رقم الترتيب...../ ك ع إ ت ع ت/ج ب/2016

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أمحمد بوقرة *بومرداس*

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

ملخص رسالة دكتوراه مقدمة

لنيل شهادة الدكتوراه في:

شعبة: **العلوم الاقتصادية**

تخصص: **اقتصاديات المالية والبنوك**

إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية.

من إعداد:

كهينة شاوشي

أمام لجنة المناقشة:

حواس صلاح الدين	أستاذ التعليم العالي	جامعة الجزائر3	رئيساً
شنوف شعيب	أستاذ التعليم العالي	جامعة بومرداس	مشرفاً
رميدي عبد الوهاب	أستاذ التعليم العالي	جامعة المدية	ممتحناً
دراوسي مسعود	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة 2	ممتحناً
يحياوي نصيرة	أستاذ محاضر أ	جامعة بومرداس	ممتحناً
خنفري خيضر	أستاذ محاضر أ	جامعة بومرداس	ممتحناً

2015/2016

الإهـــــــــداء

إلى من لا توفيهما كلمات الثناء حقهما

والدي الكريمين حفظهما الله

إلى من كانوا سندا لي ولا زالوا

إخوتي و أخواتي

إلى جميع الأصدقاء و الأحباب

و

جميع من ساندني في انجاز هذا البحث.

الشكـــر و التقدير

بادئ ذي بدء أحمد الله حمد الشاكرين، وأثني عليه بما هو أهل له على ما أنعم عليّ من نعمه الكثيرة والتي من بينها أن سدد خطاي لإتمام هذا العمل، وأصلي وأسلم على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد، وعلى آله وصحابته أجمعين.

ومن ثم أتقدم بخالص الشكر و الامتنان والتقدير إلى الدكتور **شنوف شعيب** على تفضله بالإشراف على هذه الرسالة، وعلى ما قدمه لي من عون وإرشاد ودعم طوال فترة البحث، فجزاه الله عني كل خير.

كما أتوجه بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى أعضاء **لجنة المناقشة** لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة، و لما خصصوه من وقتهم في تقييم البحث و إغنائه.

و لا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى كل من ساندني خلال فترة انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد ولو بكلمة طيبة.

– الباحثة–

1. قائمة المحتويات

الموضـوع	الصفحة
الإهداء	أ
الشكر و التقدير	أ
قائمة المحتويات	أ
قائمة الجداول	ث
قائمة الأشكال	ج
قائمة الملاحق	ج
قائمة المصطلحات	ح
الفصل الأول: الإطار المنهجي للدراسة	1- 20
مقدمة	1
مقدمة عامة	2
الدراسات السابقة	3
مشكلة الدراسة	13
التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة	14
أهمية الدراسة	15
أهداف الدراسة	15
فروض الدراسة	16
منهجية الدراسة	17
حدود الدراسة	17
تقسيمات الدراسة	18
هوامش الفصل الأول	19
الفصل الثاني: الإطار النظري و المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية وتطبيقها في الدول النامية	75-21
مقدمة	21
المبحث الأول: الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية وتطورها	22
أولاً: التوافق المحاسبي الدولي	22
ثانياً: ماهية و أهمية المعايير المحاسبية الدولية	30
ثالثاً: نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية	33
المبحث الثاني: مجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB)	37
أولاً: أسباب إعادة هيكلة لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC)	37

ثانياً: هيكل إدارة مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB)	38
ثالثاً: إسهامات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	41
المبحث الثالث: عرض مكونات المعايير المحاسبية الدولية	45
أولاً: الإطار المفاهيمي للتقارير المالية	45
ثانياً: معايير المحاسبة الدولية (IASs) و المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs)	53
ثالثًا: تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SICs) و معايير التقارير المالية (IFRICs)	55
المبحث الرابع: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية	56
أولاً: مقومات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	56
ثانياً: خصائص ومداخل تطوير المعايير المحاسبية في الدول النامية	57
ثالثاً: محفزات ومعوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية	60
رابعاً: عرض تجارب بعض الدول النامية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	63
خاتمة الفصل	72
هوامش الفصل الثاني	73
الفصل الثالث: دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	134-76
مقدمة	76
المبحث الأول: طبيعة إدارة الأرباح	77
أولاً: الربح المحاسبي	77
ثانياً: نشأة وتطور إدارة الأرباح	82
ثالثاً: مفهوم إدارة الأرباح والمنظور الأخلاقي لها	83
رابعاً: الأطراف المسؤولة عن إدارة الأرباح ودوافعها	87
المبحث الثاني: نتائج إدارة الأرباح، طرق اكتشاف و نماذج قياسها	94
أولاً: استراتيجيات إدارة الأرباح	94
ثانياً: أدوات وأساليب إدارة الأرباح	96
ثالثاً: نتائج إدارة الأرباح	102
رابعاً: طرائق اكتشاف إدارة الأرباح ونماذج قياسها	105
المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية وإدارة الأرباح	113
أولاً: انعكاسات المعايير المحاسبية الدولية على جودة التقارير المالية	113
ثانياً:طبيعة العلاقة بين إدارة الأرباح والمعايير المحاسبية	120
ثالثاً: أثر المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات إدارة الأرباح	123
خاتمة الفصل الثالث	130

هوامش الفصل الثالث	131
الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية و تقديم الإطار المقترح	179-135
مقدمة	135
المبحث الأول: منهجية الدراسة التطبيقية	136
أولاً: مصادر وأساليب جمع البيانات	136
ثانياً: الأساليب الإحصائية المعتمدة	137
ثالثاً: مجتمع و عينة دراسة	138
المبحث الثاني: متغيرات الدراسة وقياسها	142
أولاً: تحديد متغيرات الدراسة	142
ثانياً: قياس إدارة الأرباح	144
ثالثاً: إعداد نموذج الدراسة	147
المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات	149
أولاً: الإحصاءات الوصفية	149
ثانياً: الانحدار الخطي المتعدد لنموذج الدراسة	155
ثالثاً: نتائج اختبار الفرض الأول	159
رابعاً: نتائج اختبار الفرض الثاني	162
المبحث الرابع: مناقشة النتائج و تقديم الإطار المقترح	168
أولاً: مناقشة نتائج الدراسة	168
ثانياً: النظام المحاسبي المالي ومدى دعمه لممارسات إدارة الأرباح	170
ثالثاً: تقديم الإطار المقترح	174
هوامش الفصل الرابع	179
قائمة المراجع	180
المراجع باللغة العربية	181
المراجع باللغة الأجنبية	187
قائمة الملاحق	192
ملخص الدراسة باللغة العربية	200
ملخص الدراسة باللغة الأجنبية	201

2. قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
(1-3)	المنافع والخسائر المحتملة الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح	103
(1-4)	الشركات المدرجة في البورصة (2002- 2015)	139
(2-4)	الشركات عينة الدراسة	141
(3-4)	متغيرات الدراسة وقياسها	148
(4-4)	الإحصاءات الوصفية	151
(5-4)	معاملا ت الانحدار لنموذج (Kothari)	152
(6-4)	الإحصاءات الوصفية لمتغيرات نموذج الدراسة	154
(7-4)	مصفوفة الارتباط (Pearson)	156
(8-4)	Collinearity diagnostics	157
(9-4)	residuals Statistics	157
(10-4)	اختبار التوزيع الطبيعي للبواقي	158
(11-4)	اختبار التوزيع الطبيعي	160
(12-4)	Wilcoxon Signed Ranks Test	160
(13-4)	نتائج اختبار (wilconxon)	161
(14-4)	ملخص نموذج الانحدار لاختبار أثر النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح	162
(15-4)	نتائج تحليل التباين للانحدار.	162
(16-4)	ملخص نموذج الانحدار البسيط لأثر النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح	163
(17-4)	ملخص نموذج الانحدار لاختبار أثر المتغيرات الضابطة على المتغير المستقل	163
(18-4)	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر المتغيرات الضابطة على المتغير التابع	163
(19-4)	نتائج تحليل الانحدار المتعدد للمتغير التابع والمتغيرات الضابطة	164
(20-4)	ملخص نموذج الانحدار لاختبار أثر المتغير المستقل والمتغير الضابطة على المتغير التابع	165
(21-4)	التباين الأحادي لأثر المتغير المستقل والمتغيرات الضابطة على المتغير التابع	166
(22-4)	الانحدار المتعدد لنموذج الدراسة النهائي بعد استبعاد المتغيرات الضابطة عديمة المعنوية	166

3. قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنـــوان	الصفحة
(1-2)	هيكلة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	38
(1-3)	الأطراف المسؤولة عن إدارة الأرباح	88
(1-4)	متغيرات الدراسة	143
(2-4)	التوزيع الطبيعي للبواقي	161
(3-4)	الإطار المقترح لدور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	178

4. قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنـــوان	الصفحة
(1)	قائمة بالمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs) و معايير المحاسبة الدولية (IASs)	193
(2)	قائمة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (IFRICs) وتفسيرات معايير المحاسبية الدولية (SICs)	195
(3)	المستحقات الكلية للشركات محل الدراسة خلال فترة الدراسة	196
(4)	معادلة الانحدار للشركات محل الدراسة وفق نموذج (Kothari)	197
(5)	المستحقات غير الاختيارية و المستحقات الاختيارية للشركات محل الدراسة خلال فترة الدراسة	198
(6)	البيانات الخاصة بمتغيرات نموذج الدراسة	199

5. قائمة المصطلحات

المختصر	الدلالة
IASC	International Accounting Standards Committee
FASB	Financial Accounting Standards Board
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IASB	International Accounting Standards Board
IASs	International Accounting Standards
IFRICs	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS FOR SMES	Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities
IFRSs	International Financial Reporting Standards
IOSCO	The International Organization of Securities Commissions
PCN	Plan Comptable National
SCF	Système Comptable Financier
SEC	Securities and Exchange Commission
SICs	Standing Interpretations Committee
XBRL	extensible business reporting

الفصل الأول: الإطار المنهجي للدراسة

مقدمة: يعرض هذا الفصل الإطار المنهجي للدراسة من خلال عرض الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة و العلاقة بينهما، والمنهجية التي ستعتمد عليها.

وقد اشتمل هذا الفصل على ما يلي:

- مقدمة عامة
- الدراسات السابقة
- مشكلة الدراسة
- التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة
- أهمية الدراسة
- أهداف الدراسة
- فروض الدراسة
- منهجية الدراسة
- حدود الدراسة
- تقسيمات الدراسة

1.المقدمة العامة

تحت تأثير التحولات التي يشهدها الاقتصاد العالمي، وما يميزها من عولمة أنشطة الشركات وأسواق المال، وتوسع الاستثمارات، فضلاً عن التطور السريع في تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات، ففي ظل الصعوبات التي واجهتها الشركات والمستثمرون في كثير من بلدان العالم في تفسير البيانات المحاسبية والمالية، واستخدامها في عملية المقارنة، ظهرت الحاجة إلى إيجاد توافق بين الممارسات المحاسبية بما يضمن قراءة موحدة للتقارير المالية وقابليتها للمقارنة، من خلال وضع أسس وقواعد محاسبية أكثر تجانساً وتوافقاً للوصول إلى لغة محاسبية مشتركة.

ففي عام 1973 تم تشكيل لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) لتتولى مسؤولية وضع وتطوير مجموعة من المعايير المحاسبية التي تلقى قبولاً دولياً، هذه الأخيرة التي تم إعادة هيكلتها في عام 2001 بهدف تعزيز استقلالية اللجنة وضمان جودة المعايير المحاسبية الدولية، لتصبح بعد ذلك تحت مسمى مجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB) بصفته الجهة المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية الدولية* وتطويرها.

هذه المعايير التي تدعم القابلية للمقارنة، وتعزز شفافية وجودة التقارير المالية شكلت محور اهتمام دول عدة، حيث ألزم الاتحاد الأوروبي من خلال التشريع الصادر في 2002 الشركات المدرجة في بورصات دول الاتحاد باعتماد المعايير المحاسبة الدولية مع بداية 2005، ليتجاوز عدد الدول التي تستخدم المعايير المحاسبية الدولية أكثر من 120 دولة[1]. والتي من بينها العديد من الدول النامية التي سعت بدورها للاستفادة من هذه المعايير، من خلال إصدار العديد من الأنظمة والتشريعات المتعلقة بتطبيقها وخاصة بالنسبة للشركات المدرجة في البورصة لما يمكن أن تتيحه من تخفيض تكلفة وضع المعايير المحاسبية، فضلاً عن الحصول على العديد من المساعدات والدعم من المنظمات الدولية، والنهوض بأسواقها المالية. إلا أنه وبغض النظر عن المنافع المتوقعة من استخدام المعايير المحاسبية الدولية في تعزيز جودة التقارير المالية بما يضمن استفادة المستثمرين منها وتحسين أداء السوق المالية، من حيث إنها تعكس على نحو أفضل الوضع والأداء الاقتصادي الحقيقي للشركات. إلا أن التحول نحو تطبيقها وما يحمله من تغيرات جوهرية في التقارير المالية من حيث إعدادها وعرضها، إضافة إلى أن العديد من المعايير المحاسبية الدولية تعتمد على استخدام الأحكام والمعلومات الخاصة، الأمر الذي يتيح قدراً من حرية التصرف أمام الإدارة، التي قد تقوم باستغلال التقديرات والاختيارات المحاسبية للتأثير على المعلومات المتضمنة في التقارير المالية بما يخدم مصالحها الشخصية فيما يعرف بـإدارة الأرباح التي قد تؤثر سلباً على جودة التقارير المالية. ليتوجه الاهتمام والتركيز على مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مثل هذه الممارسات التي تؤثر على جودة التقارير المالية وبالتالي نوعية القرارات التي يتخذها مستخدموها.

* يقصد بالمعايير المحاسبية الدولية كل من معايير المحاسبة الدولية (IASs)، و معايير التقارير المالية الدولية (IFRSs) .

وتماشياً مع ذلك قامت الجزائر بانتهاج سياسة إصلاح جذري لنظامها المحاسبي وذلك من خلال تخليها عن المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، واعتماد النظام المحاسبي المالي(SCF) بصدور القانون (07-11) المتضمن النظام المحاسبي المالي(SCF) و الذي أُلزمت الشركات الجزائرية بالتقيد به بداية عام 2010. هذا النظام الذي هدف بشكل أساسي إلى تقريب الممارسات المحاسبية الوطنية من الممارسات الدولية تضمن ممارسات محاسبية مختلفة تماما عن تلك التي تضمنها المخطط المحاسبي الوطني (PCN) المعتمد منذ 1975، لتطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر، وسعياً إلى رفع درجة موثوقية وملاءمة المعلومات المالية، والاندماج في الاقتصاد العالمي الذي أضحى واقعاً حتمياً. إلا أن طبيعة هذه المعايير المحاسبية الدولية التي أعدت وطورت وفق متطلبات اقتصاد الدول المتقدمة يجعلنا نتساءل حول مدى فعالية هذا النظام في منع ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية.

2.الدراسات السابقة

تشكل الدراسات السابقة انطلاقة أي بحث علمي لما توفره من فكرة مبدئية عن متغيرات الدراسة وكل ماله علاقة بالموضوع المدروس، حيث تم عرض مجموعة من الدراسات السابقة التي اطُلع عليها، والتي لها صلة بالدراسة، ومن ثم تمييز الدراسة الحالية عن سابقتها .

1.2 الدراسات السابقة المتعلقة بإدارة الأرباح

أجريت العديد من البحوث والدراسات العربية والأجنبية عن موضوع إدارة الأرباح، و التي اختلفت من حيث أهدافها، ومتغيراتها، نتطرق البعض منها وفق الأتي:

- دراسة (مبارك، 2002)[2]:

تناولت بالدراسة والتحليل دور المراجع الخارجي كوكيل عن الملاك والأطراف الأخرى في الرقابة على جودة الأرقام المحاسبية المنشورة خاصة صافي الربح، من خلال تحديد ما إذا كان المراجع يساعد الإدارة في تطبيق الممارسات المحاسبية الخاصة بالتأثير على صافي الربح، أم أن الإدارة تخدعه كما تخدع الملاك والأطراف الأخرى ما يعني عجزه عن اكتشافها.

أشارت نتائج الدراسة أنه باستطاعة المراجع اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة، لكن اتخاذ القرار بالتقرير عنها تتحكم فيه المصالح الذاتية له، كما توصلت إلى وجود علاقة عكسية بين حجم مكتب المراجعة واحتمالات وجود ممارسات محاسبية مؤثرة غير معلومة للمراجع.

- دراسة (Klein, 2002)[3]:

هدفت الدراسة إلى تبيان العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة، ومجلس الإدارة، وبين إدارة الأرباح من خلال التركيز على استقلالية أعضاء لجنة المراجعة.

أشارت النتائج إلى وجود علاقة سلبية وغير مباشرة بين استقلال لجنة المراجعة وجود تلاعب في الأرباح وأن العلاقة تكون أكثر أهمية فقط عندما يكون أغلبية الأعضاء مستقلين.

- دراسة (Cormier, 2006)[4]:

هدفت الدراسة إلى معرفة دوافع إدارة الأرباح من خلال عروض الأسهم الأولية في فرنسا، حيث عادة ما تشكل عروض الأسهم الأولية فرصة لإدارة الأرباح نظرا لنقص في المعلومات، ما يجعل المستثمرين يعتمدون بشكل كبير على المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، وهو ما يؤدي إلى زيادة السعر الأولي للسهم (سعر الإصدار)، بمعنى أن الشركات تدير الأرباح باتجاه الزيادة في الفترات التي تسبق تقديم عروض أولية للأسهم، وذلك رغبة منها في تحقيق مستوى معين من الربح في الفترة التي تلي العروض الأولية .

توصلت الدراسة إلى أنه في السنوات الموالية لعروض الأسهم الأولية يزداد قدر أو مستوى إدارة الأرباح في الشركات التي مارست إدارة الأرباح قبل العروض الأولية.

- دراسة (عبد الحميد، 2007)[5]:

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى قيام الشركات المسجلة في سوق المال السعودي بإدارة الأرباح ومدى اختلافها باختلاف خصائص الشركة(حجم الديون، حجم الشركة، ونوع النشاط).

توصلت الدراسة إلى أن الشركات المسجلة في سوق المال السعودي تقوم بإدارة الأرباح، حيث يشكل انخفاض الأرباح أهم الدوافع لتوجه الشركة نحو إدارة الأرباح، زيادة على ذلك فإن حجم الديون من العوامل التي تزيد من احتمال قيام الشركة بإدارة الأرباح في حين لم يثبت وجود أثر لحجم الشركة ونوع النشاط على إدارة الأرباح.

- دراسة (الفار، 2010)[6]:

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر حوكمة الشركات على ممارسات إدارة الأرباح وعلاقتها بالقيمة السوقية في الشركات الصناعية المدرجة بسوق عمان للأوراق المالية خلال الفترة (2001-2004).

أشارت نتائج الدراسة إلى قيام الشركات الصناعية محل الدراسة خلال الفترة (2001-2004) خاصة الكبيرة الحجم، كما أكدت على أهمية نشاط وخبرة لجنة المراجعة واستقلال وخبرة مجلس الإدارة في الحد من قدرة الشركة على إدارة الأرباح.

- دراسة (ريشو، 2007)[7]:

هدفت الدراسة إلى تحديد وتحليل الأساليب التي من المتوقع أن يكون لها تأثير جوهري على تخفيض عمليات إدارة الأرباح والحد من قدرة الإدارة على القيام بتلك العمليات من منظور المراجعين الداخليين والخارجيين في البيئة المصرية.

توصلت الدراسة إلى استخلاص مجموعة من الأساليب التي لها تأثير على الحد من إدارة الأرباح والمتمثلة في: حجم مكتب المراجعة، كفاءة واستقلال لجنة المراجعة وتخصص المراجع قطاعياً، إضافة لعدم استمرار المراجع لفترة طويلة وعدم قيامه بخدمات استشارية.

- دراسة (Ching et al., 2010)[8] :

هدفت الدراسة إلى التعرف على أنواع إدارة الأرباح ودوافعها من خلال وضع نموذج لأنشطة التلاعب لتحليل ممارسات أو توجهات الشركة نحو إدارة الأرباح.

توصلت نتائج الدراسة إلى أن ممارسات إدارة الأرباح تنقسم إلى نوعين أساسيين الأول يتمثل في وضع وتوزيع التحريفات، والثاني يتمثل في الاعتماد على التقديرات الشخصية.

أما بالنسبة لدوافع إدارة الأرباح فقد تم تبويبها في ثلاثة أنوع النوع الأول مرتبط بأرباح الشركة، حيث تلجأ الشركة إلى التلاعب نتيجة للأزمات التي تتعرض لها أو رغبة منها في تخفيف العبء الضريبي أو الحفاظ على الامتيازات التي تقدمها بعض الجهات المالية خاصة البنوك، أما النوع الثاني فيرتبط بضغوط الأطراف المرتبطة بالشركة (المساهمين، المقرضين، المحللين الماليين،...)، وأخيرا الرغبة في تعظيم المنافع الذاتية.

- دراسة (الشريف، 2012)[9]:

هدفت الدراسة إلى الكشف عن ظاهرة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الليبية واختبار تأثير كل من: ربحية، مديونية، سيولة، حجم الشركة لاتجاههن نحو ممارسات إدارة الأرباح للفترة (2008-2011) لـ11 شركة مدرجة في السوق المالي الليبي من قطاع المصارف، التأمين، الخدمات والاستثمار.

أشارت نتائج الدراسة إلى أن الشركات المساهمة الليبية تدير أرباحها على مستوى جميع القطاعات، وإلى وجود تأثير إيجابي لعامل الربحية، المديونية، والسيولة على ممارسة الشركة لإدارة الأرباح في حين لم يكن هناك تأثير لحجم الشركة على ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

- دراسة (فداوي، 2013)[10]:

هدفت الدراسة إلى قياس ممارسات إدارة الأرباح في عينة من الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر خلال الفترة (2007 -2009)بالاعتماد على نموذج جونز المعدل.

توصلت الدراسة إلى عدم وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر خلال الفترة (2007– 2009) بممارسات إدارة الأرباح.

2.2 الدراسات السابقة المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية

حظيت المعايير المحاسبية الدولية باهتمام الدراسات المحاسبية الأكاديمية، والمهنية خاصة في الآونة الأخيرة، كما شكلت المعايير المحاسبية الدولية محور الدراسات والبحوث الأكاديمية في الجزائر منذ الإعلان عن مشروع النظام المحاسبي المالي.

- دراسة (بركات، 2004)[11]: هدفت الدراسة إلى تحديد أو بيان دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير إدارة المعرفة المحاسبية في العالم العربي من خلال دراسة حالة المملكة الأردنية الهاشمية في ظل اعتمادها للمعايير المحاسبية الدولية.

أشارت الدراسة إلى ضرورة الأخذ في الاعتبار المتغيرات البيئية في الدول العربية عند اعتمادها للمعايير المحاسبية الدولية، من خلال أخذ ما يتناسب مع ظروفها واستبعاد كل ما لا يتناسب معها، تمهيداً لتكوين معايير محاسبية عربية موحدة مستقبلا مع تحديد الإشارات التوضيحية بما يتناسب مع الإطار الفكري المحاسبي و الممارسات العملية والخبرة الأكاديمية العربية للمحاسب العربي.

- دراسة (بن بلغيث، 2004)[12]:

تمحورت إشكالية الدراسة حول أهمية إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر في ظل أعمال التوافق والتوحيد الدولية، وما هي السبل الكفيلة بتكييفها مع واقع الاقتصاد الجزائري.

توصلت الدراسة إلى ضرورة إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر وضمان انسجامه مع المرجع الدولي، بما يتلاءم مع التحولات العميقة التي تعرفها الجزائر على الصعيد الاقتصادي، السياسي، والاجتماعي التي لها أثر بالغ على واقع المؤسسة الاقتصادية في الجزائر والمحيط الذي تعمل فيه.

- دراسة (شنوف، 2007)[13]:

تدور إشكالية الدراسة حول مدى أهمية وجود التوافق الدولي والتوحيد المحاسبي الدولي للوصول إلى لغة محاسبية موحدة تُسهل قراءة القوائم المالية، التي تختلف باختلاف الأنظمة المحاسبية ما يشكل عائقا أمام عمل الشركات المتعددة الجنسيات.

توصلت الدراسة لضرورة وجود مرجعية محاسبية دولية موحدة، هذه المرجعية تساعد على تجاوز القصور في النظم المحاسبية الموجودة وذلك بضرورة وجود إطار محاسبي تصوري عالمي.

- دارسة (أبو الخير، 2007)[14]:

تناولت هذه الدراسة معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية كمحددات لجودة التقارير المالية، باستخدام معيار انخفاض الأصول كمتغير يقيس تطبيق المعايير المحاسبة الدولية، وتم التفرقة بين الشركات المصرية المتداولة في البورصة لعامي 2005 و2006 من حيث العوامل النظامية على أساس الشركات الخاضعة للقانون 159 لسنة

1981 والشركات الخاضعة للقانون 203 لسنة 1991. من ناحية أخرى تم استخدام حجم الشركة ونسبة التغير في الأرباح كمتغيرات تقيس دوافع الإدارة. كما تم استخدام نسبة العناصر غير العادية إلى الأصول كمؤشر على جودة التقارير المالية.

توصلت الدراسة أن هناك أدلة واضحة على أن جودة التقارير المالية للشركات الخاضعة للقانون 159 لسنة 1981، وتلك التي تطبق معيار الانخفاض في قيمة الأصول أعلى منها في الشركات التي تخضع للقانون 203 لسنة 1991 و التي لم تطبق معيار الانخفاض. كما أوضحت النتائج أن استجابة الشركات الخاضعة لقانون 203 لسنة 1991 لتطبيق المعايير الدولية تعتبر أقل منها بالنسبة للشركات الخاضعة للقانون 159 لسنة 1981 ، مما يكشف عن وجود صعوبات في تكييف النظام المحاسبي الموحد ليلائم المعايير الحديثة.

- دراسة(Lenormand, 2009)[15] :

هدفت الدراسة إلى مقارنة ملاءمة المعلومات المالية للمستثمرين في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) مقارنة بالمعايير المحلية في فرنسا، وذلك بتقديم بعض الإجابات حول التفوق المفترض للمعايير المحاسبية الدولية.

أشارت نتائج الدراسة أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى معلومات مالية أكثر ملاءمة فاعتماد المعايير المحاسبية الدولي يؤدي إلى زيادة الدخل و رؤوس الأموال الخاصة.

- دراسة(لعرابي، 2013)[16]:

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى توافق البيئة الجزائرية مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

توصلت الدراسة إلى أن التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية من خلال قانون النظام المحاسبي المالي يحقق العديد من المزايا أهمها جودة المعلومات المالية، وتنشيط السوق المالي، وجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة على الرغم من وجود مجموعة من المعوقات التي من أبرزها صغر حجم السوق المالي.

- دراسة (الزعبي و الشطناوي، 2012)[17]:

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير تغيرات القياس والإفصاح في المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المالية الأساسية والثانوية من وجهة نظر مستخدميها في شركات الوساطة المالية في الأردن.

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لتغيرات الإفصاح المحاسبي في المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المالية الأساسية والثانوية، في حين لا يوجد تأثير لتغيرات القياس في المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المالية.

- دراسة (Panagiotis , 2013)[18]:

تناولت هذه الدراسة تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية في اليونان باستخدام عينة من 101 شركة مدرجة في بورصة أثينا خلال الفترة (2008-2001).

أشارت نتائج الدراسة إلى أن اعتماد المعايير المحاسبية ساهم في تقليل ممارسات إدارة أرباح، وتضمن دقة أكثر في الاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب و إعطاء أهمية أكبر لقيمة الأرقام المحاسبية مقارنة بالمعايير المحاسبية المحلية، كما أن جودة المراجعة من بين العوامل التي تسمح بالاستفادة أكثر من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية فتلك الشركات التي يتم تدقيقها من قبل شركات المراجعة العالمية تُظهر مستويات أعلى لجودة المحاسبة .

3.2 الدراسات التي تناولت العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية وإدارة الأرباح

هناك العديد من الدراسات التي تطرقت للعلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية وإدارة الأرباح، إلا أغلبها أجريت في الدول المتقدمة، خاصة في الدول الأوروبية بعد اعتمادها الإلزامي للمعايير المحاسبية الدولية منذ 2005، إلا أن الدراسات التي أجريت في الدول النامية وخاصة العربية منها لا تزال محدودة ولم تعط الموضوع الاهتمام الذي حظي به في الدول المتقدمة على الرغم من اتجاه العديد من الدول النامية نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو التقارب معها.

– دراسة (الصفا، 2004)[19] :

هدفت الدراسة إلى الكشف عن علاقة المعايير المحاسبية المصرية الصادرة في عام1997 وتعديلاتها على بإدارة الأرباح، من خلال البحث في مساحة الاختيار التي تمنحها سواءً فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية البديلة أو الاستحقاقات الاختيارية، أو التقديرات الحكمية.

توصلت الدراسة إلى أن معايير المحاسبة المصرية تدعم ممارسات إدارة الأرباح، من حيث الإلزام بتطبيق أساس الاستحقاق وإعطاء مساحة كبيرة من التقديرات الحكمية، وتضمينها العديد من المعالجات البديلة، إلا أنها من ناحية أخرى تتضمن العديد من الأمور التي تحد منها، من أهمها الإفصاح عن التغيرات المحاسبية والكثير من التقديرات الحكمية.

– دراسة (حميدان، 2004)[20]:

هدفت الدراسة إلى تحليل دور المعايير المحاسبية الدولية في تقليص فجوة التخلخل الأخلاقي التي تحكم العلاقة بين الإدارة و المساهمين في إدارة الأرباح لدى الوحدة المحاسبية وذلك من وجهة نظر المدققين ومعدي القوائم المالية ومستخدميها.

توصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك إجماع بدرجة متوسطة من قبل الفئات المشاركة على وجود مقدرة للمعايير المحاسبية الدولية في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين حول إدارة الأرباح.

- دراسة (Stolowy and Jean-Jean , 2008)[21]:

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر إلزامية التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية على إدارة الأرباح من خلال دراسة على ثلاثة دول، وهي أستراليا، وفرنسا، وبريطانيا باعتبارها من الدول حديثة التطبيق للمعايير المحاسبية الدولية خلال فترة الدراسة كما تتميز هذه الدول باختلاف الأنظمة.

أشارت النتائج أن انتشار إدارة الأرباح لم تتراجع بعد تطبيق المعايير المحاسبية الدول، بل في واقع الأمر زادت في فرنسا وهو ما يؤكد أن تقاسم قواعد لا يكفي في حد ذاته لخلق لغة أعمال مشتركة . وهو ما يتفق مع فكرة أن حوافز الإدارة والعوامل المؤسسية الوطنية تلعب دورا هاما في تحديد خصائص إعداد التقارير المالية، وربما أكثر أهمية من المعايير المحاسبة في حد ذاتها.

- دراسة (lie, 2008)[22]:

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين المعايير المحاسبية وإدارة الأرباح نظرياً وعملياً وتوصلت إلى أن المعايير المحاسبية ليست دافعاً لإدارة الأرباح، بل أنها ليست سوى أداة للقيام بممارسات إدارة الأرباح في ظل فترات وظروف معينة، أما فيما يتعلق بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بإدارة الأرباح فتم التوصل إلى وجود علاقة تبادلية بين المعايير المحاسبية وإدارة الأرباح.

- دراسة (barth, 2008)[23]:

هدفت الدراسة إلى اختبار ارتباط تطبيق المعايير المحاسبة الدولية من خلال قياس مستويات إدارة الأرباح في 21 دولة خلال الفترة (1994- 2003).

أشارت نتائج الدراسة إلى أن الشركات التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية أقل عرضه لتمهيد الدخل و أقل إدارة للأرباح، والاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب، وبالتالي فتطبيق المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية.

- دراسة (Iatridis, 2010)[24]:

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على الأرقام المالية للشركات البريطانية، من خلال دراسة مجموعة من القضايا الرئيسية (إدارة الأرباح، وأهمية قيمة الأرقام المحاسبية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS).

أشارت نتائج الدراسة إلى أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية يعزز من جودة المعلومات المحاسبة، ويقلل من ممارسات إدارة الأرباح، كما أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية يساعد في الحد من الأزمات المالية نتيجة لتوحيد السياسات المحاسبية، وشفافية الإفصاح.

- دراسة (Callao et al., 2010) [25]:

ركزت هذه الدراسة على تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في الاتحاد الأوروبي على ممارسات إدارة وذلك بدراسة و تحديد مدى زيادة أو انخفاض الممارسات المحاسبية التقديرية، ومن خلال مقارنة المستحقات الاختيارية في الفترات السابقة واللاحقة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية، و تحديد خصائص الشركات والعوامل المرتبطة بالدولة التي تفسر الممارسات المحاسبية التقديرية قبل وبعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية. بإجراء دراسة التطبيقية على عينة من الشركات الغير المالية المدرجة في الأسواق المالية لـ11 دولة في الاتحاد الأوروبي.

أشارت النتائج إلى أن إدارة الأرباح زادت منذ اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في أوروبا كما زادت المستحقات الاختيارية في الفترة التي تلت ذلك، أما بالنسبة للمتغيرات المفسرة للمستحقات الاختيارية فهي نفسها بالنسبة لفترات قبل وبعد اعتماد المعايير المحاسبة الدولية (حجم الأعمال، والاقتراض، وحماية المستثمرين و الإلزام القانون). أكدت هذه النتائج إلى أن الاختلافات في إدارة الأرباح قد تكون راجعة إلى بعض مجالات التلاعب في ظل المعايير المحاسبية الدولية بالمقارنة مع المعايير المحلية.

- دراسة (Zéghal etal. , 2011)[26] :

هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين إلزامية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية وانخفاض مستويات إدارة الأرباح في الشركات الفرنسية إضافة إلى ستة عوامل لها تأثير في مستويات الأرباح: استقلالية وفعالية مجلس الإدارة، فصل وظيفة المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة، وجود لجنة مراجعة مستقلة، وجود المساهمين، جودة المراجعة الخارجية، إدراج أسهمها في أسواق المال الأجنبية .

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة بين اعتماد المعايير المحاسبية الدولية وانخفاض مستويات إدارة الأرباح بعد اعتماد المعايير في الشركات ذات الحوكمة الجيدة .

– دراسة (النقودي، 2012) [27] :

هدفت الدراسة إلى التحقق من قدرة معايير المحاسبة المصرية والدولية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح بعد إلزام الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة من خلال عينة من الأكاديميين ومكاتب المحاسبة والمستثمرين.

توصلت الدارسة إلى أن الإلزام بتطبيق مبادئ الحوكمة يساهم بشكل كبير من حد ممارسات إدارة الأرباح، وأن معايير المحاسبة هي أداة ذات وجهين لدعم ممارسات إدارة الأرباح والحد منها ، واقترحت الدارسة ضرورة

الحد من السماح بالمعالجات البديلة واقتصارها على أوجه محدده وفقا لشروط معينة، على أن يتم الإفصاح عن ذلك مع ذكر الأسباب والتأثير على نتائج الأعمال.

- دراسة(Rudra, 2012)[28]:

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الهند كنموذج لأحد الاقتصاديات الناشئة وذلك على إثر نتائج الدراسات السابقة التي توصلت إلى أن المعايير المحاسبية الدولية ساهمت في إضفاء قيمة على المعلومات المحاسبية في الدول المتقدمة.

إلا أن نتائج الدراسة جاءت على نقيض نتائج معظم الدراسات في الدول المتقدمة حيث إنّ الشركات التي اعتمدت على المعايير المحاسبية الدولية في أعداد بياناتها المالية كانت أكثر عرضة لإدارة أرباحها. الأمر الذي يدفع إلى إعادة التفكير حول مدى فعالية التحول نحو المعايير المحاسبية الدواية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الدول النامية.

- دراسة(Zhang et al. , 2013)[29] :

هدفت الدراسة إلي اختبار أثر تغييرين رئيسيين في بيئة الأعمال الصينية على ممارسات إدارة الأرباح، وهما:

إصلاح هيكل تجزئة الأسهم واعتماد إلزامية المعايير المحاسبة الدولية – من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الجديدة المتقاربة مع المعايير المحاسبية الدولية.

أشارت النتائج إلى أن إدارة الأرباح زادت بشكل ملحوظ بعد اعتماد المعايير لمحاسبية الدولية في حين أنه لم يكن هناك دليل على أن إدارة الأرباح انخفضت بعد إصلاح هيكل تجزئة السهم.

وبناءً عليه توصلت الدراسة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية لها تأثير قوى ومباشر على إدارة الأرباح وهو ما يدعم الاتجاه الذي يرى أن البيئة الاقتصادية والمؤسسية في الصين لا تتفق مع اعتماد المعايير المحاسبية الدولية التي تتيح فرصاً أكثر للانخراط في إدارة الأرباح .

- دراسة (Mart et al., 2013)[30]:

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر التغييرات في الممارسات المحاسبية في البرازيل على انخفاض إدارة الأرباح وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، من خلال عينة من الشركات غير المالية البرازيلية المدرجة البورصة، بالاعتماد على المستحقات الاختيارية حيث تم تطوير نموذج لأثر المعايير المحاسبية الدولية على إدارة الأرباح إضافة إلى أثر كل من المراجعة، الحوكمة، والبيئة التنظيمية في الحد من إدارة الأرباح.

توصلت نتائج الدراسة إلى أن التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية كان له أثر تقييدي على إدارة الأرباح في البرازيل، خاصة بعد التنفيذ الكامل للمعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى ذلك فمن بين العوامل المقيدة لإدارة الأرباح التي تناولتها الدراسة تم التوصل إلى أن البيئة التنظيمية هي الأكثر فعالية في الحد من إدارة الأرباح .

– دراسة (كيموش، 2014)[31]:

هدفت الدراسة إلى تحليل مدى ممارسة المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر لإدارة الأرباح، بالاعتماد على المصاريف غير النقدية، النواتج غير النقدية، وبنود احتياجات رأس المال العامل، للفترة بين 2005 و2009.

أشارت النتائج إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المستحقات الاختيارية من جهة، والمخصصات، الديون قصيرة الأجل، و المخزونات من جهة أخرى، مما يعني أن المؤسسات الجزائرية تستخدم هذه البنود في إدارة الأرباح، في حين تشير النتائج إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المستحقات الاختيارية من جهة، والحقوق والنواتج غير النقدية من جهة أخرى. وأشارت النتائج أيضاً إلى أن مخصصات الدورة تعتبر الأكثر استخداما في إدارة الأرباح.

من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة يتم استخلاص مايلي:

- لايزال موضوع إدارة الأرباح من أهم مواضيع الدراسات المحاسبة المعاصرة والتي أجريت في بيئات مختلفة، كما أن الموضوع بدأ يلقى اهتمام واضحاً في الدراسات العربية.

- يتأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالبيئة التشريعية والمحاسبية والمعطيات الاقتصادية في الدول، حيث يواجه تطبيقها في الدول النامية أو الاقتصاديات الناشئة عدة تحديات مرتبطة بالعوامل البيئة.

- لا يوجد اتفاق في نتائج الدراسات السابقة حول أثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات إدارة الأرباح، حيث تتراوح النتائج بين دراسات توصلت إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية وبالتالي انخفاض مستويات إدارة الأرباح، و أخرى أثبتت أن ممارسات إدارة الأرباح لم تنخفض نتيجة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية بل على العكس من ذلك شهدت ممارسات إدارة الأرباح تزايداً بعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية.

4.2 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

شكلت الدراسات السابقة التي تم عرضها والتي أجريت في بيئات مختلفة من حيث درجة التطور، واختلاف طبيعتها التنظيمية، والتشريعية انطلاقة للدراسة الحالية حيث ساهمت في:

- تحديد طبيعة المراجع العربية و الأجنبية، والمواقع الالكترونية ذات العلاقة بموضوع الدراسة والتي تم الاعتماد عليها لإجراء الدراسة.
- تحديد المتغير التابع للدراسة والمتغير المستقل وطبيعة العلاقة بينهما، ومن ثم دراسة تأثير بعض المتغيرات الضابطة وذلك بناءً على نتائج الدراسات السابقة.
- اختيار مجتمع و عينة الدراسة و تحديد الأساليب الإحصائية و النموذج المناسب الملائم لمعالجة البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة الحالية.

و بناءً على ما سبق تأتي هذه الدراسة لمتابعة ما تناولته الدراسات السابقة، ومحاولة تدارك بعض الجوانب التي لم يتم التطرق إليها، إلا أنها تتميز عن سابقتها من حيث إنها:

- على الرغم من أن موضوع تطبيق النظام المحاسبي المالي والآثار المرتقبة لتطبيقه سواء على مستوى المعلومات المحاسبية والاقتصاد ككل شكل محور الأبحاث والدراسات الأكاديمية والمهنية في الجزائر، إلا أنه وعلى حد علم الباحثة فإنه لحد الآن لا تتوافر الدراسات التي تتناول طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي وإدارة الأرباح نظرا للحداثة النسبية لتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التنفيذ بداية من 2010.
- كما أن هذه الدراسة لم تكتف بدراسة تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية باستخدام المستحقات الاختيارية، بل قامت بوضع إطار مقترح يضمن أكثر فعالية لأثر النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر بالاعتماد على نتائج الدراسة النظرية، و التطبيقية، ونتائج الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع.
- خصوصية البيئة التي أجريت فيها، وصغر حجمها من حيث عدد الشركات المساهمة، إضافة إلى ذلك وعلى الرغم من أن النظام المحاسبي المالي الذي جاء ليساير المعايير المحاسبة الدولية، إلا أنه يمتاز بجموده وخضوعه للإجراءات القانونية مما سينعكس على نتائج الدراسة.

3.مشكلة الدراسة

نتيجة الحاجة إلى معلومات مقارنة على المستوى الدولي، وزيادة الطلب على تقارير مالية أكثر شفافية، توجهت العديد من الدول نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، فأكثر من 120 دولة تُلزم أو تسمح بتطبيق المعايير الدولية، إضافة إلى ذلك باشرت عدة دول في عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية[32].

إلا أن تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على ممارسات إدارة الأرباح لازال محل جدل و نقاش كبيرين، فحسب (Barth et al. 2008, Zéghal et al. 2011, Marta 2014…) اعتماد المعايير المحاسبية الدولية يزيد من جودة التقارير المالية ما يؤدي بدوره إلى خفض ممارسات إدارة الأرباح. وعلى العكس من ذلك أشارت دراسات (Jean-Jean and Stolowy2008, Callao etal.2010, Rudra2012,…) أن مستويات إدارة الأرباح لم تنخفض بعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية بل على العكس من ذلك شهدت ارتفاعاً، ليبقى بذلك السؤال حول قدرة المعايير المحاسبية الدولية الحد من ممارسات إدارة الأرباح مفتوحاً. وفي ظل اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي بداية عام 2010، وما نتج عنه من تغير في السياسات والمبادئ المحاسبية من خلال ما تضمنه من قواعد جديدة في تقييم وتسجيل الأصول، الالتزامات، المصاريف، والإيرادات

وشكل ومحتوى القوائم المالية، لذا تسعى هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على أثر هذا التحول على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية من خلال مشكلة الدراسة على النحو الآتي:

هل ساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية؟

و تتفرع مشكلة الدراسة إلى الأسئلة التالية:

- هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مستويات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية محل الدراسة في الفترة قبل وبعد اعتماد النظام المحاسبي المالي؟
- إلى أي مدى يساهم النظام المحاسبي المالي في تخفيض إدارة الأرباح للشركات محل الدراسة، وما أثر كل من(حجم الشركة، مديونية الشركة، ربحية الشركة) على ذلك؟

4.التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة:

فيما يلي عرض لأهم المصطلحات المستخدمة في الدراسة وتعريفاتها:

- **المعايير المحاسبة الدولية:** القواعد والإجراءات المحاسبية التي يتبعها المحاسبون عند إعدادهم للقوائم المالية، والتي تلقى قبولاً عاما بين جموع المحاسبين الممتهنين في جميع أنحاء العالم. وتشتمل على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSs) والتفسيرات المحاسبية (IFRICs) المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ومعايير المحاسبة الدولية (IASs) و تفسيراتها (SICs) التي اعتمدتها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة (IASC).
- **النظام المحاسبي المالي:** يتمثل في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية رقم 47 والذي حدد مفهوم المحاسبة المالية وإطارها التصوري. **وعرف** النظام المحاسبي المالي المحاسبة المالية في المادة(3) على أنها" نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".
- **إدارة الأرباح:** استخدام الإدارة لأحكامها الخاصة في عملية التقرير المالي والقيام بالصفقات بهدف تغيير التقارير المالية إما لتضليل أصحاب المصلحة فيما يتعلق بالأداء الاقتصادي الأساسي للشركة أو للتأثير على نتائج العملية التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية التي يُقرر عنها[33].
- **المستحقات الإجمالية (total accrual):** تنشأ المستحقات الإجمالية عن تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة وتمثل الفرق بين النتيجة الصافية والتدفق من الأنشطة التشغيلية. حيث تنقسم المستحقات الكلية إلى جزأين هما: المستحقات الاختيارية، والمستحقات غير الاختيارية.

- **المستحقات غير الاختيارية (the nondiscretionary accruals):** هي المستحقات الناتجة عن المعاملات التي قامت بها الشركة خلال الفترة الحالية، وهي طبيعية بالنسبة للشركة لتقييم مستوى أدائها، استراتيجية أعمالها، الاتفاقيات الصناعية، الأحداث على مستوى الاقتصاد الكلي، وباقي العوامل الاقتصادية.
- **المستحقات الاختيارية (the discretionary accruals)**: هي المستحقات الناتجة عن المعاملات التي قامت بها الشركة، أو الاختيار بين المعالجات المحاسبية بهدف إدارة الأرباح.

5.أهمية الدراسة

تأتي أهمية الدراسة من حيث:

- تزايد الاهتمام بموضوع إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيه، ومحدودية الدراسات التي تناولت واقع إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية.
- أهمية التحول نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي المعد وفق توجهات معايير المحاسبة الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية، وما يطرحه الواقع العملي من مشاكل وصعوبات أمام الممارسات المحاسبية الحالية.
- تُعد هذه الدراسة لبنة جديدة لوضع طريقة أو أسلوب علمي لإظهار قدرة الالتزام بالنظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة في الحد أو التخفيف من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية وصولاً إلى إعطاء مصداقية للتقارير المالية بحيث تعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة .
- يتزامن هذا العمل مع الجهود المبذولة من طرف بورصة الجزائر لاستقطاب الشركات الجزائرية خاصة المتعاملين في القطاع الخاص.
- أهمية الانتقال لتطبيق معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للشركات الجزائرية، وما يطرحه من إشكالات على مستوى التطبيق العملي.
- الفضائح المالية التي تعرضت لها الشركات الوطنية، والرغبة في تقديم مدخل للحد منها في ظل الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبة الدولية.

6.أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في اختبار أثر الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- دراسة طبيعة ممارسات إدارة الأرباح والمنظور الأخلاقي لها، دوافعها، طرقها، و أساليبها، وأخيرا أهم نماذج قياسها.

– التعرف إلى أي مدى يمكن الالتزام بتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبة الدولية في الشركات الجزائرية.

– تحليل وإبراز العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية و ممارسات إدارة الأرباح.

– التعرف على أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية محل الدراسة خلال الفترة(2006–2013)، وتحديد أثر كل من (حجم الشركة، مديونية الشركة، ربحية الشركة) على ذلك.

– تقديم إطار مقترح لأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، من خلال إبراز أهم ما تتضمنه من سياسات وإجراءات من شأنها التخفيف أو التقليل من مثل هذه الممارسات.

– الخروج بنتائج من شأنها المساهمة في تحديد الإجراءات الواجب اتخاذها للحد من ممارسات إدارة الأرباح في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات الجزائرية.

7. فروض الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على الأسئلة المطروحة تم صياغة فروض الدراسة بالصيغة العدمية على النحو التالي:

الفرض الأول:

ليس هناك فروق ذات دلالة معنوية لمستويات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية محل الدراسة للفترة قبل وبعد الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي.

الفرض الثاني:

لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية محل الدراسة خلال الفترة الدراسة، كنتيجة لـ: (حجم الشركة، مديونية الشركة، ربحية الشركة) .

وبالتالي يمكن تقسيم هذا الفرض إلى مايلي:

- لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للنظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية محل الدراسة نتيجة لحجم الشركة.
- لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للنظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية محل الدراسة نتيجة لمديونية الشركة.

- لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للنظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية محل الدراسة نتيجة لربحية الشركة.

8.منهجية الدراسة:

للتحقق من أهداف الدراسة، واختبار صحة الفروض تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي كما يلي:

- **المنهج الوصفي:**

تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال إجراء مسح مكتبي للمراجع، والدوريات، والنشرات، والتقارير المنشورة، ونتائج الدراسات والأبحاث النظرية والتطبيقية السابقة المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية، وإدارة الأرباح وطبيعة العلاقة بينهما.

- **المنهج التحليلي:**

اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي في الشق المتعلق بالجوانب والأبعاد الخاصة بالدراسة التطبيقية في مجال التطبيق، وعينة الدراسة، والبيانات المطلوبة، وأساليب جمعها وتحليلها، حيث تم إجراء الدراسة تطبيقية على عينة من الشركات الجزائرية المدرجة في بورصة الجزائر للفترة (2006-2013)، من خلال قياس مستويات المستحقات الاختيارية فيها بالاعتماد على نموذج (Kothari etal.,2005)، وتحديد أثر التحول نحو النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح فيها.

9.حدود الدراسة:

- **حدود مكانية:** اقتصرت الدراسة على الشركات المساهمة الجزائرية المدرجة في بورصة الجزائر.
- **حدود زمنية:** اقتصرت فترة الدراسة على ثمانية سنوات من 2006 إلى غاية 2013، وهذا راجع لحداثة الإلزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي بدأ في 2010.
- **حدود المتغيرات:** هناك عدة محددات أو عوامل تحكم سلوك الإدارة والتي من أبرزها (الحجم، المديونية، السيولة، الدورة التشغيلية، النمو، الربحية، عمر الشركة، القيد في البورصة، نوع القطاع، نسبة السعر، جودة المراجعة (Gu et al., 2005, 313)[34] ، إلا أنّ الدراسة الحالية اقتصرت على ثلاث محددات فقط وهي: حجم الشركة، مديونية الشركة، ربحية الشركة.
- كما واجهت الباحثة عدة صعوبات أثناء إجراء الدراسة والتي من أبرزها صغر عينة الدراسة من حيث عدد الشركات المدرجة في بورصة الجزائر، وحداثة الموضوع في الجزائر وعدم الالتزام بمتطلبات الإفصاح الواردة في النظام المحاسبي المالي من قبل بعض الشركات.

10. تقسيمات الدراسة:

للإجابة على المشكلة المطروحة، واختبار صحة الفروض تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول وفق الآتي:

الفصل الأول: تضمن هذا الفصل الإطار المنهجي للدراسة من حيث تحديد المشكلة، عرض لأهم الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، و إبراز لأهداف وأهمية الدراسة، تحديد فروض ومنهجية الدراسة، وأخيرا حدود الدراسة وتقسيماتها.

الفصل الثاني: عرض الفصل الثاني للدراسة الإطار النظري و المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية وتطبيقها في الدول النامية، من خلال عرض الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية وتطورها، والتعريف بمجلس معايير المحاسبية الدولية باعتباره الهيئة الدولية المسؤولة عن إصدار المعايير وتطويرها، والتركيز على أبرز إسهاماته فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية.

ونظرا للاهتمام الذي توليه العديد من الدول نامية–خاصة العربية– لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية، تطرقت الدراسة لهذا الجانب من خلال عرض خصائص المحاسبة في الدول النامية والوقوف على محفزات ومعوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية، للوقوف في الأخير على تجارب بعض منها في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الثالث: يتناول هذا الفصل الأسس والمفاهيم النظرية المتعلقة بإدارة الأرباح من حيث نشأة وتطور إدارة الأرباح، المنظور الأخلاقي لها، الأطراف المسئولة عنها، ودوافعها، نتائج إدارة الأرباح، طرق اكتشاف و نماذج قياسها.

وفي الأخير تم التطرق بالدراسة والتحليل لأثر المعايير المحاسبية الدولية على إدارة الأرباح من حيث دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة جودة التقارير المالية، طبيعة العلاقة بين المعايير المحاسبية و إدارة الأرباح وتحديد أثر التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات إدارة الأرباح.

الفصل الرابع: تطرق للدراسة التطبيقية من حيث مجتمع وعينة الدراسة وأدوات جمع البيانات وتحليلها والأساليب الإحصائية المتبعة واختبار فروض الدراسة، وعرض لأهم النتائج تم التوصل إليها من الدراسة التطبيقية، والوصول إلى وضع إطار مقترح للدراسة.

هوامش الفصل الأول

[1] موقع مجلس المعايير المحاسبية الدولية:www.ifrs.org

[2] الرفاعي إبراهيم مبارك، دور المراجع في الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2002.

[3] April Klein, Audit committee board of director's characteristics and earnings management, journal of accounting, 2002, pp375–400.

[4] Denis Cormier, Isabelle Martinez, The association between management earnings forecasts, earnings management, and stock market valuation: Evidence from French IPOs, The International Journal of Accounting, 2006, pp209-236.

[5] عبد الحميد، أحمد أشرف ،خصائص الشركات واستخدام التقارير المالية في إدارة الربحية، المجلة المصرية للدراسات التجارية – مصر، مج 31، ع2 ،2007.

[6] عبد المجيد الطيب الفار، إدارة الأرباح: أثر الحاكمية المؤسسية عليها وعلاقتها بالقيمة السوقية للشركة– دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الصناعية المدرجة ببورصة عمان، رسالة دكتوراه منشورة، 2006.

[7] بديع الدين ريشو، أساليب تخفيض عمليات إدارة الأرباح من منظور المراجعين الخارجيين والداخليين: دراسة نظرية تطبيقية، مجلة البحوث الإدارية، مصر، مج 25، ع3، 2007.

[8]Ming China, Yang Cheng, earnings management types and motivation: a study in Taiwan, social behavior and personality, 38(7), 2010.

[9] محمد الطيب محمد الشريف، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الليبية، الفكر المحاسبي – مصر، مج 17، ع2، 2013 .

[10] فداوي أمينة، قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر، مجلة التنظيم و العمل، ع4، 2013.

[11] إبراهيم محمد بركات، دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير إدارة المعرفة المحاسبية في العالم العربي –حالة الأردن–، مجلة الدراسات المالية والإدارية، ع 2، 2004.

[12]مداني بن بلغيث ، الإصلاح المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر،2004.

[13] شنوف شعيب، الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر،2007.

[14]مدثر طه أبو الخير، أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانيه عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول، المجلة العلمية، التجارة والتمويل كلية التجارة جامعة طنطا، ع2 ،2007.

[15]Gaëlle lenormand, lionel Touchais, les ifrs améliorent-elles la qualité de l'information financière ? Approche par la value relevance, comptabilité – contrôle – audit, tome 15, volume 2, 2009, pp 145-164.

[16] حمزة العرابي،المعايير المحاسبية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر،2013.

[17] علي عبدالله الزعبي،حسن محمود الشطناوي، تأثير تغيرات معايير إعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المالية ، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، م5، ع 3،2012، ص ص231–250.

[18]Panagiotis E. Dimitropoulos, Dimitrios Asteriou, Dimitrios Kousenidis, Stergios Leventis, The impact of IFRS on accounting quality: Evidence from Greece, The impact of IFRS on accounting quality: Evidence from Greece, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, 2013, pp108–123.

[19] صفا محمود السيد حامد، إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، مج18، ع1، 2004.

[20] عبد الناصر حميدان، قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والإدارية، ع2، 2004.

[21]Thomas Jeanjean, Hervé Stolowy, Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption, Journal of Accounting and Public Policy, 27, pp 480–494.

[22]Shen Lie, Relationships between the Earnings Management and Accounting Standards, The Journal of American Academy of Business, Cambridge, Volume 13 , N° 2 , 2008.

-[23] Mary E. Barth, Wayne R. Landsman, Mark H. Lang, international accounting standards and accounting quality, Journal of Accounting Research, volume 46, 2008, pp467-498.

[24]George Iatridis, International Financial Reporting Standards and the quality of financial statement information, International Review of Financial Analysis, Volume 19, Issue 3, 2010, pp 193-204.

[25] Susana Callao, José Ignacio Jarne, Zaragoza, Zaragoza, Have IFRS Affected Earnings Management in the European Union?, Accounting in Europe, Volume 7, N°2, 159–189, 2010.

[26]Daniel Zéghal, Sonda Chtourou, Yosra Mnif Sellami, An analysis of the effect of mandatory adoption of IAS/IFRS on earnings management, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 2011, pp 61– 72.

[27] سوزي فاروق النقودي، التطوير المقترح لمعايير المحاسبة للحد من ممارسات إدارة الربحية في ظل الدور المحاسبي لحوكمة الشركات، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة بورسعيد، مصر،2012.

[28]Titas Rudra, Does IFRs Influence Earnings Management? Evidence from India, Journal of Management Research, Volume 4, N° 1, 2012, pp1-13.

[29]Yuyang Zhang, Konari Uchida, Hua Bu, How do accounting standards and insiders' incentives affect earnings management? Evidence from China Emerging Markets Review, 2013, pp78–99.

[30]Panagiotis E. Dimitropoulos, Dimitrios Asteriou, Dimitrios Kousenidis, Stergios Leventis, The impact of IFRS on accounting quality: Evidence from Greece, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting , 2013, pp108–123.

[31] بلال كيموش، دور المصاريف والنواتج غير النقدية واحتياجات رأس المال العامل في إدارة الأرباح – حالة المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر (2005 - 2009)، الباحث، ع14، 2014.

[32] موقع مجلس معايير المحاسبية الدولية:www.ifrs.org

[33] اعتمدت الدراسة على القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية كمقياس لإدارة الأرباح وفق نموذج (Kothari etal., 2005).

[34] Zhaoyang Gu, Chi-wen Jevons Lee, Joshua G. Rosett, what determines the variability of accounting accruals?, review of qualitative finance and accounting, Volume 24, Issue 3, 2005, pp 313-334.

الفصل الثاني: الإطار النظري و المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية وتطبيقها في الدول النامية

مقدمة الفصل:

أدى التطور الكبير في التجارة العالمية وازدياد الطلب على رؤوس الأموال إلى ضرورة التوافق بين القواعد المحاسبية والحد من التباين بينها من خلال وضع لغة مشتركة لإعداد التقارير المالية في الشركات عبر مختلف دول العالم خاصة الناشطة في الأسواق الدولية .

وقد حققت معايير المحاسبة الدولية انتشاراً عالمياً كنموذج لمعايير عالية الجودة من خلال الدور البارز وجهود مجلس معايير المحاسبة الدولية، كأحد أبرز هيئات التوافق الدولية الساعية إلى وضع مجموعة واحدة من المعايير المحاسبة ذات الجودة العالية، والتي يتم تطبيقها في كل الدول سواء المتقدمة أو النامية. فالعديد من الدول النامية (ومنها الدول العربية) قامت بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، أو توفيق معاييرها المحلية مع المعايير المحاسبية الدولية سعيا منها لتطوير أنظمتها المحاسبية.

يتناول هذا الفصل موضوع المعايير المحاسبية الدولية من خلال التقسيمات التالية:

المبحث الأول: الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية وتطورها

المبحث الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية

المبحث الثالث: مكونات المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الرابع: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية

المبحث الأول: الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية وتطورها

تمثل المعايير المحاسبة الدولية مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية عالية الجودة وقابلة للفهم وللتطبيق وتحقق شفافية وقابلية مقارنة للتقارير المالية. بحيث اتجهت العديد من الدول سياسة التوافق المحاسبي بين المعايير المحاسبية المحلية و المعايير المحاسبية الدولية بدرجات متفاوتة، وهناك دول أخرى أخذت باعتماد المعايير المحاسبية الدولية.

أولاً: التوافق المحاسبي الدولي

أدت الحاجة إلى مقارنة البيانات المالية وتقليل الفروقات في الممارسات المحاسبية وصولاً إلى معلومات مالية ومحاسبية مفيدة وملائمة لاتخاذ مختلف القرارات إلى تطوير معايير محاسبية دولية لتطبيقها في مختلف دول العالم، من حيث إيجاد لغة محاسبية مشتركة تسمح لمختلف المستخدمين في مختلف الدول باتخاذ القرارات الملائمة.

1.ماهية المعايير المحاسبية

تحظى المعايير المحاسبية باهتمام كبير في الفكر المحاسبي، بحيث تتضمن أفضل الممارسات العملية وأكثرها اتساقاً، كما تعد أساس إعداد وتحديد شكل التقارير المالية والمعلومات التي تحتويها المعدة أساساً لمساعدة مختلف الأطراف (الحكومة، المستثمرين، المساهمين، الموردين،...) على اتخاذ مختلف القرارات.

1.1 مفهوم المعايير المحاسبية

يُقصد بكلمة معيار (standard) النموذج المعد مسبقاً ليقاس على ضوئه وزن وطول شيء معين، أو درجة جودته (محمد المبروك، 58، 2005)[1].

أما محاسبياً فقد تعددت تعريفاتها، فعرفها (القاضي وحمدان، 123، 2007)[2] أنها عبارة عن نماذج و إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة، حيث تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة. و عرف (Littleton) المعيار على أنه مقياس متفق عليه يهدف إلى المعالجة المناسبة لحالة معينة، ويعد مؤشراً عملياً للمحاسب، ويقلل من المرونة غير الضرورية، ويقلل كذلك من خيارات الإدارة في التطبيق (العبد الله والحجاوي،2005، 4)[3].

في حين يرى آخر أن المعايير تمثل المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة، ونتائج أعمالها، مع إيصال المعلومات إلى المستفيدين منها (الراوي، 1995، 45)[4]. وشبهها (Levitt, 1998, 80)[5] بآلة تصوير يتم استخدامها في تصوير الشركة، وأن المعايير الجيدة مثل آلة

التصوير الجيدة والتي ينتج عنها صور واضحة ودقيقة، أما المعايير غير الجيدة فمثل آلة التصوير السيئة والتي قد لا يتم الوثوق بها حيث ينتج عنها صور غير جيدة وغير معبرة .

ويتطلب تعريف المعايير المحاسبية ضرورة التمييز بين كل من المعيار، والقاعدة، والاتفاقية حيث يتم استخدامها بشكل مترادف رغم وجود اختلافات جوهرية بينها، فالاتفاقية هي عبارة عن مجموعة من المعالم التي يضعها المجتمع بشكل ضمني، بما يسمح لمجموعة من الأطراف باتخاذ القرارات ومن ثم القيام بالتصرف المناسب، من التعريف السابق فإن المحاسبة تستند إلى اتفاقية أو مجموعة من الاتفاقيات، وفي ظل هذا المعنى فهي ترتكز على مجموعة من المبادئ التي تم ابتكارها على مر الزمن من قبل الممارسين، لتعمل على توجيههم للاختيار بين مختلف البدائل المتاحة التي تفرضها المهنة. ففي القرن الماضي أصبحت بعض المبادئ معتمدةً ومعترفا بها من قبل جهات قامت بتأسيسها وإعطائها قوة إلزامية وتم تحويلها إلى معايير، إلا أنه ليست كل المعايير المحاسبية وليدة مبادئ محاسبية متفق عليها، في حين أن البعض منها لم ينشأ من الممارسة وإنما كانت نتيجة استدلال منطقي، كما تستند في إعداده إلى إطار نظري ثابت. أما فيما يتعلق بالقاعدة فمفهوم المعيار أوسع من مفهوم القاعدة فالمعيار يحدد نمط التصرف في شكل توجيهات كما تأخذ طابعا اختياريا عكس القاعدة التي تأخذ طابعاً إجبارياً (Chiappello etal., 2005, 29_31)[6].

كما يجب أن تكون المعايير المحاسبية ملائمة لواقع التطبيق العملي وما يفرضه هذا الواقع من اعتبارات خاصة اقتصادية كانت أو سياسية أو اجتماعية أو قانونية ومن هنا نجد أن المعيار بالمقارنة بالمبدأ العلمي يجب أن يكون عملياً (واقعياً) الأمر الذي يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر ومقتضيات التطبيق، كما أن المعايير لا يمكن أن تتصف بالثبات أو عمومية الاستخدام نتيجة لتغير الظروف البيئية من وقت لآخر (الشيرازي، 122، 1999)[7].

أم فيما يخص وضع المعايير المحاسبية يتساءل(Kieso, 2009, 7)[8]حول أي من القواعد و المقاييس يجب أن تطبق، وما يجب أن تكون عليه، وبما أن الجواب غير واضح بشكل مباشر نتيجة للحاجات المتطابقة والمتعارضة لمستخدمي القوائم المالية إلى المعلومات، ولتلبية هذه الحاجات ومواجهة مسؤولية الإدارة عن التقرير المالي، يقوم المحاسبون بإعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام. و يتوقع من هذه القوائم أن تعرض بإنصاف، ووضوح، واكتمال الحقائق الاقتصادية لعمليات الشركة. وعند إعدادهم لهذه القوائم يواجه المحاسبون تحديات مع المخاطر المحتملة للانحياز وسوء الفهم وعدم الدقة والغموض، ولتخفيض هذه المخاطر من الضروري تطوير معايير ذات قبول عام وتطبيق واسع، وبدون تلك المعايير سيقوم كل محاسب أو شركة بتطوير معاييرها الخاصة، كما يتوجب على مستخدمي القوائم المالية التكيف مع التطبيقات المحاسبية والتقرير المالي لكل شركة و هو ما يؤدي إلى استحالة المقارنة.

انطلاقا مما سبق تم التوصل إلى ما يلي:

- تمثل المعايير المحاسبية الأساس الذي يعتمد عليه لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها .
- تتميز المعايير بالمرونة والانسجام مع البيئة المحيطة.
- يجب أن تتسم المعايير المحاسبية بالحيادية وعدم التحيز.

2.1 أهمية المعايير المحاسبة

تكمن أهمية المعايير المحاسبية من كونها تحدد المتطلبات أو الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، ومن ثم فهي تعد بمثابة القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية هذه المعلومات فلا يعتبر مجرد إسداء النصح باختيار طريقة المعالجة المحاسبية، أو أسلوب الإفصاح على أساس نفعية المعلومات الناتجة عن اتخاذ القرارات – إرشادا كافيا- لمن يتحملون مسؤولية إنتاج المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها. لذلك يجب تحديد وتعريف الخصائص التي تجعل هذه المعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات، من خلال إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية التي تتحدد على ضوئها طرق قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي، وتوصيل نتائج هذا القياس إلى المهتمين بأمر هذه الوحدة (إبراهيم عثمان،1989،66)[9]. فوجود المعايير المحاسبية يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية من خلال وجود إطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق ويضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي، في حين أن غيابها يؤدي إلى وجود اختلافات كبيرة بين المحاسبين في معالجة نفس الممارسات المحاسبية وهو ما قد يساء استغلاله من قبل المحاسبين في الغش والتلاعب مما يقلل من موضوعية وعدالة المخرجات(المبروك، 2005، 62)[10]. أما حسب (Levitt) فإن أهمية وجود المعايير المحاسبية تكمن في مساعدة المستثمرين على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية من خلال ما يتولد منها من معلومات محاسبية مفيدة (Levitt, 1998, 1)[11]. وتأتي أهمية المعايير المحاسبية عموماً في (الصوفي، 2011،67)[12]:

- ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية، إذ يؤدي غياب المعايير المحاسبية إلى اللجوء إلى الاجتهاد الشخصي وما قد يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة.
- وجود إطار موضوعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس والتوصيل يضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية، والمصلحة العامة من ناحية أخرى.
- إن الاعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة وضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى الشركة.

- إن وجود معايير محاسبية تساعد المهنيين و تحدد ردود أفعالهم في ظروف معين وتعتبر كذلك خط دفاع عند وجود تدخلات أو إشراف من جهات خارجية.

3.1 تنظيم عملية وضع المعايير المحاسبية:

يقصد بتنظيم عملية وضع المعايير المحاسبية صياغة إرشادات تتضمن مجموعة من الأسس و القواعد المحاسبية المتكاملة أو البديلة للقياس و الإفصاح المحاسبي تلتزم به الشركات عند اختيار سياستها المحاسبية و بهذا المعنى فإن التنظيم يهدف إلى تضييق مجالات الاختلاف والتباين في الممارسات المحاسبية وذلك بتضمين المعايير المحاسبية أفضل الممارسات العملية وأكثرها اتساقا مع الإطار الفكري أو النظرية المحاسبية السائدة المقبولة من الأطراف المعنية (بحيري، 1991، 7)[13].

إلا أن اختلاف الظروف البيئية في الدول المختلفة أدى إلى اختلاف القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة؛ كما أن الاختلاف في الممارسات المحاسبية الموجودة في دول العالم المختلفة تعكس الاحتياجات المختلفة للمستخدمين، حيث يوجد في الفكر المحاسبي العديد من المداخل المعتمدة في وضع المعايير المحاسبية فقد قدم (Puxty) نموذجا يتم على أساسه تصنيف المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية وإعداد القوائم المالية في دول مختلفة إلى ثلاثة أشكال طرفية هي: المجتمع، السوق، الدول. حيث يتميز نموذج السوق بوجود شركات متنافسة بأسلوب مرشد للحصول على الأرباح، ويسود نموذج السوق في الدول المتقدمة أين تكون الأنظمة المحاسبية موجهة نحو تحقيق الربح ومنسجمة مع التغيرات وغير موحدة. في حين أن نموذج الدول يتميز بالرقابة والسيطرة الهرمية و البيروقراطية و أن مسؤولية التأطير بالكامل يمكن أن تكون بيد الدولة حيث تحدد الممارسات التي يجب أن تتبع، أما من خلال نموذج المجتمع فإن القواعد توضع من خلال الانتماء والمشاركة داخل المجموعة وبالتالي يكون النظام المحاسبي موجه نظرياً نحو الربحية ويستجيب للمتغيرات وغير موحد(المبروك، 2005، 62 -63)[14]. وبشكل عام يمكن تقسيم المداخل المعتمدة في إصدار المعايير كالتالي (لطفي، 2004، 373)[15] :

- **المدخل السياسي البحت**: يعتمد هذا المدخل على التشريع في إصدار المعايير المحاسبية حيث يعتبر أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة فهو يتسم بالبطء في تغيير القوانين، إضافة إلى أنه يتأثر بالاعتبارات السياسية ويوجد هذا النوع في القارة الأوربية وبالخصوص في فرنسا وفي أمريكا اللاتينية.

- **المدخل المهني الخاص**: يتميز هذا المدخل بإصدار القوانين بدرجة عالية من المرونة مع سرعة مناسبة للتعديل لمواكبة الاحتياجات المتغيرة، إذ تتم عملية إصدار المعايير المحاسبية من المحاسبين المهنيين.

- **المدخل المختلط بين القطاع العام والقطاع الخاص:** وفقا لهذا المدخل يتم إصدار المعايير المحاسبية منظمة من القطاع الخاص تعمل كمنظم عام، وتقوم الحكومة بدعمها والالتزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات.

- **المدخل المختلط:** تصدر المعايير المحاسبية وفق هذا المدخل بمزيج من القطاع العام والخاص وذلك بجانب مجموعات حكومية و غيرها، و مثال ذلك اليابان حيث تقوم الحكومة بتشكيل مجلس استشاري يتكون من أعضاء من الجامعات ،الصناعة ،الحكومة والمحاسبين القانونيين يتولون إصدار المعايير والتوجيهات الخاصة بالممارسات المحاسبية.

2.أسباب الاختلاف المحاسبي

المعايير والسياسات المحاسبية هي نتاج تفاعل معقد بين عوامل تاريخية، تنظيمية وثقافية، كما أن العوامل التي تساهم في تطوير المحاسبة على المستوى المحلي تساعد على تفسير الاختلاف المحاسبي بين الدول و أهم هذه العوامل(shoi&meek, 2011, 31_33) :

- **مصادر التمويل:** بالنسبة للدول التي تعتمد في التمويل بشكل أساسي على سوق رأس المال فالمستثمرون لهم الحق في الحصول على معلومات مالية ذات جودة عالية ما يؤثر على تطوير الأنظمة المحاسبية. فعند وضع المعايير يكون التركيز على وضع قواعد محاسبية تعكس بشكل صادق الوضعية الاقتصادية للشركة، في حين أن الدول التي تعتمد على الاقتراض فإن الاهتمام يكون موجهاً لحماية المقرضين والأخذ بمبدأ الحذر(Mhedhbi, 2010, 18)[16].

- **النظام القانوني:** تتأثر قوة مهنة المحاسبة بالدولة بدرجة تحديد القانون للممارسة المحاسبية ، فعندما تقوم الحكومة بوضع الممارسات والإجراءات المحاسبية تكون سلطة مهنة المحاسبة عادة ضعيفة، في حين يشكل إرساء السياسات المحاسبية بشكل غير قانوني من قبل منظمات المهنة سمة من سمات الدول التي تعتمد القانون العام.

- **النظام الضريبي:** تحدد التشريعات الضريبية المعايير المحاسبية في العديد من الدول حيث تقوم الشركات في تسجيل إيراداتها ومصاريفها في حساباتها لأغراض ضريبية، حيث أن الدخل الخاضع للضريبة هو نفسه الدخل المتضمن في التقارير المالية(على سبيل المثال ألمانيا والسويد)، إلا أنه في دول أخرى(مثل هولندا) يتم حساب الدخل الخاضع للضريبة بشكل منفصل عن الدخل في التقارير المالية وبالتالي فإن تبني القواعد المحاسبية يأخذ اعتبارات أخرى غير ضريبية.

- **الروابط السياسية والاقتصادية:** تتأثر الأنظمة و الممارسات المحاسبية بالروابط السياسية و الاقتصادية، الذي يظهر من خلال تأثير الدول الاستعمارية في الأنظمة المحاسبية للدول المستعمرة سابقاً، كما أن نمو التجارة الدولية وتوسيع حركات رؤوس الأموال وزيادة حجم تداخل الأسواق المالية العالمية وظهور التكتلات الإقليمية (الاتحاد الأوروبي) ساهمت في نقل الممارسات والقواعد المحاسبية ما بين الدول، كما أنها تشكل حافزا للاتجاه نحو التوافق والتوحيد المحاسبي .

- **التضخم:** يؤثر مستوى التضخم في طرق التقييم ففي الدول التي تعرف ارتفاعاً في مستويات التضخم تتجه نحو طرق إعادة التقييم الأصول، أما في الدول التي تعرف ضعفا في مستويات التضخم يتم التقييم باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية.

- **مستوى التطور الاقتصادي:** يؤثر مستوى التطور الاقتصادي للدول على تطور أنظمتها المحاسبية فالدول المتطورة اقتصادياً أين حجم الشركات فيها و تعقيد الأنشطة الاقتصادية يتطلب نظاماً محاسبياً متطوراً يسمح بتلبية احتياجات مختلف معدي ومستخدمي القوائم المالية.

- **المستوى التعليمي:** حيث هناك ارتباط مباشر بين مستوى التعليم الذي يتحصل عليه مواطنو الدولة، وتطبيقات التقرير المالي المحاسبي بهذه الدولة.

- **الثقافة:** حاولت العديد من الأبحاث دراسة تأثير الثقافة على تطوير الأنظمة المحاسبية للدول حيث يشير(Hofstede)[17] في دراسة عملية اشتملت على أكثر من 117000 استبيان وزعت داخل أكثر من 67 دولة أنه هناك أربع أبعاد تقوم عليها أية الثقافة تتمثل في: الفردية مقابل الجماعية (أي الأهمية التي يعطيها الفرد لمصلحته الشخصية مقارنة مع المصلحة الجماعية للمجموعة التي ينتمي إليها)، فروقات السلطة (أي الطريقة التي يتعامل بها أفراد المجتمع مع الفروقات الموجودة بينهم فيما يتعلق بعد المساواة في السلطة أو القوة الموزعة بينهم)، درجة تجنب عدم التأكد (أي الدرجة التي يشعر فيها أفراد المجتمع بالارتياح لحالات الغموض وعدم التأكد)، الذكورة مقابل الأنوثة .

3.تعريف التوافق المحاسبي الدولي و مبرراته

نتيجة لعولمة الاقتصاد و ارتباط أسواق المال ظهرت المساعي الدولية للحد من مظاهر الاختلاف المحاسبي من خلال توحيد أسس إعداد وعرض التقارير المالية وضمان القابلية للمقارنة وصولاً إلى درجة عالية من انسجام وتوافق التطبيقات المحاسبية.

1.3 تعريف التوافق المحاسبي

يعرف التوافق المحاسبي عل أنه عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات، وتخفض المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية وتحسن التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة (تشوي وآخرون،2004،349)[18].

فعملية التوحيد عملية يتم من خلالها تضييق الفجوة أو الاختلافات الجوهرية في التطبيقات المحاسبية بين الدول(لطفي، 2004، 368)[19].

و يرى (Colasse , 2000, 757-769)[20] أن التوافق هي عملية مؤسساتية تهدف إلى إحداث تقارب بين الممارسات المحاسبية الوطنية ومن ثم تسهيل مقارنة القوائم المالية لشركات من دول مختلفة.

فالتوافق هو تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى إمكانية مقارنة القوائم المالية، وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من معايير المحاسبية الدولية لتطبيقها في مختلف دول العالم و ذلك لزيادة كفاءة أسواق رأس المال (القباني، 2003، 170)[21].كما يتطلب تعريف التوافق التمييز بين كل من: التوافق، والتوحيد، والمعايرة نظرا للخلط الموجود بين هذه المفاهيم و التي تستخدم كمرادفات في بعض الحالات، فالتوحيد يشير إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء متناسقاً أو غير متباين فهي تحتوي على التماثل الذي يعني أن يكون كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة (المبروك،2005،276)[22]، ومن هنا يمكن القول أن التوحيد يسعى إلى فرض أسس وقواعد محاسبية لدولة على دولة أخرى وهذا صعب التحقق. وقد ميز (Nobes) بين التوافق و المعايرة مشيراً إلى أن التوحيد هو عملية زيادة القدرة على مقارنة الممارسات المحاسبية من خلال وضع حد ودرجة معينة للتباين بين هذه الممارسات، في حين تشير المعايرة إلى استخدام قواعد ضيقة وأكثر صرامة (العربيد، 2012 ،136)[23]. كما يمكن اعتبار التوحيد شكل من أشكال المعايرة وخطوة أولية نحوها (Colasse, 2000, 757-769)[24].

و بالرجوع إلى الواقع الحالي نجد أن هناك العديد من الجهات المهتمة بالتوافق المحاسبي سوءاً على المستوى الإقليمي أو الدولي من أهمها:

- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

- الاتحاد الأوروبي(EC)
- المنظمة الدولية لهيئة الأوراق المالية (IOSCO)
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)
- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية(OECD)

3.2 مبررات التوافق المحاسبي الدولي

يمثل التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي استجابة لمجموعة من الظروف الإقليمية والدولية التي كان من أهمها توسيع نطاق التجارة الدولية، ونمو وازدهار أسواق المال العالمية، كما أن ظهور الشركات الدولية المتعددة الجنسيات ساهم بشكل كبير في التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي، فبظهورها ظهرت مشاكل محاسبية عدة أهمها إعداد القوائم المالية الموحدة، وصعوبة المقارنة (الشميري، 1994،26-27)[25].

في حين يرى(Brun, 2011, 20)[26] أن الترابط بين أسواق المال العالمية من أبرز الأسباب للتوجه نحو توحيد القواعد المحاسبية على المستوى الدولي من خلال الحاجة إلى :

- زيادة شفافية القوائم المالية المعدة من الشركات المساهمة و قابليتها للمقارنة.
- يسمح بالمقارنة بين الشركات في مختلف دول العالم.
- تسهيل ولوج الشركات إلى أسواق المال .
- الحصول و استعادة ثقة المستثمرين.
- توفير مرجع محاسبي للدول التي ليس لديها مرجع محاسبي.

ويرى آخر أنه هناك توجه دولي قوي نحو التوافق المحاسبي الدولي من خلال توجهات مختلف الجهات المساندة له (العربيد، 2012، 136-137)[27]:

- **الدول النامية:** حيث يسود اعتقاد عام مفاده أن الدول التي ليس لها معايير محاسبية محلية سوف تستفيد من المعايير الدولية مع بعض التعديلات التي تراها ضرورية لبيئتها الاقتصادية.
- **الشركات متعددة الجنسيات:** وتمثل القوة الرئيسية الدافعة باتجاه توحيد المعايير المحاسبية، إذ تجد اختلافاً كبيراً في المعايير المحاسبية المطبقة في الدول التي تعمل لها.
- **المستثمرون:** إذ يقود توحيد المعايير المحاسبية إلى تحسين عملية توزيع الموارد المالية، أي ما لم تتوفر معايير للمحاسبة والمراجعة على المستوى الدولي فإنه من الصعب تقييم الفرص الاستثمارية البديلة، وإجراء مقارنات سليمة للأداء المالي للشركات في مختلف الدول.

- **شركات المراجعة الدولية** :وهي القوة الفاعلة في الاتجاه نحو توحيد المعايير المحاسبية، بحيث تستطيع تقديم خدماتها في أي مكان دون أية قيود، ويمثل توجه هذه الشركات لتوحيد المعايير المحاسبية مصدر الثقة الأساسية المعطاة لهذه المعايير.

- **النمو في الأعمال**: يمثل النمو في الأعمال الدولية دافعا قويا لتوحيد المعايير المحاسبية، إذ أن معظم الأعمال تتم في الدول النامية نظرا لسهولة تحويل رؤوس الأموال في الأسواق العالمية.

ثانياً: ماهية و أهمية المعايير المحاسبية الدولية

أدت التطورات الاقتصادية الدولية إلى ضرورة وضع معايير محاسبية دولية من أجل تنظيم ممارسة العمل المحاسبي وتصنيف البيانات المالية وكذلك إصدار القوائم المالية بشفافية وتنظيم عملية الإفصاح المالي ووضع تقارير(الصوفي، 2012، 67)[28]. وبذلك أصبحت المعايير المحاسبية الدولية أو ما يعرف حديثا بالمعايير الدولية للتقارير المالية من أهم المعايير المستخدمة على المستوى الدولي وأكثرها انتشارا.

1.ماهية المعايير المحاسبية الدولية

قبل التطرق لمفهوم المعايير المحاسبية الدولية لا بد من المرور بمفهوم المحاسبة الدولية باعتبار أنها تهتم بتدويل المعايير المحاسبة وتقريب الممارسات المحاسبية والحد من اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول من خلال إرساء قواعد التوافق المحاسبي الدولي.

1.1 تعريف المحاسبة الدولية:

حسب (الراوي، 1995، 24)[29] تتمثل المحاسبة الدولية في تنسيق الأسس والقواعد والمعايير المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتي عن طريقها يمكن خدمة ومساعدة المستثمر المحلي والأجنبي بتوفير تقارير وقوائم مالية مفيدة وقابلة للمقارنة.

كما تعتبر نظام عالمي تتبناه جميع الدول عن طريق وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً على المستوى الدولي، كما يتم تحديد الأساليب والطرق المشتقة من تلك المبادئ والمعايير وتطبيقها في جميع الدول وهذا هو الهدف النهائي للنظام المحاسبي(جربوع، 2002، 28)[30].

ويرى (Choi and Mueller ,1992, 12)[31] أن المحاسبة الدولية هي امتداد للمحاسبة ذات الغرض العام والتوجه الوطني لتشمل مجالات أخري:

- التحليل المقارن لمختلف الممارسات الوطنية.
- المشاكل المحاسبية، ومشاكل إعداد التقارير المالية التي تواجهها الشركات متعددة الجنسيات.
- الحاجة إلى المعلومات المحاسبية في أسواق المال العالمية.

- التوحيد المحاسبي و الاتصال المالي من خلال عناصر سياسية، تنظيمية، مهنية إضافة إلى المعايرة المحاسبية.

2.1 تعريف المعايير المحاسبية الدولية

تمثل المعايير المحاسبية الدولية مبادئ محاسبية أصبحت مقبولة على الصعيد العالمي، وهي تحسن وتناسق النظم والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بالطرق التي تعرض فيها الشركة تقاريرها المالية، كما أنها توفر معيارا متماسكا بشأن إدراج المعلومات المالية في التقارير المالية القانونية (عطا الله، 2009، 169)[32]. وتعد المعايير المحاسبية الدولية أداة تنظيم للعمل المالي والمحاسبي وذلك من أجل التوفيق بين مصالح المستفيدين من المعلومات المالية والمحاسبية، حيث يتم تطبيق هذه المعايير في كافة القطاعات، وهذه المعايير جاءت نتيجة لأبحاث ودراسات قام بها نخبة من خبراء المحاسبة والمراجعة على المستوى العالمي (الصوفي،67،2001)[33].

ويكمن الهدف وراء إصدار معايير المحاسبة الدولية أساسا في إعداد معايير ذات جودة عالية؛ و العمل على زيادة التوافق في إعداد وعرض التقارير المالية (Antill and Lee , 2008, XXI)[34] .

وتشير الفقرة (7) من المعيار الدولي الأول (IAS1) عرض القوائم المالية أن المعايير المحاسبة الدولية تشتمل على المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs) وهي مجموعة شاملة وعالية الجودة من المعايير والتفسيرات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و المعايير والتفسيرات التي اعتمدها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، وبالتالي فالمعايير المحاسبية الدولية تضم:

- معايير التقارير المالية الدولية (IFRSs)؛
- معايير المحاسبة الدولية(IASs) التي صدرت خلال الفترة (1973-2000) من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)؛
- التفسيرات التي وضعتها لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC)، و لجنة تفسيراتها السابقة (SIC).

2.أهمية المعايير المحاسبية الدولية

إن استخدام مجموعة واحدة من المعايير عالية الجودة عبر العالم لديه القدرة على زيادة القابلية للمقارنة والشفافية، وتقليل تكلفة إعداد القوائم المالية، فتطبيق هذه المعايير بدقة وبشكل مستمر يسمح للمشاركين في أسوق المال الحصول على معلومات ذات جودة عالية ما يسمح باتخاذ القرارات الملائمة، و الوصول إلى كفاءة أكثر في تخصص رؤوس الأموال وتخفيض تكلفتها(Tarca, 2012 , 1)[35]. فوجود معايير محاسبية عالية الجودة، والتي تستخدم عبر العالم بشكل دائم يؤدي إلى (Shoi and Meek, 2011, 251)[36] :

- زيادة فعالية تخصيص رأس المال، و تخفيض تكلفته.

- يسمح للمستثمرين باتخاذ أفضل القرارات الاستثمارية، كما يؤدي إلى تنويع المحافظ الاستثمارية، وتقليل المخاطر المالية. كما تؤدي إلى شفافية أكثر وقابلية للمقارنة بين المنافسين في الأسواق العالمية.
- تحسين عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجي فيما يتعلق بعمليات الاندماج والاستحواذ.
- الاستفادة من أفضل الأفكار الناتجة لوضع المعايير على المستوى المحلي لصياغة معايير عالمية ذات جودة عالية.
- سهولة انتقال المهارات والمعارف المحاسبية حول العالم.

وتكمن أهمية المعايير المحاسبية الدولية حسب (العبد الله، 1992، 5-7)[37] في:

- **المقارنة:** تسهل المعايير المحاسبية الدولية المقارنة واتخاذ القرارات من خلال توحيد الأسس المعتمدة في إعداد القوائم المالية.
- **تكلفة معالجة المعلومات:** إن توحيد أسس إعداد القوائم المالية هو ضروري لمتخذ القرار، فإذا كانت القوائم المالية معدة وفق أسس مختلفة ومتعددة يحتاج متخذ القرار لطريقة معينة لتوحيد أسس إعدادها، وهذا من شأنه أن يكلف متخذ القرار كلفة إضافية لمعالجة هذه القوائم، التي من الممكن الاستغناء عنها إذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبية.
- **القدرة على فهم المعلومات:** يؤدي إعداد القوائم المالية وفق أسس غير موحدة يؤدي إلى صعوبة فهمها من قبل مستخدميها والاستفادة منها بشكل فعال لإجراء المقارنات بين الشركات أو بين الفترات المالية للشركة نفسها.
- **الدعم المنطقي:** المعايير المحاسبية مدعومة منطقياً وتشير إلى نقاط التقاء بين المحاسبين.
- **انسيابية الاستثمار بين الدول:** للمعايير المحاسبية الدولية أهمية كبيرة في جذب الاستثمارات، فالمعايير المحاسبية الدولية تساهم في إجراء المقارنات بين المشاريع في مختلف البلدان.

ثالثاً: نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية

ترجع أول فكرة للتوافق وتوحيد المعايير المحاسبة إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في عام 1904 في مدينة سان لويس الأمريكية، وكان الاتفاق على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات، بحيث خصص هذا المؤتمر لمناقشة ومقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول الكبرى في العالم.

وتوالى انعقاد العديد من المؤتمرات المحاسبية الدولية كل خمس سنوات بهدف العمل على توحيد الممارسة العملية للوصول إلى قوائم مالية قابلة للمقارنة تمكن المستثمرين من اتخاذ القرارات التي تؤمن تدفقات رأس المال، كما تسهل التبادل التجاري بناءً على قيم محاسبية موحدة وتخدم التوصل إلى جعل العالم بأكمله سوقاً واحدة تلبية لشروط المنظمة العالمية للتجارة (القاضي وحمدان،2001، 44)[38]. حيث انبثق عن المؤتمر المنعقد في باريس1967 تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في 1973، التي تم إعادة هيكلتها في 2001 لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

يعرض هذا العنصر أهم التطورات التي شهدتها المعايير المحاسبية الدولية وفق مرحلتين أساسيتين:

1.المرحلة الأولى من 1973 إلى 2001 (معايير المحاسبة الدولية IAS)

تشكلت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) عام 1973 نتيجة لاتفاق بين الهيئات المهنية في 10دول هي: استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية، وكان الهدف الرئيسي وراء ذلك هو تعزيز التوافق الدولي للمعايير المحاسبية وتقليل الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول.

وفي عام 1983 شملت عضوية اللجنة المنظمات المحاسبية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي تأسس عام 1977 بمدينة ميونخ بألمانيا، فقد توصلت لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى اتفاقية عمل مشتركة مع الاتحاد الدولي للمحاسبين، وحتى عام 2000 أصبحت اللجنة تظم 501 عضواً من 104 دولة.

وكان الهدف من تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) منذ نشأتها عام 1973 إلى غاية إعادة هيكلتها في 2001 مقتصراً على مايلي (القاضي و الريشاني، 2012، 20)[39]:

- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير محاسبية دولية تخدم المصلحة العامة.
- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.
- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

فمنذ تشكيلها عام 1973 إلى غاية أواخر1980 نشرت لجنة معايير المحاسبية الدولية (IASC) سلسلة من المعايير المحاسبية الدولية، فأصدرت سنة 1975 أول معيار محاسبي (IAS1) و الذي كان موضوعه الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية السنوية، واستمر إصدار المعايير والتي بلغ عددها خلال هذه الفترة 26 معياراً (من المعيار(IAS1) إلى المعيار (IAS26)). تميزت المعايير الصادرة خلال هذه الفترة باحتوائها على العديد من الخيارات من أجل تسهيل اعتمادها وتجنب مشاكل التطبيق، إذ يتم اختيار معالجة محاسبية معتمدة في دولة معينة ثم تبني هذه المعالجة وإدخال التعديلات عليها إذا لزم الأمر والسعي إلى الحصول على القبول الدولي لها (القاضي والريشاني ،2012،21)[40].

وفي مواجهة هذا الوضع اعتمدت اللجنة سنة 1988 مشروع "المقارنة بين البيانات المالية(ED32)" والذي تمثل غرضه الرئيسي في الحد من عدد من الخيارات بحيث تعتمد المعايير على معالجة أساسية وأخرى بديلة فقط.

كما قامت اللجنة في سنة 1989 باعتماد الإطار المفاهيمي لها تحت عنوان "إطار إعداد وعرض القوائم المالية"، والذي تناول بشكل أساسي أهداف القوائم المالية، الخصائص النوعية لها، عناصر القوائم المالية قياس عناصر القوائم المالية والاعتراف بها، ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.

و في عام 1993 استكملت اللجنة مشروع القابلية للمقارنة، حيث اعتمدت كل المعالجات في المعايير على معالجة أساسية و أخرى بديلة، كما شهدت عام 1993 بداية دراسة المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) للمعايير المحاسبية الدولية و إعلان قبولها للمعيار المحاسبي الدولي (IAS7) ، كما قبلت بورصة الأوراق المالية الأمريكية(SEC) سنة 1994 ثلاث معايير دولية هي: (IAS7،IAS 21 الذي استبدل لاحقاً بالمعيار IFRS3، وIAS22).

فخلال الفترة الممتدة من عام 1889 إلى 1995 قامت اللجنة بتعديل مجموعة من المعايير وهي(IAS 2 IAS 8, IAS 9, IAS 11, IAS 16, IAS 18, IAS 19, IAS 21, IAS 22, IAS 23,)، كما أصدرت معايير المحاسبة الدولية (IAS 27، IAS 28، IAS 29) في عام 1990، و المعيار الدولي (IAS30) سنة 1991، المعيار(IAS 31) في سنة 1992، والمعيار(IAS32) في عام1995.

كما توصلت لجنة معايير المحاسبية الدولية (IASC) إلى اتفاق مع المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) في عام 1995 مفاده ضرورة استكمال مجموعة من المعايير عصب المحاسبة بنهاية سنة 1999، وقد أيد هذا الاتفاق منظمة الاتحاد الأوروبي وناشدت الشركات الأوروبية المتعددة الجنسيات تطبيق المعايير الدولية ومن ناحية أخرى بدأت أول شركة ألمانية إعداد بياناتها المالية وفقا للمعايير

المحاسبية الدولية (IAS)، و انضمت أيضاً مجموعة الشركات القابضة السويسرية إلى مجلس إدارة اللجنة بمقعد يمثل معدي البيانات المالية (القاضي و الريشاني، 2009، 30)[41].

وشهد عام 1997 أيضاً تكثيف لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) نشاطها التنظيمي و المحاسبي حيث شكلت لجنة دائمة للتفسيرات المحاسبية(SIC)، وبدأت في دراسة مشروع معيار الأدوات و المشتقات المالية، و إصدار معيار للتقرير عن القطاعات. كما تبنت اللجنة خلال هذه الفترة الدور التطويري للمعايير و قامت بتطوير بعض المعايير حيث تم استبدال المعيار(IAS1) المتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية بمعيار متعلق بعرض البيانات المالية، وتمت أيضا مراجعة كل من المعايير (IAS12, IAS22, IAS19, IAS17, IAS16, IAS14) وإصدار معايير جديدة متعلقة بأرباح الأسهم، التقارير المالية المرحلية، العمليات غير المستمرة، انخفاض قيمة الأصول، المخصصات والالتزامات والأولية المحتملة وهي (المعيار (IAS33) إلى غاية المعيار (IAS38)، كما تم إصدار ورقة عمل لمشروع القيمة العادلة (Obert, 2013, 11)[42].

و أما في عام 1998 أنجز فريق عمل الاستراتيجية (SWP) تقريراً يوصي بإعادة هيكلة اللجنة بشكل يربطها بصورة أقرب من مجالس معايير المحاسبة الوطنية.

وفي عام 2000 أعلنت لجنة بازل دعمها وقبولها للمعايير المحاسبية الدولية، كما أعلنت المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) تبنيها رسميا للمعايير المحاسبية الدولية والتي كان عددها في ذلك الوقت30 معياراً وسمحت للشركات المقيدة في البورصات العالمية باستخدامها في البيانات المالية كمتطلب للقيد والتداول خارج حدود موطنها الأصلي، كما صدر القانون الأوربي الذي يُلزم الشركات المقيدة في البورصات الأوروبية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في موعد أقصاه 2005. ونتيجة للضغوط وبهدف تجاوز ضعف هيكلها التنظيمي تم إعادة هيكلة لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) في عام2001 وتشكيل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) بعد أن قامت اللجنة (IASC) بإصدار (41) معياراً محاسبياً دولياً. كما أصدرت العديد من التفسيرات و التي بلغت (33) تفسيراً حتى عام 2001.

2. المرحلة الثانية: 2001 إلى غاية نهاية عام 2014 (المعايير الدولية للتقارير المالية IFRSs)

في عام 2001 تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبية الدولية (IASC) وتشكيل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، والذي باشر مهامه من مقره بلندن في عام 2001، بحيث اعتمد المجلس معايير المحاسبية الدولية السابقة (IAS) الصادرة عن اللجنة واستمر في تطوير معايير جديدة التي أصبحت تعرف بالمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs)، بحيث بقيت المعايير السابقة في التطبيق العملي إلا إذا استبدلت بأي من معايير للتقارير المالية الدولية (IFRSs).

في عام 2002 وافق الاتحاد الأوروبي على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية بداية من عام 2005، كما تم في عقد اتفاقية بين كل من مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عرفت باسم (Norwalk Agreement) للتقارب بين المجلسين وصولاً إلى معايير عالية الجودة تكون ملائمة للاستخدام على المستوى المحلى الأمريكي وعلى مستوى واسع حول العالم إضافة إلى الاتفاق على تطوير إطار مفاهيمي مشترك. كما قام معايير المحاسبة الدولية (IASB) خلال هذه الفترة بإدخال التعديلات على أغلب المعايير الصادرة عن اللجنة السابقة حيث تم إلغاء جميع المعالجات البديلة والإبقاء على معالجة واحدة –مع وجود استثناءات– (Obert, 2013, 32)[43]. و أصدر المجلس أول معيارين دوليين للتقارير المالية (IFRS1) و(IFRS2) خلال الفترة من 2003 إلى 2004، كما اهتم المجلس بعمليات الإندماج فقام إصدار المعيار (IFRS3) وإلغاء المعيار(IAS22).

وفي إطار ازدياد القبول والاعتراف الدولي بالمعايير المحاسبية الدولية أصدرت بورصة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) منشوراً لتشجيع الشركات الأجنبية المدرجة فيها بتطبيق المعايير المحاسبة الدولية، كما شهدت عام 2005تحول حوالي 7000 شركة من 25 دولة تحولت دفعة واحدة إلى تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية. ففي عام 2009 أصدر المجلس معياراً خاصاً بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs)، والمعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS9) الخاص بالأدوات المالية، كما تم في 2010/9/28 الانتهاء من المرحلة الأولى للإطار المفاهيمي، وصدر فصل جديد يحتوى على الأهداف والخصائص النوعية للمعلومات إضافة إلى تعديل الكثير من المعايير مثل معيار(IAS27)، ومعيار(IAS28) كما تغيّرت تسمية المعيار المحاسبي الدولي(IAS1) من المعيار الدولي لإعداد وعرض القوائم المالية إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

كما أصدر المجلس في عام 2011 مجموعة من المعايير الدولية للتقارير المالية والمتمثلة في: (IFRS10) و (IFRS11) و (IFRS12) المتعلقان باندماج الأعمال، والأعمال المشتركة، والإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى، ومعيار(IFRS13) مقياس القيمة العادلة والذي بدأ العمل به بداية جانفي 2013.

ويتواصل إصدار المعايير من طرف المجلس، حيث أصدر في 2014 المعياريين (IFRS 14: الحسابات الحكومية المؤجلة *(*Regulatory Deferral Accounts) و الذي سيبدأ العمل به في جانفي 2016، و المعيار(IFRS15):الإيرادات المتأتية من عقود الزبائن(Revenue from Contracts with Customers)) الذي سيبدأ العمل به في جانفي 2017 (IASB, 2014)[44].

المبحث الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

نتيجة لزيادة الطلب على تطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبة عالية الجودة، المفهومة والمقبولة عالمياً توفر الشفافية والقابلية للمقارنة، تمت إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) وتشكيل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في سنة 2001 كهيئة مستقلة تتولى مسئولية تطوير ونشر المعايير المحاسبية الدولية وصولاً لمجموعة شاملة من المعايير عالية الجودة تلقى قبولا دولياً واسعاً.

أولاً: أسباب إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

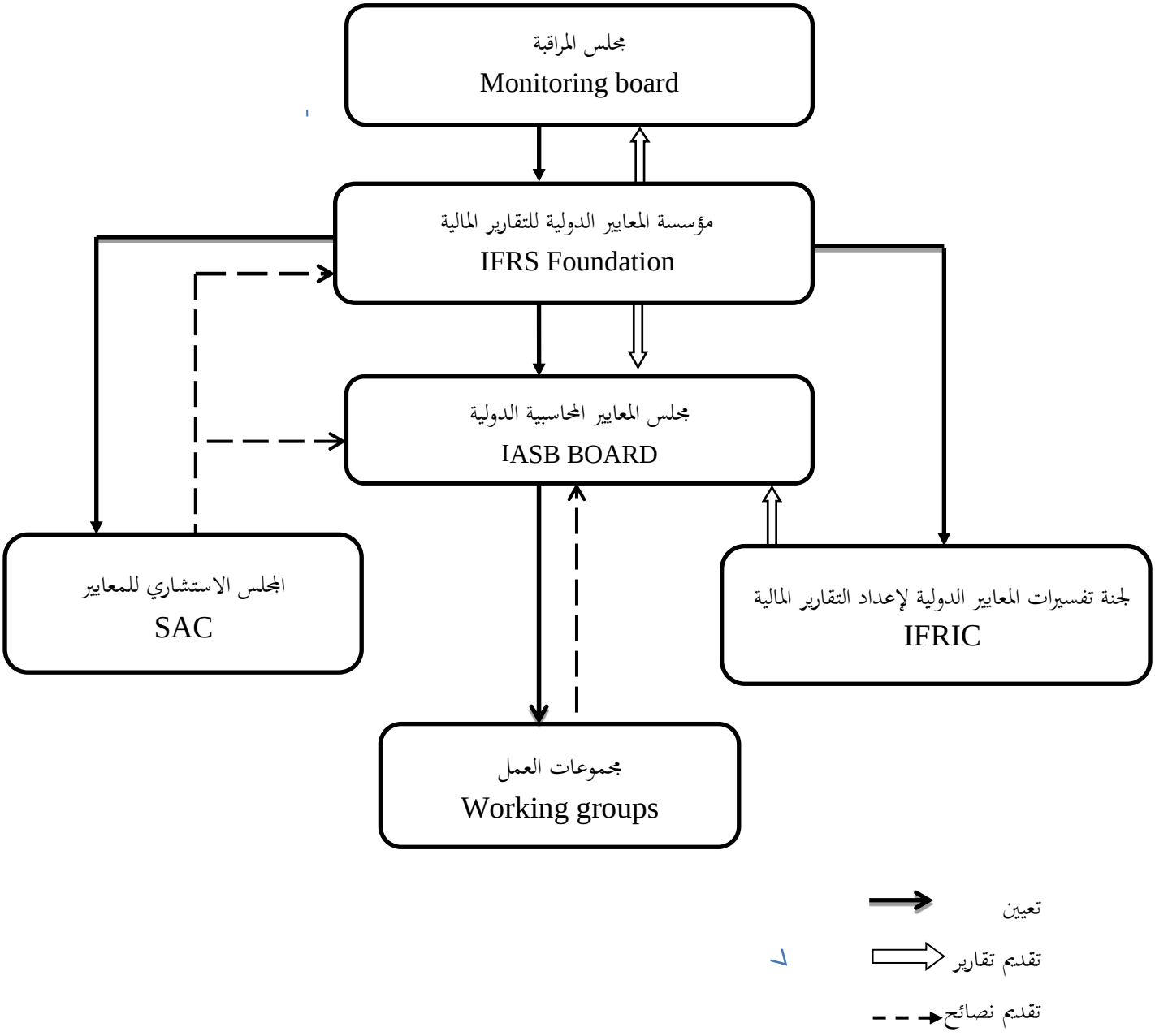
في سنة 1998 شكل مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) جهة لوضع استراتيجية العمل لدراسة ما يجب أن تكون عليه استراتيجية اللجنة و هيكلتها لمواجهة التحديات الجديدة، وقد أصدرت هذه المجموعة سنة 1998 ورقة نقاش بعنوان " تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمواجهة تحديات المستقبل"، حددت مقترحاتها لتغيير هيكلة اللجنة، وقد تم تسليم التعليقات حول الموضوع ، وخلال مطلع عام 1999تم إصدار التقرير النهائي، حيث وافق مجلس اللجنة في شهر مارس من عام 2000 بالإجماع على دستور جديد لإعادة هيكلتها. وقد كان هناك عوامل عديدة ساهمت في الحاجة إلى مداخل جديدة لوضع معايير المحاسبة الدولية تتمثل في(شرويدر وآخرون، 2006، 203)[45]:

- النمو السريع في أسواق المال الدولية، إلى جانب الزيادة في التسجيل و الإدراج و الاستثمارات عبر الحدود، و تحقيق قدرة أكبر على المقارنة التقارير المالية.
- جهود المنظمات العالمية (مثل منظمة التجار العالمية) و الهيئات الإقليمية (مثل الاتحاد الأوروبي، واتفاقية التجارة الحرة في دول أمريكا الشمالية،...) لإزالة الحواجز أمام التجارة الدولية .
- الاتجاه العام نحو عولمة تنظيم الأعمال .
- التأثير المتزايد لمعايير المحاسبة الدولية على متطلبات المحاسبة و ممارساتها على المستوى القومي.
- تسارع التحديث و الابتكار في عمليات الشركات.
- طلب المستخدمين المتزايد على أنواع الجديدة من المعلومات المالية و معلومات الأداء الأخرى.
- التطورات الجديدة في التوزيع الالكتروني للمعلومات المالية و معلومات الأداء الأخرى.
- الحاجة المتزايدة للمعلومات المالية الملائمة و غيرها من معلومات الأداء الأخرى في كل من الدول المتحولة من الاقتصاد المخطط مركزيا إلى اقتصاد السوق و الدول النامية و الاقتصاديات المتحولة إلى التصنيع حديثاً.

ثانياً: هيكل إدارة مجلس المعايير المحاسبة الدولية

مع حلول عام 2001 تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) من أجل تعزيز استقلالية ومشروعية و جودة عملية وضع المعايير المحاسبية الدولية، وبذلك أصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الجهة المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية الدولية بهيكل وإدارة جديدة كما هو موضح في الشكل (1.2).

الشكل(1.2): هيكلة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)



المصدر: (Deloitte, 2014: http://www.deloitte.com)

حيث تميزت هيكلية مجلس معايير المحاسبة الدولية عن اللجنة السابقة بـ(ميرزا،2007، 4):

- **الاستقلالية:** لم يعد المجلس يرتبط بعلاقة خاصة مع مهنة المحاسبة حيث تتم إدارته من مجموعة من الأمناء ذوي خلفيات جغرافية، وظيفية متنوعة مستقلين عن مهنة المحاسبة.
- يتم تعيين أعضاء المجلس على أساس المهارة الفنية والخبرة أكثر من كونهم ممثلين لهيئات محلية أو وطنية محددة، أو منظمات أخرى.
- يجتمع أعضاء المجلس مرة كل شهر، وتكون الاجتماعات مفتوحة على الجمهور و للبث المباشر عكس اللجنة التي كانت تجتمع أربع مرات في السنة.

و فيمايلي عرض لأهم هيئات المجلس في ظل هيكلته الحالية (IASB,2014)[46]:

1.مجلس المراقبة (MONITORING BOARD): أنشئ في جانفي 2009 لتوفير حلقة وصل بين مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية والسلطات العامة الدولية، ويتمثل أعضاء المجلس حالياً في الأسواق الناشئة التابعة للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية(IOSCO)، والمفوضية الأوروبية، وكالة الخدمات المالية اليابانية (JFSA)، لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكية (SEC)، كما تشارك لجنة بازل للرقابة المصرفية في مجلس المراقبة بصفة مراقب.

ويتولى المجلس مسؤولية المراقبة للتأكد من مواصلة الأمناء أداء واجباتهم على النحو المحدد في دستور مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية، وكذلك الموافقة على تعيين أو إعادة تعيين الأمناء.

2.مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS FOUNDATION): وهي مؤسسة غير حكومية، مستقلة، غير ربحية تعمل للصالح العام، تتكون من 22 عضواً يدعون بـ "**الأمناء**" (6 من آسيا، 6 من أوروبا، 6 من أمريكا الشمالية، و4 من باقي المناطق)، حيث لا يشارك الأمناء في وضع المعايير بل يقع على عاتقهم مسؤولية تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، مجلس الاستشاري للتوحيد، اللجنة الدولية لتفسيرات التقارير المالية. وتسعى مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية إلى تحقيق الأهداف الرئيسية التالية (IASB, 2014)[47]:

- تطوير مجموعة واحدة من المعايير العالمية عالية الجودة، وقابلة للفهم، وملزمة؛
- تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير؛
- أن تأخذ في الحسبان احتياجات الاقتصاديات الناشئة و الشركات الصغيرة والمتوسطة ؛

- تشجيع و تسهيل اعتماد معايير التقارير المالية الدولية، و تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير التقارير المالية الدولية.

3. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB): هو هيئة مستقلة لوضع المعايير يتكون من16عضواً بدوام كامل، بحيث يتحمل مسؤولية تطوير ونشر معايير التقارير المالية الدولية بما في ذلك معيار الشركات الصغيرة والمتوسطة واعتماد تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية كما وضعتها لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC).

وتتمثل أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

- تطوير مجموعة واحدة من معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) عالية الجودة، ومفهومة، وفعالة من أجل إعداد بيانات مفهومة عالية الجودة، وشفافة، وقابلة للمقارنة لمساعدة المستخدمين في الأسواق المالية العالمية على اتخاذ القرارات.

- تشجيع تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs) .

- العمل مع المنظمات المحاسبية المحلية على تقليص الفوارق بين معاييرها وبين المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs) للوصول إلى وضع عالي الجودة.

4. اللجنة الاستشارية (SAC): هي هيئة استشارية رسمية لمجلس معايير المحاسبة الدولية و أمناء مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، تتكون من مجموعة واسعة من ممثلي الجماعات المتأثرين والمهتمين بعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) ويشتمل هؤلاء على المستثمرين والمحللين الماليين وغيرهم من مستخدمي ومعدي البيانات المالية، والأكاديميين، ومراجعي الحسابات، والمنظمين، والهيئات المحاسبية المهنية، و واضعي المعايير، يتم تعيين أعضاء المجلس الاستشاري من قبل الأمناء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد. حيث تم تحديد اختصاصات اللجنة الاستشارية في(القاضي و الريشاني، 2012، 43)[48]:

- المواضع التي تحتاج إلى معايير وترتيب أولوياتها.

- بيان تحديد أثار وانعكاسات المعايير المقترحة على تطبيق معايير الدولية للتقارير المالية، وعلى استخدامات المعلومات المالية الناتجة عنها.

- إعطاء النصح والمشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية وهيئة الأمناء.

5. لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC): أُنشأت هذه اللجنة في شهر مارس من عام 2002 لتحل محل لجنة التفسيرات السابقة (SIC) تتكون من 14 عضواً منتخبا يتم تعيينهم من قبل

الأمناء، يتلخص دورها في تفسير تطبيقات معايير المحاسبة الدولية (IASs)، والمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs) وتوفير التوجيه في الوقت المناسب بشأن قضايا التقارير المالية التي لم يتم تناولها بشكل محدد في المعايير المحاسبية الدولية، وإجراء مهام أخرى بناء على طلب من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

ثالثاً: إسهامات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مباشرة نشاطه بفلسفة جديدة وفكر مستقل عن طريق الدور التطويري للمعايير المحاسبية الدولية، بدلاً من تبني معالجات وطنية وتطويرها ومحاولة إكسابها الطابع الدولي والتعاون الوثيق مع المجالس الوطنية للمعايير المحاسبية في تطوير المعايير والدخول في خطط محددة لتوفيق المعايير الصادرة من قبله على المستويين الدولي والمحلي (القاضي و الريشاني، 2012، 42)[49]. وفيمايلي أهم انجازات التي حققها مجلس معايير المحاسبة الدولية:

1.تزايد القبول والاعتراف الدولي بالمعايير المحاسبية الدولية:

أصبحت المعايير المحاسبية الدولية مقبولة على نطاق واسع في جميع أنحاء العالم، فعلى سبيل المثال صدر التشريع الأوروبي رقم 1606 لعام 2002 عن البرلمان الأوربي، والذي يعتمد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في دول الاتحاد الأوروبي بدءاً من جانفي 2005، حيث أحرزت عملية وضع و تبني المعايير المحاسبية الدولية العديد من التطورات ملحوظة (IASB, 2014)[50]:

أكثر من 120 دولة تُلزم أو تسمح بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IASs-IFRSs) بما في ذلك أوروبا، واستراليا، والصين، كما وضعت دول أخرى أطر زمنية للتقارب أو اعتماد المعايير الدولية في القريب العاجل.

- إضافة إلى ذلك، فالكثير من البلدان باشرت في عملية اعتماد معايير التقارير المالية الدولية، حيث أصدرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية في 2004 منشوراً لتشجيع الشركات الأجنبية المقيدة في البورصة الأمريكية على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

- كما أن العديد من الشركات المتعددة الجنسيات تبنت المعايير المحاسبية الدولية بشكل إرادي.

- العديد من المنظمات الدولية تدعم فكرة معايير محاسبة الدولة بما في ذلك مجموعة العشرين (G20)، البنك الدولي، صندوق النقد الدولي، ولجنة بازل، المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO)، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

2. **العمل على تطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية:** تم إجراء تطويرات جوهرية على آليات وإجراءات إصدار معايير إعداد التقارير المالية الدولية وتفسيراتها إضافة للاستقلالية في اتخاذ القرارات بما يخدم المصلحة العامة لمختلف الأطراف المهمة، ما أدى إلى خلق مجموعة متكاملة من المعايير والتفسيرات لاقت قبولاً دولياً.

كما عمل المجلس على إجراء العديد من التعديلات والتغييرات وذلك تلافياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك القضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة ، ومن أهم تلك التعديلات (مرازقة و بوهرين، 2010، 1)[51]:

- إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فتح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة .

- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي ، الأمر الذي يعتبر أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة ، فقد اتضح أن هناك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة ، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بالتلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.

- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير .

إضافة إلى ما سبق فإن مجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB) عمل على تلبية احتياجات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، والتي تزيد نسبتها عن95 % من مجموع الشركات في أنحاء العالم. بإصدار المعيار الدولي للتقارير المالية للشركات الصغيرة المتوسطة (International Financial Reporting Standard For Private Entities)، والذي يتضمن مجموعة مبسطة من المبادئ المحاسبية التي تكون ملائمة لأعمال الشركات الصغيرة و المتوسطة الحجم بحيث تكون مستندة إلى المعايير المحاسبية الدولية. ففي عام 2009 تقرر اعتماد معيار التقرير المالي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (IFRS for SMEs) يتلاءم مع احتياجات المستخدمين مقارنة مع معايير التقارير المالية الدولية الكاملة (IFRSs) والعديد من

المعايير الوطنية. فمعيار المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أقل تعقيدا حيث تم حذف المواضيع التي ليس لها علاقة بالشركات الصغيرة والمتوسطة (أرباح السهم الواحد، وتقديم التقارير المالية المرحلية، وتقارير القطاعات)، وإزالة المعالجات المحاسبية البديلة بحيث لم يسمح سوى بالخيار الأسهل، وتبسيط العديد من المبادئ للاعتراف والقياس، إضافة لتخفيض متطلبات الإفصاح (تخفيض حوالي 90% من متطلبات الإفصاح) (IASB,2014)[52].

3.**العمل على تحقيق التقارب مع واضعي المعايير المحليين:** يعد من أهم أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الوصول إلى التقارب في المعايير المحاسبية عبر العالم من خلال تطوير المعايير الدولية للتقارير المالية. فتغير تسمية لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) رافقه تغيير في أهدافها وهيكلتها حيث تحول التركيز من التوافق المحاسبي إلى التقارب[53]، فأحد أهم أهداف المجلس هو تطوير مجموعة واحدة من المعايير العالمية ذات جودة عالية، وقابلية للفهم، وملزمة. ولتحقيق ذلك يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مع واضعي المعايير المحليين للوصول إلى تقارب معايير المحاسبية عبر العالم، و لتسهيل هذا التحول تم توفير قاعدة لمعايير عالية الجودة لتمكين الدول من الانتقال السلس من المعايير الوطنية إلى المعايير المحاسبية الدولية (Chand and Patel ,2011,2)[54]، ففي أوائل عام 2013 شكلت مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية المنتدى الاستشاري لمعايير المحاسبة (ASAF) لتحسين التعاون بين واضعي المعايير في جميع أنحاء العالم وتقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية خلال سعيه لتطوير معايير التقارير المالية الدولية (IASB, 2014)[55] .

و قد أبدى المجلس رغبته في التعاون مع الدول التي تقوم بإصدار معايير محاسبية محلية لتحقيق التوافق مع المعايير الدولية منذ عام 2001.

ففي سنة 2004 وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)و مجلس معايير المحاسبة في اليابان على التقارب بين المعايير الدولية للتقارير المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة في اليابان، وتم نشر مذكرة تفاهم معروفة باتفاقية طوكيو في عام 2008، إضافة إلى جهود التقارب مع العديد من الدول (الصين، كندا، استراليا...).

وتعد أحدى أهم مبادرات التقارب مع واضعي المعايير المحليين – مشروع تقارب مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي(FASB)- منذ عام 2002 لتحقيق التقارب بين معايير التقارير المالية الدولية (IFRSs) و مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً (US_GAAP)، ففي سبتمبر2002 وافق المجلسين على العمل معاً بالتشاور مع الهيئات الوطنية والإقليمية الأخرى، لإزالة

الاختلافات بين المعايير الدولية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما وقد تجسد هذا القرار في مذكرة تفاهم بين المجلسين المعروفة باسم (Norwalk Agreement). وتعزز التزام المجلسين مرة أخرى في عام 2006 بإعداد مذكرة تفاهم لتوصيف برنامج التحسينات في المعايير المحاسبية، وتحقيق التقارب بين المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs) ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما. ففي ظل التقدم الذي أحرزه المجلسين سمحت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) في 2007 للشركات غير الأمريكية بالاعتماد على المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs)، كما أن مجموعة العشرين (G20)[56] دعت إلى تكثيف الجهود لإكمال التقارب، ما تلاه في نوفمبر 2009 نشر المجلسين تقريراً مرحلياً يصف تكثيف برامج عملهما و يتضمن الاجتماعات المشتركة الشهرية، وتوفير التحديثات الفصلية عن تقدم في مشاريع التقارب.

و في أفريل 2012 نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) تقريرا مرحلياً مشتركاً يصف التقدم المحرز في الأدوات المالية، بما في ذلك خسارة انخفاض القيمة المتوقعة، ولا يزال العمل المشترك مستمراً وجهود التقارب متواصلة بين المجلسين ففي إطار أعمال التقارب بين المجلسين، أُصدر بالاشتراك المعيار (IFRS14) الايرادات المتأتية من عقود الزبائن.

4.**المبادرة الثنائية** (XBRL -IFRS)[57]: لتسهيل الاستخدام الإلكتروني وتبادل ومقارنة البيانات المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بمبادرة ثنائية بينه وبين (XBRL): والتي تعني لغة تقارير الأعمال الموسعة) وهو المعيار الذي يتم استخدامه لتوصيل المعلومات بين الشركات وغيرهم من مستخدمي المعلومات المالية من خلال توفير شكل إلكتروني موحد لتقارير الأعمال.

ويعمل فريق مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) المسؤول على تطوير وتقديم (XBRL) المعايير التقارير المالية الدولية (IFRSs) بما في ذلك معايير المحاسبة الدولية (IAS) والتفسيرات، ومعيار المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IFRSs)، خلال ما يعرف باسم تصنيف (IFRS Taxonomy) الذي يسهل الاستخدام الالكتروني وتبادل البيانات المالية المعدة وفقا للمعايير التقارير المالية الدولية في جميع أنحاء العالم.

ويتكون التصنيف (IFRS Taxonomy) من مجموعة من ملفات (XBRL) الإلكترونية ما قد يخلق صعوبة عند أولئك الذين لم يعتادوا التعامل مع (XBRL) لفهم هيكل التصنيف دون استخدام البرمجيات، فمن أجل تسهيل فهم تصنيف (IFRS Taxonomy) وهيكله، والوصول إلى إعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولي للتقارير المالية في شكل XBRL، نشرت مؤسسة تصنيف (IFRS Taxonomy) المصور

الذي لا يتطلب معرفة في (XBRL) باعتباره يعرض (IFRS Taxonomy) في شكل مرئي مبسط (IASB,2014)[58].

المبحث الثالث: عرض مكونات المعايير المحاسبية الدولية

تشتمل المعايير المحاسبية الدولية على الإطار المفاهيمي للتقارير المالية و المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة (IASC) والتي بلغت 41 معياراً بعنوان (IAS) يزال منها 13 فعالاً والباقي أُلغي. كما صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) 15 معياراً بعنوان (IFRSs) ومعيار لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs). وتشتمل المعايير المحاسبية الدولية أيضا على عدد من التفسيرات (33 تفسير عن لجنة التفسيرات السابقة(SIC) بقي منها 8 تفسيرا، و 21 تفسير عن لجنة التفسيرات الحالية (IFRIC) بقي منها 17).

أولاً: الإطار المفاهيمي للتقارير المالية

يحدد الإطار المفاهيمي للتقارير المالية المفاهيم التي تُبنى عليها عملية إعداد وعرض التقارير المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية (IASs-IFRSs)، ويعد دليل عمل ومرشد أساسي في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS)، كما يحدد مختلف المفاهيم المعتمدة في إعداد وعرض التقارير المالية للمستخدمين الخارجيين، و لا يزال مجلس معايير المحاسبة الدولية حالياً يعمل على تطويره.

1. تقديم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية

يعد الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الأساس النظري للمعايير المحاسبة الدولية (IASs-IFRSs)، كما يشكل الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة (IASB) في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجود حالياً، وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم تتم تغطيتها بشكل مباشر في المعايير المحاسبية الحالية (أبو نصار وحميدات،2 ، 2012)[59].

ففي عام 1989 قامت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) بإعداد ونشر إطار لإعداد وعرض القوائم المالية الذي اعتمده مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لاحقاً في 2001.

وفي إطار مشروع التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) تم الاتفاق في أكتوبر2004 على مشروع إطار جديد يدار بشكل مشترك بين المجلسين وتم الاتفاق في فيفري 2005 على إتمام المشروع على ثمانية مراحل وفق الأتي:

المرحلة الأولى (phase A)**:** الأهداف والخصائص النوعية؛

المرحلة الثانية (phase B): عناصر القوائم والاعتراف؛

المرحلة الثالثة (phase C): القياس؛

المرحلة الرابعة (phase D):الوحدة المعد للتقارير؛

المرحلة الخامسة (phase E): العرض والإفصاح؛

المرحلة السادسة (phase F):الوحدة المصدرة للبيانات المالية؛

المرحلة السابعة (phase G): التطبيق في الوحدات غير هادفة للربح؛

وأخيرا **المرحلة الثامنة** (phase H): القضايا المتبقية.

و تمكن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) من إنهاء المرحلة الأولى في شهر سبتمبر من عام 2010، والمصادقة على الإطار المعدل تحت عنوان " الإطار المفاهيمي للتقارير المالية "، والذي تضمن تعديلات حول أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام، و الخصائص النوعية للمعلومات المالية، أما باقي المراحل لم تُستكمل رغم أن البعض منها كانت محل نقاش واسع و إصدار العديد من مسودات العمل.

وفي عام 2011 و بالتشاور مع عديد المشاركين دُعي المجلس إلى استكمال المشروع ووضع اللمسات الأخير حيث أضاف المجلس المشروع إلى جدول أعماله في سبتمبر 2012 مع إدخال العديد من التعديلات التي من أهمها:

- لم يعد المشروع مشتركاً بل هو مشروع المجلس وحده تحت مسمي (IASB only).
- أصبح المشروع أقل طموحا مما كان حيث لم يعد يهدف إلى إجراء تغييرات شاملة للإطار إنما سيركز على الموضوعات التي لم يغطيها بعد (العرض).

2. الغرض من الإطار المفاهيمي للتقارير المالية

يشير الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في مقدمته أن الإطار يحدد المفاهيم التي يبنى عليها إعداد وعرض البيانات المالية ذات الغرض العام للمستخدمين الخارجيين، وأن الإطار المفاهيمي ليس معياراً، كما أنه في بعض الحالات قد يكون هناك تناقض أو خلاف بين الإطار المفاهيمي وأي معيار فإنه يجب تغليب المعيار دائما. ويتمثل الهدف من وضع الإطار المفاهيمي للتقارير المالية في (IASB, 2010)[60]:

- مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على مراجعة المعايير الموجود وتطوير معايير محاسبية مستقبلية.
- مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية على تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية، والإجراءات المتعلقة بإعداد القوائم المالية وتقليل البدائل المسموح بها.

- مساعدة هيئات المعايير الوطنية في تطوير معاييرها الوطنية.
- تقديم المساعدة لمعدي القوائم المالية لتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية، ومعالجة المواضيع التي يمكن أن تكون موضوع معايير المحاسب الدولية للتقارير المالية.
- مساعدة مراجعي الحسابات في تكوين الرأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.
- مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تفسير المعلومات.
- تقديم معلومات عن توجهات المجلس (IASB) في وضع المعايير المحاسبة الدولية.

3. مكونات الإطار المفاهيمي للتقارير المالية

يشتمل الإطار المفاهيمي للتقارير المالية على العناصر التالية (IASB, 2014)[61]:

1.3 أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام

تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام في كل من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل الشامل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق المساهمين، الإيضاحات الأخرى التي تمثل جزء مكمل للبيانات المالية. ويشير الإطار المفاهيمي للتقارير المالية أن الهدف من التقارير المالية ذات الغرض العام هو:

- تقديم معلومات مالية حول الشركة المعدة للتقارير، تكون مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الحاليين والمحتملين وغيرهم، لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للشركة، و تشمل هذه القرارات عملية شراء أو بيع الأسهم، تقديم أو تسوية قروض إضافة إلى أنواع أخرى من عمليات التمويل.
- مساعدة المستثمرين والمقرضين والدائنين الحاليين والمتحملين وغيرهم على تقييم المبلغ وتوقيت وشكوك صافي التدفقات النقدية وتوقعاتها المستقبلية الواردة للشركة.
- توفير معلومات عن الموارد الاقتصادية للشركة والمطالبات من الشركة، وعن مدى أداء مجلس إدارتها لمهامه بكفاءة، وفاعلية لاستخدام موارد الشركة.

2.3 الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

تعد مكوناً أساسياً للإطار المفاهيمي، حيث تحدد الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية مفيدة لمتخذي القرارات والتي تم تقسيمها إلى خصائص أساسية وأخرى ثانوية.

1.2.3 الخصائص النوعية الأساسية

تتمثل الخصائص النوعية الأساسية في(الملاءمة و التمثيل الصادق)، بحيث:

– **الملاءمة:** المعلومات المالية الملائمة هي المعلومات القادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون ويتحقق ذلك عندما تنطوي على قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو كلاهما.

- **القيمة التنبؤية:** تكون المعلومات المالية ذات قيمة تنبؤية إذا تم استخدامها في التنبؤ بالنتائج المستقبلية.
- **القيمة التأكيدية:** توفير تغذية عكسية سواء لتأكيد أو تغيير تقييمات سابقة.
- **الأهمية النسبية:** تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على البيانات المالية وتتعلق الأهمية النسبية بحجم البند أو الخطأ الذي قد يحدث إذا تم تجاهله أو تضليله في ظروف محددة .

– **التمثيل الصادق:** يجب أن تمثل المعلومات الظواهر التي تقصد تمثيلها، ولكي يكون التمثيل صادقاً يجب أن يكون كاملاً وحيادياً وخالياً من الخطأ.

- **الاكتمال:** أن تتضمن التقارير المالية كافة المعلومات اللازمة لمساعدة المستخدمين على فهم الظواهر المعبر عنها في تلك المعلومات متضمنة الوصف والتفسيرات اللازمة.
- **الحياد:** أن تكون البيانات المالية خالية من التحيز، ولا يجب عرض المعلومات بصورة تظهر النتائج المرسومة مسبقا.
- **الخلو من الأخطاء:** يعني لا يوجد أخطاء أو إهمال في وصف الظاهرة، وأن الإجراءات الموضوعة لإعداد المعلومات المقدمة قد تم اختيارها و تطبيقها دون أخطاء.

2.2.3 الخصائص النوعية الثانوية

تتمثل الخصائص النوعية الثانوية في (القابلية للمقارنة، القابلية للفهم، القابلية للتحقق، التوقيت المناسب)، بحيث تعزز فائدة المعلومات الملائمة والصادقة، إذ أنها تساعد في تحديد أي من الطريقتين يمكن استخدامها في وصف الظاهرة في حال أنهما اتصفتا بالملاءمة و التمثيل الصادق.

وتتمثل الخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المحاسبية في:

– **القابلية للمقارنة:** تتطلب عملية اتخاذ القرار من مختلف المستخدمين الاختيار بين احتمالات متعددة، حيث تسمح خاصية القابلية للمقارنة بمساعدة المستخدمين على تحديد وفهم نقاط التشابه في البنود والاختلاف فيما بينها، وتتطلب المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية و الاتساق في تطبيقها. بمعنى استخدام نفس السياسات لنفس العناصر سواء من دورة لأخرى لنفس الوحدة المحاسبية أو لنفس الدورة لوحدات مختلفة.

– **القابلية للفهم:** أن تصنيف وتمييز وعرض المعلومات بشكل واضح وموجز يجعلها مفهومة.

– **القابلية للتحقق:** تساعد على توفير تأكيد بأن المعلومات تعكس صورة صادقة عن الظاهرة الاقتصادية التي تمثلها، حيث بإمكان مراقبين مطلعين ومستقلين مختلفين التوصل إلى إجماع على أن وصف محدد هو تمثيل صادق.

– **التوقيت المناسب:** وتعني توفير المعلومات لصانعي القرار في الوقت المناسب بحيث تؤثر على قراراتهم.

3.3 عناصر القوائم المالية

تقسم عناصر القوائم المالية إلى الفئات التالية:

1.3.3 عناصر المركز المالي

- **الأصل:** هو مورد تسيطر عليه الشركة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمشركة.

- **الالتزام:** مديونية حالية على الشركة ناشئة من أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سدادها تدفقات خارجة للموارد و التي تتجسد فيها منافع اقتصادية يملكها الشركة للخارج.

- **حق الملكية:** هي حصة الملاك المتبقية في أصول الشركة بعد طرح كافة الالتزامات.

2.3.3 عناصر قائمة الدخل (الأداء)

- **الايرادات:** عبارة عن الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال فترة محاسبية على شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو نقص في الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية، بحيث يتضمن الدخل كل من الإيرادات والمكاسب، ويتحقق الإيراد في سياق الأنشطة العادية للشركة، ويشار إليه بأسماء مختلفة على سبيل المثال المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم، ريع حق الامتياز، والإيجار، وتمثل المكاسب بنود أخرى تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للشركة ، وتمثل المكاسب زيادة في المنافع الاقتصادية، ولا تختلف في طبيعتها عن الإيراد، وتشمل المكاسب على سبيل المثال تلك الناشئة من التخلص من الأصول غير الجارية كما تشمل المكاسب غير المحققة الناشئة عن إعادة تقييم الأوراق المالية المتداولة، وعند الاعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل يتم عرضها بصورة منفصلة.

- **المصاريف:** وتشمل المصاريف الخسائر والمصاريف الأخرى التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للشركة، أما المصاريف التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع مثل تكلفة المبيعات والأجور والاستهلاك تأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو استنفاذ الأصول، وتشمل الخسائر على سبيل المثال تلك التي تنتج عن الكوارث مثل الحريق والفيضان وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير الجارية، وتشمل أيضا

الخسائر غير المحققة كالتي تنشأ من آثار الزيادات في سعر الصرف لعملة أجنبية فيما يتعلق بإقراض الشركة بتلك العملة، ويتم عرضها بصورة منفصلة في قائمة الدخل.

4.3 الاعتراف بعناصر القوائم المالية

الاعتراف هو عملية إدراج التأثيرات المالية لعملية ما أو لحدث اقتصادي ما و عرض ذلك ضمن القوائم المالية للبند الذي يحقق معايير الاعتراف و تعريف العنصر، و تتمثل معايير الاعتراف بعناصر القوائم المالية فيما يلي :

احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية: هي درجة عدم التأكد من تدفق المنافع المرتبطة بالبند من أو إلى الشركة، و يتم تقييم درجة التأكد الملازمة استنادا إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد البيانات المالية، فمثلا عندما يكون من المحتمل تحصيل الذمم المدينة فمن المبرر الاعتراف بها كأصل (بغياب أي دليل مخالف) لكن عند وجود عدد كبير من الذمم المدينة فهناك احتمال عدم تحصيل بعضها، وبالتالي يتم الاعتراف بمصروف يمثل النقص في المنافع الاقتصادية .

موثوقية القياس: إن لأي عنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية (دعوى قضائية) ، وعند تحديد ما إذا كان البند يفي بهذه المعايير و عليه يصبح جديرا الاعتراف به في البيانات المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار أن البند الذي يحقق الخصائص الأساسية للعنصر و لكنه يفشل في تحقيق معايير الاعتراف به قد يتطلب الإفصاح عنه.

– **الاعتراف بالأصل:** يتم الاعتراف بالأصل عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية على الشركة، وأن للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

– **الاعتراف بالالتزام** : يتم الاعتراف بالالتزام عندما يكون من المحتمل أن ينجم عنه تسديد التزام حالي تدفق خارج للمنافع الاقتصادية، و أن المبلغ الذي سيتم تسديده يمكن قياسه بموثوقية، و لا يتم الاعتراف بالالتزامات الناجمة عن عقود لم يتم تنفيذها مثل طلب بضاعة لم تستلم بعد .

– **الاعتراف بالإيرادات (دخل):** يتم الاعتراف بالإيراد عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل أو نقص في التزام و يمكن قياسها بموثوقية .

– **الاعتراف بالمصاريف** : يتم الاعتراف بالمصروف عندما ينشأ نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في التزام ويمكن قياسه بموثوقية، ويتم الاعتراف بالمصاريف على أساس الارتباط المباشر بين التكاليف المتكبدة و الإيرادات المكتسبة (مقابلة المصاريف بالإيرادات)، وفي حالات خاصة يمكن الاعتراف بمصروف عندما لا تولد أصل،أو الاعتراف بمصروف عند تكبد التزام دون الاعتراف بأصل، و بالتالي فالنفقة إما أن تكون مصروفا أو أصلا.

6.3 قياس عناصر القوائم المالية

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يُعترف بها في القوائم المالية و التي ستظهر بها الميزانية وقائمة الدخل ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس، ويستخدم عدداً من أسس مختلفة للقياس تشمل الآتي[*] :

- **التكلفة التاريخية:** وفيها تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو القيمة العادلة للمقابل الذي أعطى للحصول عليها في تاريخ العملية، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.
- **التكلفة الجارية:** تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادله الذي يفترض دفعه على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ النقدي غير المخصوم أو ما يعادله المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.
- **القيمة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد أو سعر البيع):** يسجل الأصل بمبلغ النقد أو ما يعادله الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل، وتسجل الالتزامات بقيمة سدادها.
- **القيمة الحالية:** تسجل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط، وتسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

7.3 مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال

1.7.3 مفاهيم رأس المال:

تتبع معظم الشركات المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية، وبموجب هذا المفهوم فان رأس المال يعتبر مرادفا لصافي الأصول وحقوق الملكية، مثل الأصول المستثمرة والقوة الشرائية المستثمرة،أما المفهوم المادي لرأس المال فيعتبر رأس المال بمثابة الطاقة الإنتاجية للشركة والمتمثلة على سبيل المثال في وحدات الإنتاج اليومية.

ويتم اختيار مفهوم رأس المال حسب احتياجات المستخدمين حيث يجب تبنى المفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين بالمحافظة على رأس المال، إما إذا كان اهتمامهم بالقوة الإنتاجية لرأس المال يجب استخدام المفهوم المادي لرأس المال.

[*] لم ترد القيمة العادلة في الإطار المفاهيمي للتقارير المالية.

2.7.3 مفاهيم المحافظة على رأس المال و تحديد الربح

- مفهوم المحافظة على القيمة المالية لرأس المال: وبمقتضى هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كان المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة يزيد عن المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

والربح هنا يمثل الزيادة في رأس المال النقدي الاسمي خلال الفترة وعليه تعتبر الزيادة في أسعار الأصول المملوكة أثناء الفترة أرباح ويشار إليها مكاسب الحيازة، ولا يتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال استخدام أساس محدد لقياس عناصر البيانات المالية.

- مفهوم المحافظة على القيمة المادية لرأس المال: وبمقتضى هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كانت الطاقة الإنتاجية (أو القدرة التشغيلية) للشركة (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة، ويتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال استخدام التكلفة الجارية كأساس لقياس عناصر البيانات المالية.

ثانياً: معايير المحاسبة الدولية (IASs) والمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs).

تشتمل المعايير المحاسبية الدولية(IFRSs-IASs) على كل من معايير المحاسبة الدولية (IASs) الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية السابقة (IASC) والبالغ عددها 41 معياراً لازال البعض معمولاً به و البعض الأخر عُدل أو ألغي، إضافة إلى معايير التقارير المالية الدولية (IFRSs) التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، كما هو مبين في الملحق(1).

ويتم تطوير معايير التقارير المالية الدولية (IFRSs) من خلال عملية تشاور دولية، ومجموعة من الإجراءات التي يشارك فيها الأفراد المهتمين و المنظمات من جميع أنحاء العالم وفق ستة مراحل أساسية:

-وضع برنامج العمل: يقوم المجلس بتحديد وتقييم مزايا إضافة موضوع معين إلى جدول أعماله بالاعتماد بشكل أساسي على حاجات المستثمرين من خلال (IASB, 2014)[62]:

- أهميته بالنسبة لمستخدمي المعلومات و موثوقية المعلومات التي يمكن تقديمها .
- ما إذا كانت الإرشادات الحالية متاحة .
- إمكانية زيادة التقارب .
- جودة المعيار الذي سيُطور.
- القيود المفروضة على الموارد.

كما يعتمد المجلس في وضع برنامج عمله على القضايا التي يرفعها موظفيه أو أي قضايا جديدة تنشأ عن تغيير في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، إضافة إلى ذلك يطرح مجلس معايير المحاسبة الدولية ويناقش البنود المحتملة في جدول الأعمال في ضوء التعليقات التي يتلقاها من واضعي المعايير وغيرهم من الأطراف المعنية، والمجلس الاستشاري(SAC)، ولجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC)، والبحوث، وغيرها من التوصيات...

– **مخطط المشروع**: بعد إضافة العنصر إلى جدول أعماله يقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية إذا ما سيقوم بالمشروع وحده أو بالاشتراك جهة أخرى واضعة للمعايير وفي كلتا الحالتين يتبع نفس المنهج.

فبعد النظر في طبيعة القضايا ومستوى الاهتمام لدى الناخبين يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بإنشاء فريق عمل يتم اختيار أعضاء من قبل اثنين من أبرز أعضاء الجهاز الفني (مدير الأنشطة الفنية، ومدير البحوث)، كما يمكن أيضاً أن يشتمل الفريق على أعضاء من واضعي المعايير المحاسبية، وفق ما يراه مجلس معايير المحاسبة الدولية مناسبا (IASB)، ليوجه مدير المشروع خطة المشروع تحت إشراف المدراء .

– **تطوير وإصدار ورقة مناقشة**: على الرغم من أن ورقة المناقشة ليست إلزامية، إلا أنها تنشر من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية عادة على أنها نشره لأول مرة على أي موضوع رئيسي جديدة لشرح القضية وطلب التعليقات، والتي عادة ما تتضمن:

- نظرة شاملة للقضية؛
- المداخل الممكنة في معالجتها ؛
- الآراء الأولية للمؤلفين أو مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- و دعوة للتعليق.

– **تطوير وإصدار مسودة العرض**: هذه الوثيقة إلزامية كما تعد الوسيلة الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية للاستشارة العامة، فعلى عكس ورقة المناقشة، مسودة العرض تحدد اقتراح محدد في شكل المعيار المقترح (أو التعديل على معيار قائم).

يبدأ المجلس في وضع مسودة العرض انطلاقا من القضايا على أساس البحوث الموظفين والتوصيات، التعليقات الواردة على أي ورقة المناقشة، والاقتراحات التي قدمها المجلس الاستشاري ومجموعات العمل، واضعي المعايير المحاسبة، ودورات التعليم العام. فبعد حل القضايا في اجتماعاتها، يُرشد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) موظفيه إلى صياغة مسودة العرض التي بعد الانتهاء والتصويت عليها من مجلس معايير المحاسبة الدولية تنشر لإطلاع الجمهور عليها وإبداء التعليقات حولها .

– **تطوير وإصدار المعيار**: يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بإعادة النظر في الحاجة إلى إعادة تطوير وإصدار مسودة عرض جديدة في ضوء التعليقات المستلمة، عندما يتوصل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى استنتاجات مقنعة بشأن القضايا الناشئة عن مسودة العرض وبعد الانتهاء من الإجراءات القانونية الواجبة وبعد حل جميع القضايا العالقة يقوم الفريق التقني بكتابة المعيار الذي يعرض للتصويت من قبل لجنة التفسيرات أولاً ومن ثم مجلس معايير المحاسبة الدولية.

– **بعد صدور المعيار**:بعد صدور المعيار يعقد موظفو وأعضاء المجلس اجتماعات منتظمة مع الجهات المهتمة بما في ذلك الهيئات الأخرى الواضعة للمعايير للمساعدة على فهم المشاكل غير المتوقعة المتعلقة بتطبيق المعيار والأثر المحتمل لمقترحاتها. فبعد مرور الوقت يستطيع المجلس وضع دراسة جديدة في ضوء معاينته لتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية، والتغيرات في بيئة التقارير المالية والمتطلبات التنظيمية، و التعليقات من طرف اللجنة الاستشارية(SAC)، لجنة التفسيرات معايير (IFRIC)، وواضعي المعايير حول جودة المعيار الدولي للتقارير المالية.

ثالثًا: تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SICs) و معايير التقارير المالية (IFRICs)

تشتمل على التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية(IFRIC)، والتفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية السابقة (SIC)، كما هو مبين في الملحق (2).

ويتم إعداد وتطوير التفسيرات من طرف لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRIC) والتي يجب أن يُصادق عليها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) باعتبارها جزء من المعايير المحاسبية الدولية، فعادة ما يحضر ثلاثة أعضاء من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) اجتماعات لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC)، إضافة إلى ذلك يتم تقديم تقرير لكل اجتماعات لجنة التفسيرات(IFRIC) إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). وفيمايلي عرض لخطوات إعداد تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية (IASB, 2014)[63]:

– **تحديد القضايا**: يتم تشجيع جميع الأطراف المهتمة بالتقارير المالية لطرح جميع القضايا التي تعتقد أنها مهمة لتعالجها لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية(IFRIC).

وبعد إرسال القضايا تقوم اللجنة بالتشاور مع الهيئات الوطنية أو الإقليمية الواضعة للمعايير المحاسبية والهيئات الرقابية، بحيث تُقيم القضية ويُعد تحليل بشأن نطاقها، وإذا ما كانت تستوفي المعايير لإدراجها ضمن جدول أعمالها.

– **وضع جدول الأعمال**: تُقيم لجنة التفسيرات القضايا المطروحة و توصي بإضافة القضية لجدول لأعمالها.

– **اجتماعات لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية** (IFRIC) **والتصويت**: تعقد اللجنة اجتماعات مفتوحة للجمهور، بحيث تتبع إجراءات مماثلة لتلك التي يتبعها مجلس معايير المحاسبة الدولية

(IASB)، وخلال اجتماعاتها تناقش القضايا التي أدرجتها ضمن جدول أعمالها ويتم التصويت بحضور 10 أعضاء كحد أدنى.

– **مسودة التفسير**: تُطور مسودة التفسير التي يُصوت عليها في جلسة علنية، ويتم اتفاق عام على المسودة في حال لم يعترض عليها أكثر من أربعة أعضاء من اللجنة. ويتم نشر مشروع التفسير كخطوة إلزامية من الإجراءات القانونية الواجبة قبل أن يتم إصدار تفسير جديد، كما تعد الوسيلة الرئيسية للاستشارة العامة من خلال دعوة إلى التعليق.

– **فترة التعليق وإعادة المداولات**: تطرح مسودة التفسير للمناقشة العلنية لفترة تتراوح بين 30 و90 يوم لتدرس اللجنة الملاحظات المستلمة على المسودة.

– **التفسير النهائي**: يتم في هذه المرحلة الإجماع على التفسير النهائي حيث يتضمن: ملخص القضايا المحاسبية التي تم تحديدها؛ الاتفاق المتوصل إليه بشأن المحاسبة المناسبة؛ المعايير ذات الصلة، وأجزاء من الإطار المفاهيمي والتصريحات الأخرى التي تم الاعتماد عليها؛ و تاريخ الإنفاذ، إضافة إلى أي أحكام انتقالية.

– **الاتفاق والتصديق عليها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية**: يتم إرسال التفسير النهائي لمجلس معايير المحاسبة للمصادقة عليه، ويوافق المجلس على التفسير النهائي مدعوماً بأغلبية الأصوات في اجتماعات علنية.

المبحث الرابع: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية

تلقى معايير المحاسبة الدولية قبولاً دولياً واسعاً، بحيث تستخدم في كثير من دول العالم كأساس لمتطلبات المحاسبة الوطنية (الدول المتقدمة خاصة)، كما تستخدم كمقياس دولي في العديد من الدول الصناعية المهمة وفي الأسواق الناشئة والتي تقوم بتطوير معاييرها، كما أنها مقبولة من العديد من البورصات و الهيئات الرسمية التي تسمح للشركات الأجنبية والمحلية بإعداد قوائمها المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

فنتيجة لعدم تطور الأنظمة المحاسبية في الدول النامية بما يساير الظروف البيئية المتغيرة والمحيطة بها وأهمية الممارسات المحاسبية في النشاط الاقتصادي، سعت بدورها إلى مواكبة التوافق المحاسبي الدولي من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والاستفادة من مزاياها كخطوة نحو تفعيل اقتصادياتها.

غير أن التطبيق العملي للمعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية تواجهه العديد من الصعوبات والمعوقات التي قد تحد من إمكانية الاستفادة من المنافع والخصائص المرتبطة بها.

أولاً: مقومات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

يقوم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مجموعة من المقومات الأساسية التي من أهمها:

- **أولوية المستثمر:** تستند المعايير المحاسبية الدولية على النموذج الأنجلوسكسوني الذي يعطي أولوية للمستثمرين كمستخدمين أساسيين للمعلومات على حساب باقي المستخدمين، و تضمن ذلك بشكل صريح الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الدولية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي أشار إلى أن" المستخدمون ذوي الأولوية للتقارير المالية ذات الغرض العام و هم المستثمرون الحاليون والمحتملون، المقرضون وغيرهم من الدائنين الآخرين الذين يستخدمون هذه المعلومات لاتخاذ قرارات بشأن شراء أو بيع أسهم أو أدوات دين وكذلك تقديم أو تسوية قروض أو غير ذلك من أشكال الائتمان".

حيث اعتبر المجلس أن المستثمرين (الحاليين و المحتملين) يجب أن يترأسوا قائمة مستخدمي القوائم المالية، وأن تكون لهم الأولوية عند إعداد ونشر هذه القوائم من حيث خصائص المعلومات التي تتضمنها، فالمستثمرون هم أصحاب رأس المال وهم أكثر الفئات الأخرى تعرضاً للمخاطر لذلك فمن الأولى تلبية احتياجاتهم أكثر من غيرهم، لذلك فمن الأولى تلبية احتياجاتهم من المعلومات وعن شمولها لباقي الفئات(حماد،2006،87)[64].

- **الجوهر فوق الشكل:** إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يقتضي تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني في معالجة العمليات والأحداث الاقتصادية، ويقصد بذلك " عدم الوقوف عند القراءة القانونية للعقود والصفقات، وإنما محاولة تحديد آثارها المالية على الأداء وصافي المركز المالي، ثم الحرص على إظهار

هذا الأثر في القوائم المالية ولو كان ذلك على حساب ترجمة الشكل القانوني"(بن بلقاسم، 2010، 92)[65]. ما يعني أنه عندنا يقع تعارض بين المضمون الاقتصادي لإحدى العمليات مع شكلها القانوني ينبغي تغليب المضمون الاقتصادي.

- **القيمة العادلة:** يعد مفهوم القيمة العادلة من التوجهات الرئيسية الحديثة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من خلال إصدار وتعديل العديد من معايير المحاسبة تركز في مضمونها على القيمة العادلة، وتوج ذلك في 2013 بإصدار المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS13) المتعلّق بالقيمة العادلة الذي استعراض أهمية التحوّل نحو مبدأ القيمة العادلة في تقييم الأصول لخدمة أغراض الاستثمار حيث عرف القيمة العادلة على أنها "المبلغ الذي يمكن الحصول عليه عند بيع أصل أو الحصول عليه عند تحويل خصم أو التزام في صفقة عادية بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس"، وهو نفسه التعريف الوارد في المعايير الأمريكية.

فتطبيق مفهوم القيمة العادلة في الاعتراف والقياس، يحقق مزايا كبيرة تنعكس آثارها على عملية التقرير المالي، بما يساهم في تعزيز موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية التي تعرضها القوائم المالية المنشورة، من حيث قدرتها على تحقيق خاصية التمثيل الصادق والعادل لنتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي (مطر و السويطي، 2008، 319)[66]، ويؤكد (الخطيب و القشي، 2004، 3)[67] أن تطبيق القيمة العادلة يؤدي إلى الوصول إلى مفهوم الدخل الاقتصادي و الابتعاد بذلك عن الدخل المحاسبي التقليدي والمتبع منذ مدة ليست بالقصيرة.

فالقيمة العادلة تشكل عين السوق في الاقتصاد، فهي تعكس العوامل المتواجدة في السوق والتي تجتمع مع بعضها البعض لتشكيل القيمة العادلة، وأنه لا علاقة للقيمة العادلة بالظروف الاستثنائية، فهي أساس قياس يعتمد على ما هو متواجد في السوق. فهي توفّر معلومات موثوقة يعكسها ظروف السوق وتزيد من الشفافية، فالأخذ بالقيمة العادلة يؤدي إلى زيادة الرفع المالي في أوقات الرخاء، ما يؤدّي بدوره إلى زيادة فاعلية الأسواق (جعارات و الطبري، 2013، 242)[68].

ثانياً: خصائص ومداخل تطوير المعايير المحاسبية في الدول النامية

ترتبط الأنظمة المحاسبية بالظروف المحلية سواء اقتصادية، سياسية، أو ثقافية... ، الأمر الذي جعل الدول النامية تتميز بغياب إطار عام لنظام المحاسبة أو أي معايير محاسبية متفّق عليها يمكن الاعتماد عليها.

1.خصائص الأنظمة المحاسبية في الدول النامية

إن أهم ما تعانيه الدول النامية من مشاكل هو القصور في الجانب الإداري والذي يعزى إضافة إلى أسباب أخرى إلى عدم توفر المعلومات المتكاملة والموثوق بها، وتعد المعلومات المحاسبية أحد مصادر هذه المعلومات

التي تؤدي دوراً مهما في جميع مراحل الخطط التنموية بدءاً من وضع خطة التنمية مروراً بعملية التنفيذ وحتى مرحلة التقييم (الصيح، 2013، 50)[69].

حيث تتميز الدول النامية بنظم محاسبية غير كفؤة نسبياً، وغير معول عليها وكذلك بوجود منظمات وضع معايير محاسبية عموما جديدة وغير خبيرة فضلا عن المشاكل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمؤسساتية التي تشكل معوقات لعملية وضع معايير محاسبية فعالة(Belkaoui, 2004)[70]. فلعل من أبرز خصائص النظم المحاسبية في الدول النامية (الصيح و آخرون، 2011، 422-424)[71]:

– **التبعية**: تتميّز المحاسبة في الدول النامية بتبعيتها للمحاسبة في الدول المتقدمة والتي نتجت بدورها عن التبعية السياسية لتلك الدول خلال مدة استعمار الدول المتقدمة لها والتبعية الاقتصادية نتاجا لتعاظم النفوذ الاقتصادي للدول المتقدمة فيها، وتبدو مظاهر التبعية من خلال أن مناهج التعليم المحاسبي مازالت في معظم الدول النامية صور غير مطورة لمثيلتها في الدول التي استعمرتها، ضعف إمكانيات المهنة في الدول النامية حيث تعتمد غالبا على المعايير المتبعة في الدول المتقدمة دون الأخذ في الحسبان الاختلافات البيئية واختلاف أغراض المحاسبة وطبيعة مستخدمي المعلومات المحاسبية، فضلا عن اعتماد المهنيون في الدول النامية على الهيئات المهنية في الدول المتقدمة من حيث التأهيل والتدريب المهني. مع أن وجود فروع لمعظم مكاتب المحاسبة الكبرى في الدول النامية يساهم في هيمنة المعايير والمفاهيم المحاسبية للدول المتقدمة على المحاسبة في الدول النامية. وتزايد النمو الاقتصادي للشركات متعددة الجنسيات، مما مكنّها من فرض نظمها المحاسبية على فروعها في الدول النامية.

وقد أسفرت هذه التبعيّة عن عدم ملائمة النظم والمعايير المحاسبية في كثير من الجوانب لبيئة الدول النامية، إلا أنه بالرغم من سلبيات هذه التبعية فإنه يمكن اقتباس بعض الجوانب الملائمة من الأنظمة المحاسبية في الدول المتقدمة وتطبيقها في الدول النامية مع تعديلها وفقا لمتطلبات وحاجات هذه الدول.

– **التقلّب**: عدم ثبات النظم المحاسبية في الدول النامية بسبب التقلبّات السياسية التي تشهدها، وكمثال عن ذلك تجربة أند ونسيا التي كانت قد تبنّت النموذج الهولندي في المحاسبة نتيجة لخضوعها لاستعمار ذلك البلد، ثم تحولّت إلى النموذج الأمريكي بعد تغيّر توجهاتها الاقتصادية.

– **هيمنة الجهات الرسمية على المهنة**: فغياب هيئات مهنية يؤدّي إلى إصدار المعايير المحاسبية بقوانين، مما يجعلها قليلة المرونة في الاستجابة للتغيرات البيئية، وبالتالي ينصب جلّ اهتمام المهنيين في تلك الدول نحو التحقق من اتفاق البيانات المالية مع القوانين أكثر من اهتمامهم بمراعاة الإفصاح الملائم لمستخدمي تلك البيانات.

– ضعف التعليم والتدريب المهني في الدول النامية: إذ يتمّ التركيز على الجانب الأكاديمي أكثر من الجانب التطبيقي نتاجا لقلة المؤسسات المعنية بالتدريب وقلّة التعاون بين الجامعات والهيئات المهنية.

2.مداخل تطوير الأنظمة المحاسبية في الدول النامية

ميز(Belkaoui, 2004)[72] بين أربع مداخل أساسية لتطوير وتحسين النظم المحاسبة في الدول النامية تتمثل فيمايلي:

- **المدخل التطويري (إعداد معايير محلية):** وفق هذا المدخل يتم تطوير المعايير دون أي تأثير خارجي بما يتلاءم مع أهدافها واحتياجاتها المحاسبية الخاصة وبمعزل عن الدول المتقدمة، وذلك بما يتناسب مع أهداف وحاجات المحاسبة الخاصة بالدول.

يقوم هذا المدخل على افتراض أن الشركات الأجنبية مع قواعد الدولة الخاصة ليستمروا في التعامل مع الدولة ما يحملها تكلفة ما يشعرهم أن الشروط مرهقة وبالتالي فغياب تكنولوجية محاسبية كفؤة لا يعيق فقط الشركات المحلية وإنما أيضا الشركات الأجنبية.

- **مدخل نقل التكنولوجيا:** عمليات ونشاطات شركات المحاسبة العالمية والشركات المتعددة الجنسيات والأكاديميين العاملين في الدول النامية أو من خلال معاهدات واتفاقيات التعاون الدولية. فعلى الرغم أن نقل التكنولوجيا يؤدي إلى منافع مباشرة للبلدان النامية إلا أن هناك تكلفة مصاحبة لها قد ترجع إلى إمكانية نقل تكنولوجيا خاطئة غير قابلة للتطبيق،الافتقار إلى البني التحتية الملائمة، الاعتماد المتزايد على الخبراء من الخارج،الافتقار إلى دوافع أو حوافز لتطوير المعايير المحاسبية المحلية.

– تبني المعايير المحاسبية الدولية:وفق هذا المدخل يتم تطوير المعايير المحاسبية بالتوازي مع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أو بعض هيئات معايير المحاسبة الدولية، والهدف من وراء هذا المدخل يتمثل في تخفيض تكلفة صناعة وإعداد المعايير المحاسبية و مواكبة التوافق الدولي، وتسهيل نمو وزيادة الاستثمارات الأجنبية التي تحتاجها الدول النامية، تمكين مهنة المحاسبة في الدول النامية من استفاء معايير مهنية راسخة تماما تتعلق بالسلوك.

– تطوير المعايير على أساس تحليل المبادئ و التطبيقات المحاسبية في ظل خلفية بيئتها القائمة:

يتطلب هذا المدخل الأخذ في الاعتبار ودراسة العناصر المشخصة التي تحدد تطوير المعايير المحاسبية في الدول النامية، فالمعيار الذي يحقق هذه المحددات المفروضة من قبل هذه العناصر يمكن أن ينظر على أنه ملائم ونافع للبلدان النامية. إلا أن النظام المحاسبي لأي دولة يبقى متأثراً بمجموعة من العناصر كالثقافة، اللغة السياسة، النظام القانوني الضريبي للبلد المعني.

ثالثاً: محفزات ومعوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية

يشكل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية موضوع جدل كبيرين من يرى ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لما تحمله من مزايا للدول النامية في سعيها للاستجابة للمتطلبات التي أملتها البيئة الاقتصادية المعاصرة، ومن يرى أن هناك العديد من الصعوبات تواجه تطبيق المعايير المحاسبية فيها نتيجة للخصوصية التي تتمتع بها البيئة المحاسبية فيها مقارنة بالدول المتقدمة.

1. محفزات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية

تعد عملية صناعة المعايير المحاسبية عملية مكلفة جداً يلزمها موارد مالية كبيرة للإنفاق على مراحل صناعة المعايير التي تأخذ وقتا طويلا ولهذه الأسباب فإن الدول التي لا يتوافر لديها الموارد الكافية كانت تعتمد على المعايير المحاسبية للدول المتقدمة في هذا المجال كبريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية، إلا أن الاعتماد على المعايير الصادرة عن مثل هذه الدول هو في النهاية اعتماد على أفكار دول أخرى قد لا تتفق مع طبيعة الدولة المستوردة للمعايير (القاضي و الريشاني،2011،51)[73].

وبذلك فإن استخدام المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) تمثل أفضل إستراتيجية للدول النامية حيث يسمح لها بوضع أنظمة محاسبية ذات جودة عالية بتكلفة معقولة وخاصة تجنب الضغوط المفروضة عليها من عدة دول متقدمة (بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية) لاعتماد القواعد المحاسبية الخاصة بها، كما أن التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية يسهل أنشطة وعمليات الشركات المحلية والأجنبية و خدمات المهنيين المحاسبين ذات البعد الدولي(Nobes and Parker, 2006, 84)[74].

وفي نفس السياق أيضا يؤكد (Frey and Chandler, 2007, 147–162) [75] أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في البلدان النامية من شأنه توفير وقت وجهد هذه الدول في وضع معايير خاصة بها، وعلاوة على ذلك فإن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى تحسين جودة المحاسبة الذي يؤدي بدوره إلى زيادة القدرة التنافسية .

كما أن رؤوس الأموال التي توفرها الاستثمارات الخارجية تعتبر سلعه نادرة تسعى العديد من الدول النامية لجذبها بتحسين مناخ الاستثمار لديها، من خلال إعداد القوائم المالية للشركات المقيدة في أسواق المال الوطنية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية لأنها تعتبر لغة مشتركه وواحدة يفهمها المستثمرون الخارجيون، كما أن إعداد القوائم المالية للشركات الوطنية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية يترتب عليه انخفاض تكلفه الاستثمارات بالنسبة للمستثمرين الخارجيين، كما يترتب عليه درجه أعلى من الجودة والشفافية ويقلل ذلك من احتمالات فشل الاستثمارات الخارجية(أبو الخير،7،2007)[76].

وتشير نتائج دراسة (Gordon, 2011, 374-398)[77] إلى زيادة تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة اتجاه الدول النامية التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية من خلال إجراء دراسة على مجموعة من الشركات في 124 دولة خلال الفترة الممتدة من(1996_2009) ما يشير إلى منافع مباشرة لتبني المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية وهو ما يؤكد أيضا فائدة تشجيع البنك الدولي لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

كما يري (Bhattacharjee, 2009)[78] أن تبني المعايير المحاسبية الدولية يفتح العديد من الأفاق أمام الدول النامية والتي من أبرزها:

- تخفيض مشكلة الوكالة بين الإدارة والمساهمين نتيجة لزيادة الشفافية، ما يدفع المدراء إلى العمل أكثر لمصلحة المساهمين، كما أن زيادة الشفافية يؤدي إلى زيادة كفاءة التعاقد بين الشركات والمقرضين، وضمان كفاءة التعاقد في أسواق الدين ما يحقق مكاسب محتملة للمستثمرين نتيجة لانخفاض تكلفة الدين.

- يشكل ضعف صغار المستثمرين أحد المشاكل التي تقف عائقا كبيراً لتطوير أسواق المال، فهذه الفئة ليست قادرة على استباق المعلومات مالية. إلا أن اعتماد (IFRS) يمكن أن تقلل من تكلفة المستثمرين لمعالجة المعلومات المالية، وتحسين جودة التقارير المالية ما يسمح لصغار المستثمرين للتنافس أفضل مع باقي المستثمرين المهنيين، وبالتالي يقلل من المخاطر التداول مع المهنيين الأكثر اطلاعا تحت ما يسمى بـ("سوء الاختيار").

- الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات نتيجة ارتكاز المعايير المحاسبية الدولية على محاسبة القيمة العادلة، حيث يرى معظم الاقتصاديون أن القيمة العادلة تضم أكثر المعلومات في التقارير المالية مقارنة بالتكلفة التاريخية، على الرغم من بعض الظروف التي يمكن تقف عائقا أمام تطبيقها في بعض الدول النامية، إلا أن القيمة العادلة تجعل القوائم المالية أكثر إعلاما للمستخدمين مع تحقيق أكثر مزايا للمستثمرين، و فائدة أكثر لأغراض التعاقد مع المقرضين، والمديرين، والأطراف الأخرى .

- يقلل اعتماد المعايير المحاسبة الدولية من التنوع المحاسبي ما يؤدي إلى تشجيع الاستثمار الأجنبي، وزيادة سيولة أسواق المال، إضافة إلى توسيع قاعدة المستثمرين ما يحسن تقاسم المخاطر ويخفض تكلفة رأس المال.

- اعتماد إلزامية المعايير المحاسبية الدولية يحد من الغموض في التقارير المالية ويجعل الشركات أكثر التزاماً بمتطلبات الإفصاح.

2. معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية

على الرغم من الاهتمام الذي تحظى به المعايير المحاسبية الدولية والمنافع المتوقعة من تطبيقها في الدول النامية، إلا أنه هناك من يرى أنها تكون في الغالب عن عمليات مالية معينة قد تحدث في الدول المتقدمة ما

يجعلها غير ملائمة إطلاقاً لبعض الدول النامية. فبعض هذه العمليات ذات احتمالية ضئيلة الحدوث فيها، أو إن ظهورها يكون في ظرف خاص في ضوء طبيعة بيئة الدول النامية فالمواقف والحالات الخاصة التي تتسم بها الدول النامية يستدعي وضع معايير خاصة ومحلية، إضافة لذلك فإن العناصر المؤسساتية وعناصر السوق لهذه الدول مختلفة بما فيه الكفاية للتوجه نحو المدخل القائم على تطوير المعايير على أساس تحليل المبادئ والتطبيقات المحاسبية في ظل خلفية بيئتها القائمة لوضع معاييرها المحاسبية (Belkaoui, 2004)[79]. فتطبيق أو اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية تواجهه تحديات الثقافة واللغة والتحديات التنظيمية والقانونية وسياسات التوظيف في الدول النامية (عبد الوهاب،13،2014)[80].

إضافة لما سبق فهناك من يرى أنه رغم تواجد عدة دول نامية ضمن أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلا أن احتياجاتها لا تشكل أولويات المجلس الذي يولي أهمية أكبر لتلبية احتياجات الدول المتطورة خاصة الولايات المتحدة وبريطانيا التي لها تأثير بارز على عملية التوافق، كما يرى البعض أيضا أن اعتماد المجلس على الممارسات المحاسبية الأمريكية في إعداد المعايير المحاسبية الدولية وتأثره بالمرجعية الأمريكية جعل المعايير المحاسبة الدولية ليس لها أي علاقة بالدول النامية (Mhedhbi, 2010, 92)[81]. كما توصل (Kosonboov, 2004)[82] إلى أن اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على طريقة القيمة العادلة في تقييم الأصول و الالتزامات مثل المعايير الدولية للمحاسبة (IAS40) و (IAS41) هو تزويد المستخدمين بالمعلومات لاتخاذ قرارات حول عدة موجودات والتزامات إلا أنه لا يمكن تحديد القيمة العادلة في العديد من الدول النامية نظرا لعدم وجود سوق لتقييم الأصول ما يمكن أن يقلل من مصداقية مقارنتها مع التكلفة التاريخية . أما (الجرف، 2010، 12)[83] فقد حصر أهم المعوقات التي تواجه تطبيق المعايير المحاسبية في الدول النامية في الأتي:

– الطبيعة المعقدّة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات والأدوات المالية المرتبطة بالقيمة العادلة.

– التوجّه الضريبي والحكومي في معظم الدول النامية، إذ تهدف التقارير المالية فيها هو حساب الربح الضريبي أو إنتاج معلومات تساعد على التخطيط واتخاذ القرارات على المستوى القومي بالرغم من تبنّي هذه الدول لبرامج الإصلاح الاقتصادي.

– مشاكل الترجمة، فالمعايير الدولية للتقارير المالية تصدر باللغة الانجليزية وبمصطلحات محاسبية إنجليزية متعارف عليها، وتكمن الصعوبة هنا في أن الترجمة قد تصل إلى مقابل المصطلح باللغة الوطنية ولكن المصطلح الوطني قد لا يعكس مضمونه نفس المضمون المقصود في المعايير الدولية، وبالتالي تفقد عملية الترجمة فاعليتها.

رابعاً: عرض تجارب بعض الدول نامية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

يعرض هذا العنصر تجارب بعض الدول النامية من حيث عرض الخطة التي اتبعتها الدولة وخطوات التي اتبعها الهيئات المسؤولة فيها عن النظام المحاسبي. إلا أنه في البداية لا بد أن نعرج على أبرز الاستراتيجيات المعتمدة للتحول نحو المعايير المحاسبية الدولية والتي تأخذ حسب (Christiane and Steve , 2011)[84] أحد الأشكال الأربعة التالية:

– **التبني**: إن تبني المعايير المحاسبية الدولية هو المسار الطبيعي والمنطقي الذي حدده مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وذلك من خلال المعيار الدولي (IFRS1)، ف المنافع الرئيسية للتحول إلى المعايير المحاسبية الدولية تنتج عنها قوائم مالية أكثر شفافية للمستخدمين وقابلية للمقارنة، عبر كل فترات العرض، بحيث توفر نقطة بداية مناسبة لتبني المعايير المحاسبية الدولية، لا تتعدى تكاليف إعداد القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية المنافع الناتجة عنها.

و إضافة إلى ذلك فإن تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية الأول (IFRS1) يسمح للشركات بتعريف سياساتها المحاسبية الجديدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية دون التقيد بالسياسات المحاسبية التي كانت مطبقة سابقا.

– **التقارب**: في ظل هذا المدخل تظل المعايير المحلية للدولة كما هي، على أن يتم تقريبها خلال فترة من الوقت مع المعايير الدولية للتقارير المالية، ففي ظل هذا المدخل لا تنتقل سلطة وضع المعايير إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ولكن تظل مع الدولة إلى تحقيق التطبيق الكامل للمعايير المحاسبية الدولية.

فخلال السنوات القليلة الماضية، تم انتهاج فكرة التقارب من قبل الولايات المتحدة الأمريكية. و هو ما يعني أنه خلال فترة من الوقت سيتم خفض الاختلافات بين معايير المحاسبة الأمريكية والمعايير المحاسبية الدولية إلى النقطة التي تقوم فيها الشركات الأمريكية بتبني المعايير المحاسبية الدولية تلقائيا أو تكون قريبة جدا منها. وعبر الأشهر القليلة الماضية تم إصدار العديد من المعايير الهادفة لتحقيق التقارب إما عن طريق (IASB) أو (FASB) ومما تناولته تلك المعايير قائمة الدخل الشامل، والمحاسبة عن القيمة العادلة، والمحاسبة عن الأعمال والمشروعات المشتركة.

– **المصادقة**: في ظل هذا المدخل تقوم الدولة بتضمين (IFRS) إلى مجموعة من المعايير المحلية. حيث يتم مراجعة كل معيار من معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) من خلال الدولة المصدقة ودمجه مع المعايير الموجودة من خلال التبني الجزئي أو الرفض تماما .....

و يعاب على هذا المدخل أنه قد تواصل الجهات التنظيمية الجهود للرقابة على التشريعات المحاسبية، إلا أن المصادقة تقود إلى احتمالية وجود تحديثات عديدة ومختلفة لـ (IFRS) ليتم تطبيقها على مستوى دول العالم، الأمر الذي يضعف تحقيق هدفي الشفافية و القابلية للمقارنة.

-التقارب المدروس: وفقا لمدخل التقارب المدروس يمكن دمج أفكار التقارب والمصادقة، من خلال تضمين (IFRS) إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بقيادة وإرشادات مجلس معايير المحاسبية المالية (FASB) بدلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية.

وفيمايلي عرض لتجارب بعض الدول النامية التي توجهت نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

1- تجربة الصين:

نتيجة توجهها نحو اقتصاد السوق بدأت الصين موجة من الإصلاحات المحاسبية عام 1993 من خلال تقديم معايير المحاسبة لشركات الأعمال وتعديل قانون المحاسبة الوطني لمواءمة الممارسات المحاسبية في الصين مع المعايير المحاسبية الدولية، فقد أصدرت وزارة المالية نظام المحاسبة للشركات المساهمة المحدودة والنظام المحاسبي لشركات الأعمال في عامي 1998 و2001 على التوالي، الأمر الذي زاد من تكييف معايير المحاسبة الصينية لتتماشى مع المعايير المحاسبة الدولية أو غالبية المعايير، والأهم من ذلك هو تحسن نوعية وكمية الإفصاح المحاسبي بشكل ملحوظ للشركات كما رافق ذلك أيضا بعض الإصلاحات الجذرية في هيكل ملكية الشركات وحوكمتها، والبنية الأساسية للسوق (Hsing Wu, 2014, 149).

كما أصدرت وزارة المالية الصينية في 15 فيفري 2006 مجموعة جديدة من معايير المحاسبة لشركات الأعمال (ASBEs)، والتي تتقارب إلى حد كبير مع معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) حيث ألزمت جميع الشركات المساهمة بتطبيق معايير المحاسبة لشركات الأعمال (ASBEs) لإعداد تقاريرها المالية ولم تسمح لها تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

ويظل تحقيق مزيد من التقارب مع معايير التقارير المالية الدولية مشروع مستمر سيتم على أساس خارطة التقارب الصادرة عن وزارة المالية في الصين في شهر أفريل من عام 2010 التي تضمن التقارب المستمر لمعايير المحاسبة لشركات الأعمال (ASBEs) مع المعايير المحاسبية الدولية(IAS-IFRS)، وسيتم تنقيحها وتحديتها وفقا لتحديثات المعايير المحاسبية الدولية (IASs-IFRSs) لمواصلة التقارب(IASB, 2014)[85].

وفي نفس السياق أيضاً فإن الشركات الصينية المساهمة في بورصة هونغ كونغ قد تختار بين معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، أو معايير التقارير المالية لهونغ كونغ (HKFRS)، ومعايير المحاسبة الصينية

(ASBEs) لأغراض إعداد التقارير المالية للمستثمرين في هونغ كونغ إضافة إلى التقارير المالية المعدة وفقا معايير المحاسبة الصينية (ASBEs) بالنسبة للشركات داخل الصين.

انطلاقا مما سبق يتضح جلياً أن الصين انتهجت إستراتيجية التحول نحول المعايير المحاسبية الدولية بما يخدم توجهاتها الاقتصادية من حيث تحسين جود التقارير المالية وزيادة كفاءة السوق المالي و استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية إلا أنi برأي الباحثة فاعتماد المعايير المحاسبية في الصين مكلفة باعتبار أن بعض الشركات قد تكون ملزمة بإعداد نوعين من التقارير المالية واحد وفق المعايير الصينية والثانية وفق المعايير المحاسبية الدولية.

2– تجربة جنوب إفريقيا:

تشكل جنوب إفريقيا مرجعية جيدة للدول الإفريقية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية حيث بدأت تجربة جنوب أفريقيا منذ منتصف عام 1990 والذي عرف أن ذاك بـ "مشروع التوافق" هذا المشروع الذي كان تحت إشراف معهد المحاسبين القانونين لجنوب إفريقيا(SAICA).

في عام 1995 قررت لجنة الممارسات المحاسبية (APB) توفيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما الجنوب إفريقية (SA-GAAP) مع المعايير المحاسبية الدولية .

فمنذ 2003 وبعد استكمال الإجراءات اعتبرت لجنة الممارسات المحاسبية (APB) المعايير المحاسبية الدولية على أنها المعايير مقبولة عموما في جنوب إفريقيا وذلك دون إجراء أي تعديل عليها حيث تم اعتمادها في جميع الشركات المدرجة وغير المدرجة والشركات الخاصة، حيث ألزمت هيئة تداول الأوراق المالية في جنوب إفريقيا (JSE)- Johannesburg Stock Exchange – الشركات المدرجة بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية الدولية الفعالة في 1 جانفي 2005.

وفي عام 2011 اعتمدت الحكومة قانون الشركات الجديدة لسنة 2008 الذي سمح للشركات اعتماد إطار إعداد التقارير المالية بما يحقق المصلحة العامة لكل شركة حيث سمح القانون باستخدام إما المعايير المحاسبية الدولية ومعيار الشركات الصغيرة والمتوسطة ، أو مبادئ المحاسبة المقبولة عموما في جنوب إفريقيا (SA-GAAP) في حالات محددة، وباعتبار أن (SA-GAAP) كانت مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية، فقد تم اعتماد المعايير المحاسبية الدولية بدءاً من شهر ديسمبر من عام 2012(IASB,2014)[86].

3– تجربة مصر:

ترجع بداية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في مصر إلى عام 1980 عندما عُقد المؤتمر الدولي للمحاسبة في القاهرة و الذي خصص لبحث إمكانية وضع معايير محاسبية في البيئة المصرية، وتحديد أنسب الأساليب

لوضع تلك المعايير، وصدرت توصيات المؤتمر باختيار معايير المحاسبة الدولية كأساس لتصميم المعايير المصرية مع إدخال التعديلات عليها لتُلائم البيئة المحلية. وصدر قرار وزير الاقتصاد والتعاون الدولي رقم 232 لعام 1996 بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبط بها، وقامت اللجنة بإعداد المعايير المحاسبية المصرية التي أُنشأت في معظمها من معايير المحاسبة الدولية(المعصراوي، 2014 ،47)[87].

في عام 2006 أصدرت وزارة الاستثمار المصرية[*] مجموعة معايير المحاسبة الوطنية المعروفة باسم معايير المحاسبة المصرية بالتوازي مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية التي كانت موجودة في2005، وقد وطبقت ابتداءً من 1 جانفي 2007 حيث تلتزم بمعايير المحاسبة المصرية جميع الشركات بموجب أحكام القوانين المذكورة أعلاه و بغض النظر عن شكلها القانوني أو إذا كانت مدرجة أو لا في سوق الأوراق المالية المصرية. حيث تمتثل معايير المحاسبة المصرية في جميع النواحي الجوهرية لمعايير المحاسبة الدولية ففي حالة عدم توفر معالجة ما في معايير المحاسبة المصرية يوصي المرسوم رقم 243/2006 الشركات التوجه نحو معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، إلا أنه هناك بعض الاختلافات التي ترجع أساسا إلى القوانين واللوائح المصرية كما أن بعض من هذه الاختلافات ترجع للتحديثات على معايير التقارير المالية الدولية خاصة بين عامي 2008 و2009 (IASB,2014)[88]. كما قامت جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية بتطوير مسودة معيار المحاسبة المصري للشركات الصغيرة والمتوسطة والتي تستند بشكل رئيسي المعيار الدولي للتقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة (IFRS FOR SMEs) ولكن من المتوقع أن تقترح العديد من الاختلافات في مجالات التأجير وتوزيعات الأرباح للموظفين إلا أن تطبيق المعيار لم يقرر بعد. و مؤخراً يتم العمل على تعديل المعايير المحاسبية المصرية لتتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية باعتبار أنها أعدت وفق آخر نسخة كانت في عام 2006.

4- تجربة الأردن:

تماشيا مع القوانين العالمية تبنت الأردن وباشرت في تطبيق معايير المحاسبة الدولية منذ أكثر من عقد من الزمن وألزمت جميع الشركات المدرجة في السوق المالي بتطبيقها، فقد اعتمدت جمعية المدققين الأردنيين معايير المحاسبة الدولية كما التزمت الشركات المدرجة في بورصة عمان بتطبيق المعايير المحاسبة الدولية، وبذلك تكون الأردن من الدول التي تبت المعايير المحاسبية الدولية مباشرة دون إقرار معايير خاصة بها وهو مدخل ايجابي من شأنه تطبيع الشركات الاقتصادية الأردنية والتنظيمات المهنية مع المعايير الدولية دون

[*] تتولى جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية بإصدار معايير المحاسبة المصرية تحت إشراف وزارة الاستثمار (موقع الجمعية :http://esaaegypt.com/).

التوقف عند معايير وطنية تبقي الهوة بين المحلي والدولي وهو ما ينعكس على تطوير المهنة وتطوير السوق المالي والقدرة على التعامل مع البورصات الدولية الأخرى (القاضي وحمدان،177،2008)[89].

حيث يتطلب قانون الشركات (22/1997) المادة 183 الشركات المساهمة العامة، شركات التضامن والشراكات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية البسيطة والشركات المساهمة الخاصة والشركات الأجنبية العاملة في الأردن لإعداد البيانات المالية السنوية المدققة" ، وعليه فمنذ 1997 بدأ الأردن باعتماد بشكل كامل المعايير المحاسبة الدولية دون تعديلات أي تعديلات عليها.

وفي نفس الاتجاه ألزمت هيئة الأوراق المالية الأردنية[90]الجهات الخاضعة لرقابتها (وفق المادة (14) من تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق لسنة 2004) أن تعتمد معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية في إعداد بياناتها المالية، وألزم أيضاً قانون البنوك الأردني وقانون التأمين الأردني بإتباع معايير المحاسبة الدولية.

5– تجربة ماليزيا:

تعد ماليزيا أحد الأسواق الرائدة في سوق رأس المال جنوب شرق آسيا، حيث يشكل احتضانها جهود عولمة معايير المحاسبة من خلال اعتماد المعايير المحاسبية الدولية خطوة نوعية من خلال يحققه راحة كبيرة لمعدي التقارير المالية ومراجعي الحسابات (Muniandy& Jahangir Ali, 2012, 120)[91].

إن أكثر ما يميز القواعد المحاسبية في ماليزيا عن غيرها من الدول الرأسمالية بالدور السيادي الذي تلعبه الحكومة من خلال تدخلها في عملية وضع المعايير و ممارسات التقرير المالي من خلال إنشاء عدة وكالات حكومية(Muniandy& Jahangir Ali, 2012, 120)[92]. ويمثل مجلس معايير المحاسبة الماليزي (MASB) الجهة المسئولة عن إصدار المعايير المحاسبية الجديدة، تنقيح أو اعتماد المعايير المحاسبية القائمة حيث يتولى المجلس تطوير المعايير وفقا لإطار لإعداد وعرض التقارير المالية والتي تعرف بمعايير المحاسبة الماليزية[93](MASB)، فخلال الفترة من عام 2004 إلى غاية 2005 قام مجلس معايير المحاسبة الماليزي (MASB) بجهود هائلة للتوجه نحو اعتماد معايير التقارير المالية الدولية (IFRS). حيث دخل مجلس معايير المحاسبة الماليزي (MASB) في سلسلة من النقاشات حول مستقبل اعتماد الإطار والمعايير الدولية للتقارير المالية ونتائج ذلك. و قبل نهاية عام 2005 واجهت الشركات الماليزية تحدياً آخر مع إصدار 21 معياراً للتقارير المالية (FRS) من قبل مجلس معايير المحاسبة الماليزية (MASB). والتي طبقت اعتباراً من جانفي 2006. وقد جاء هذا المشروع ضمن خطط توجه ماليزيا إلى التقارب العالمي للمعايير المحاسبية و

التقارب مع معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) الذي من شأنه أن يعزز ثقة المستثمرين داخل وخارج ماليزيا.

في 1 أوت 2008، أصدرت مؤسسة التقارير المالية (FRF) التي تُشرف على عمليات (MASB)، بياناً مشتركا لخطتهم للتقارب الكامل بين معايير التقارير المالية الماليزية (MFRSs) مع معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) قبل جانفي 2012 .

في نوفمبر2011، أصدرت (MASB) إطار معايير التقارير المالية الماليزية (MFRSs) والتي تتفق بشكل حرفي مع معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) السارية المفعول في 1 جانفي 2012. وعلاوة على ذلك تضمنت خطة (MASB) الحفاظ على هوية كل من (MFRS) و(IFRS) للمضي قدماً من خلال اعتماد كل معايير التقارير المالية الدولية الجديدة أو المعدلة.

في سبتمبر 2014 أعلن مجلس معايير المحاسبة الماليزية (MASB) أن التاريخ الفعلي للتحول الإلزامي الشركات نحو إطار (MFRSs) هو 1 جانفي 2017.

6- تجربة الجزائر:

على غرار باقي الدول سعت الجزائر إلى تكييف ممارساتها المحاسبية وفقا للمستجدات الدولية من خلال إصلاح نظامها المحاسبي بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة الدولية خاصة في ظل انتهاجها لاقتصاد السوق، وقد شرعت في عام 2001 في عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني (PCN) المعتمد من منذ 1975 والتي مولت من طرف البنك الدولي وأوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، حيث أسفرت هذه العملية على اقتراح نظام محاسبي يأخذ بعين الاعتبار النقائص الملاحظة على المخطط المحاسبي الوطني القائم، وفي نفس الوقت يستجيب لمستجدات المحاسبة الدولية.

في 25 نوفمبر 2007 صدر القانون 07/ 11 المتضمن للنظام المحاسبي المال والذي دخل حيز التنفيذ في 01 جانفي 2010 وحسب المادة رقم 03 من القانون 11/07 فإن "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

قد ألزم القانون كلاً من الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة ، والتعاونيات، و كل الأشخاص الخاضعين بموجب نص قانوني أو تنظيمي بإعداد البيانات المالية

حسب النظام المالي، باستثناء المؤسسات الصغيرة سمح لها بمسك محاسبة مبسطة حسب مضمون ونوع النشاط.

كما أصدرت وزارة المالية قرار مؤرخ في 23 رجب 1429ه الموافق لـ 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة، ومحتوى القوائم المالية، وعرضها، وكذا مدونة الحسابات، و قواعد سيرها. وتلاه صدور المرسوم التنفيذي 09/ 110 في 07 أفريل 2009 الذي يحدد شروط و كيفيات مسك محاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

ووفق المادة (6) من القانون 11-07 حُددت مكونات النظام المحاسبي المالي في كل من الإطار التصوري، المعايير المحاسبية، ومدونة الحسابات وفق الأتي:

-الإطار التصوري: تضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصوريا أو ما يعرف بالإطار المفاهيمي بحيث يمثل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما لا تعالج المعايير تلك الحالة. حيث تطرق إلى: (مجال التطبيق، المبادئ والاتفاقيات المحاسبية، الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء). وجاء الإطار التصوري ليركز من خلال المادة (6) على مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبة لإعداد القوائم المالية والمتمثلة في: :محاسبة التعهد (الاستحقاق)، الاستمرارية في الاستغلال، القابلية للفهم، الدلالة، المصداقية، القابلية للمقارنة، التكلفة التاريخية وأسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

كما أن النظام المحاسبي المالي حدد عمل المعايير بدقة في المادة (08) والمتمثلة في:

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والنواتج.
- (محتوى الكشوف) القوائم المالية وكيفية عرضها.

-تنظيم المحاسبة: حيث ينصُ النظام المحاسبي المالي على ضرورة احترام المبادئ المحاسبية بالإضافة إلى الثقة والمصداقية والشفافية والإفصاح.

- كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية، وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية.
- عناصر الخصوم والأصول ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية والقيمة على أساس مادي وإحصاء لوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقة للأصول والخصوم .
- كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج، مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل، كما يجب تحديد مصدر كل تسجيل محاسبي.

- ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدويا، أو عن طريق أنظمة الإعلام الألي.
- يجب أن تعرض الكشوفات المالية الوضعية المالية للكيان و نجاعته، وكل تغيير يحدث على الحالة المالية، كما يجب أن تعكس هذه الكشوف كل المعاملات و الأحداث المتعلقة بنشاط الكيان.

-القوائم المالية: ألزم النظام المحاسبي المالي الشركات التي تدخل في مجال تطبيقه بإعداد أربعة قوائم مالية تشتمل على: الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة ، إضافة إلى ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج.

-الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة: ألزم النظام المحاسبي المالي الشركات التي تنط تتواجد على المستوى الوطني وتشرف على شركة أو عدة شركات أخرى بإعداد حسابات مجمعة، بحيث تدمج الحسابات وتعرض الوضعية المالية لها كأنها شركة واحدة.

كما ألزم المجموعات الاقتصادية الخاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل أو خارج التراب الوطني دون وجود روابط قانونية مهيمنة، على إعداد ونشر حسابات مهيمنة على إعداد ونشر حسابات مدمجة كما لو تعلق الأمر بشركة واحدة.

-التغير في التقديرات والطرق المحاسبية: أقر النظام المحاسبي المالي با مكانية تغيير التقديرات والطرق المحاسبية في حالة أن التغيير مفروض في إطار نص قانوني أو عندما تهدف إلى تحسين طرق عرض القوائم المالية

كما رافقت الإصلاحات المحاسبية المتمثلة في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS) ، إحداث تغييرات جذرية على طبيعة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة حيث :

- صدر المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27-1-2011، والذي قام بإعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، من حيث تحديد تشكيلته وتنظيمه وقواعد سير مهامه.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره، كما يحدد المهام المضطلع بها.

فبناءً على ما سبق، لعل أبز ما يُؤخذ على التجربة الجزائرية برأي الباحثة هو أن النظام المحاسبي المالي الذي تم إعداده من أجل ضمان التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية قد أعد مشروعه في 2006، ليطبق في بداية 2010 في حين أن المعايير المحاسبية تشهد العديد من التحديثات والتغييرات بشكل مستمر.

فضلاً عن ذلك بالنسبة إلى (عبد اللطيف و آخرون،2013)[94] فالبيئة الاقتصادية في الجزائر وما تتميز به قد تقف عائقا أمام التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية من حيث أن:

- حجم السوق المالي يكاد لا يكون مؤثراً في الاقتصاد الجزائري وهذا راجع إلى عدد الشركات المسجلة، فرغم اعتبارها من أكبر الشركات الوطنية إلا أنها لم تنجح في تنشيط البورصة نظراً لغياب ثقافة الاستثمار المالي مما قد يتناقض مع الهدف الأساسي للمعلومة المنتجة وفق المعايير المحاسبية الدولية وهو تلبية احتياجات المستثمرين في الأسواق المالية الدولية بالدرجة الأولى.
- غياب ثقافة الإفصاح لدى الشركات الجزائرية حسب التقرير السنوي للجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها، ما قد يحول دون الاستفادة من المعلومات المالية والتي كان من المفروض أن يتم الإفصاح عنها لمستخدميها، لكن وبالمقابل تشجع المعايير المحاسبية الدولية على الإفصاح بأكبر قد ممكن، والذي من خلاله يزيد فهم المستثمرين للقوائم المالية.
- أغلب الشركات الجزائرية تنشط على المستوى الوطني، وبالتالي لا تحتاج إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية من وجهة النظر المرتبطة بتقليل الاختلافات ودخول أسواق مالية دولية.

خاتمة الفصل:

تناول هذا الفصل بالدراسة والتحليل الإطار النظري و المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية وتطبيقها في الدول النامية التي تسعى بدورها إلى تطوير وتحديث أنظمتها المحاسبية بما يتوافق مع المستجدات العالمية. ومن أبرز ما تم التوصل له ما يلي:

- الاختلاف في الأنظمة المحاسبية ناتج عن عوامل اقتصادية، وسياسية، وعوامل ثقافية، إضافة إلى الاحتياجات المحاسبية التي تعد المحرك الأساسي لصياغة المعايير المحاسبية.

- تشكل المعايير المحاسبة الدولية أو ما يعرف حديثا بالمعايير الدولية للتقارير المالية نموذج المعايير المقبولة عالميا و الأكثر استخداما في دول العالم من خلال دورها في تحقيق القابلية للمقارنة وتوفير القدرة لاتخاذ القرارات الملائمة من قبل كافة الأطراف.

- يمثل مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) الهيئة الدولية المسؤولة عن إصدار وتطوير المعايير المحاسبية الدولية، حيث يتمثل هدفه الرئيسي في تطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية الدولية عالية الجودة، المفهومة، والمقبولة عالمياً، والقائمة على مبادئ مفصلة بشكل واضح.

- تهدف للدول النامية فإنها إلى تطوير أنظمتها المحاسبية وتقريب ممارستها المحاسبية من الممارسة الدولية من خلال تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية وتحقيق مزايا التوافق، غير أنه هناك من يرى أن المعايير المحاسبية الدولية لا تتوافق مع متطلبات اقتصاديات الدول النامية.

- سمح استعراض تجارب بعض الدول النامية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية إلى إبراز اختلاف الاستراتيجيات المتبعة في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية حيث هناك من اعتمدت التوجه التدرجي نحو معايير المحاسبة الدولية من خلال تكييف معاييرها المحلية مع المعايير المحاسبة الدولية كما هو الحال بالنسبة للصين وماليزيا، في حين أن هناك دول سعت للتطبيق المباشر للمعايير المحاسبية الدولية كالأردن وجنوب إفريقيا، أما الدول التي اعتمد على التشريع كما هو الحال في الجزائر فإن أكثر ما يؤخذ عليها هو جمودها وعدم مسايرتها للتحديثات والتطورات التي تشهدها المعايير المحاسبية الدولية بشكل مستمر.

هوامش الفصل الثاني:

[1] أبو زيد محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، اريتريك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، منشورات جامعة دمشق،2007.

[3] رياض العبد الله، طلال الحجاوي، الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية ودورها في قياس وتوزيع الثروة للمجتمع، المجلة العربية للإدارة، مج25، ع2، 2005.

[4] حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، دار حنين، عمان، الأردن.

[5] Arthur Levitt., The importance of high quality accounting standards, Accounting Horizons, Volume12, N^{0}1,1998.

[6] Eve Chiapello et al. , Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier, La Découverte, Paris, France, 2005.

[7] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت، ط1، 1990.

[8] Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, Intermediate Accounting,13th edition, John Wiley & son, 2009.

[9] الأميرة إبراهيم عثمان، دراسة نظرية تحليلية لفعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، الإدارة العامة، ع64، 1989.

[10] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره.

[11] Arthur Levitt, op.cit.

[12] فارس جميل الصوفي، المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

[13] هاني بجيري، إطار مقترح لتنظيم عملية وضع المعايير في جمهورية مصر العربية، مجلة الباحث، 1991.

[14] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره.

[15] أمين السيد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

[16] Karim Mhedhbi, analyse de l'effet de l'adoption des normes comptables internationales sur le développement et la performance des marches financiers émergents, thèse doctorat ;institut supérieur de comptabilité et d'administration , Tunisie, 2010.

[17] Geert Hofstede, Culture's consequences, Beverly Hills: Sage Publications, 1980.

[18] فردريك تشوي، كارول آن فروست، جاري ميك، ترجمة محمد عصام الدين زايد و أحمد حامد الحجاج، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، 2004.

[19] أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره.

[20] Bernard Colasse, harmonisation comptable internationale: Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, .2005.

[21] ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الإسكندرية، الدار الجامعية،2003 .

[22] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره.

[23] عصام فهد العربيد، نظرية المحاسبة، جامعة تشرين، اللاذقية، سوريا، 2012.

[24] Bernard Colasse, op.cit.

[25] عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية(دراسة تحليلية مقارنة)، معهد الإدارة العامة،1994.

[26] Stephane Brun, guide d'application des normes IAS /IFRS, Berti édition, 2011.

[27] عصام فهد العربيد، مرجع سبق ذكره.

[28] فارس جميل الصوفي، مرجع سبق ذكره.

[29] حكمت أحمد الراوي، مرجع سبق ذكره.

[30] يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله جلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع، 2002.

[31] Choi Frederick D.S, Mueller Gerhard, international accounting, prentice hall international edition, 1992.

[32] سيد عطا الله، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

[33] فارس جميل الصوفي، مرجع سبق ذكره.

[34] Nick Antill and Kenneth Lee, company valuation under IFRS, interpreting and forecasting Accounts USING IFRSs, 2nd edition, Harriman House Ltd, Great Britain, 2008.

[35]AnnaTarca,the case for global accounting standards -arguments and evidence, 2012. http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Case-for-Global-Accounting-Standards-Arguments-and-Evidence.pdf.

[36]عصام فهد العربيد، نظرية المحاسبة، جامعة تشرين، 2012.

[37]رياض جاسم العبد الله، المعايير المحاسبية والبلدان النامية، المؤتمر العلمي العربي التاسع، عمان، الأردن، 1992.

[38]حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره.

[39]حسن القاضي، سمير الريشاني، نظرية المحاسبة، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية، ج1، دار الثقافة للنشر و التوزيع، 2012.

[40] نفس المرجع السابق.

[41]نفس المرجع السابق.

[42]Robert Obert, Pratique des normes IFRS Normes IFRS et US GAAP, 5ème édition, Dunod, 2013.

[43] Ibid.

[44] International Accounting Standards Board (IASB), www.iasb.org.

[45] ريتشارد شريدر، مارتر كلاك، جاك كاتي، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، 2006.

[46] International Accounting Standards Board(IASB), www.iasb.org.

[47] Ibid.

[48]حسين القاضي، سمير الريشاني، مرجع سبق ذكره.

[49] نفس المرجع السابق.

[50] International Accounting Standards Board (IASB), www.iasb.org.

[51] صالح مرازقة ، فتيحة بوهرين، مرجع سبق ذكره.

[52] International Accounting Standards Board (IASB), www.iasb.org.

[53] **التقارب**: تخفيض الاختلافات الدولية في المعايير المحاسبية من خلال اختيار أفضل الممارسات المتاحة، و تطوير معايير جديدة بالتعاون مع واضعي المعايير المحليين. وتطبق عملية التقارب مع جميع الأنظمة الوطنية، و المقصود أن يؤدي إلى تبني الممارسات الأفضل المتوفرة حالياً.

[54] Parmod Chand, Chris Patel, and achieving global convergence of financial reporting standards: implications from the south pacific region, emerald group publishing, 2011.

[55] International Accounting Standards Board (IASB), www.iasb.org.

[56] أنشئت مجموعة الـ20 على هامش قمة مجموعة الثمانية في 25 سبتمبر 1999 بواشنطن، في اجتماع لوزراء مالية لمجموعة الدول العشرين، والغرض من هذه المجموعة الجديدة هو تعزيز الاستقرار المالي الدولي و إيجاد فرص للحوار ما بين البلدان الصناعية والبلدان الناشئة، والتي لم تتمكن اجتماعات وزراء المالية مع مجموعة السبعة من حلها.

[57]XBRL: هي اختصار لـ extensible business reporting، تم ترجمتها إلى اللغة العربية تحت اسم لغة تقارير الأعمال الموسعة وهي تشبه لغة التمييز الموسعة extensible markuplanguage، صممت خصيصا للتطبيقات المالية والمحاسبية، يتم التعامل بهذه اللغة من خلال إعادة صياغة بيانات التقارير المالية بالشكل الذي يمكن التعامل معها من قبل برامج الكمبيوتر، مما يمنح جهاز الكمبيوتر القدرة على قراءة وتحليل هذه التقارير بفضل استخدامه لمخططات تسمى تصنيف Taxonomyتميز الحقول المحاسبية وفقا لتصنيف معين يسمى بالبطاقة (the tag)، فهي تعتمد على مفردات ومفاهيم تميزها عن غيرها من اللغات.

[58] International Accounting Standards Board (IASB), www.iasb.org.

[59]محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، المطابع المركزية، عمان 2012.

[60] International Accounting Standards Board (IASB), www.iasb.org.

[61] International Accounting Standards Board (IASB), The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, www.iasb.org.

[62]International Accounting Standards Board (IASB), www.iasb.org.

[63] Ibid.

[64] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

[65]سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق الدولية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010.

[66]محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض والإفصاح، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008 .

[67]حازم الخطيب، ظاهر القشي، حازم الخطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، جامعة الزيتونة الأردنية، ع2، 2004.

[68] خالد جعارات، محمود الطبري، مخاطر القياس المحاسبي في القوائم المالية إبّان الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، ع 34، بغداد، العراق، 2013.

[69] عبد الحميد مانع الصيح، توجهات مجلس المعايير المحاسبية الدولية لتلبية احتياجات الدول النامية وانعكاسها على تطبيق المعايير المحاسبية لإعداد التقارير المالية في اليمن، معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة نموذجاً، الإداري، ع134 ،2013.

[70] Ahmed Riahi Belkaoui, accounting theory, fifith edition,Thomson,2004.

[71] بن عبد الحميد مانع الصبح، نزار فليح البلداوي، العولمة وتأثيرها على المعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على التطبيقات المحاسبية في الدول النامية، منشور في مجلد العولمة و أبعادها الاقتصادية، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، 2011.

[72]Ahmed Riahi Belkaoui, opcit.

[73] حسين القاضي، سمير الريشاني مرجع سبق ذكره.

[74]Christopher Nobes, Robert Parker, comparative international accounting, Pearson education, 9 th edition, 2006.

[75]Frey N., Chandler R. Acceptance of International Accounting Standard setting: Emerging Economiesversus Developed countries, Research in Accounting in Emerging Economies, 2007, 147–162.

[76] مدثر طه أبو الخير، أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانيه عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول، المجلة العلمية، كلية التجارة جامعة طنطا، ع2،2007 .

[77]Lawrence A. Gordon, Martin P. Loeb, Wenjie Zhu, the impact of IFRS adoption on foreign direct investment, journal of accounting and public policy,31(4), 2012.

[78]Sumon Bhattacharjee, problems of adoption and application of international financial reporting standards (IFRS) in Bangladesh, international journal of business and management, volume4, N^{0}12, 2009.

[79] Ahmed Riahi Belkaoui, op.cit.

[80]وائل محمد عبد الوهاب، العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية القائمة على القواعد مقابل المباديء لتحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة تطبيقية)، المؤتمر الأول لكليات إدارة الأعمال بجامعات دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2014.

[81] Karim Mhedhbi, opcit.

[82] Kosonboov L.. The relevance of international accounting standards for developing countries: the case of IAS 41. PhD thesis, University of Strathclyde UK , 2004.

[83] ياسر أحمد السيد، محمد الجرف، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة تحت عنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الرياض، المملكة العربية السعودية، 18–19 ماي، 2010.

[84]Christiane Ohlgart, Steve Ernst, IFRS, yes, no, maybe: what u.s. companies need to know, financial executives, October, 2011.

[85]http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/Jordan-IFRS-Profile.pdf

[86]http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/South-Africa-IFRS-Profile.

[87] حمادة السعيد المعصراوي، دراسة لآثار الأزمات المالية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة طنطا، مصر، 2014.

[88]www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/South-Africa-IFRS-Profile

[89] حسين القاضي ، مأمون حمدان ، المحاسبة الدولة ومعاييرها، منشورات جامعة دمشق، 2008، ص117.

[90] موقع هيئة الأوراق المالية الأردنية: http://www.jsc.gov.jo

[91]Balachandran Muniandy, Muhammad Jahangir Ali, development of financial reporting environment in Malaysia, Research in Accounting Regulation, 2012, pp 115–125.

[92] Ibid.

[93] لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع لموقع مجلس معايير المحاسبة الماليزي (MASB): http://www.masb.org.my/

[94] طيبي عبد اللطيف، طلبة عاد، بن صالح بوجمعة ، إشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي وفق مستجدات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية، 2011.

الفصل الثالث: دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

مقدمة:

يعد الربح المحاسبي من أهم العناصر التي يهتم بها مستخدمو القوائم والتقارير المالية، ولاسيما الخارجيون في مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية المختلفة، بحيث يعكس مدي النجاح في استغلال الموارد المتاحة، إضافة لاعتباره أساساً في صياغة عقود الحوافز بين الملاك والمدراء.

إلا أن الإدارة قد تستغل المرونة التي تسمح بها المبادئ والمعايير المحاسبية عند التقرير عن الأرباح للوصول إلى مستوى الربح المرغوب، بما يسمح لها بتحقيق أهدافها ومصالحها التي تكون في الغالب شخصية، إلا أن ذلك قد يكون على حساب مصداقية وعدالة القوائم المالية للشركة.

وعليه تلقى المعايير المحاسبية الدولية كمعايير عالية الجودة مفهومة ومقبولة دولياً اهتماماً كبيراً نظراً لتأثيرها على جودة التقارير المالية، من حيث أن هدفها الأساسي يتمثل في زيادة شفافية التقارير المالية و قابليتها للمقارنة، و بالتالي التأثير على ممارسات إدارة الأرباح.

يتناول هذا الفصل بالدراسة العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإدارة الأرباح من خلال النقاط التالية:

المبحث الأول: طبيعة إدارة الأرباح

المبحث الثاني : نتائج إدارة الأرباح، طرق اكتشاف و نماذج قياسها

المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية وإدارة الأرباح

المبحث الأول: طبيعة إدارة الأرباح

يحتل موضوع إدارة الأرباح اهتمام الدراسات والبحوث الأكاديمية والمهنية في الفترة الأخيرة، على إثر العديد من الأزمات والمشاكل التي تعرضت لها بيئة الأعمال المعاصرة، حيث يرتبط بمجموعة واسعة من المفاهيم والتعريفات التي سنتطرق لها من خلال هذا المبحث.

أولاً: الربح المحاسبي

يعد الربح أهم عناصر القوائم المالية، حيث يعكس مدى تحقيق الأنشطة التي تمارسها الشركة لقيمة مضافة، و كفاءة تخصيص الموارد في الأسواق المالية، فغالباً ما يعتمد عليه المستثمرون والمحللون الماليون لتحديد الأسهم الأكثر جاذبية، كما يتم تقييم أسهم الشركة بالقيمة الحالية للأرباح المستقبلية (Rahman etal. ,2012,22)[1].

وتنشأ أهمية الربح من خلال الأهداف الكثيرة التي يحققها، و التي من أهمها (حلوة حنان،2003،30-34)[2]:

- كمقياس للكفاءة وفعالية الإدارة؛
- كمطرح للضريبة؛
- كعنصر من العناصر الهامة في نماذج التنبؤ؛
- كمرشد لجدارة أو أهلية التسليف؛
- كمؤشر للاستثمار واتخاذ القرارات؛
- كواحد منه العوامل المؤثرة في سياسة توزيع عوائد رأس المال؛
- كمرشد للاستثمار واتخاذ القرارات؛

إلا أن المفهوم المحاسبي للربح أو ما يعرف بالدخل يختلف عن مفهومه الاقتصادي؛ فبالمفهوم الاقتصادي يتمثل الربح في الحد الأقصى من الموارد الاقتصادية الذي يمكن للشركة أن تستهلكها خلال فترة معينة مع بقاء ثروتها في نهاية تلك الفترة بنفس المقدار الذي كانت عليه في بدايتها، كما عرفه" أدم سميث"بأنه ذلك المبلغ الذي يمكن للفرد أن يصرفه خلال فترة زمنية معينة وذلك دون المساس برأس المال (مطر و السويطي،209،2010)[3] .

أما محاسبياً فيُنظر إلى الربح بشكل مختلف حيث يعبر عن الفرق بين الايرادات المحققة والمصاريف الفعلية التي انفقتها الشركة للحصول على تلك الايرادات، أي أن مفهوم الربح يتأثر بمفهوم كل من الايرادات والمصاريف، حيث يتميز الربح المحاسبي بالخصائص التالية (مطر و السويطي،207،2008)[4]:

- يقاس الربح بناء على عملية تبادل فعلية وفق مدخل العمليات.
- يتلاءم الربح مع فرض الدورية ويشير إلى أداء الشركة عن فترة زمنية معينة.

- يقوم الربح المحاسبي على مبدأ تحقق الإيراد والاعتراف به عند نقطة البيع الناتجة عن عملية تبادلية مع أطراف خارجية مع بعض الاستثناءات.
- يتلاءم الربح المحاسبي مع سياسة الحيطة والحذر، عندما لا يعترف بالإيراد إلا عند تحققه بحدوث عملية تبادل فعلية، و يعترف بالمصروف عند حدوثه.
- يتم قياس المصاريف المستنفذة وفقا لتكلفتها التاريخية، وتظل الأصول مثبتة بهذه التكلفة إلى أن يتم تحقق الإيراد بالبيع فيثبت بقيمته الجارية.

انطلاقا مما سبق يتضح أن مفهوم الربح المحاسبي يرتبط عموماً بكل من الإيرادات والمصاريف التي تحدد العناصر الاساسية في تحديد الربح، والذي يتأثر بسياسات وطرق الاعتراف بالإيرادات والمصاريف وكذلك الحاجة إلى مقابلة الإيرادات والمصاريف، وما يتطلبه من اتخاذ العديد من القرارات حول قياس وتوقيت الاعتراف بكل منها.

1- الإيـــــرادات

تتمثل الإيرادات في الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو زيادة في الأصول، مثل الحصول على نقدية مقابل السلع المباعة أو الخدمات المؤداة، أو تخفيض في الالتزامات مثل تزويد الدائنين بسلع تسديداً لحقوقهم اتجاه الشركة المؤدية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية ما عدا ما يتعلق منها بمساهمات الملاك (الجعارات،61،2008)[5].

وتنقسم الإيرادات بشكل عام إلى (السيد،2009،113- 114)[6]:

- **إيرادات عادية** : تنشأ عن طريق عملية البيع للسلع أو تقديم الخدمات التي تمثل نشاط الشركة، وتتميز بما يلي:
  - تتعلق بالفترة المحاسبية التي تعد الحسابات عنها خلال سياق عمليات الشركة.
  - تتصف بأنها متكررة من فترة مالية لأخرى.
  - هي عائد يقابل النفقات الإيرادية التي تقدمها الشركة.
- **إيرادات غير عادية:** تنشأ عن طريق أنشطة عارضة أخرى بسبب عوامل إدارية أو قانونية أو اقتصادية لا يمكن التحكم فيها، وتتصف هذه الإيرادات بما يلي:
  - ليس من الضروري أن تكون هذه الإيرادات متعلقة بالمدة المالية الحالية.
  - لا تتصف بالتكرار.

➢ لا يوجد علاقة سببية بين هذه الإيرادات و النفقات الإيرادية.

- **مكاسب رأسمالية:** وهو الربح الناتج عن إعادة تقويم أصل من الأصول الثابتة للشركة أو بيعه، كذلك بيع الأصل وتحقيق ربح ليس إيرادا عاديا متكرر الحدوث، حيث قد تبيع الشركة الأصل الثابت لاستبداله بآخر أكثر كفاءة، أو بقصد الاستغناء عنه نهائيا، أو تعيده لأغراض مختلفة منها الاستبدال.

2-1 قياس الإيـــــرادات

يقصد بقياس الإيرادات تحديد القيمة المضافة لأصول الشركة أو التخفيض الحادث في خصومها أو كلاهما معاً من العمليات المتعلقة ببيع السلع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصولها خلال فترة محاسبية معينة.

كما يجب التمييز بين الإيراد والمكسب و الذي يعني التدفق الداخل للوحدة المحاسبية والمتحقق من الأنشطة العرضية والتي لا تتصف بالتكرار وليس لها علاقة بالنشاط العادي(التشغيلي) الذي تمارسه الشركة (الحيالي،184،2009)[7]. حيث يتم قياس الإيرادات بواسطة القيمة العادلة لما تم استلامه، ويتم الاعتراف بها بتوفر شرطين أساسيين:

- تدفق المنافع المستقبلية من وإلى الشركة.
- إمكانية قياس هذه المنافع بموثوقية.

2.1 الاعتراف بالإيـرادات: إن الاعتراف بالإيراد محاسبيا يتم عند إتمام عملية البيع والمبادلة وإثباته في السجلات المحاسبية والتعبير عنها بالقوائم المالية وذلك متى توفر شرطان أساسيان فيه وهما:

- إتمام عملية الاكتساب أو الاقتراب منها بدرجة معقولة.
- الانتهاء من عملية المبادلة التجارية.

وأما فيما يتعلق بتحقق الإيرادات فهناك عدة طرق لتحققها يمكن تلخيصها فيما يلي(الحيالي،175، 2007):

- **تحقق الإيراد بالبيع:** وفق هذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيرادات عند تسليم السلعة أو تقديم الخدمة للزبائن.
- **تحقق الإيراد قبل التسليم:** أي تحقق الايراد بمجرد الانتهاء من الإنتاج أو حتى خلال عملية الإنتاج مثل: البيع بعقود مقدمة، عقود الإنشاءات طويلة أجل
- **تحقق الإيراد بعد التسليم:** كما يتم في عقود البيع التأجير أو البيع بالتقسيط.
- **الاعتراف بالإيراد بمرور الزمن:** بالنسبة للإيرادات التي تنتج من استخدام الغير لأصول الوحدة المحاسبية مثل إيراد العقار وفوائد القروض.

2- المصـاريف

تعرف المصاريف على أنها التضحية مقابل عائد وتقاس نظرياً بتكلفة الفرصة الضائعة ، حيث أن اتجاه الإنفاق ناحية سلعة معينة دون أخرى والتي تعني ضياع فرصة إنفاق اتجاه السلعة الأخرى، وذلك على أساس المنفعة الحدية التي تقدمها كل من هاتين السلعتين (القاضي وحمدان،198،2007)[8].

كما تُعرف المصاريف على أنها الانخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استخدام للأصول أو تحمل للالتزامات والتي تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية، ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات للملاك (الجعارات، 2008، 60)[9].

وتقسم المصاريف بحسب العائد المتوقع منها إلى ثلاثة أقسام (القاضي وحمدان، 2007، 204)[10]:

- **المصاريف الرأسمالية**: وهي المصاريف التي تؤدي خدمات طويلة الأجل، وتتمثل عادة في الأصول الثابتة التي تقتنى بهدف تحقيق الربح عن طريق الاستثمار، وليس عن طريق إعادة بيعها في الدورة العادية.

- **المصاريف الإيرادية**: تتميز المصاريف الإيرادية بالحصول على خدمات فورية، فالمصروف يرتبط بدورة مالية واحدة، ووجود علاقة سببية بين النفقة والإيراد، فالمصاريف تتسبب في تحقيق إيراد في المستقبل وعن طريق المعادلة المنطقية بين الإيرادات و المصاريف تنتج الأرباح، كما توجد علاقة مباشرة بين المصاريف ووظائف الشركة المختلفة، كالإنتاج والبيع والتوزيع والإدارة وتكون متكررة ودورية ترافق الشركة وتستمر معها طالما أنها تستمر في مزاولة نشاطها.

- **المصاريف الإيرادية المؤجلة** : هي جميع المبالغ التي تنفق على خدمات يستفاد منها في أكثر من دورة مالية وهناك علاقة سببية بينها وبين الإيراد، شأنها شأن النفقات الإيرادية أما الفارق الجوهري بينهما فيكمن في طبيعة الخدمات التي يتم الحصول عليها في الحالتين، ففي حين تعبر النفقة الإيرادية عن المبالغ التي تنفق من أجل الحصول على خدمات فورية متعلقة بفتة مالية واحدة، فإن المصاريف الإيرادية المؤجلة تعبر عن المبالغ التي تنفق من أجل الحصول على خدمات قصيرة الأجل، أي لأكثر من فترة مالية واحدة أي النفقة الإيرادية هي بطبيعتها إيراديه، لكن كبر حجم المصروف واستفادة أكثر من فترة منها يحتم استهلاكها على الفترة التي استفادت منها.

2-1 قياس المصـــــاريف

يمكن قياس المصاريف من خلال مايلي:

- **الطريقة المباشرة**: وتقوم على أساس افتراض وجود علاقة بين المصاريف وبين الفترة أو بين أنشطة معينة وإيرادات معينة وعلى هذا الأساس يتم التحديد المباشر لنصيب الفترة أو النشاط لذلك الجزء المستنفذ من موارد الشركة في سبيل تحقيق نشاط معين.

- **الطريقة غير المباشرة:** ويتم تحديد المصاريف على أساس المعادلة التالية:

مصروفات الفترة =(أرصدة الاصول أول المدة + الإنفاق خلال الفترة) – أرصدة الاصول آخر المدة.

2.2 تحقق المصاريف

يتم الاعتراف بالمصاريف والخسائر بشكل عام:

- بمجرد أن يتبن للمحاسب أن هناك منافع اقتصادية قد تم استنفاذها في أداء النشاط خلال فترة معينة.
- بمجرد أن يتبن للمحاسب أن المنافع الاقتصادية المتوقعة والتي سبق الاعتراف بها كأصل قد تلاشت كليا أو انخفضت جوهريا عما كانت عليه بصورة غير عادية وغير متوقعة.

3– مبدأ مقابلة الإيراد بالمصاريف

يستند هذا المبدأ إلى أن الأصول والخدمات قدتم استخدامها أو استنفاذها، من أجل الحصول على إيرادات محققة خلال فترة زمنية يتم مقابلتها مع إيرادات الفترة المالية الحالية، ولا يرتبط الاعتراف بالأصل أو المصروف بالسداد النقدي، وإنما تنزل (تُطرح) جميع المصاريف التي تخص الفترة من إيرادات تلك الفترة، والتي تمثل بشكل معقول وواضح استثماراً في الموارد والخدمات، والتي استنفذت أثناء عملية تحقق الإيراد، من أجل تحديد الربح أو الخسارة. ويعتمد مبدأ المقابلة في التطبيق العملي على أساسين هما (الشيرازي، 1990، 281)[11]:

1.3 أساس الاستحقاق: والذي يعني الاعتراف بالمصاريف بما في ذلك الخسائر التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم دفعها نقدا أو لم يتم، وكذلك الاعتراف بالإيرادات بما في ذلك المكاسب التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم قبضها نقدا أو لم يتم ،حيث تنعكس أثار إتباع أساس الاستحقاق على كل من الميزانية وقائمة الربح(جدول حسابات النتائج)، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، أما قائمة التدفقات النقدية يتم إعدادها باستخدام الأساس النقدي كونها تتضمن معلومات تتعلق بالتدفقات النقدية (الجعارات، 2008، 49)[12] . بذلك فإن أساس الاستحقاق يختلف عن الأساس النقدي القائم على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للشركة، و يمكن تحليل أساس الاستحقاق والتمييز نوعين من المستحقات (Ronen and Yaari, 2008, 372)[13]:

- **مستحقات غير الاختيارية (non discretionary accrual)**: هي المستحقات الناتجة عن المعاملات التي قامت بها الشركة خلال الفترة الحالية وهي طبيعية بالنسبة للشركة لتقييم مستوى أدائها، استراتيجية أعمالها، الاتفاقيات الصناعية، الأحداث على مستوى الاقتصاد الكلي، وباقي العوامل الاقتصادية.

- **مستحقات اختيارية (discretionary accrual):** هي المستحقات الناتجة عن المعاملات التي قامت بها الشركة أو الاختيار بين المعالجات المحاسبية بهدف إدارة الأرباح.

2.3 أساس المحافظة على رأس المال .

يعد هذا الأساس من دعائم مبدأ المقابلة، فمقابلة الإيرادات بالمصاريف يعتمد على أساس علمي يتطلب التفرقة بين التدفقات المالية الداخلة للشركة والتي يجب الإبقاء عليها للمحافظة على رأس المال باعتبارها استرداد للاستثمار وبين تلك التدفقات المالية الداخلة والتي يمكن توزيعها على أصحاب رأس المال باعتبارها عائدا على الأموال المستثمرة.

وهناك مفهومان أساسيان للمحافظة على رأس المال هما(الشيرازي، 1990 ،284):

- **مفهوم رأس المال النقدي (المحافظة على رأس المال في صورة مالية)** : وهو يمثل القدر المستثمر من الأموال في تاريخ تكوين الوحدة المحاسبية وطبقا لهذا المفهوم تتم المحافظة على رأس المال في صورة مالية بحتة بغض النظر عن الطاقة التشغيلية التي يمثلها.
- **مفهوم رأس المال العيني (المحافظة على رأس المال في صورة عينية)** : وهو يمثل الطاقة الإنتاجية التي بدأت الوحدة المحاسبية بها نشاطها، وطبقا لهذا المفهوم تتم المحافظة على رأس المال في صورة طاقة تشغيلية بما يكفل للوحدة المحاسبية الاستمرار بنفس المستوى من الإنتاجية.

ثانياً: نشأة وتطور إدارة الأرباح

برزت إدارة الأرباح بوصفها ظاهرة إدارية و مالية و محاسبية منذ مطلع الثلاثينات من القرن العشرين، حينما حاولت بعض الشركات خلق انطباع جيد عن أعمالها، ففى التسعينات من القرن العشرين واجه مديرو الشركات ضغوطات قوية لتحقيق مستويات أرباح مستهدفة والوصول لمستويات توقعات المحللين الماليين لأرباح شركاتهم، وفي استجابة لذلك لجأ هؤلاء المديرون على استخدام ممارسات محاسبية ليبرالية وحتى مضللة (شرويدر وآخرون، 2006، 203)[14]، وبذلك تم التركيز على دراسة مثل هذه المواضيع حتى بداية التسعينات من القرن العشرين فتمت دراستها بشكل واسع ومكثف منذ سنة 1998(الجميل و الدوسكي، 2008، 29)[15].

إذ تُصور إدارة الأرباح على أنها عملية إدارية يمارسها المدرون القادرون على استخدام حكمتهم لتقرير النتائج النهائية في التقارير المالية بخصوص الأداء الاقتصادي للشركة، أو للتأثير في نتائج التعاقدية.

إلا أن تنامي هذه الظاهرة يرجع في الأصل إلى نظرية الوكالة التي تُشخص الصراع بين الإدارة والملكية، حيث تصف نظرية الوكالة الشركة على أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية، ويمكن تعريف الوكالة بأنها عقد يقوم بموجبه واحد أو أكثر من الأفراد (الموكل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) لكي ينجز بعض الأعمال والخدمات

بالنيابة عنه، وهنا يقوم الموكل بتفويض الوكيل باتخاذ بعض القرارات (حماد، 2004، 69)[16]، كما تتناول نظرية الوكالة مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المساهمين والإدارة و مشكلات الحوافز الناتجة عن انفصال الملكية عن الإدارة وقد استخدمت لتفسير دوافع الاختيار بين الطرق المحاسبية، فالمدير مثلا يختار البدائل المحاسبية التي تزيد الأرباح خاصة عندما تكون خطة تعويض الإدارة ترتبط بالأرباح.

ووردت العديد من المسميات لإدارة الأرباح في الأدبيات السابقة منها: (تمهيد الربح، لعبة الأرقام، المحاسبة المتعسفة، إعادة هندسة كشف الربح، المحاسبة الإبداعية، التلاعب بالكشوفات المالية، السحر المحاسبي، الربح المقترض من المستقبل، صيرفة الربح للمستقبل، الكيمياء المحاسبية)، وعلى الرغم من تعدد هذه المسميات ليس هناك قبول عام لأي منها، ولكن ما يجب أن يُميز في موضوع إدارة الأرباح هو كونها قانونية أم غير قانونية، وبات النظام المحاسبي بكل عملياته وأدواته و مخرجاته موضوعاً للمزيد من المؤثرات، وذلك لأن إدارة الأرباح باتت الممارسة المناسبة لإدارة الأعمال ولتحقيق هدف الإدارة المالية بتعظيم قيمة الأسهم، مما يعني أن إدارة الأرباح ستتحقق من خلال ممارسات إدارية لبلوغ الأرباح المرغوب بها أولاً من خلال تبني الخيارات المحاسبية من بين المعايير المحاسبية الدولية، وثانياً القرارات التشغيلية التي يطلق عليها إدارة الأرباح التشغيلية (الحسيني، 2008، 11- 12)[17].

ونتيجة لهذه الممارسات ظهرت العديد من الأزمات والفضائح المالية الكبرى في الشركات العالمية التي هزت موثوقية وعدالة القوائم المالية المنشورة ومصداقية معديها ومدققيها وكما هي العادة عندما تصل الأمور إلى حد الفشل وانهيار الشركات يثار السؤال المعتاد أين جهاز الرقابة؟ ، وما هو دور المراجعين؟، لذلك بدأ الاهتمام يفرض نفسه على أرض الواقع للبحث عن طبيعة الممارسات التي تقوم بها الإدارة وأثرها على نتائج الأداء المالي التي تعكسها المعلومات المنشورة في التقارير المالية والتي تعتبر المرشد الأساسي للأطراف المستفيدة منها في اتخاذ قراراتها (أحمد شاهين،2011، 5)[18]. ومن هنا بدأت الهيئات المهنية الخاصة بالمعايير المحاسبية تصدر المزيد من المعايير المحاسبية لضبط العملية المحاسبية، فيما وقفت الإدارة التشغيلية باتجاه زيادة الكلف التشغيلية، وباتت إدارة الأرباح منحصرة باتجاهين: الأوّل محاسبياً والثاني تشغيلياً، والاثنان يقودان إلى نفس النتائج، وقد غلب التركيز على الاتجاه الأوّل في إدارة الأرباح وهو الاتجاه المحاسبي نفسه بوصفه الأقرب للإدارة المالية والأسهل في الوصول الى النتائج (الحسيني، 2008، 12)[19].

ثالثاً: مفهوم إدارة الأرباح والمنظور الأخلاقي لها

1_ مفهوم إدارة الأرباح

ليس هناك مفهوم موحد لإدارة الأرباح بحيث تعكس الأدبيات السابقة استخدام الكتاب مجموعة واسعة من المتغيرات لوصف الظاهرة، حيث وصفها (Dharan,2003, 2)[20]. بالحديقة المتنوعة " GARDEN VARIETY"

مشيراً إلى أن ممارسات إدارة الأرباح قد تتواجد في معظم الشركات الكبرى، فالإدارة قد تزيد أو تنقص من مستويات المستحقات المحاسبية (مثل الذمم المدينة، المخزون، وحسابات الدفع، والإيرادات المؤجلة، الالتزامات المستحقة، والمصاريف المدفوعة مسبقا...) من أجل الوصول إلى مستوى الربح المرغوب.

وبناءاً عليه سنكتفي بعرض بعض التعريفات ومن ثم مناقشتها.

عرفها (MERCHANT, 1994, 79) على أنها سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الربح الذي يظهر في القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية وقد يؤدي في الواقع إلى الإضرار بالشركة على المدى الطويل[21].

كما تُعرف باستخدام المديرين أحكاماً في التقارير المالية و هيكلتها بصفقات لتغيير طبيعتها إما لتضليل حملة الأسهم لما لها في الأداء الاقتصادي للشركة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد علي الأرقام المحاسبية ((Healy and Wahlen, 1999, 368 [22].

ويرى (حماد، 2004 ،57)[23] أنها تتمثل في استخدام السياسات المحاسبية من جانب الشركة لتحقيق أهداف معينة للإدارة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكلة الصفقات؛ لتعديل التقارير المالية، سواء أكانت لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية، أم للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير. كما يمكن تعريفها على أنها عملية بخطوات مدروسة وضمن محددات معينة لقبول مبادئ محاسبية عامة لإحداث مستوى معين ومرغوب به من الأرباح المسجلة في القوائم المالية(Davidson et al., 2005,259)[24].

أما(partha, 2003) [25] فأشار لها على أنها التحريف المتعمد للأرباح بما يفضي إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في ظل غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب استراتيجية بل لمجرد التعديل على الأرباح.

وتعرف على أنها التوقيت المخطط للإيرادات والمصاريف و الأرباح والخسائر لمواجه التقلبات في الأرباح، ففي أغلب الحالات تتم إدارة الأرباح من أجل زيادة الأرباح في السنة الحالية من أجل زيادة الربح في السنة الحالية مثل الاعتراف بالمبيعات قبل حدوثها من أجل زيادة الأرباح، ويمكن أن تستخدم لتخفيض الأرباح من أجل زيادة الربح في المستقبل (Kieso etal.,2009,133)[26]. وتمكن (Beneish, 2001)[27] بعد مناقشة ومقارنة مجموعة من التعريفات لإدارة الأرباح التفريق بين منظورين اثنين لها، وهما:

المنظور الانتهازي (the opportuniste perspective): والذي يتضمن بأن المديرين يريدون تحقيق منافع خاصة من وراء ممارسات إدارة الأرباح.

المنظور المعلوماتي أو التقدير الإداري (the information perspective): و هو وسيلة للمديرين من أجل الإيحاء للمستثمرين توقعاتهم الخاصة حول التدفق النقدي المستقبلي للشركة .

انطلاقا من التعريفات السابقة يمكن تحديد مجموعة من النقاط يمكن تلخيصها فيما يلي:

- أجمعت التعريفات السابقة أن وجود القصد أو النية شرط أساسي لإدارة الأرباح من خلال قيام الإدارة بأنشطة متعمدة بهدف تضليل مستخدمي المعلومات، وتحقيق بعض المصالح التي في الغالب تكون ذاتية.
- تعتمد ممارسة إدارة الأرباح على المرونة في الاختيار بين السياسات والإجراءات والطرق المحاسبية البديلة التي تستغل من طرف الإدارة لتحقيق بعض الأغراض الشخصية.
- يتمثل الهدف الرئيسي من ممارسات إدارة الأرباح حسب ما أشارت إليه التعريفات السابقة في تضليل مستخدمي المعلومات لتحقيق أغراض شخصية ، كما تؤكد أن ممارسات إدارة الأرباح لا تضر المساهمين فقط، بل أنها تؤثر أيضا على جميع الأطراف ذات المصلحة من الموظفين، المؤسسات المالية، الدولة...
- ركزت التعريفات السابقة على ممارسات إدارة الأرباح المضللة إلا أنه في بعض الأحيان قد يتم استخدام الأحكام الشخصية لجعل التقارير المالية أكثر إعلاما للمستخدمين وذلك من خلال تجاوز بعض القيود والقصور في المعايير، حيث قام (Ronen and Yaari, 2008, 24)[28] بجمع مختلف تعريفات إدارة الأرباح وتلخيصها، ليتمكن في الأخير من تصنيف ممارسات إدارة الأرباح إلى ثلاثة مستويات (الأبيض، الأسود، و الرمادي) كالآتي:

إدارة الأرباح الجيدة أو المفيدة (الأبيض): بحيث يساهم في تعزيز شفافية التقارير من خلال الاستفادة من المرونة في اختيار بين المعالجات المحاسبية للإشارة إلى معلومات خاصة حول التدفقات النقدية المستقبلية.

إدارة الأرباح السيئ (الأسود): ينطوي على اللجوء إلى الاحتيال لتحريف التقارير المالية وذلك استخدام الحيل لتحريف أو تقليل شفافية التقارير المالية.

وإدارة الأرباح (الرمادي)وهو التلاعب في التقارير داخل حدود الامتثال للمعايير من خلال اختيار المعالجة المحاسبية التي تكون إما انتهازية (تعظيم منافع الإدارة فقط) أو لرفع الكفاءة الاقتصادية.

2_ المنظور الأخلاقي لإدارة الأرباح

تهتم الأخلاق المهنية بأنواع السلوكيات التي يعتبرها المجتمع صحيحة وتلك التي يعتبرها خاطئة، وتشمل الأخلاق المهنية المحاسبية كلاً من المعايير الاجتماعية للسلوك والمعايير السلوكية التي تتعلق فقط بالمهنة وقد أصبحت المحاسبة معقدة من الناحية الأخلاقية المهنية، فقد تطور قانون، وقواعد، وأخلاق مهنة المحاسبة من قبل معهد المحاسبين القانونيين على مدى العديد من السنوات ومع زيادة تعقيد عمليات الأعمال أصبحت

المسائل الأخلاقية المهنية أكثر تعقيداً (شرويدر وآخرون، 2006، 50)[29]. ويرتبط مفهوم الأخلاقيات في المحاسبة بدرجة قبول الممارسات التي توجه الخيارات المحاسبية في الشركة، وتقع درجة القبول على سلسلة متصلة من الممارسات المجمع عليها أنها غير مقبولة (الاحتيال) والممارسات المقبولة باعتبارها قانونية وإعلامية، حيث حددت العديد من الدراسات السابقة مجموعة من العوامل التي لها تأثير على درجة قبول هذه الممارسات من أهمها: الطبيعة (محاسبية أو حقيقة)، الرغبة في الاحتيال، الشفافية، الأهمية، الفترة التي تتأثر (سنة أو شهر)، التاريخ (نهاية الدورة خاصة)، دوافع اتخاذ القرارات (Lamrani, 2012,22)[30].

وبذلك شكل موضوع أخلاقية ممارسات إدارة الأرباح من عدمها موضوع جدل كبير، وقد اهتمت البحوث الأخلاقية لإدارة الأرباح بتقييم مدى قبول أو عدم قبول العديد من هذه الممارسات، وما إذا كانت الإدارة تقصد من وراء ذلك تحسيناً جوهرياً لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجيتها المستقبلية أم لغرض التضليل المتعمد للجهات ذات المصلحة، وتعكس نتائج الأدبيات السابقة التي تناولت أخلاقيات إدارة الأرباح اختلاف في مدى تقبل ممارسات إدارة الأرباح توجهين أساسين يمكن عرضهما وفق الآتي (Elias, 2002, 34)[31]:

- **الاتجاه الأول**: اعتبر ممارسات إدارة الأرباح غير مقبولة أياً كانت، بغض النظر عن ماديتها (levitt)، وهو ما أكده أيضا (Loomis) من حيث أن ممارسات إدارة الأرباح تضلل المستثمرين ولا تمكنهم من معرفة الوضعية الحقيقية للشركة.
- **الاتجاه الثاني**: اختلف أصحاب هذا الاتجاه مع الاتجاه الأول مستندين إلى فكرة أن المساهمين الحاليين لديهم طلب إيجابي لإدارة الأرباح من أجل تعظيم قيمة الأوراق المالية على حساب المساهمين في المستقبل وبالتالي خلق حافز لإدارة الأرباح ، وقد دعم هذا الرأي (kaplan) من خلال إجراء دراسة اختباريه على طلاب ماجستير إدارة الأعمال الذين أخذوا بدور مستخدمي التقارير المالية من خلال إعداده لسيناريوهات متعددة لإدارة الأرباح، أين استطاع التمييز بين الممارسات التي تعود بالنفع على الشركة وتلك التي تحقق منافع خاصة للمديرين. أظهرت النتائج ارتباط درجة القبول بالشخص المستجوب حيث إن المساهمين اعتبروا ممارسات إدارة الأرباح أكثر نفعا عندما تكون لصالح الشركة في حين أن باقي الأطراف (غير المساهمين) اعتبرته فعلا لا أخلاقياً.

أما (Parfet, 2000, 8) [32] فذهب لأبعد من ذلك حيث اعتبر أن إدارة الأرباح ليست بالضرورة ظاهرة سلبية بل هي نتيجة حتمية للمرونة في التقارير المالية، باعتبار أن مسؤولية الإدارة تعظيم منفعة المساهمين يتوجب عليهم اختيار من بين الخيارات القانونية المتاحة تلك التي تسمح بتحقيق ذلك مميزاً بذلك بين نوعين من إدارة الأرباح:

- **الجيد**: عملية إدارية تقوم بها الشركة تهدف إلى تحسين أدائها وتحقيق أهداف ميزانية واضحة تتفاعل مع كل التهديدات المتوقعة والفرص المحتملة، تعترف بجميع الالتزامات المترتبة على الشركة وتستطيع خلق قيمة للمساهمين، وفي بعض الحالات تعرف إدارة الأرباح بـ"إدارة الأرباح التشغيلية" من خلال خلق استقرار مالي مقبول بقرارات طوعية.
- **السيئ**: وهو التدخل لإخفاء الأداء التشغيلي الحقيقي بقيود اصطناعية أو عمليات وهمية مثل تشكيل احتياطات سرية والاعتراف الخاطئ بالإيرادات أو استخدام تقديرات مفرطة وغير منطقية ولا تخلق أي قيمة حقيقية للشركة وفي أسوء الحالات تشكل عمليات احتيالية، وبذلك فإن ممارسات إدارة الأرباح السيء غير مشروعة وغير قانونية.

استناداً إلى ما سبق يمكن القول إنّ ممارسات إدارة الأرباح تعد مكروهة أخلاقياً، نظراً لأنها تخالف الأخلاقيات التي يجب أن تنتهجها الإدارة أثناء ممارسة المهام الموكلة إليها. لذا من الضروري التصدي لها للوصول إلى المستوى المطلوب من الشفافية و المصداقية في التقارير المالية، إلا أنه لا يمكن تجاهل أهمية بعض الممارسات التي هي نتاج اجتهاد و استخدام الأحكام الشخصية ومرونة المعايير لإيصال المعلومات للمستخدمين بشكل أفضل و زيادة قيمة المعلومات، والتي لا تدخل ضمن ممارسات إدارة الأرباح.

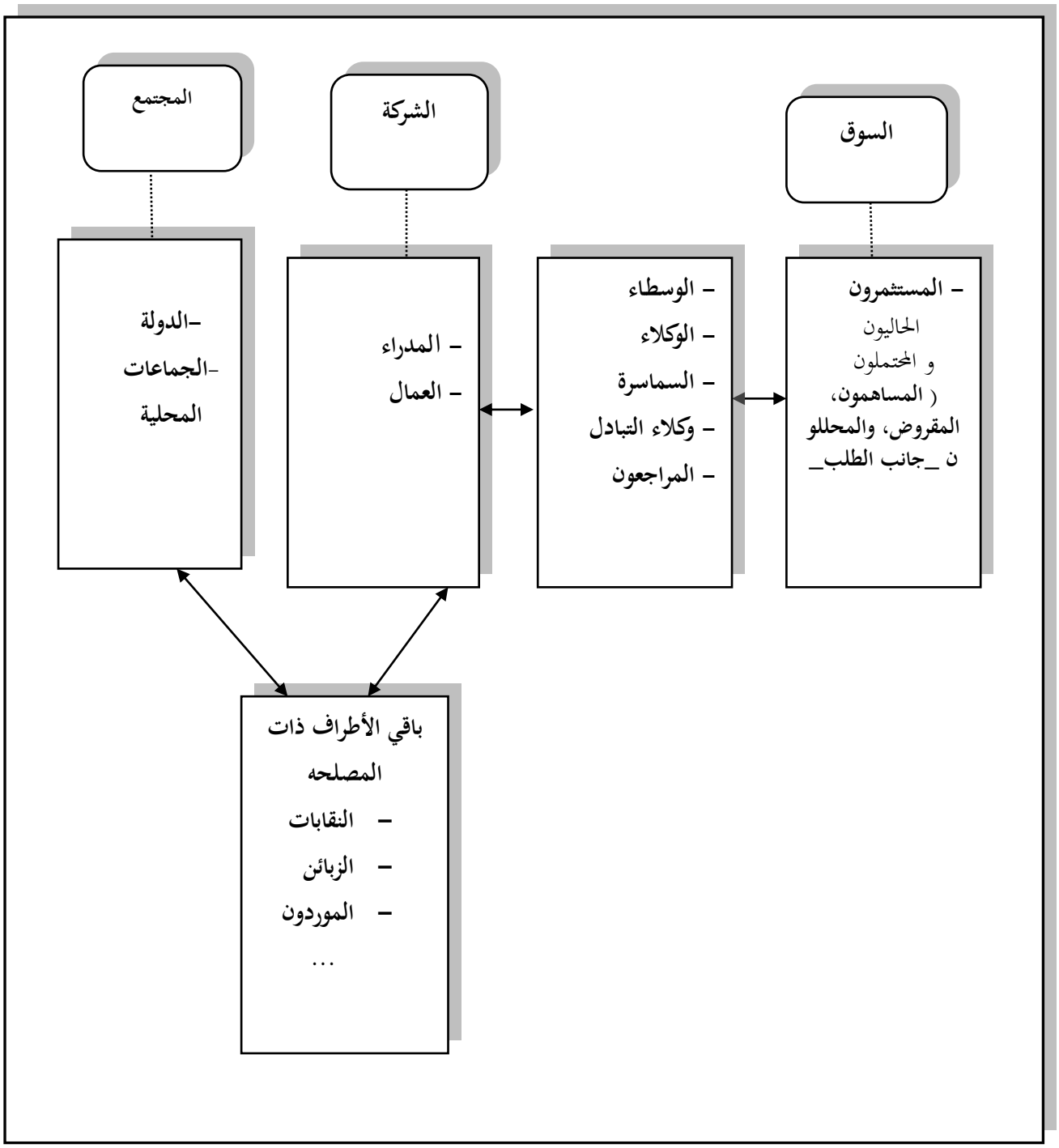
رابعاً: الأطراف المسؤولة عن إدارة الأرباح و دوافعها

كما أشرنا إليه سابقاً فإن ممارسات لإدارة الأرباح هي نتيجة لنظرية الوكالة وتعارض مصالح جميع الأطراف سواءً داخل أو خارج الشركة، وتحكم ممارسات إدارة الأرباح مجموعة من الدوافع لتحقيق أهداف وغايات مرغوبة، فعلى الرغم من أن ممارسات إدارة الأرباح تحقق بعض المنافع على المدى القصير إلا أنها تحمل أخطاراً عدة على المدى البعيد وتلحق أضراراً بالشركة وبجميع الأطراف ذات المصلحة.

1.الأطراف المسؤولة عن إدارة الأرباح

من المعروف أن إدارة الأرباح تُمارس بالدرجة الأولى من طرف الإدارة التي لها قدرة التأثير على محتوى التقارير المالية، إلا أن هناك أطرافاً أخرى تساهم في ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر كما هو موضح في الشكل (3-1) الذي يوضح العلاقة بين مختلف الأطراف ذات المصلحة.

الشكل(3-1): الأطراف المسؤولة عن إدارة الأرباح



Source : Hervé Stolowy, Gaéton Breton, la gestion des données comptables : une revue de la littérature, comptabilité contrôle audit, tome 9, vol. 1, (2003), pp 125-152.

يُظهر الشكل (3-1) مختلف الأطراف التي لها تأثير على حسابات الشركة وخاصة الربح حيث:

يمكن تقسيم المستثمرين إلى أربعة أنواع تتمثل في المستثمرين الحاليين و المحتملين، وأصحاب السندات الحاليين و المحتملين، الذين لهم مصالح مختلفة كما يحدث تبادل للثروات بينهم، وبالتالي ردود أفعالهم اتجاه إدارة الأرباح تكون مختلفة .

كما أن المحللين الماليين يتدخلون في هذا المجال حيث يعتمد مستخدمو التقارير المالية على أرقام الربح المنشورة لبناء توقعاتهم بالنسبة لربح الشركة مستقبلا. وبالتالي فإن الدوافع لإدارة الأرباح سوف تتوقف على ما تعتقد بشأن وجود اختلاف بين أرقام الربح الفعلية وتوقعات مستخدمي التقارير المالية التي غالبا ما يكون مصدرها تنبؤات المحللين الماليين، و تزداد هذه الدوافع إذا اعتقدت الإدارة أن أرقام الربح الفعلية تختلف كثيراً عن التوقعات، أي أن الإدارة تحاول الحفاظ على ثقة مستخدمي القوائم المالية في أداءها من خلال إدارة الأرباح.

أما المديرون فيمكن يؤمنوا أولا بكفاءة السوق، فعدم إيمانهم بكفاءة السوق يجعلهم يتوجهون نحو إدارة الأرباح رغبة منهم في تخفيض تكلفة رأس المال وزيادة مكافآتهم والتخلص من شروط التعاقد الصعبة أو تحمل أي مصاريف سياسية (Stowly and Breton, 2003, 135)[33].

إضافة إلى المراجعين الخارجيين و مسؤوليتهم اتجاه ممارساتَ إدارة الأرباح نتيجة لعدم قدرتهم على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، انخفاض جودة المراجعة، أو أن يتم ذلك بالتعاون مع المراجع الخارجيين وبطريقة تتعارض مع معتقداتهم وفهمهم للظروف المحيطة أي بطريقة لا تتلاءم مع السلوك الأخلاقي لمهنة المراجعة (الحسني، 2003، 11)[34].

2.دوافع إدارة الأرباح

يتطلب الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بداية الأمر معرفة الدافع وراء القيام بمثل هذه الممارسات، ما يسمح بتعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية (Hamid et al, 2012, 241)[35].

وتهدف ممارسات إدارة الأرباح في معظم الحالات إلى تحسين أثار الربح المفصح عنه نتيجة لمجموعة من الدوافع لتحقيق أهدا ف معينة من أهمها: مكافآت وحوافز الإدارة، الالتزام ببنود عقود الدين، الفحص الرسمي، العروض الأولية، الاختيار المحاسبي، تخفيض ضريبة الربح، إضافة لدوافع أخري مثل تعظيم قيمة الشركة عند الاندماج، تجنب تكاليف سياسية، تحويل الأرباح من السنوات المزدهرة لمقابلة انخفاضها في ال تشهد تراجعاً في أداء الشركة (Breton and stolowy, 2000, 9-14)[36].

في حين ميز(China and Yang, 2010, 328)[37] بين ثلاثة دوافع لإدارة الأرباح الأول مرتبط بأرباح الشركة حيث تلجأ الشركة إلى التلاعب نتيجة للأزمات التي تتعرض لها أو رغبة منها في تخفيف العبء الضريبي

أو الحفاظ على الامتيازات التي تقدمها بعض الجهات المالية خاصة البنوك، أما الثاني فيرتبط بضغوط الأطراف المرتبطة بالشركة (المساهمين، المقرضين، المحللين الماليين...)، وأخيرا الرغبة في تعظيم المنافع الذاتية.

في حين قسم (Scott and Pitman , 2001, 41)[38] دوافع إدارة الأرباح إلى ثلاثة دوافع رئيسية وفق الأتي:

1.2 **الدوافع التعاقدية:** يكون التعاقد بين الشركة والأطراف الأخرى مبنياً على النتائج المحاسبية ما يشكل حافزاً لإدارة الأرباح، وتتمثل حوافز التعاقد فيمايلي:

- **مكافآت وحوافز الإدارة:** يتلاعب المديرون بأرباح الشركة عندما يرتبط نظام أجورهم ومكافآتهم برقم الربح الذي يحققونه حيث تكون المكافأة مرتبطة برقم الربح أو بسعر سهم الشركة ، فعندما تكون المكافأة مرتبطة بسعر السهم عندها من الطبيعي أن يكون هناك حافز لدى المديرين لإظهار القوائم المالية بالشكل الذي يؤثر في سوق الأسهم نحو زيادة سعر السهم .

أما عندما تكون المكافأة مرتبطة بالربح المفصح عنه ففي هذه الحالة غالبا ما تكون المكافأة عبارة عن نسبة من صافي الربح ما يدفع المدراء إلى التلاعب بأرقام الأرباح لتسهيل حصولهم على المكافآت.

- الالتزام ببنود عقد الديون: إن من دوافع إدارة الأرباح تجنب مخالفة اتفاقيات عقود الدين، وذلك النوع من إدارة الأرباح سيساعد المديرين على تحويل الثروة من حملة الدين إلى حملة الأسهم، وذلك من خلال زيادة توزيعات الأرباح، والاقتراض الإضافي، وجعل صافي الثروة يقل عن الحد الأدنى المطلوب من قبل المقرضين . فالعلاقة الإيجابية بين نسبة الدين إلى حقوق الملكية واستخدام الإجراءات المحاسبية لزيادة الربح يفسر عادة كدليل أن المديرين استخدموا الإجراءات المحاسبية لزيادة الربح والتخلص من قيود عقود الديون(الدعبور وعابد، 2009، 827)[39]،

فوفق نتائج دراسة (Sweeney, 1994, 281-308)[40] فإن الشركات التي تقترب من انتهاك عقود الدين، تكون الأكثر احتمالا أن تقوم بزيادة أرباحها من خلال تغيير السياسات المحاسبية.

- اكتساب مزايا عند التفاوض مع نقابات واتحادات العمال: في فترات زمنية تتفاوض الإدارة مع ممثلي العمال حول أمور تتعلق بمصلحة العمال كرفع مستويات الأجور والمكافآت والمعاشات، ومن المرجح أن يركز ممثلو العمال على الأرباح المحققة من طرف الشركة لطلب زيادات في الأجور، في المقابل تسعى الإدارة إلى الحصول على عقود عمل ميسرة تحاول من خلالها تخفيض أي زيادات مقترحة في الأجور من جانب ممثلي العمال، فمعظم الشركات تبرم عقوداً مع العمال على أساس إعطائهم أجراً ثابتاً بالإضافة إلى مكافأة تحدد على أساس نسبة معينة من الأرباح في حال تحقيق الشركة لمستوى ربح معين، وبالتالي فإن أي زيادة حادة في الأرباح المعلنة أو تحقيق مستويات أرباح معينة من شأنه أن يدفع العمال إلى المطالبة بزيادة أجورهم، لذلك

تسعى الإدارة إلى التأثير على المفاوضات مع ممثلي الاتحادات والنقابات من خلال تبني ممارسات إدارة الأرباح وتخفيض صافي الربح في الفترة التي تسبق هذا التفاوض لتجنب تنفيذ هذه العقود بهدف ايهام هذه الاتحادات بعدم قدرة الشركة على ضمان أي زيادات في أجور العمال (بوسنة،88،2012)[41].

- **تحقيق الأمان الوظيفي**: تلجأ الإدارة إلى التلاعب في الأرباح لسببين رئيسيين هما: مكافآت الإدارة، وتحقيق الأمان الوظيفي، فإضافة للحوافز المباشرة (الأجر و المكافآت)، فممارسات إدارة الأرباح تمتد إلى مجموعة من الحوافز غير المباشرة كالأمن الوظيفي، السمعة المهنية الحسنة، المكانة المرموقة (Xie and Davidson,2003,361)[42]. فحسب (Graham, 2005, 3) [43] فإن المخاوف المتعلقة بالمستقبل المهني وسمعة الإدارة لدى الغير من أهم الدوافع لإدارة الأرباح، وأن دافع تحقيق الأمن الوظيفي أقوى من دافع تعظيم الحوافز والمكافآت. فعادةً ما يلجأ المدراء إلى إدارة الأرباح لضمان استقرارهم الوظيفي، فالمديرون الذين يعلنون عن نتائج ضعيفة أو غير مستقرة سيكونون أكثر عرضة للفصل و استبدالهم بآخرين مقارنة بغيرهم، كما تثبت نتائج الدراسات الاختيارية أن أسواق رأسمال تفرض عقوبات على الشركات التي لا تحقق نتائجها المستهدفة في حين توصل البعض إلى أن المديرين يخسرون (6.8 %) في المتوسط من مكافآتهم النقدية في حال عدم تحقيقهم النتائج المحددة، حيث تناولت دراسة (Ahmed et al.) العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والأمان الوظيفي وتوصلت النتائج إلى أن الشركات التي تعمل في الصناعات المنافسة يكون لديهم اعتبارات الأمن الوظيفي أكثر من غيرها من الشركات، و أن هؤلاء المديرين يتورطون أكثر في ممارسات إدارة الأرباح (Elmir etal., 2007, 95)[44] .

2.2 **دوافع السوق**: تظهر دوافع السوق لإدارة الأرباح عندما يدرك المديرون وجود علاقة بين الأرباح المعلنة والقيمة السوقية للشركة، حيث يقوم المديرون بإدارة الأرباح بنية التأثير على السوق، وتتمثل أهم دوافع السوق لإدارة الأرباح فيما يلي:

– **عروض الأسهم**: تمثل عروض الأسهم (سواء كانت عروض أولية أو لاحقة) دافعا مهماً لإدارة الأرباح، فالإدارة تتلاعب برقم الربح بهدف التأثير على توقعات المستثمرين وتقييمهم للشركة، مما يؤدي إلى ارتفاع أسعار الأسهم.

وتمثل العروض الأولية فرصة جيدة لإدارة الأرباح حيث لا يوجد في السوق أي معلومات سابقة عن الشركة، وليس هناك سعر سوقي مسبق ، لذلك فإن المستخدمين سوف يعتمدون كلياً على المعلومات الواردة في القوائم المالية، وبالتالي فإن التلاعب بالأرباح سوف يؤدي إلى زيادة السعر الأولي للسهم، وتظهر نتائج دراسة (Freidlan, 1994, 1-13)[45] أن الشركات تقوم بزيادة دخلها قبل

طرح أسـاهمها للاكتتاب، كمـا أن الشركات تطرح أسـهمها غالبـا في الفترة التي تُظهـر مؤشرات النمـو زيـادة طبيعيـة في الأربـاح، وتوصـل أيضـا إلى أن التسـويات المحاسـبية المطلوبـة وفـق أسـاس الاسـتحقاق تحول الخسائر إلى أرباح في 94 % من الحالات المدروسة .

– **تنبـؤات المحللـين المـاليين**:تشـكل تنبـؤات الأربـاح الـتي يصـدرها المحللـون المـاليون أحـد الأرقـام المسـتهدفة لإدارة الأربـاح، فـالإدارة تسـعى إلى كسـب لعبـة توقعـات المحللـين المـاليين والأطـراف ذات المصلحة بهدف زيادة أسعار الأسـهم في السـوق المـالي وتعزيز مصـداقية الإدارة من خـلال التقرير عـن أرقام محاسبية تتوافق مع تلك المتنبئ بها. وهـذا مـا أظهرته دراسة(Abarbanell and Lehavy, 1998) [46]التي اسـتخدمت توصـيات المحللـين المـاليين المتعلقـة بالأسـهم للتنبـؤ باتجـاه إدارة الأربـاح وتوصـلوا إلى أن الشركات التي تصدر عن المحللين توصيات بشراء أسهمها تكون أكثر عرضة لإدارة الأرباح بحيث تقابل هذه التوقعات، بينما الشركات التي تصدر توصيات عن المحللين ببيع أسـهمها فإن هنـاك احتمـالا كبيراً بـأن تكـون نتيجة دراسة وجود تسويات غير طبيعية فيها.

– **مشاركة الإدارة في الملكيـة**: يكـون الدافع لإدارة الأربـاح في الشركات التي تدار عـن طريق ملاك والتي يمتلكها عدد كبير من المستثمرين أقوى من الشركات التي تدار بواسطة ملاكها أو التي يمتلكها عدد قليل من المسـاهمين أو الشـركاء، ويعلـل ذلـك بـأن المـديرين المـلاك لا يكـون لـديهم أي دافـع لإدارة الأربـاح في المـدى القصير، أمـا بالنسبة للمـديرين غـير المـلاك فـإن اهتمامـاتهم بمنـافعهم الذاتيـة قـد تـدفعهم إلى الاهتمـام بتمهيـد الربح في الفترة القصيرة .

كمـا أن الرغبـة في إدارة الأربـاح تـزداد كلمـا زاد الانفصـال بـين الملكيـة والإدارة، نظـرا لصـعوبة الاتصـال بـين الإدارة والملاك، وتشير نتائج دراسة (Hunt et Schroeder) إلى وجود مستويات هامة ممارسات إدارة الأربـاح من خـلال تسـويات غـير طبيعيـة للبنـود غـير العاديـة عنـدما لا يكـون المـديرين من المـالكين وهـو مـا يتناسب مع التوقعات الناتجة عن نظرية الوكالة (Breton and stolowy, 2000, 9-14)[47].

3.2 الدوافع التنظيمية: يوجد اعتقاد بأنه للأرباح المعلنة تأثير على عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، فمن خلال إدارة الأرباح يمكن للمديرين التأثير على أعمال واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، مما يقلل من الضغط السياسي وتأثير التشريعات على الشركة (Scott and Pitman, 2005, 42)[48].

- **حجم الشركة**: قد يكون حجم الشركة ونصيبها من السوق من العوامل الأساسية التي تدفع الإدارة إلى التلاعب في الأرباح بحيث تعكس الدراسات السابقة اتجاهين أساسيين حول علاقة حجم الشركة بإدارة الأرباح، علاقة سلبية: فالشركات الكبيرة ذات الرقابة الداخلية المتطورة والتي تتعامل مع شركات المراجعة الكبرى

وذات سمعة جيدة أكثر قدرة على تجنب ممارسات إدارة الأرباح وهو ما يدعم فكرة أن الشركات الصغيرة الحجم لا تخضع للرقابة من السلطات ما يجعلها أكثر عرضة لإدارة الأرباح. وتشير وجهة النظر المقابلة وجود علاقة ايجابية: فكلما ازداد حجم الشركة كلما كان احتمال حدوث تلاعب بالأرباح فيها أكبر، وذلك نتيجة لوجود مجال واسع لتنظيم المصاريف والمستحقات والبنود غير العادية (Swastika, 2013, 78)[49]، كما أن الشركات الكبيرة الحجم تتعرض لضغوطات أكثر من أسواق الرأس المال وأكثر مساومة الأمر الذي يجعلهم أكثر عرضة لإدارة الأرباح من الشركات الصغيرة.

- **التنظيم على مستوى الصناعة:** تخضع جميع الصناعات للأنظمة الحكومية إلى حد معين، إلا أن بعضها (كالبنوك، وشركات التأمين، وشركات الخدمات العامة) تواجه إشرافاً تنظيمياً مرتبطاً بالبيانات المحاسبية، فالأنظمة المتعلقة بالبنوك مثلاً تتطلب منها الوفاء بمتطلبات رأسمال محددة وهذه المتطلبات تعتمد بشكل كبير على الأرقام المحاسبية، أما بالنسبة للأنظمة المتعلقة بشركات التأمين تطالب بتحقيق حد أدنى من الملاءمة المالية، في حين أن شركات الخدمات العامة تخضع دائماً لأنظمة تسمح لها بحد معين من العائد على استثمار أصولها (Healy and Wahlen ,1999, 377)[50].

- **تجنب تكاليف سياسية:** تتمثل التكاليف السياسية في التكاليف التي تضطر الشركة إلى تحملها نتيجة لحجمها أو لمردوديتها (Maux, 2004, 30)[51]، كالقوانين التي تفرضها الدولة مثل : قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة...، لذلك قد تلجأ إدارة الشركات إلى تبني إدارة الأرباح واختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح؛ وذلك لتجنب مثل تلك التكاليف .

وتشكل التكاليف السياسية دافعا قوياً لإدارة الأرباح حيث توصل **(**Cahan, 1992, 77_95**)**[52]، إلى أن مديري الشركات التي تحت التحقيق نتيجة لممارساتها الاحتكارية من قبل وزارة العدل ومفوضية التجارة في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة الممتدة ما بين (1970 _ 1983)، تفضل اختيار الاستحقاقات التي تخفض الربح أثناء السنوات التي تحت التحقيق مقارنة بالسنوات الأخرى التي بلا تحقيق؛ وذلك لتخفيف الأعباء التي قد تتحمله .

- **الفحص الرسمي:** يقصد به الفحص الذي يكون عقب أحد المزاعم عن سوء سلوك شركة ما أو قطاع ما، مثل وجود متوسط أرباح مبالغ فيها مقارنة بمتوسط القطاع، والحوادث المتكررة، ....، فإن السلوك العادي خلال هذه الفترة يكون لخفض الأرباح، والأرباح الضخمة هي إشارة لحالة الاحتكارية، والعمليات غير المشروعة أو القدرة على سداد الأضرار الناجمة (Stolowy and Breton, 2000, 10)[53].

- **تخفيض الضرائب على الأرباح:** يمثل دفع ضرائب أقل من طرف الشركات أحد أهم الدوافع لإدارة الأرباح حيث تلجأ الإدارة لإدارة الأرباح لتقليل أثر الضرائب على أرباح الشركة في الفترات المالية المتتابعة فالإدارة قد

تتجنب الربح المرتفع لأنه ينتج عنه دفعات أعلى من الضرائب، وتتجنب كذلك الربح المنخفض الذي قد يؤدي إلى الفحص والتدقيق من قبل سلطات الضريبة. لذلك فإنه يتوقع من الشركات التي يكون لديها التزام ضريبي كبير في الفترة الحالية أن تلجأ إلى سلوك إدارة الأرباح(جهماني، 2001)[54]. وهناك العديد من الدراسات التي تناولت محاولة الشركات تفادي الضرائب من خلال بعض الممارسات المحاسبية التي تساعد في تحقيق ذلك، فمثلا استخدام طريقة تقييم المخزون السلعي التي تُحدث تغيرات في التدفقات النقدية حيث تستخدم طريقة(FIFO) في فترات التضخم لزيادة الربح الظاهر في القوائم المالية ما يؤدي إلى زيادة الضرائب وتخفيض التدفقات النقدية، أو استخدام طريقة (LIFO) لتخفيض الربح الظاهر في الظاهر في القوائم المالية ما يؤدي إلى تخفيض مدفوعات الضرائب وزيادة التدفقات النقدية، أو استخدام الضريبة المؤجلة حيث ترجع مخصصات تقييم الضرائب المؤجلة إلى وجود فروق مؤقتة بين القواعد الضريبية وقواعد إعداد التقارير المالية، وتؤدي تلك الفروق إلى نشوء أصول أو التزامات ضريبة مؤجلة، وذلك يحدث؛ إذا ترتبت على تلك الفروق زيادة أو انخفاض لرقم الربح الخاضع للضريبة مقارنة بالربح المحاسبي خلال الفترات المستقبلية (الداعور وعابد،2009 ،827)[55] .

المبحث الثاني: نتائج إدارة الأرباح، طرق اكتشافها و نماذج قياسها

تهدف ممارسات إدارة الأرباح في معظم الحالات إلى التأثير على الربح المفصح عنه للوصول إلى مستويات الربح المرغوبة، نتيجة لمجموعة من الدوافع والأهداف التي في معظمها شخصية، الأمر الذي يتطلب اتباع استراتيجيات معينة تعتمد على مجموعة من أدوات و الأساليب.

إلا أن ممارسات إدارة الأرباح تؤدي إلى العديد من الأضرار سواء بالنسبة الشركة أو جميع الأطراف المرتبطة بها. لذا اقترحت العديد من الدراسات طرق لاكتشافها تمحورت في الاعتماد على التحليل المحاسبي من خلال التعرف على المبادئ والطرق المحاسبية المعتمدة في الشركة وفحصها لتحديد إمكانية وجود إدارة أرباح إلا أن بعض التعقيدات التي تشوب هذه الطريقة دفعت للبحث عن أساليب أكثر دقة من خلال استخدام المستحقات وصياغة العديد من النماذج الرياضية .

أولاً: استراتيجيات إدارة الأرباح

تُعبر الاستراتيجية كمفهوم عن فلسفة الإدارة ونواياها فيما يتعلق في تحديد المناهج البديلة لتحقيق الأهداف المرسومة(خطاب، 2011، 61)[56]، والمقصود هنا باستراتيجية إدارة الأرباح السلوك الذي تتخذه الإدارة اتجاه التدخل في الربح والذي يظهر من خلال الاختلاف بين الربح المحاسبي المعلن والربح الحقيقي

فقد تلجأ الإدارة لتخفيض أو زيادة الربح لتحقيق أهدافها ومنافعها. و قام (Jeanjean, 2001, 62)[57] بإجمال الاستراتيجيات التي تلجأ إليها الإدارة عند قيامها بإدارة الأرباح فيمايلي:

- استراتيجية التخلص من جميع الخسائر الهامة في سنة معينة وتدعى (Big Bath).
- استراتيجية تدنيه الأرباح: من خلال تخفيض الأرباح المعلنة.
- استراتيجية تعظيم الأرباح: من خلال زيادة الأرباح المعلنة مقارنة بمستواها الحقيقي.
- استراتيجية تخفيض التذبذبات في الأرباح وتدعى بتمهيد الربح (Income Smoothing). والذي يعرف بأنه عملية متعمدة لمضاءلة التقلبات حول مستوى معين ومحدد مسبقا من الأرباح والذي يتم اعتباره كمستوى طبيعي لأرباح الشركة (Stolowy and Breton, 21, 2000) [58].

ويشير(مدثر طه وأبو الخير،1991) أنه هناك ستة أنواع على الأقل من استراتيجيات إدارة الأرباح وهي(خطاب وآخرون،2012، 220)[59]:

- **الاستراتيجية الأولى**: محاولة زيادة الربح إذا كانت الأرباح الحقيقية الحالية متدنية وتتوقع الإدارة زيادتها في الفترة الحالية.

- **الاستراتيجية الثانية**: محاولة تخفيض الربح إذا كانت الأرباح الحقيقية الحالية مرتفعة وتتوقع الإدارة انخفاضها في الفترة القادمة.

- **الاستراتيجية الثالثة**: محاولة زيادة الربح إذا كانت الأرباح الحقيقية الحالية متدنية وتتوقع الإدارة أن تظل كذلك في الفترة القادمة وهناك دوافع قوية تدفع الإدارة لنقل الأرباح من الفترة التالية إلى الفترة الحالية.

- **الاستراتيجية الرابعة**: محاولة تخفيض الربح إذا كانت الأرباح الحقيقية مرتفعة وتتوقع الإدارة أن تظل كذلك في الفترة التالية، ولكن هناك دوافع تدفع الإدارة لنقل الربح من الفترة الحالية إلى الفترات التالية.

- **الاستراتيجية الخامسة**: محاولة الإدارة تخفيض الربحية في الوقت الذي يكون فيه الربح فعلا منخفضا بدرجة ما، وهناك توقعات لدى الإدارة إلى ارتفاع الربح مستقبلا.

- **الاستراتيجية السادسة**: محاولة الإدارة زيادة الربحية في الفترة الحالية وفي الوقت الذي يكون فيه الربح فعلا مرتفعا وهناك توقعات لدى الإدارة بانخفاض الربح في الفترة التالية.

ثانياً: أدوات و أساليب إدارة الأرباح

بعد ما تطرقنا إلى استراتيجيات إدارة الأرباح أين ميزنا بين العديد من استراتيجيات المنتهجة للتلاعب في مستويات إدارة الأرباح، يعرض هذا العنصر أدوات وأساليب إدارة الأرباح .

1-أدوات إدارة الأرباح

من أبرز الأدوات المستخدمة لإدارة الأرباح نذكر منها:

- **استخدام أساس الاستحقاق (إدارة المستحقات)**: يقصد بإدارة المستحقات تغيير احتمالات وتقديرات تحقق الإيرادات والمصاريف المستحقة، مثل تغيير العمر الافتراضي للأصول أو احتمال سداد المدينين بغرض التحكم في مقدار الإيرادات والمصاريف التي تظهر في فترة مالية معينة (حماد، 2004 ،58)[60].

ففي معظم الأحيان تقوم الإدارة بتسوية المستحقات للتدفق النقدي التشغيلي وصافي الربح لتحقيق مستويات الربح المرغوبة، فبطبيعتنا فإن المستحقات تعتمد على التقديرات و الأحكام الشخصية كما يصعب على مدقي الحسابات التحقق منها بشكل موضوعي قبل تحقيقها (Scott and Pitman,40, 2001)[61].

– التقديرات والأحكام الشخصية: تتضمن بعض القيود في الحسابات مقداراً لا يمكن تجنبه من التقديرات والأحكام والتنبؤات (مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول الذي يستخدم لحساب الاهتلاك)، ما يمنح الإدارة فرصة للانحراف عن جانب الحذر أو تتخذ جانبا التفاؤل في وضع التقديرات.

- **توقيت العمليات**: من الممكن أن يستخدم توقيت العمليات لتقديم الانطباع المرغوب على الحسابات فمثلا يمكن للإدارة التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصاريف للتأثير على الأرباح المعلنة.

- **خرق المادية (الأهمية النسبية)**: تعرف الأهمية النسبية على أنها مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية الذي يؤدي إلى تغيير حكم الفرد الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال مقدار الإغفال أو التحريف.

حيث أن إدارة الشركة قد تقوم بخرق مبدأ الأهمية النسبية ؛ كتسجيل الأخطاء بشكل متعمد أو إهمالها في القوائم المالية على افتراض أن أثرها ليس مادياً(شرويدر وآخرون، 2006، 205)[62].

– التغيير في بدائل السياسات المحاسبية: تتمثل البدائل المحاسبية في أي قرار من شأنه التأثير (سواء في الشكل أو المضمون) على مخرجات النظام المحاسبي بطريقة معينة، بما في ذلك البيانات المالية المنشورة وليس فقط وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما، ولكن أيضا الإقرارات الضريبية والتنظيمية برادة الهدف الأساسي (Fields et al., 2001, 256)[63]. ويعد تعدد السياسات المحاسبية أحد مداخل إدارة الأرباح المتعارف عليها إلا أن الاعتماد عليها لتحقيق رقم الربح المرغوب فيه أقل من المداخل الأخرى، وذلك لسهولة اكتشافها

في ظل ما تلزم به المعايير المحاسبية من ضرورة الإفصاح عن السياسات المستخدمة وعن أي تغيير يحدث فيها ومبررات هذا التغيير.

- **التلاعب في إعادة تبويب البنود داخل القوائم المالية:** وذلك من خلال إعادة تبويب عناصر قائمة الربح(جدول حسابات النتائج) لإظهار عناصر معينة أو إخفاء عناصر أخرى، وكذلك إعادة تبويب عناصر قائمة المركز المالي مع مراعاة أن لا يتعارض ذلك مع المعايير المحاسبية المستخدمة (خليل، 2011، 76)[64].

2- أساليب إدارة الأرباح

تظهر ممارسات إدارة الأرباح بأشكال متعددة، فمنها التي تؤدي إلى زيادة الربح أو إلى تخفيضه أو إلى تمهيده خلال فترات معينة بهدف إظهار الأداء المالي للشركة بشكل طبيعي ومستقر بحيث لا يثير انطباعات سيئة أو مخاوف لدى كافة الأطراف حول المركز المالي للشركة.

فإدارة الأرباح هي نتيجة للأعمال التي تقوم بها الإدارة لتحقيق مستويات الأرباح المرغوب بها من خلال:

- الاختيار بين السياسات المحاسبية.
- اتخاذ القرارات التشغيلية (وهو ما يعرف بإدارة الأرباح الحقيقية).

وبذلك يمكن التمييز بين اتجاهين أساسيين لإدارة الأرباح:

1.2الاتجاه الحقيقي: وفق هذا الاتجاه تقوم الإدارة بالتلاعب في الأنشطة الحقيقية التي تشمل أنشطة تشغيلية (الإنتاج، الاستثمار، والمبيعات...) تخضع لسلطة قرارات الإدارة لتجنب التقرير عن الخسائر والتي يقصد بها اتخاذ قرارات وممارسات تبتعد عن الممارسات التشغيلية العادية. ولتحقيق ذلك يمكن استخدام ثلاثة وسائل كمايلي(نصر علي، 2009، 621_622)[65]:

- إدارة المبيعات: يمكن للإدارة القيام بإدارة الأرباح عن طريق بعض القرارات المرتبطة بالمبيعات مثل:

- تعجيل توقيت الاعتراف بالمبيعات من خلال نقل مبيعات الفترة التالية إلى الفترة الحالية ومن ثم زيادة أرباح الفترة.
- تقديم خصم تجارى مغالى فيه للعملاء بما يؤدي إلى زيادة المبيعات ومن ثم زيادة الأرباح
- زيادة فترة الائتمان الممنوحة للعملاء عن المبيعات الآجلة.

- **إدارة المصاريف الاختيارية:** يمكن للإدارة القيام بإدارة الأرباح بهدف زيادة أو تخفيض الربح عن طريق تخفيض أو زيادة بعض المصاريف الاختيارية مثل نفقات البحث والتطوير، نفقات الإعلان، نفقات الصيانة حتى تُحقق الربح المستهدف خاصة إذا كانت هذه النفقات لا تساهم في تحقيق الربح في الفترة الحالية.

-إدارة الإنتاج: يمكن للإدارة القيام بإدارة الإنتاج من خلال زيادة حجم الإنتاج بشكل متوسط تكلفة الوحدة، وفي نفس الوقت يترتب على زيادة الإنتاج زيادة في المخزون وبالتالي تخفيض تكلفة المبيعات لما سيترتب عليه

زيادة الأرباح، إلا أن زيادة المخزون بشكل مغالى فيه سيؤدي إلى تحمل الشركة تكاليف تخزين مرتفعة، ومن ناحية أخرى تعرض المخزون للتلف خاصة إذا عجزت الشركة عن تصريفه.

2.2 الاتجاه المحاسبي: تملك الشركات تشكيلة واسعة من الخيارات المختلفة لإدارة أرباحها وذلك بقرارات محاسبية، وأغلب هذه الخيارات تتمحور حول المعايير المحاسبية، والتي تظهر أغلبها في المرونة في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما تتضمن أيضا غالبية أساليب إدارة الأرباح على قضايا خاصة بالتوقيت مثل الاعتراف المبكر بالإيراد أو تأخير الاعتراف بالمصروف أو استخدام الحكم الشخصي في التقارير المالية من خلال التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري في الأرباح المعلنة أو عدم التمييز بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية. فحسب (Ronan and Yaari, 2008, 28)[66] فإن ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية تنطوي على:

- استغلال المرونة المتاحة في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، واختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية.
- استخدام أساليب احتيالية تكون خارج إطار مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً بهدف التشويه والتقليل من شفافية التقارير المالية المنشورة كالاعتراف المبكر بالإيراد و المبالغة في جرد المخزون بتسجيل مخزونات وهمية.

انطلاقاً مما سبق يمكن القول أن الإدارة تعتمد بشكل أساسي على المرونة المتاحة لها للاختيار بين السياسات المحاسبية والقرارات التشغيلية لإدارة الأرباح. وتتمثل أكثر الأساليب شيوعا المستخدمة لإدارة الأرباح في(Thomas mckee,2005,13_22)[67]:

– المغالاة في تكوين الاحتياطات والمخصصات (cookie jar reserve): يعتمد هذا الأسلوب على قيام الشركة بتكوين احتياطيات باستخدام افتراضات غير واقعية لتقدير الخصوم لبعض العناصر مثل خسائر القروض، وإعادة هيكلة الرسوم، وعوائد الضمان وتخفيض هذه الاحتياطيات لزيادة الإيرادات في المستقبل(kieso,2009,133)[68].

– تنظيف حسابات الشركة (Big Bath Accounting): يُستخدم هذا الأسلوب في فترات إعادة هيكلة أو تغيير إدارة الشركة، أو عندما تحدث خسائر في الشركة عندها تكون هناك فرصة لإظهار أكبر قدر ممكن من الخسائر لتظهر الأرباح في السنوات القادمة بشكل أفضل.

فالإدارة أحيانا لا تستطيع تحقيق الحد الأدنى للربح الذي يجب أن تحققه من الأرباح حتى تحصل على المكافآت فتقوم بتنظيف حسابات الشركة وتخفيض الربح بإظهار أكبر قدر ممكن من الخسائر وذلك لضمان أرباح أعلى في السنوات القادمة وبالتالي مكافآت أعلى، أما في حال تسلم إدارة جديدة ستستغل هذه الإدارة الفرصة لتنظيف الحسابات وتصفية الخسائر ومن ثمّ تحميل الإدارة السابقة مسؤولية النتائج غير الجيدة

أو أي عجز، وتستفيد من هذه التصفية لحسابات الشركة باستخدامها مستقبلا في تحسين أرباح السنوات القادمة لطمأنة المستثمرين وتحقيق عائدات أفضل (Stowly and Breton,2000,43)[69]. ومن الوسائل المستخدمة لتحقيق ذلك: إعادة هيكلة العمليات، وإعادة هيكلة الديون الشكوك فيها، واثبات الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة (الفار،2011)[70].

–الرهان الكبير على المستقبل (Big Bet on the Future):

عند حدوث الاستحواذ، يقال أن الشركة التي امتلكت شركة أخرى قد أقدمت على رهان كبير على المستقبل، وهنا الرهان يكون مؤكدا بمفهوم زيادة الأرباح إذا كان هذا التملك جيد التخطيط لعملية التملك حيث تتطلب المعايير المحاسبية تسجيل الامتلاك وفق طريقة الشراء، ومن الوسائل المستخدمة في هذه الطريقة:

- شطب تكاليف البحث والتطوير الجارية للشركة المملوكة ضد أرباح العام الحالي.
- دمج أرباح الشركة المملوكة في الأرباح الموحدة، بحيث تضم الأرباح الجارية للشركة إلى أرباح الشركة الأم مما يعزز الأرباح إذا تم الشراء بطريقة مواتية.

– غسيل محفظة الاستثمار(Flushing the investment portfolio):

تقوم الشركة بشراء أسهم شركة أخرى إما لتحقيق تحالف استراتيجي أو استثمار أموالها الفائضة، بحيث تصنف هذه الاستثمارات إلى: أوراق مالية للمتاجرة تسجل أي تغيرات في قيمتها السوقية خلال الفترة المالية وتعالج الأرباح أو الخسائر الفعلية من عملية بيعها في الربح التشغيلي، أوراق مالية متاحة للبيع تسجل أي تغيرات في قيمتها السوقية خلال الفترة المالية لا تسجل في الربح التشغيلي أما عند بيعها فيسجل أي ربح أو خسارة في الربح التشغيلي.

وبذلك فإن الإدارة تقوم باغتنام الفرصة لإدارة الأرباح من خلال العديد من التقنيات منها:

- توقيت بيع الأوراق المالية التي اكتسبت قيمة، فعند الحاجة لأرباح إضافية تباع الأوراق المالية التي فيها ربح غير محقق بحيث يسجل الربح في الأرباح التشغيلية.
- توقيت بيع الأوراق المالية التي فقدت جزء قيمتها، فعندما تسعى الشركة لتخفيض أرباحها تبيع الأوراق المالية التي فيها خسائر غير محققة والتي تظهر بدورها في الأرباح التشغيلية.
- تغيير هدف الاحتفاظ بالأوراق المالية حيث يمكن أن تقوم الإدارة بتغيير هدفها فيما يخص الأوراق المالية وتعيد تصنيفها من أوراق مالية للمتاجرة إلى أوراق مالية متاحة للبيع أو العكس بحيث ينتج عن ذلك ربح أو خسارة غير محققة من وإلى قائمة الربح.

– ابعاد الطفل المشكلة (Throw out a problem child): لزيادة الأرباح المستقبلية عندما تتراجع أرباح الشركة تستطيع الشركة التخلص من شركة تابعة" الطفل المشكلة" نظرا لضعف أدائها ، وأن التوقعات بهذا التراجع سيتفاقم في المستقبل، حيث يمكن إدارة الأرباح بإحدى الوسائل التالية:

- بيع الشركة التابعة بحيث يسجل ربح أو خسارة البيع في قائمة الربح للفترة الحالية، أما إذا كان تحميل ربح الفترة الحالية بخسارة كبيرة غير مرغوب فيها فيمكن استخدام وسائل أخرى.
- تحويل الشركة التابعة إلى شركة مستقلة حيث يتم توزيع أسهم الشركة التابعة على المساهمين الحاليين، وبالتالي يتم التخلص من النتائج السلبية للشركة التابعة من البيانات المالية.

– تغيير في المعايير المحاسبية (Introducing new standard): بعد اختيار الشركة للقواعد المحاسبية التي تطبقها من النادر أن تتغير هذه القواعد (أي تغيير في هذه القواعد قد يفسر على أنه إدارة للأرباح)، حيث يمكن تغيير هذه القواعد دون التأثير على الأرباح من خلال تطبيق معيار محاسبي جديد حيث يتم إصدار معايير جديدة أو يتم تعديل المعايير المطبقة فعادة ما يستغرق اعتماد معيار جديد فترة قد تصل لثلاث سنوات، وبذلك فإن التطبيق الطوعي المبكر للمعيار يوفر فرصة لإدارة الأرباح.

كما يمكن للشركة إدارة الأرباح من خلال التغيير في الوقت المناسب من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، إضافة إلى أن اعتماد قاعدة معينة للاعتراف بالإيرادات وفي الوقت المناسب يهيء الفرصة لإدارة الأرباح.

–الإطفاء و الاهتلاك والنفاذ (Write off long term operating Assets):

تسجل تكلفة الأصول التشغيلية طويلة الأجل على شكل مصروف على مدى الفترات التي تستفيد منها بإحدى الطرق التالية: مصاريف الإطفاء بالنسبة للأصول غير الملموسة(شهرة المحل، الامتيازات وحقوق الطبع، العلامات التجارية) مصاريف الاهتلاك بالنسبة للأصول الملموسة، ومصاريف النفاذ الخاصة بالموارد الطبيعية مثل الفحم والنفط والغاز الطبيعي.

حيث تملك الإدارة السلطة التقديرية عند اختيار طريقة اهتلاك للأصول التشغيلية ؛ وتقدير عمرها الإنتاجي، تقدير قيمة الخردة، وتحويل الأصول التشغيلية الطويلة الأجل إلى أصول غير تشغيلية وبالتالي التوقف عن تسجيل مصارف الامتلاك أو الإطفاء.

–البيع وإعادة الاستئجار و مبادلة الأصول (Sale/leaseback and asset exchange thecniques):

بإمكان الشركة زيادة أرباحها في القوائم المالية من خلال بيع أصول طويلة الأجل لا تحقق أرباح أو خسائر، كما قد تقوم الشركة ببيع أصل طويل أجل ثم تقوم بإعادة استئجاره حيث تناول معيار المحاسبة الدولي(IAS17)، يتم الاعتراف بخسائر عمليات بيع و إعادة الاستئجار في دفاتر البائع على الفور، وتطفأ

المكاسب على مدى عمر الأصل الفترة إذا كان عقد الإيجار رأسمالي أو بالتناسب مع دفعات الايجار إذا كان تشغيلياً

إضافة إلى أن الشركة يمكن أن تقوم بمبادلة أصول إنتاجية حيث تسمح المعايير المحاسبية بالخروج على القاعدة العامة لتسجيل ربح أو خسارة التصرف بالأصول طويلة المدى عندما يتم مبادلة أصول إنتاجية بأخرى مشابهة وتؤدي نفس الغرض ما يسمح لها بالتأثير على الربح بالزيادة أو النقصان من خلال اختيار التوقيت المناسب لإجراء عملية المبادلة.

– الربح التشغيلي و غير التشغيلي (Operating versus non operating income):

هناك نوعين أساسيان من الربح هما الربح التشغيلي و غير تشغيلي، فالربح غير التشغيلي لا يؤثر على الأرباح المستقبلية في حين أن الربح التشغيلي من المتوقع أن يستمر في المستقبل القريب.

ويشمل الربح غير التشغيلي على العمليات المتوقفة، المكاسب أو الخسائر الاستثنائية، الأثر التراكمي للتغيير في المبادئ المحاسبية...، ما يسمح بإدارة الأرباح عند اتخاذ قرارات تتعلق بتسجيل الأرباح أو الخسائر، وبذلك تتاح فرصة للشركة لإدارة الأرباح عند اتخاذ قرارات حول البنود التشغيلية للربح من خلال التلاعب بتصنيف بعض البنود كبنود غير عادية أو العكس حسب هدف الشركة.

– التسديد المبكر للدين (Early Retirement of Debt):

يمكن إدارة الأرباح عن طريق تحديد الفترة المالية المناسبة للتسديد المبكر للديون فعند التسديد المبكر للدين تكون الدفعة النقدية المطلوبة مختلفة عن القيمة الدفترية للديون الطويلة الأجل ما يؤدي إلى ربح أو خسارة حيث تسجل هذه الأرباح أو الخسائر كبنود غير عادية في قائمة الربح، ما قد يؤدي إلى إدارة أرباح تلك الفترة.

– تقليص المركب (Shrink the ship):

لا ينبغي للشركات التي تعيد شراء أسهمها الخاصة أن تسجل أي ربح أو خسارة في قائمة ربحها، ويتم تحقيق الربح فقط من العمليات خارج الشركة، أما تلك التي تحدث مع أصحاب الشركة لا تؤثر على الأرباح إلا أنه يتم استخدامها للتأثير على ربحية السهم.

– استخدام أدوات المشتقات المالية (Use of Derivatives):

المشتقات هي عقود تشتق قيمتها من قيمة الأصول المعنية(الأصول موضوع العقد) والأصول التي تكون موضوع العقد تتنوع ما بين الأسهم والسندات والسلع والعملات الأجنبية، وتسمح المشتقات للمستثمر بتحقيق مكاسب أو خسائر اعتمادا على أداء الأصل موضوع العقد ومن أهم المشتقات: عقود الخيارات، العقود المستقبلية، عقود المبادلات، أدوات مالية أخرى (حماد، 11، 2010)[71].

تقدم المشتقات الكثير من الفرص لإدارة الأرباح، فالمشتقات يمكن استخدامها للحماية ضد بعض أنواع مخاطر الأعمال، مثل: التغيرات في أسعار الفائدة، وتغير أسعار السلع الأساسية، تغيرات الطقس ، والتغيرات في أسعار النفط، والتغيرات في الخارجية أسعار صرف العملات.

ويتم الإبلاغ عن المشتقات ضمن موجودات أو مطلوبات في الميزانية العمومية ويتم قياسها بالقيمة العادلة . وغالباً ما يتم إثبات المكاسب والخسائر الناتجة العمليات المتعلقة بالمشتقات ضمن الربح التشغيلي فعلى سبيل المثال شركة لديها إصدار كبير من سندات مستحقة بمعدل فائدة ثابت تدخل الشركة في مقايضة لتحويل معدل الفائدة الثابت إلى متغير، حينها تسجل الشركة زيادة في مصاريف فوائد السندات عند زيادة معدل الفائدة وتخفضها عند انخفاض وبذلك فإن اختيار توقيت دخول الشركة في المقايضة يمنح فرصة لإدارة الأرباح.

ثالثاً: نتائج إدارة الأرباح

تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى تخفيض جودة التقارير المالية، كما يمكن أن تتداخل مع تخصيص الموارد في الاقتصاد وتلحق نتائج ضارة للسوق المالية وهذا ما عكسته حالتي انرون وورلدكوم التي تقدم أمثلة عن ذلك وعن الأضرار التي تلحقها بالاقتصاد (Felipe and Moacir, 2005, 201)[72].

فممارسات إدارة الأرباح وإن كانت تحقق منافع للشركة في الأجل القصير، إلا أنها قد تؤدى إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول(3–1): المنافع والخسائر المحتملة الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح

الأطراف	المنافع المحتملة من ممارسات إدارة الأرباح	الأطراف	الخسائر المحتملة من ممارسات إدارة الأرباح
المدراء	- تخفيض تكاليف الرأسمال - التوصيل - الحفاظ على مناصبهم - إدارة مكافآتهم - الالتزام شروط الدين - الفحص الرسمي - تخفيض ضرائب الربح - خلق منافع ضريبية - تخفيض تكاليف الأسهم - تحسين العلاقات - استقرار توزيعات أرباح الأسهم - تجنب التكاليف السياسية	**المدراء**	الوظيفة و السمعة .
المساهمون المسيطرون	زيادة قيمة أسهمهم في السوق؛ السيطرة على احتجاجات الموظفين، تخفيض تكلفة رأسمال؛ تخفيض حجم المعاملات.	**المستثمرون المحتملون**	زيادة القيمة التي يحوز عليها المستثمرين الأساسيين نتيجة للتلاعب.
المساهمون غير المسيطرون	زيادة قيمة أسهمهم في السوق؛ تخفيض تكلفة المعاملات	**أصحاب السندات الحاليون**	تحويل جزء من قيمهم.
أصحاب السندات الحاليون	زيادة قيمة سنداتهم في السوق؛ السيطرة على احتجاجات الموظفين.	**أصحاب السندات المحتملون**	زيادة قيمة السندات التي لأصحاب السندات الحاليين نتيجة التلاعب.
العمال	الحفاظ على وظائفهم وزيادة مكافآتهم	**الموظفون**	وظائفهم نتيجة لإفلاس غير منتظر
الموردون	ولاء العملاء أو الزبائن.	**الموردون**	الأموال نتيجة للإفلاس غير منتظر.
الزبائن	استمرار الخدمات، واحترام الضمانات.	**الزبائن**	انقطاع الخدمات، و عدم احترام الضمانات.
الدولة	الضرائب القابلة للاسترداد؛ البطالة.	**الدولة**	ضرائب أكثر استرداده ؛ تحمل مسؤولية العاطلين عن العمل.
البنوك	تسديد للقروض و الفوائد.	**البنوك**	الأموال نتيجة للإفلاس غير منتظر.
الشركة	الحفاظ على الوظائف، وخلق الثروة.	**الشركة**	خسارة الوظائف، وإهدار للموارد.

Source: Hervé Stolowy, Gaéton Breton, la gestion des données comptables : une revue de la littérature, comptabilité contrôle audit, tome 9, vol. 1, (2003), pp. 125-152.

كما يمكن تحديد أهم المخاطر الناتجة عن إدارة الأرباح فيمايلي (Clikeman , 2003, 69-78)[73]:

- **تخفيض قيمة الشركة:** توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها الشركة بغرض التأثير على الأرباح في المدى القصير، إلا أن ذلك يمكن أن يؤدي إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للشركة في الأجل الطويل، حيث أن سعي الإدارة إلى تعجيل الاعتراف وزيادة الإيرادات قد يؤدي إلى بيع منتج في نهاية السنة بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تمت عملية البيع في الأشهر الأولى من السنة الموالية، كما أن تأخير الاعتراف بالمصاريف أو تأخير إجرائها يؤدي إلى الإضرار بأداء الشركة في المدى الطويل فتأجيل عملية صيانة المعدات والآلات، و تأخير عملية البحث والتطوير وتدريب العمال يؤدي إلى تعطل الآلات وتهالكها، خسارة حصة الشركة فى السوق، وانخفاض قدرتها الإنتاجية.

- **تلاشى المعايير الأخلاقية:** حتى وان كانت إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية.

فالشركة التي **تدير** أرباحها ترسل رسالة للعاملين مفادها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة . ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها. فالمدير الذي يطلب من موظفي قسم المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام، يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكنه من انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر.

وأيضاً يمكن أن تصبح إدارة الأرباح منحدراً زلقاً جداً ، فأساليب التحايل المحاسبية البسيطة نسبياً تصبح معقدة أكثر فأكثر إلى أن تؤدى إلى خلق مخالفات جوهرية في القوائم المالية.

– إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية: لا تتم ممارسات إدارة الأرباح على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما تمارس أيضاً على مستوى الإدارة التشغيلية . فمديري الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت، الفوز بالترقيات، أو تجنب انتقاد الأداء السيء ومن أهم مخاطر إدارة الأرباح في المستويات الإدارية الدنيا، إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

– تعرض الشركة للعقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية نتيجة لقيامها بممارسات إدارة الأرباح.

رابعاً: طرائق اكتشاف إدارة الأرباح ونماذج قياسها

أدى تعدد الأهداف وراء ممارسات إدارة الأرباح، وتعدد الطرق والأساليب، والمداخل المستخدمة والمخاطر الناجمة عنها إلى البحث عن الأساليب والطرق التي يمكن الاعتماد عليها للكشف عن وجود مثل هذه الممارسات والحد منها. حيث يشير(خليل،2011 ، 77)[74] أن هناك مجموعة من الدلائل التي يمكن من خلالها استنتاج ممارسة إدارة الشركة لإدارة الأرباح منها

- التغير في أرصدة المخصصات المختلفة من فترة أخرى.
- التغير في أرصدة الاحتياطات المختلفة من فترة لأخرى.
- طرح أسهم الاكتتاب العام لأول مرة.
- شراء الشركة لجزء من أسهمها(أسهم الخزينة).
- تغيير إدارة الشركة.
- كبر حجم الشركة ممثلا في رأس المال أو حجم الأصول أو حجم المبيعات.
- تغيير السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة دون أسباب مقنعة لذلك.
- دخول الشركة في إجراء بعض العقود مثل التعاقد مع الإدارة أو التعاقد مع الإدارة، أو التعاقد مع العاملين، أو إبرام عقود المديونية.
- الثبات النسبي لنصيب السهم من التوزيعات النقدية خلال الفترات الزمنية المختلفة.

وقد تناولت الدراسات السابقة العديد من الأساليب التي يمكن من خلالها اكتشاف قيام إدارة الشركة بإدارة الأرباح واختلفت هذه الأساليب من الاعتماد على التحليل المحاسبي إلى الاعتماد على نماذج رياضية تحليلية تعتمد على عدد من المتغيرات المحاسبية المرتبطة بأساس الاستحقاق(الفار، 2001 ، 59_60)[75].

1. اكتشاف إدارة الأرباح نوعياً: التحليل المحاسبي

يرتكز هذا الأسلوب بشكل أساسي في تحديد تأثير اختيار سياسة محاسبية معينة على الربح. بحيث يعتمد التحليل المحاسبي للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح على الخطوات التالية (الفار، 2010، 56_57)[76] :

- **الخطوة الأولى**: التعرف على السياسات المحاسبية الرئيسية للشركة و الصناعة التي تنتمي إليها.
- **الخطوة الثانية**: تقييم المرونة المحاسبية للشركة من خلال مقدار المرونة المتاحة للشركة في اختيار السياسات المحاسبية.
- **الخطوة الثالثة**: تقييم استراتيجية الشركة المحاسبية.

- **الخطوة الرابعة:** تقييم إفصاح الشركة من خلال مدى توفير الشركة للمعلومات الكافية لتقييم استراتيجياتها وفهم اقتصاديات أعمالها، استناد خيارات السياسات المحاسبية على مبررات كافية.
- **الخطوة الخامسة:** وجود تقييم مفصل وتحليل للأداء في الماضي، جودة علاقة المستثمرين مع الشركة.
- **الخطوة السادسة:** تحديد الخطوط الحمراء أو المؤشرات الحمراء، والتي قد يدل وجود واحدة منها على وجود شيء سلبي، ولكن إذا تبين وجود عدد منها في شركة ما فيصبح من اللازم إجراء تدقيق أعمق على حساباتها، والنقاط التالية تمثل عينة من هذه الخطوط أو المؤشرات الحمراء:
  - وجود تغيرات أو تعديلات محاسبية دون وجود تبرير لذلك، خاصة إذا كان الأداء جيد.
  - وجود عمليات أو صفقات تعزز الأرباح دون وجود تعليل لذلك مثل، مثل عملية بيع الأصول طويلة الأجل.
  - زيادة الفجوة بين صافي الربح والتدفق النقدي التشغيلي، بحيث قد يدل ذلك على إمكانية التلاعب بالمستحقات.
  - زيادة الفجوة بين صافي الربح بالقوائم المالية المنشورة بالسوق المالي مع الربح المعتمد من قبل دائرة الضرائب.
  - شطب أو تخفيضات غير متوقعة وكبيرة في الأصول.
  - صفقات كبيرة مع أطراف ذوي علاقة مع إدارة الشركة.
  - صدور أراء مدققين متحفظة أو حدوث تغيرات في المدققين
- **الخطوة السابعة:** إبطال التحريفات المحاسبية عن طريق قلب تأثيرات الخيارات المحاسبية المشكوك بها كلما أمكن ذلك.

2. اكتشاف إدارة الأرباح تحليليا: باستخدام المستحقات

يتكون الربح المحاسبي من جزأين أساسين الأول جزء موثوق المتمثل في التدفقات المالية الداخلية والخارجة الذي يعتمد على وثائق ثبوتية لجميع العمليات، أما الجزء الثاني المعروف بالمستحقات والتي يعتمد على أساس الاستحقاق، والذي يعتمد على تحميل الفترة المحاسبية بما لها وما عليها، هذه المستحقات التي تعد واحدة من الأدوات المعتمدة في قياس إدارة الأرباح، وفق ما تمت الإشارة له سابقاً فإن المحاسبة على أساس الاستحقاق تتيح الفرصة للإدارة للتلاعب في الأرباح.

3. 1.2 تصنيف المستحقات

اعتمدت معظم الدراسات التي استخدمت الاستحقاق المحاسبي لقياس إدارة الأرباح إلى تقسيم المستحقات إلى:

- المستحقات غير الاختيارية: وهي التي لا تعتمد في قياسها على الحكم الشخصي، إنما تعتمد القياس الحقيقي الفعلي القائم على الحدث المالي والمحاسبي، والمستحقات الاختيارية وهي التي تعتمد على التقدير والحكم الشخصي(Dechow, et al., 1995, 8)[77]، وهذه الأخيرة هي التي تمكن الإدارة من التلاعب في الأرباح.

- كما هناك من قسم المستحقات إلى مستحقات طويلة الأجل (Long term accrual)، ومستحقات قصيرة الأجل (Short term accrual).

- فضلاً عن تصنيفها إلى المستحقات إلى مستحقات متداولة (Current accruals) وأخرى إجمالية (Total accruals).

2.2 المستحقات الإجمالية (المستحقات الكلية)*:

يعد تحديد مجموع المستحقات أول خطوة في استخدام المستحقات الاختيارية لقياس إدارة الأرباح حيث تعكس الدراسات السابقة استخدام طريقتين لقياسها (Hoglun, 2012, 95_65) [78]:

أ.طريقة الميزانية العامة: وفق هذه الطريقة يتم استخدام الصيغة التالية لحساب مجموع المستحقات:

$$TA_{(i,t)} = [\Delta CA_{(i,t)} - \Delta CL_{(i,t)} - \Delta Cash_{(i,t)} + \Delta STD_{(i,t)} - Dep_{(i,t)}] / A_{(i,t-1)}$$

حيث:

TA= المستحقات الإجمالية للشركة

ΔCA = التغير في الأصول المتداولة للشركة

ΔCash = التغير في النقدية وما يعادلها

ΔCL =التغير في الالتزامات المتداولة

Δ STD = التغير في الديون المستحقة والمدرجة في الالتزامات المتداولة للشركة

DEP= إجمالي مخصصات الإهتلاكات والمؤونات للشركة

ب.طريقة قائمة التدفقات النقدية: ويمكن حساب مجموع المستحقات من قائمة التدفقات النقدية وفق الصيغة التالية:

$$TACCit = EXBit - CFOit$$

حيث:

TACCit= المستحقات الإجمالية للشركة i في الفترة t

EXBit = صافي الربح للشركة i في الفترة t

CFOit = التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للشركة i في الفترة t

ومن بين هاتين الطريقتين يفضل استخدام منهج التدفقات النقدية في حساب المستحقات الإجمالية، حيث تظهر نتائج الدراسات السابقة أن عمليات الاندماج والاستحواذ وبيع الاستثمارات وترجمات العملات الأجنبية قد يؤدي إلى نتائج متحيزة عند قياس مجموع المستحقات (Collins and Hribar, 2000)[79].

أما (Beneish,2001, 6)[80] فقد أكد علاقة مجموع المستحقات بالتغير في المبيعات ومستوى مجموع الأبنية المصانع والتجهيزات واضعاً المعادلة الآتية :

$$\mathbf{TACC=a_{1i}+b_{1i}\Delta Sales_{it}+C_{2i}PPE+e_{1it}}$$

حيث:

TACC=المستحقات الإجمالية

$\Delta Sales_{it}$= التغير في المبيعات للشركة i في الفترة t

PPE= الأبنية والمصانع والتجهيزات

وقد بني النموذج على افتراضين:

الأول أن المستحقات المتداولة (التغير في حسابات رأس المال العامل) ناتجة عن تغيرات البيئة الاقتصادية للشركة التي ترتبط بالتغير في المبيعات أو نمو المبيعات حسب ما هو مبين في المعادلة السابقة، إذ قدرت كل المتغيرات من خلال تباطؤ الأصول، فالنموذج قد ربط المستحقات المتداولة بالتغيرات في المبيعات.

والثاني أن مجموع الأبنية والمصانع والتجهيزات مسيطر عليها بوصفها جزءً من مجموع المستحقات والمرتبطة بتغير المستحقات غير المخمنة بوصفها مصاريف الاندثار.

والجانب الآخر هو اعتماد المستحقات المتداولة بوصفها متغيراً معتمداً وأن التغير في المبيعات هو العامل المفسر الوحيد:

$$\mathbf{Current\ Accruals=a_{2i}+b_{2i}\Delta Sales_{it}+ e_{2it}}$$

4. نماذج قياس إدارة الأرباح

تتمثل النماذج في التقنيات المستخدمة في تقييم التقدير الإداري للربح المفصح، حيث تعكس الدراسات السابقة وجود العديد من النماذج لقياس إدارة الأرباح، وقد تباينت البحوث في عرضها لتلك النماذج كما تباينت النماذج في طبيعتها من حيث نماذج بسيطة والتي استخدمت مجموع المستحقات كمقياس للمستحقات الاختيارية إلى متطورة نسبيا من حيث تقسيم المستحقات إلى اختيارية وغير الاختيارية ومن أهم هذه: نموذج (1985) Healy، نموذج (1986) DeAngelo ، نموذج(1991) Jones ، نموذج جونز المعدل(Dechow et al.,1995)، النموذج الصناعي، نموذج (Kothari et al., 2005)، النماذج المقطعية، حيث سيتم دراسة هذه النماذج بشكل مفصل وفق الآتي :

1.3 نموذج Healy

وضع Healy نموذجه في بحثه الذي قدمه عام 1985 لقياس إدارة الأرباح من خلال مقارنة متوسط المستحقات الإجمالية إلى إجمالي الأصول للسنة السابقة، تعتمد دراسة Healy على التنبؤ بحدوث إدارة الأرباح بشكل نظامي في كل فترة. وكان نموذج Healy كمايلي :

$$\mathbf{NDA\ it = TACit / A_{it-1}}$$

حيث:

NDA : المستحقات الغير اختيارية للشركة i في الفترة t.

TAC_{it}: مجموع المستحقات للشركة i منسوبة إلى مجموع أصولها للسنة السابقة.

1. نموذج دي أنجلو(De Angelo Model) :

يعد نموذج (De Angelo,1986)[81] حالة خاصة من حالات نموذج (Healy)، حيث يعتمد على افتراض أن المستحقات غير الاختيارية تساوي مجموع المستحقات في آخر فترة والتي رمز لها (TA_{t-1})، ونسبها إلى إجمالي الأصول لسنة سابقة لها والتي يرمز لها A_{t-2}، ويفترض النموذج عدم وجود إدارة الأرباح إذا كان الاختلاف بين المستحقات الإجمالية للفترة الحالية والفترة السابقة يساوي الصفر.

وجاء النموذج كما يلي:

$$\mathbf{NDACit = (TACit – TACit\text{-}1) / Ait\text{-}1}$$

استخدم كلا النموذجين السابقين المستحقات الإجمالية لفترة التقدير للحكم على المستحقات غير الاختيارية ، فإذا كانت المستحقات غير اختيارية ثابتة على مدى الفترات الزمنية والمستحقات الاختيارية تساوي الصفر في فترة التقدير فإن النموذجين سيقيسان المستحقات غير الاختيارية بدون أخطاء، إلا أن (kaplan, 1985)

يشير أن طبيعة محاسبة الاستحقاق تفرض أن يتغير مستوى المستحقات الاختيارية استجابة للتغير في الظروف الاقتصادية، وعملياً فإنه لا يفترض ثبات المستحقات الاختيارية من فترة لأخرى، فعدم الأخذ بأثر الظروف الاقتصادية يسبب أخطاء في القياس (dechow et al.,1995, 198)[82] .

2.3 نموذج جونز (Jones Model):

حاول (jones ,1991)[83] ضبط تأثير التغيرات في ظروف الشركة الاقتصادية على المستحقات غير الاختيارية، حيث يفترض هذا النموذج أن تقدير المستحقات غير الاختيارية يعتمد متغيرين هما: إجمالي التثبيتات المادية، والتغيرات في رقم الأعمال. وفيما يلي النموذج المستخدم:

$$NDA_t=\alpha_1(1/A_{t-1})+ \alpha_2(\Delta Rev_t/A_{t-1})+ \alpha_3(PPE_t/A_{t-1})$$

حيث:

NDA : المستحقات الغير اختيارية

A_{t-1}: إجمالي الأصول للسنة السابقة

$\Delta Revt$: التغير في الإيرادات في السنة t

PPE_t: الأبنية والمصانع والمعدات في السنة t

وأكد أنه للحصول على المعاملات $\alpha_3, \alpha_2, \alpha_1$ لا بد من إعتماد معادلة الميل للمدة المقدرة:

$$TA/A_{t-1}=a_1(1/A_{t-1})+a_2(\Delta Rev_t/A_{t-1})+a_3(PPE_t/A_{t-1})+e_1$$

يقوم نموذج Jones على فرضية أن الإيرادات ليست اختيارية، فإذا تمت إدارة الإيرادات من خلال الإيرادات غير الاختيارية فإن النموذج سيعمل على إزالة جزء من الإيرادات التي تمت إدارتها من المستحقات الاختيارية، فعلى سبيل المثال في نهاية السنة في حالة عدم توفر النقدية سيكون هناك تساؤل حول ما إذا تم اكتساب الإيرادات فعلا، فنتيجة للسلطة التقدير الإدارية ستكون هناك زيادة في الربح والمستحقات الإجمالية زيادة الذمم المدينة، يعمل هذا النموذج على فصل المستحقات الإجمالية من جهة الإيرادات ما يجعل إدارة الأرباح تنحرف نحو الصفر(Dechow et al.,1995)[84].

3.3 نموذج جونز المعدل (Modified Jones Model):

قدم (dechow et al.,1995)[85] نموذجا معدلاً، حيث استند التعديل إلى فكرة ربط إدارة الأرباح بالتلاعب من خلال تحقق الإيراد والتغير في الإيرادات من اجل الوصول إلى حقيقة التغير في الإيرادات تلك أو الخطأ. ففكرة التلاعب عند المديرين تكمن في تحقق الإيراد من خلال المبيعات النقدية، ومن ثم جاء أنموذج جونز المعدل أكثر قوة في اكتشاف إدارة الأرباح مقارنة بالأنموذج الأصلي لجونز , ويعتمد أساساً على احتساب المستحقات الاختيارية وفق الآتي:

$$NDA_t=\alpha_1(1/A_{t-1})+ \alpha_2[(\Delta Rev_t-\Delta Rec_t /A_{t-1})]+ \alpha_3(PPE_t/A_{t-1})$$

حيث:

NDA_t : المستحقات غير الاختيارية لسنة t

$1/A_{t\_1}$: نسبة 1 إلى إجمالي الأصول لسنة سابقة

ΔRev_t :التغير في إيرادات السنة t

ΔRec:التغير في حسابات االعملاء في سنةt

PPE_t: الأبنية والمصانع والمعدات في سنةt

وقدرت α_1 ,α_2 ,α_3 من نموذج جونز الأصلي والتعديل فقط تم في التغير في الإيرادات والتي عدلت نسبة للتغير في أوراق القبض في مدة الحدث.

3.4 نموذج (Kothari et al.):

قدم (Kothari et al., 2005)[86] طريقة لتقدير المستحقات من خلال ربطها بأداء الشركة في الماضي والحاضر، وبذلك استطاع تقديم نموذج مطور يعتمد على الربط بين المستحقات و العائد على الأصول (ROA) كمقياس لأداء الشركة.

ويتم تقدير قيمة المستحقات غير الاختيارية وفق نموذج (Kothari et al 2005) كمايلي:

$$NDA(i,t) = a1\,[1/A(i,t-1)] + a2\,\Delta REV(i,t) + a3\,PPE(i,t) + a4\,ROA(i,t)$$

حيث:

ROAijt: العائد على الأصول الشركة i التي تنتمي إلى القطاع j خلال الفترة t−1، والذي يساوي نسبة بين الربح لصافي وإجمالي الأصول في بداية للفترة.

2. النموذج الصناعي (The Industrial Model):

طُور النموذج الصناعي من طرف (Dechow and Sloan, 1991)، حيث يعتمد في قياس المستحقات غير الاختيارية (NDA) وفق ما ورد في نموذج جونز.

ويفترض النموذج الصناعي أن محددات المستحقات غير الاختيارية تعد شائعة عبر الشركات في الصناعة نفسها وهي ذات دالة خطية، أي أن المستحقات غير الاختيارية ترتبط بعلاقة خطية مع وسيط الصناعة (Median Industry) لمجموع المستحقات مع محددات أخرى.

$$NDA_t=B_1+B_2 median\,(TA_t/A_{t-1})$$

حيث:

NDA_t:المستحقات غير التخمينية

TA_t: إجمالي المستحقات في سنة

A_{t-1} : إجمالي الأصول لسنة سابقة$(t-1)$

B1,B2 :معاملات خاصة النموذج بتم تقديرها من خلال تحليل معادلة الانحدار لملاحظات فترة التقدير.

5.3 النماذج المقطعية (Cross Sectional Models):

تعتمد النماذج المقطعية في قياس إدارة العوائد على نموذج جونز وجونز المعدل حيث يعتمد هذا النموذج على مقارنة الشركة بفرع الصناعة الذي تنتمي له خلال فترة زمنية، معينة فالمعلمات (α_3, α_2,α_1) التي ترد في النموذجين جونز وجونز المعدل هما مرتبطان بصناعة معينة لسنة معينة، كما يمكن أجراء تحليل مقطعي لأكثر من فترة زمنية لكن لا يمكن الاعتماد على السلاسل الزمني.

فالنماذج في التحليل المقطعي تستند إلى افتراضات غير تلك التي تستند عليها تحليلات السلاسل الزمنية. ويفترض نموذج التحليل المقطعي ارتباطاً بين المستحقات غير الاختيارية والمستحقات الاختيارية، مثال ذلك أن التغيرات في الإيرادات وفي ممتلكات المصانع والمعدات (PPE) تتحدد بالصناعة والحالة الاقتصادية الحالية، فيما تفترض السلسلة الزمنية أن الارتباط يتحدد بسمات محددة للشركة (الحسيني، 2008 ،26) [87] .

المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية و إدارة الأرباح

يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية بوصفها معايير موحدة عالية الجودة في زيادة جودة التقارير المالية من حيث تعزيز قابليتها للمقارنة وزيادة شفافيتها، ما يعكس بنحو أفضل الوضع الاقتصادي للشركة و يضمن استفادة المستثمرين وتحسين أداء الأسواق المالية.

وفي نفس الإطار تحتل قضية إدارة الأرباح أهم محاور الدراسات المحاسبية نظراً لتأثيرها على جودة التقارير المالية وموثوقيتها، فغالبا ما تلجأ الإدارة إلى استخدام الأحكام الشخصية والتقديرات المحاسبية و استغلال الحرية المتاحة في الاختيار بين البدائل المحاسبية للتلاعب في التقارير المالية والتأثير على الأرباح المعلنة بما يحقق مصالحها الشخصية. الأمر الذي يثير الجدل حو الأثار الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من مثل هذه الممارسات .

أولاً: انعكاسات المعايير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية

تشكل التقارير المالية المنتج النهائي للمحاسبة، ووسيلة لتوصيل المعلومات للمستفيدين منها، حيث تشتمل على معلومات حول الوضع المالي، وأداء الشركة، والتغير في وضعيتها المالية، ما يدفع إلى الاهتمام بجودة التقارير المالية نظراً لتأثيرها المباشر على مستخدمي المعلومات.

يَعرف (إبراهيم، 2010، 3)[88] جودة التقارير المالية على أنها ما تتصف به المعلومات المحاسبية التي تشتمل عليها تلك التقارير من مصداقية، وما تحققه من منفعة لمستخدميها مع خلوها من التحريف والتضليل وإعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية، والرقابية، والمهنية، والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها، وتتمثل المعايير القانونية في الالتزام باللوائح في القوانين المنظمة وتتضمن المعايير الرقابية ممارسة الجهات المعنية مثل لجان المراجعة، ومجالس الإدارات، والجهات الرقابية لدورها. أما المعايير المهنية فتتمثل بالالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة وآداب وسلوك المهنة، وأخيرا فإن المعايير الفنية تتضمن الملاءمة والثقة.

كما يرى (أبو الخير، 2015، 15)[89] أن جودة التقارير المالية تنطوي على خصائص المعلومات المالية التي تتضمنها تلك التقارير، هذه الخصائص تنبثق من منفعة المعلومات المحاسبية فى اتخاذ القرارات و التي تتوقف على درجة الثقة في المعلومات من ناحية، وعلى ملائمة تلك المعلومات من ناحية ثانية ، وعلى قابلية تلك المعلومات للمقارنة من ناحية ثالثة. فالعوامل الثلاثة مجتمعة تساهم في تحسين منفعة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات.

وتتوقف الثقة في المعلومات على كل من: تمثيلها لحقيقة الأحداث والوقائع، عدالة تلك المعلومات، وقابليتها للتحقق. أما ملاءمة المعلومات فإنها تتوقف على توقيت المعلومات ، القيمة التنبئية لها، والتغذية العكسية.

فبالنظر إلى التعريفين السابقين يظهر جلياً أن مفهوم جودة التقارير المالية ترتبط بشكل أساسي بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها، بحيث يتمثل الهدف الرئيسي من تحديد مجموعة من الخصائص للمعلومات المحاسبية هو وجود مجموعة من المعايير أو المقاييس التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدمي تلك المعلومات، فإذا ما توافرت هذه الخصائص في المعلومات المحاسبية أمكنها إفادة مستخدميها ، ومن ثم تحقيق الأهداف المرادة ، وتكمن الفائدة الأساسية من الخصائص في أنها تمكننا من تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية.

فمفهوم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يُشكل مكونا أساسياً للإطار المفاهيمي السابق الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في عام 1989، والذي اعتمده مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) في 2001، والإطار المعدل الصادر عام 2010 في إطار المشروع المشترك بين المجلس ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB).

فضلاً عن ذلك يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بشكل مستمر بإصدار معايير جديدة وتطوير المعايير الموجودة، وذلك من أجل ضمان إعداد تقارير مالية تتمتع بالجودة العالية والشفافية التي بدورها تزود متخذي القرارات بالمعلومات الضرورية والهامة لاتخاذ القرارات الرشيدة، فعلى سبيل المثال أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عام 2014 الصيغة النهائية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS9) والمتعلّق بالأدوات المالية والمخصصات المالية الذي سيحلّ محلّ معيار المحاسبة الدولي(IFRS39) المتعلق بالأدوات المالية: الإثبات والقياس، الذي تضمن متطلبات جديدة للتصنيف والقياس، ومحاسبة التحوّط والذي سيطبق بداية من عام 2018، مع ضرورة تطبيقه بأثر رجعي دون إلزامية المعلومات المقارنة.

وفيما يلي عرض لأبرز انعكاسات المعايير التقارير المالية الدولية علي تحقيق جودة المالية من حيث:

1.تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرارات، حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مجموعة من خصائص المعلومات المحاسبية التي تضمنها الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الدولية المعدل في سبتمبر(2010) من خلال تقسيمها إلى خصائص أساسية تتمثل في الملاءمة والتمثيل الصادق، وخصائص ثانوية معززة لها تتكون من القابلية للمقارنة، قابلية التحقق والتوقيت المناسب وقابلية الفهم[90] .

هذه التحديثات التي اشتمل عليها الإطار المفاهيمي المعدل لعام (2010) فيما يرتبط بأهداف التقارير المالية ذات الغرض العام، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هدفت بشكل أساسي إلى زيادة الثقة في التقارير المالية ومنع الاستغلال السيء لها ما يعزز بشكل غير مباشر أداء الأسواق المالية، خاصة التحديثات المرتبطة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ستؤثر علي المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية سواء بالنسبة للمستثمرين والدائنين أو باقي المستخدمين الأوليين فوجود خصائص ثانوية معززة للخصائص الأساسية سيساهم في الوصول إلى اتخاذ قرارات أفضل للمستخدمين والارتقاء بجودة المعلومات المحاسبية والتقليل من امكانية حدوث أي انتهاكات. كما تسهم التعديلات التي اشتملت على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تخدم المستخدمين الأوليين في الوصول إلى محاسبة مفهومة، وعرض عادل للمعلومات دون أي أخطاء جوهرية هذه المعلومات تخدم أغراض التنبؤ والتحقق وسيكون لها انعكاس أفضل للوضع والأداء المالي والتغيرات في المركز المالي للشركات (Filipović, 2012)[91].

إلا أن (الجعارات، 2012)[92] يرى أن التعديلات التي قام بها المجلس فيما يتعلق بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية غير كافية من حيث ضرورة الأخذ بالأخلاق والأخلاقيات في وضع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بحيث لا يمكن بحال الاستغناء عن الأخلاق في تسيير الأعمال، خاصة وأن الحديث هو عن مهنة المحاسبة التي تتعامل بالأرقام وتعمل في دنيا لأعمال، وليس بمقدور هذه المهنة أن يتم ضبطها فقط بالمفاهيم والمعايير والصفات النوعية، فإغفال الأخلاق والأخلاقيات من نموذج الصفات النوعية، إذ أنه لا يكفي صياغة الصفة النوعية بأدق التفاصيل وأشملها لتعبر عن درجة جودة المعلومات المحاسبية، ولكن يجب أن يتم أخذ الأخلاقيات بعين الاعتبار، باختلاف مصادر هذه الأخلاقيات سوأكانت قيم المجتمعات أو تقاليدها أو عاداتها ، وأفضل مصادرها الدين، حيث أصبحت تأخذ الأخلاقيات أهمية نسبية عالية في مهنة المحاسبة ، ومن تطبيقاتها الأكثر أهمية :الحوكمة، إدارة الربح، والمحاسبة الابداعية ، المؤسسية، والمحاسبة المستدامة.

2. محاسبة القيمة العادلة في ظل المعايير المحاسبية الدولية:

تشكل القيمة العادلة أحد أهم مرتكزات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، فمؤخرا أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار الدولي للتقارير المالية **(IFRS13)** المتعلّق بقياس القيمة العادلة والذي عرف القيمة العادلة على أنها "السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس"، هذا التعريف الذي استبدل التعريفات التي كانت موجودة في معايير المحاسبة الأخرى والتي كانت مختلفة في بعض الأحيان.

كما حدد المعيار إطار قياس القيمة العادلة والإفصاحات المطلوبة لقياسات القيمة العادلة والذي صدر في عام 2011 بدأ تطبيقه من جانفي 2013، وقد جاء المعيار ليعالج جميع تقييمات القيمة العادلة بما فيها تلك التي تستند على القيمة العادلة باستثناء تلك المعروضة في المعيارين(IFRS 02) المتعلق بالدفع عن طرق الأسهم و(IFRS17) المتعلّق بعقود الإيجار.

كما يُشكل إصدار المعيار(IFRS9) والمتعلّق بالأدوات المالية والمخصصات المالية توجه واضح نحو محاسبة القيمة العادلة، إضافة إلى العديد من المعايير المحاسبية الدولية التي تبنت مفهوم القيمة والتي من أبرزها المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) ، المعيار المحاسبي الدولي(IAS26)، المعيار المحاسبي الدولي(IAS 32) ، معيار المحاسبة الدولي (IAS36)، معيار المحاسبة الدولي (IAS38) ، معيار المحاسبة الدولي (IAS39).

فعلى الرغم من الانتقادات التي تواجهها محاسبة القيمة العادلة، إلا أن هناك من يري أن لتطبيق محاسبة القيمة العادلة العديد من المزايا تنعكس أثارها على عملية الابلاغ المالي ما يعزز من موثوقية وملاءمة المعلومات المحاسبية من حيث قدرتها على تحقيق خاصية التمثيل العادل لنتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي (السويطي ومطر،2006)[93].

فالمعلومات المحاسبية المعدة وفق القيمة العادلة حسب نتائج دراسة (المبيضين،2007)[94] تعد أكثر ملاءمة لمتخذي القرارات وأكثر موثوقية رغم وجود بعض السلبيات التي من أبرزها اعتماد القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في بعض الأحيان على الاجتهاد والتقديرات الشخصية.

كما يري (مدثر، 2009) أن ملاءمة معلومات القيمة العادلة المبرر الأساسي الذي يتمسك به مؤيدو القيمة العادلة كأساس لإعداد القوائم المالية والمتطلب الأساسي لتحقيق الملاءمة هو أن يقيس المحاسب الخصائص المطلوبة في الأصل أو الالتزام شرط أن ينطوي هذا القياس على أقل درجة ممكنة من الأخطاء.

وبشكل عام فاعتماد القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة يؤثر إيجابيا على جودة التقارير المالية من حيث أن(الصياد ، 2014، 294-295)[95] :

- تبني أساس القيمة العادلة يجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة للمستثمرين لأغراض تقييم حقوق الملكية بالمقارنة بالتكلفة التاريخية نظرا لوجودعلاقة ايجابية قوية بين معلومات القيمة العادلة للاستثمارات المالية(الأسهم والسندات) وبين القيمة السوقية لحقوق الملكية كما أن قياس الاستثمارات في الأوراق المالية على أساس القيمة العادلة يعتبر ملائما ومفيدا في اتخاذ قرارت الاستثمار الرشيدة من قبل المستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين.

- الإفصاح على أساس القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية في قائمة المركز المالي مفضل عن أساس التكلفة التاريخية نظرا لما يتصف عليه الأول من ملاءمة وموثوقية وذلك نظرا لوجود ارتباط معنوي بين أسعار وعوائد الأسهم والتقرير عن معلومات القيمة العادلة.
- قياس الأدوات المالية ينتج عنه معلومات أكثر ملاءمة وذات قوة تفسيرية أكبر بالمقارنة بقياسها بالتكلفة التاريخية.
- قياس الأدوات المالية والإفصاح عنها بالقيمة العادلة ينتج عنها معلومات تعكس أثار الظروف الاقتصادية المحيطة عند حدوثها مما يجعل القيمة العادلة قابلة للمقارنة باستمرار من حيث العائد المناسب لمستوى الخطر، حجم وقيمة المعلومات، ملاءمة وموثوقية المعلومات ، توقيت المعلومات.
- اشتمال القوائم المالية على معلومات القيمة العادلة يزيد من خصائص جودة المعلومات المحاسبية حيث توجد علاقة ارتباط معنوي بين خصائص جودة معلومات القيمة العادلة مثل الملاءمة، الثقة، القابلية للمقارنة، الموضوعية، القابلية للفهم، الأهمية النسبية، التوقيت المناسب، صدق التعبير، الشفافية، الواقعية، التعبير عن المخاطر، المقدرة التفسيرية، وهو ما يحقق المنفعة من استخدام هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.

3. زيادة الافصاح في التقارير المالية:

يعد الإفصاح المحاسبي من أدوات الاتصال التي بدونه لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي حيث العديد من الجهات تعتمد في اتخاذ قراراتها على ما تحتويه التقارير المالية من معلومات، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول على المعلومات التي تحتاجها من دائرة الشركة مباشرة، وبذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح.

ويقصد بالإفصاح المحاسبي إظهار كافة المعلومات التي تؤثّر في موقف متخذ القرار المتعلّق بالوحدة المحاسبية، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ ودون أي لبس أو تضليل (زيود وآخرون، 2006، 202)[96].

و عرفه (أبوزيد، 2001، 578)[97] أنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة.

فالتعريفان السابقان يظهران عدم وجود اختلافات جوهرية بينهما ، حيث أن الهدف الأساسي يتمثل في إعلام مستخدمي القوائم المالية من خلال تقديم معلومات مفيدة وملائمة، لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة. وهناك أنواع مختلفة لطرق الإفصاح والتي تُصنف حسب أهدافها إلى (زيود، 2006، 180)[98]:

- **الإفصاح الشامل:** يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

- **الإفصاح العادل:** يهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

- **الإفصاح الكافي:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، و يمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، بالإضافة على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

- **الإفصاح الملائم:** هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط الشركة وظروفها الداخلية.

- **الإفصاح الإعلامي:** أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، ونلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية، يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

- **الإفصاح الوقائي:** يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية، بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن، والهدف الأساسي لذلك حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات، لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية، فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

كما يتطلب القيام بعملية الإفصاح المحاسبي الأخذ بعين الاعتبار مجموعة المقوّمات تتمثّل فيمايلي (الحيالي،2007، 371-380)[99]:

– تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية من حيث الخواص التي يجب توافرها في المعلومات من وجهة نظر تلك الجهة سواء من حيث الشكل أو المضمون.

– تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية بحيث يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي وهو خاصية الملاءمة، حيث أن المعلومة التي تكون ملائمة لمستخدم ما قد لا تكون كذلك بالنسبة لمستخدم آخر ذي غرض آخر.

– تحديد طبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، والتي تتمثل في المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية بالإضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بهذه القوائم. ويتم إعداد القوائم المالية وفق مجموعة من المبادئ والمفاهيم التي تشكل قيدا على الإفصاح المحاسبي، كمبدأ التكلفة التاريخية الذي يعتبر أساس لإثبات وتقييم الأصول، مما يجعل المعلومات التي تعرضها هذه القوائم عرضة للشك والتساؤل في فترات التضّخم، وكذلك مبدأ الأهمية النسبية الذي يفرض لدى إعداد القوائم المالية دمج بنود هذه القوائم وفق عدّة معايير أهمها معيار الحجم النسبي، مما يؤدي في بعض الأحيان إلى عملية دمج قد تكون هامة من وجهة نظر بعض مستخدمي القوائم المالية على الرغم من انخفاض حجمها النسبي، لذلك يرى كثير من المحاسبين ترجيح كفة الملاءمة على الخواص الأخرى للمعلومات، وقد أدى هذا الترجيح إلى توسيع نطاق الإفصاح المرغوب في القوائم المالية من عدّة زوايا: الإفصاح عن معلومات جديدة كبيانات محاسبة الموارد البشرية وبيانات محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

– عرض المعلومات في القوائم المالية بطرق سهلة، حيث يسهل فهمها، كما يتطلّب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركّز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بسهولة.

– توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فالإفصاح المناسب، يتطلبّ أن يتم إيصال المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها قبل أن تفقد قدرتها على إحداث فرق في اتخاذ القرار.

وقد أولت المعايير المحاسبية الدولية أهمية كبرى لعرض وإعداد القوائم المالية، باعتبارها المصدر الأساسي لمختلف الأطراف المتعاملة مع الشركات على المعلومات المفيدة لاتخاذ قراراتهم، وفي هذا الصدد أصدرت العديد من المعايير المحاسبية التي تهتم بالإفصاح المحاسبي وعلى رأسها المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 01) المتعلق بإعداد وتقديم التقارير المالية، حيث يلزم هذا المعيار الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي الواردة فيه من حيث شكل عرض القوائم المالية والمحتوى المعلوماتي الأدنى الذي يجب أن تحتويه القوائم المالية. فحسب الفقرة –17– من المعيار فإن العرض العادل للمعلومات يكون عن طريق الامتثال لمعايير التقارير المالية الدولية المعمول بها، من

خلال تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية، بطريقة ملائمة و موثوقة وقابلة للمقارنة ومفهومة كما يجب تقديم إفصاحات إضافية عند الضرورة.

كما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بدور كبير في حسم الخلافات حول موضوع العرض والإفصاح، وذلك من خلال معايير المحاسبة التي يقوم بإصدارها، إضافة إلى معظم المعايير لا تخلو من جزئية تشمل عدة فقرات تتناول موضوع العرض والإفصاح وتتمثّل هذه المعايير في المعيار المحاسبي الدولي (IAS7)، المعيار المحاسبي الدولي (IAS8)، والمعيار المحاسبي الدولي (IAS10)، المعيار المحاسبي الدولي (IAS24)، المعيار المحاسبي الدولي (IAS27) ، المعيار المحاسبي الدولي (IAS33)، معيار التقرير المالي الدولي(IFRS7) ،وفي إطار زيادة متطلبات الإفصاح التي تعد أبرز تحديات إعداد التقارير المالية قام مجلس معايير المحاسبة الدولية حاليا على إدخال التعديلات على المعيار (IAS1) بهدف تشجيع الشركات على تطبيق الحكم المهني في تحديد ما هي المعلومات التي تكشف في بياناتها المالية. ومعيار المحاسبة الدولي (IAS7) بيان التدفقات النقدية بما يستجيب لطلبات المستثمرين لتحسين الإفصاح عن الأنشطة التمويلية للشركة وأرصدة النقد والنقد المعادل لها.

ثانياً: طبيعة العلاقة بين إدارة الأرباح والمعايير المحاسبية

تُحدد المعايير المحاسبية طرق قياس وتأثير العمليات والأحداث والظروف على نتائج أعمال الشركة، ومركزها المالي، وتوصيل نتائج هذا القياس إلى المهتمين بالشركة، إلا أن إدارة الشركة قد تستغل المرونة التي قد تنطوي عليها في المعايير المحاسبية لتجميل تقاريرها المالية (Levitt ,1998 ,2)[100]، ويقصد بذلك في حالات عدة قد تكون أكثر من سياسة محاسبية مقبولة ومتاحة يمكن الاختيار بينها وتطبيقها وكلها تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويؤدي اختيار سياسة محاسبية دون الأخرى إلى أثار مختلفة على الربح والمركز المالي (حماد، 2009، 95)[101]، فهناك العديد من الطرق التي يمكن للإدارة إتباعها لاستخدامها في التقرير المالي، فمثلا الأحكام الشخصية مطلوبة في تقدير الأحداث الاقتصادية المستقبلية مثل العمر الإنتاجي المتوقع للأصول طويلة الأجل أو الالتزامات المقابلة لمعاشات التقاعد والضرائب المؤجلة. كما يتوجب على المديرين الاختيار بين الطرق المحاسبية المختلفة المقبولة عموما في التقرير عن الأحداث نفسها مثل الاختيار بين طريقتي القسط الثابت أو المتناقص في حساب الاستهلاك، أو بين طريقتي (LIFO) أو (FIFO) لتقييم المخزون بالإضافة إلى القرارات المتعلقة بإدارة رأس المال العامل (مستويات المخزون، توقيت شحن أو شراء المخزون، سياسات الائتمان). وتستخدم الأحكام الشخصية في اختيار اعتبار النفقة مصروف جاري أو رأسمالي كما في حالة نفقات البحث والتطوير. وفي حالة أخرى تُستخدم الأحكام الشخصية في تحديد شكل المعاملات على مستوى الشركة مثل اندماج الأعمال(Healy & Wahlen, 1999, 368)[102].

ومن هذا المنطلق قام (Lie, 2008)[103] بتحليل العلاقة بين المعايير المحاسبية وإدارة الأرباح نظرياً وعملياً وتوصل إلى أن المعايير المحاسبية ليست دافعاً لإدارة الأرباح، بل تُعد أداة للقيام بممارسات إدارة الأرباح في ظل فترات وظروف معينة كما أنها ليست الأداة الوحيدة لإدارة الأرباح، ما يعني أن إدارة الأرباح غير مرتبطة بالمعايير المحاسبية أما فيما يتعلق بعلاقة المعايير المحاسبية بإدارة الأرباح فتوصل لوجود علاقة تبادلية بين المعايير المحاسبية وإدارة الأرباح من حيث الاستخدام و الحد انطلاقا من "نظرية اللعبة –**game theory**"، حيث تمثل المعايير المحاسبية اتفاقيات بين الدولة والشركات لحماية مصالح المستثمرين والمساهمين وباقي الأطراف، وبذلك فإن واضعي المعايير، و المنظمين، والمساهمين يمثلون الجهة التي تدعم هذه الاتفاقيات والتي ترفض أي سلوك لخرقها، في حين أن إدارة الشركة تسعى دوما إلى تحقيق التوازن بين الأرباح والخسائر الناتجة عن الالتزام بالمعايير المحاسبية، و خرقها بما يعظم منافعها الشخصية وفي الغالب ما تلجأ الإدارة إلى تحريف الأرباح من خلال خرق المعايير المحاسبية ما يخلق دوما علاقة تلاعبية بين الطرفين، فكلا الطرفين لديه نقاط القوة والضعف الخاصة به، فالمعايير المحاسبية تمنح مزايا لممارسات إدارة الأرباح من حيث إنه:

- تحت غطاء المعايير المحاسبة تكون ممارسات إدارة الأرباح غير واضحة ولها خاصية المعلومات، وبالتالي يصعب اكتشافها.
- غالبا ما تتغير طرق وأساليب إدارة الأرباح في ظل بطئ تحديث المعايير المحاسبية الدولية.
- إدارة الأرباح تكون السائدة، عندما يكون مؤيدو المعايير المحاسبية الأقلية.
- إدارة الشركة غالبا ما تستخدم ضعف التدقيق والرقابة لإدارة الأرباح.

إلا أن المعايير المحاسبية ليست سلبية في تقييد إدارة الأرباح، ولديها قدرة خاصة للتعامل مع الوضع المعقد، فالمعايير المحاسبة على حد سواء لها سلطة الحد، و يمكنها ردع إدارة الأرباح من حيث إن:

- يعتمد تنفيذ معايير المحاسبة بشكل رئيسي على المصادقة الإلزامية من خلال تقارير المراجعة والتي تستطيع إلى حد كبير جدا تقييد ممارسات إدارة الأرباح.
- احتمال التعرض لعقوبات في حال اختراق المعايير المحاسبية الدولية، ما يجعل ممارسات إدارة الأرباح مكلفة.

وفي نفس الاتجاه يشير (Wysocki, 2003-2004) أن هناك أربعة متغيرات أساسية من شأنها الحد من دوافع وقدرة الإدارة في تحريف الربح المعلن هي: معايير محاسبية ذات جودة عالية، قواعد إفصاح جيدة، حماية قوية للمستثمرين، تعزيز فعالية النظام القانوني للدولة (Wysocki, 2008)[104]. وفيما يتعلق بجودة معايير المحاسبة، فإن هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC, 2000) عرفتها بأن ينتج عن المعايير معلومات

ملائمة، وموثوق بها، ويُعتمد عليها من قبل مستخدمي القوائم المالية وحددت مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوافر في أي معايير محاسبية حتى تتصف بالجودة:(القاضي والريشاني، 2012 ،38)[105]:

- أن تسمح تلك المعايير بالتطبيق المتسق بما يسمح بإجراء المقارنة مع الفترات الماضية ومع الشركات المماثلة.
- يترتب على تطبيق هذه المعايير شفافية كاملة بحيث يمكن للقارئ من استقراء المعالجات والوقائع المحاسبية الضمنية وراء الأرقام التي تفصح عنها القوائم المالية.
- أن تحقق الإفصاح الكافي.

كما يمكن دراسة العلاقة بين المعايير المحاسبية وإدارة الأرباح من منظور وضع المعايير، فمن المهم التمييز بين كل من المدخل القائم على المبادئ، و المدخل القائم على القواعد، حيث تقسم معايير المحاسبة من حيث طريقة الإعداد إلى نوعين من المعايير، معايير مؤسسة على القواعد (Rules-based standards)، ومعايير مؤسسة على المبادئ (Principles-based standards).

ففي ظل المدخل القائم على المبادئ تكون إمكانية أكبر للاختيار بين مجموعة واسعة من المعالجات المفترضة بما يحقق فائدة المعلومات. في حين أن المدخل القائم على لقواعد يعتمد على أحكام وإرشادات أكثر فيما يتعلق بإدراج عملية معينة في الحسابات بهدف توفير مرونة أكثر للمدرين و المراجعين لفهم أساليب المحاسبة عن العمليات وتتمثل الميزة الأساسية لهذا المدخل في استخدام قواعد صارمة تلغي أي تدخل من الإدارة ، وهو شأن المعايير الأمريكية المبنية على قواعد تفصيلية .

وعليه فإن الاختلاف بين المدخلين يكمن من حيث (أساس القواعد) يتضمن معايير محددة: إرشادات، توجيهات، أمثلة، استثناءات، قيود...، أما (أساس المبادئ) يعتمد على فهم الجيد لجوهر الصفقات والأحداث الاقتصادية (Carmona and Trombetta 2008, 456) [106].

أما عن تأثير أساس وضع المعايير على ممارسات إدارة الأرباح يرى (Jamal and Tan , 2009)[107] أن الاتجاه نحو تطبيق المعايير القائمة على أساس المبادئ يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية، كما أنه يقلل من فرص إدارة الأرباح بشرط أن يكون هناك اتجاه مماثل من قبل المراجعين إلى تبنى وتطبيق المدخل القائم على أساس المبادئ في المراجعة.

فالمعايير على أساس القواعد تعرضت للعديد من الانتقادات على إثر العديد من حالات الاخفاق التي تعرضت لها عدة شركات كونها معقدة وصعبة التطبيق وأنها تتضمن العديد من التوجيهات والاستثناءات الأمر الذي يؤدي إلى هيكلة الصفقات للوصول إلى النتائج المرغوبة (Kohlbeck and Warfield,2008,1)[108]. فقد طالب الكونغرس الأمريكي هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) بإعداد دراسة حول دور المعايير على أساس

المبادئ في معالجة أوجه القصور المرتبطة بالمعايير على أساس القواعد، وقام الأخير بنشر تقريره في 2003 والذي دعم أساس المبادئ لإعداد المعايير المحاسبية، كما أعاد الكونجرس في 2007 دعمه للمعايير على أساس المبادئ لتخفيض التعقيد في التقرير المالي (عبد الوهاب، 2014)[109]

غير أن المعايير على أساس المبادي أيضا بدورها تعرضت للعديد من الانتقادات فالوصول إلى شفافية وقابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية وضبط ممارسات إدارة الأرباح فإن أياً من المدخلين لن يكون كافيا في حد ذاته ففي كلا المدخلين يمكن أن تقوم الإدارة بإدارة الأرباح لكن بطرق مختلفة، ففي ظل أساس القواعد يتم إدارة الأرباح من خلال هيكلة العمليات، أما المعايير على أساس المبادئ يمكن إدارة الأرباح من خلال المرونة المتاحة واعتمادها على الحكم المهني (Hoarau et Teller ,2007,9)[110].

ومن هذا المنطلق قام مجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB) في أواخر عام 2003 بإلغاء بعض البدائل المحاسبية في الكثير من المعايير المحاسبية الدولية، من خلال ما عرف بمشروع التحسينات. كما يتم إحكام عملية وضع المعايير المحاسبية بتدنية مجال الحكم المهني بالنسبة للمديرين والمراجعين من خلال وضع متطلبات قياس دقيقة وواقعية أو عن طريق الاعتماد على معايير محاسبية قائمة على القواعد الأكثر تفصيلا مثل الوضع القائم في الولايات المتحدة التي عادة ما كان ينظر إليها على أن لديها نظما متقدمة وجيدة للمحاسبة وإعداد التقارير المالية، وعلى الرغم من وجود النظام الجيد المتقدم فان المشاكل قد تحدث بل انها وقعت بالفعل في صورة الأزمة المالية العالمية في 2008 مما يبرز الحاجة إلى صياغة معايير محاسبية ذات جودة مرتفعة تدعم الشفافية عند إعداد التقارير المالية .

ثالثاً: أثر المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات إدارة الأرباح

احتل موضوع أثر التحول نحو المعايير المحاسبية على ممارسات إدارة الأرباح اهتمام العديد من الدراسات خاصة بعد اعتمادها في دول الاتحاد الأوروبي مع بداية عام 2005، والتي كان محور بحثها الرئيسي هو مقارنة بين الآثار المترتبة على ذلك مقارنة بالمعايير الوطنية. وقد تراوحت الآراء بين من يري أن اعتماد مجموعة واحدة من معايير عالية الجودة من شأنه زيادة جودة التقارير المالية و تخفيض مستويات إدارة الأرباح، بينما يرى البعض الآخر أن اعتماد المعايير المحلية أتاحت العديد من الفرص لإدارة الأرباح وبالتالي انخفاض جودة التقارير المالية. فاعتماد المعايير الدولية يؤدي إلى تغييرات جذرية في ممارسات إعداد التقارير المالية من خلال التحول إلى المعايير القائمة بشكل أساسي على المبادئ، و اعتماد محاسبة القيمة العادلة التي تحتل مجالات واسعة من البحوث والدراسات الحديثة. كما أن حيادية المعلومات المحاسبية أي غياب التحيز في إعداد البيانات المالية من أهم الصفات الأساسية المطلوبة للمعلومات المحاسبية في الإطار مفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية(IASB).

ويسعى مجلس معايير المحاسبة (IASB) إلى زيادة التوافق وقيمة ملاءمة المعلومات حول الأرباح من خلال وضع مجموعة معايير مقبولة دولياً ، فاستخدام مجموعة واحدة من المعايير العالية الجودة من قبل الشركات في جميع أنحاء العالم لديه القدرة على تحسين القابلية للمقارنة و زيادة شفافية المعلومات المالية وتقليل تكاليف إعداد القوائم المالية، فتطبيقها المعايير بدقة وباستمرار يسمح للمشاركين في سوق رأس المال بالحصول على معلومات عالية الجودة، و اتخاذ قرارات أفضل، بما يحقق أكثر كفاءه في تخصص الأموال وبالتالي خفض تكلفة رأس المال.

فاعتماد المعايير المحاسبية الدولية حسب (Barth et al., 2008)[111] يساهم في خفض ممارسات إدارة الأرباح وحرية التصرف الإدارية، وذلك لأن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية يؤدى إلى زيادة جودة المحاسبة من حيث الاعتراف بالخسائر في الوقت الملائم، إعطاء قيمة أكثر ملاءمة للأرباح وبالتالي انخفاض مستويات إدارة الأرباح.

كما قام (Christensen et al. , 2008)[112] بدراسة الاختلاف في مستويات إدارة الأرباح والاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب بالنسبة للشركات التي اعتمدت المعايير المحاسبية الدولية اختيارياً والشركات التي اعتمدتها إلزاميا، بحيث شكلت ألمانيا المكان الأمثل لإجراء هذه الدراسة، ففي الفترة ما بين 1998 و 2005 كانت للشركات حرية الاختيار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، أما ابتداءً من 2005 أُلزمت الشركات بتبني المعايير المحاسبية الدولية، لتشير نتائج الدراسة إلى انخفاض إدارة الأرباح ، و زيادة الاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب بالنسبة للشركات التي اعتمدت المعايير المحاسبية الدولية اختيارياً. في حين لم يتم التوصل إلى أي تحسن في جودة المحاسبية للشركات التي ألزمت باعتماد المعايير المحاسبية الدولية بداية من عام 2005.

وفي نفس السياق أكدت دراسة (Daske and Gebhardt , 2006)[113] زيادة جودة الإفصاح بشكل ملحوظ في 17دولة أوروبية سواء للشركات التي اعتمدت المعايير المحاسبية الدولية اختياريا ، أو تلك التي اعتمدتها إلزامياً كاستجابة لمتطلبات فئات محددة في سوق الأسهم. وهو ما اتفق معه (Aussenegg et al. 2008)[114] الذي توصل لوجود تراجع في ممارسات إدارة الأرباح في 17 دولة أوروبية وبدرجات تختلف تبعا لعوامل قطرية محددة مثل النظام القانوني، و النظام الضريبي، فبرأيه أن المعايير المحاسبية الدولية يتطلب مستويات عالية من الإفصاح عن المعلومات ما يزيد من خطر اكتشاف التلاعب ما يزيد من تكلفة إدارة الأرباح.

بينما استهدفت دراسة (Joanne et al. , 2011)[115] اختبار أثر الاعتماد الإلزامي للمعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية، واعتمدت في ذلك على دراسة تطبيقية لعينة من الشركات في 46 دولة خلال

الفترة من عام (2001 حتى عام 2008). وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين التبني الإلزامي للمعايير المحاسبية الدولية، وجودة المعلومات المحاسبية حيث أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساعد على الحد من التلاعب في الأرباح ويحسن من قابلية القوائم المالية للمقارنة.

أما دراسة (Aubert and Grudnitski, 2012)[116] فعمدت إلى اختبار ما إذا كان الاعتماد الإلزامي للمعايير المحاسبية الدولية ساهم في تقليل إدارة الأرباح في الاتحاد الأوروبي، من حيث الاختلاف بين الربح المعلن والتقدير اللاحق للأرباح من قبل المحللين الماليين للفترة قبل وبعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية لعينة من مكون من 15034 شركة من 20 بلد أوروبي. وقد أشارت النتائج إلى انخفاض في إدارة الأرباح مع اعتماد معايير التقارير المالية الدولية ، مما يوحي بأن نظام الإبلاغ المالي الموحد قد ساهم في فضح استخدام الأنشطة المؤقتة للتلاعب الأرباح.

و بشكل أعم يرى (Jeanjean and Stolowy, 2008)[117] أن أغلب الدراسات التي تؤيد أهمية دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح تسند الى حجة أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى زيادة جودة المحاسبة من منطلق أن المعايير المحاسبية الدولية تزيد من شفافية التقارير المالية و يحسن من إمكانية قابليتها للمقارنة.

فبالنسبة للشفافية فاعتماد المعايير المحاسبية الدولية يساهم في تقليل كمية الأحكام التقديرية مقارنة بكثير من المعايير المحاسبة المحلية، ودفع الشركات لتحسين تقاريرها المالية، وتمشيا مع ذلك يتبين أن ضبط المعايير المحاسبية يمكن أن يقلل من مستوى إدارة الأرباح وتحسين جودة التقارير.

أما بالنسبة للقابلية للمقارنة فعلى افتراض أن إعداد التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية يجعلها أقل تكلفة للمقارنة بين الشركات في الأسواق و البلدان بالنسبة للمستثمرين. فحتى إذا كانت نوعية تقارير الشركات في حد ذاتها لم يتحسن إلا أن المعلومات المحاسبية سوف تصبح أكثر فائدة للمستثمرين. فمجموعة مشتركة من المعايير المحاسبية يمكن أن تساعد المستثمرين في التفريق بين المعلومات عالية الجودة و المنخفضة الجودة والتي بدورها يمكن أن تقلل من تباين المعلومات بين المستثمرين و أو تقدير أقل خطأ ممكن.

وانطلاقا من ذلك يمكن القول أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية يساهم في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح من حيث الفوائد المتوقعة من تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS) في تعزيز القابلية للمقارنة والشفافية وبالتالي زياد جودة التقارير المالية وفق الأتي :

1-القابلية للمقارنة في ظل المعايير المحاسبية الدولية:

تشكل القابلية المقارنة بين التقارير المالية من أهم وأبرز مبررات التوجه إلى المعايير المحاسبية الدولية، حيث أشار الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المعلومات حول أي شركة تكون أكثر إفادة إذا كان قابلة

للمقارنة مع معلومات شركات مماثلة من فترة لأخرى، وجاء تعريف القابلية للمقارنة على أنها أحد الخصائص النوعية التي تمكن المستخدمين من تحديد وفهم التشابه والاختلاف بين مختلف بنود التقارير المالية و خلافاً لغيرها من الخصائص النوعية فهي لا تتعلق بعنصر واحد إنما تتطلب المقارنة بين عنصرين على الأقل.

كما ميز الإطار المفاهيمي و وضح الاختلاف بين كل من القابلية للمقارنة، الاتساق ، و التوحيد، فالاتساق يعني استخدام نفس الأساليب لنفس العناصر إما من فترة لأخرى ضمن تقارير الشركة أو في فترة واحدة لشركات مختلفة، في حين أن القابلية المقارنة تختلف عن التوحيد فقابلية المقارنة للتقارير المالية لا تعني عكس الأشياء على حد سواء بل أكثر من ذلك جعل الأمور تبدو مختلفة.

كما تطرق إلى القابلية للمقارنة المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) الذي تمثل هدفه الرئيسي في ضمان إمكانية المقارنة بين البيانات المالية للشركات للفترات السابقة وأيضا البيانات المالية للشركات الأخرى. و يشير المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS8) أن الهدف منه هو تعزيز أهمية وموثوقية البيانات المالية خلال الزمن والبيانات المالية لشركات أخرى من حيث اختيار السياسات المحاسبية والتطبيق المستمر لها؛ تحديد الظروف التي تسمح بتغيير السياسات والتقديرات المحاسبية؛ وأيضا توفير الإفصاحات اللازمة التي يمكن أن تعوض عن انخفاض المقارنة عندما تطبق الشركة سياسة محاسبية جديدة أو تغيير في التقديرات المحاسبية.

2-الشفافية في ظل المعايير المحاسبية الدولية

يتمثل الهدف الأساسي للتقارير المالية في تقديم المعلومات حول الوضع المالي- الميزانية-، الأداء- جدول حسابات النتائج-، التغير في الوضعية المالية—جدول تدفقات الخزينة- للشركة، فالشفافية تضمن من خلال الإفصاح الكامل وتقديم العرض العادل للمعلومات المحاسبية المفيدة لصنع القرارات الاقتصادية لمجموعة واسعة من المستخدمين(Gheorghe et al., 2009, 102)[118] .

وتعرف الشفافية بأنها الإفصاح العام عن المعلومات المتجددة والصادقة التي تمكن مستخدميها من التقييم الدقيق لوضع الشركة وأدائها المالي، و للأنشطة ووضع المخاطر وممارسات إدارة المخاطر.

لذلك فالإفصاح وحده لايؤدي إلى الشفافية، ولأجل ذلك لابد من تقديم إفصاح دقيق وكاف ذي صلة بالمعلومات النوعية والكمية التي تمكن المستخدمين من القيام بالتقييمات الملائمة لأنشطة الشركة ووضع المخاطر(قنطجي،2012 ،37)[119]. وتظهر مختلف الدراسات التي أُجريت في مجال شفافية التقارير إمكانية الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح عند التعامل مع شفافية عالية، فالإفصاحات أكثر شفافية تؤدي إلى سهولة الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح من ناحية، إلا أن انخفاض الشفافية في التقارير المالية تؤدي إلى قدرة أقل لاكتشاف السلوكيات الانتهازية(fields et al., 2001)[120].

وبذلك يشكل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية أمراً ضرورياً لزيادة الشفافية وضمان التفسير السليم للتقارير المالية، وذلك من خلال (Gheorghe V. et al.,2009,103)[121]:

- تضمن الإطار المفاهمي للتقارير المالية مجموعة من المفاهيم القائمة وراء إعداد وتقديم التقارير المالية والبيانات الضرورية للمستخدمين الخارجيين، وتوجية واضعي المعايير في تطوير المعايير المحاسبية، كما يساعد معدي التقارير المالية ومراجعي الحسابات ومستخدي القوائم المالية في التفسير والتعامل مع القضايا التي لم تشتملها بعد بعض المعايير المحاسبية الدولية.
- يتم إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية على افتراض أن الشركة سوف تستمر في العمل، وأن تسجل الأحداث بالاعتماد على أساس الاستحقاق كما يتم التعرف على آثار المعاملات وغيرها من الأحداث عند وقوعها، ويتم الإبلاغ عنها في البيانات المالية التي تخصها.
- مثل الخصائص النوعية تلك الصفات التي تجعل المعلومات المقدمة في البيانات المالية مفيدة لمستخدميها، ففي حالة غياب المعلومات المفيدة حتى المديرين لا يكونون على علم بالبنية المالية الحقيقية للشركة، فتطبيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة ينتج عنه بيانات مالية تعطي عرضاً صحيحا عادلاً.
- في سياق العرض العادل، يتم الكشف عن أي معلومات مضللة، فعندما لا تتوافق متطلبات الإفصاح مع تلك المحددة في المعايير المحاسبية الدولية، من الضروري الكشف عن الحقيقة وأسباب عدم الامتثال.

إلا أنه هناك من يرى (Cai and Courtenay and Rahman, 2008)[122] أن المعايير المحاسبية لوحدها غير كافية لتحدد جودة التقارير المالية، فمستوى الإنفاذ لهذه المعايير في أي دولة (enforcement Country-level) له تأثير قوي على إدارة الأرباح خاصة عند الاعتماد الالزامي للمعايير المحاسبية الدولية، فإنفاذ المعايير المحاسبية الدولية أمر صعب القياس والتحديد، لأنه يأخذ أشكالا مختلفة باختلاف الدول، وقد عرفه الاتحاد الأوروبي للمحاسبين بأنه " نظام لمنع، و تحديد، وتصحيح الأخطاء المادية، أو السهو في تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير المالية وأي بيانات تنظيمية أخرى تُصدر للجمهور.

كما عرفت لجنة منظمي الأوراق المالية الأوروبية (CESR) " الإنفاذ " بأنه مزيج من الرقابة و فرض عقوبات في حالات عدم الامتثال للقواعد المعمول بها.

فنظام الإنفاذ الشامل للمعايير المحاسبة الدولية له جانبان الأول داخلي والثاني خارجي .

بالنسبة للجانب الداخلي يتم فرض المعايير المحاسبية الدولية من قبل:

- المحاسبين من حيث دورهم في إعداد التقارير المالية،
- المراجعة الداخلية من خلال عمليات المراجعة الداخلية ،

- ولجنة المراجعة، من خلال حوكمة الشركات .

أماعلى الجانب الخارجي، يتم فرض المعايير المحاسبية الدولية من قبل المراجعين الخارجيين، وهيئات إنفاذ المعايير المحاسبية الوطنية، والجهات المنظمة للسوق المالية، والصحافة.

كما يعتمد الإنفاذ الكفء والفعال على ستة جوانب:

- الإنفاذ الذاتي من خلال إعداد التقارير المالية ؛
- المراجعة المطلوبة للتقارير المالية؛
- الموافقة على البيانات المالية؛
- نظام الرقابة المؤسسية؛
- محكمة: العقوبات / الشكاوى؛
- ردود الفعل العامة و الصحافة.

وعلى عكس ما تم عرضه سابقاً، أظهرت دراسات أخرى أن ممارسات إدارة الأرباح لم تنخفض بعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية بل على العكس من ذلك زادت. حيث أثبت (Liu et al. , 2014) أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في الصين خلق عديد الفرص للتلاعب بالأرباح مقارنة بالمعايير المحلية.

وفي دراسة أخرى لأثر اعتماد المعايير المحاسبية على ممارسات إدارة الأرباح في الاقتصاديات الناشئة قامت (Manzona etal., 2014)[123] بدراسة أثر التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في المكسيك كمعايير عالية الجودة من خلال زيادة إمكانية المقارنة والحد إدارة الأرباح. حيث أشارت النتائج إلى أن الجهود الرامية إلى التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية ساهمت في قابلية المقارنة للأرباح المحاسبية. إلا أن ذلك لم يرتبط مع مستويات متدنية من المستحقات الاختيارية. وأن الاختيار بين الطرق المحاسبة يحكمه السلوك الانتهازي للمديرين.

كما أن افتراض قيم عادلة في ظل عدم وجود أساس سوقي قد يكون خطراً وسيؤثر على ملاءمة وموثوقية وقابلية مقارنة وفهم التقارير المالية، حيث قد يختلف مبلغ أو قيمة الأرباح والخسائر التي ستظهر في قائمة الربح من سنة لأخرى، وهذا يعني أنه قد يتم التقرير عن أصل بقيمة تم احتسابها على أساس نموذج رياضي لسوق افتراضية، فلو تم تطبيق هذا على استثمارات أسهم غير مسعرة، فهناك خطورة أن يتم استخدام أرباح المضاربة المستقبلية لتبرير التقرير عن هذه الاستثمارات وعرضها في قائمة المركز المالي بقيمة مرتفعة، التي بدورها ستؤدي بطبيعة الحال إلى التقرير عن أرباح مضاربات مرتفعة، وهذا ما سيطرح تساؤلات عن مدى ملاءمة وموثوقية التقارير المالية التي ستصدر في ظل هذه الأسس وعلى هذا الأساس، فإن مستخدمي التقارير المالية سيحتاجون إلى تمييز واضح ما بين الأرقام الموضوعية والأرقام غير الموضوعية (تقدير شخصي)، وما بين الأرباح والخسائر

المتحققة المبنية على أسعار سوق حقيقية وتلك النتائج المبنية على أسعار سوق افتراضية، وهذا سيكون أكثر تعقيداً على مستخدمي التقارير المالية؛ لذا فلا بد من وجود معايير واضحة للتقارير المالية لضمان عدم تضليل المستخدم عن الحقائق والظواهر الاقتصادية الحقيقية التي حدثت فعلاً(النجار،471،2013)[124].

خاتمة الفصل :

تمثل المعايير المحاسبية الدولية المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) معايير مقبولة على المستوى الدولي نظراً لدورها في تعزيز إمكانية مقارنة التقارير المالية وزيادة شفافيتها، بما يعكس على نحو أفضل الوضع الحقيقي والأداء الاقتصادي للشركة .

تناول هذا الفصل من الجانب النظري للدراسة، أثر تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، من حيث مناقشة مجموعة من المفاهيم و التعاريف الواردة في الدراسات والأدبيات السابقة؛ والوقوف على دوافع وحوافز إدارة الأرباح، وأخيراً إظهار نتائج ممارسات إدارة الأرباح وتحديد الطرق المعتمدة لاكتشافها ونماذج قياسها، حيث تم التوصل إلى ما يلي:

- تعددت الآراء حول مفهوم إدارة الأرباح، إلا أن أغلبها أجمعت حول استخدام الإدارة للتقدير الإداري من خلال المرونة المتاحة في الاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية.

- يشكل مدى أخلاقية ممارسات إدارة الأرباح من عدمها موضوع جدل كبير، حيث اعتبارها البعض مرفوضة وغير مشروعة، باعتبارها أنها تهدف إلى تضليل مستخدمي المعلومات المالية وأداة لتحقيق المصالح الشخصية للإدارة، إلا أن هناك من اعتبارها ممارسات إدارية مشروعة.

- هناك العديد من الدوافع والأسباب للقيام بإدارة الأرباح، والتي يمكن تقسيمها إلى ثلاثة دوافع أساسية: دوافع مرتبطة بسوق الأوراق المالية، دوافع تعاقدية، دوافع التنظيمية.

- تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى فقدان ثقة في التقرير المالية، وإلحاق الأضرار بالشركة والأطراف ذات المصلحة.

- يتم تدخل الإدارة في الأرباح وفق استراتيجيات محددة تعتمد على زيادة الأرباح المحاسبية الحالية على حساب الأرباح في السنوات المستقبلية، أو عن طريق تخفيض الأرباح المحاسبية الحالية، أو للحفاظ على سلسلة مستقرة وثابتة من الأرباح المحاسبية من خلال تخفيض التقلبات في مستويات الأرباح.

- يتم الاعتماد بشكل أساسي على المستحقات بنوعيها (اختيارية وغير اختيارية) لقياس إدارة الأرباح، والتي تشكل مؤشرا هاما على وجود ممارسات إدارة الأرباح بالاعتماد على العديد من نماذج قياسها.

– هناك اختلاف بشأن آثار تبني المعايير المحاسبية على ممارسات إدارة الأرباح، بين من يرى أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في إعداد التقارير المالية يساهم في زيادة جودة التقارير المالية مقارنة بالمعايير المحلية نظراً لأنها تضمن درجة عالية من الشفافية وقابلية المقارنة، في حين يرى البعض الآخر أن التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية يخفض من جودة التقارير المالية نظرا لاعتمادها على أساس مبادئ ما يتطلب مستويات أعلى من التقدير الإداري.

هوامش الفصل الثالث

[1] Musfiqur Rahman, Mohammad Moniruzzaman, Md. Jamil Sharif, Techniques, Motives and Controls of Earnings Management, International Journal of Information Technology and Business Management, Volume11 N°.1,2012.

[2] رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، ط1، دار وائل للنشر، عمان،2003.

[3] محمد مطر، موسي السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر، ط2، 2008.

[4] نفس المرجع السابق.

[5] خالد جمال جعارات، مرجع سبق ذكره.

[6] سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار راية للنشر التوزيع، الأردن، ط1، 2009.

[7] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، منشوات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007

[8] حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق، 2007.

[9] خالد جمال جعارات، مرجع سبق ذكره.

[10] حسين القاضي، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره.

[11] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره.

[12] خالد جمال جعارات، مرجع سبق ذكره.

[13] Joshua Ronen, Varda Yaari, Earnings management. Emerging insight in theory, practice, and research, Springer, 2008.

[14] ريتشارد شريدر، مارتر كلاك، جاك كاتي، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، 2006.

[15] سرمد كوكب الجميل، شفان أحمد الدوسكي، إدارة العوائد كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة تطبيق في عينة من المؤسسات المالية العربية، تنمية الرافدين 90(30)،2007.

[16] حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات المفاهيم المبادىء التجارب تطبيقات الحوكمة في المصارف ، الدار الجامعية، الاسكندرية ، 2004.

[17] دعاء نعمان محمد الحسيني، العلاقة بين معايير الحكم المؤسسي وإدارة عوائد المنظمة ومخاطرها بالتطبيق في عينة من المنظمات المسجلة في عدد من أسواق الأوراق المالية العربية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الموصل، 2008.

[18] على عبد الله شاهين، مدخل عملي لقياس مخاطر االئتمان المصرفي في البنوك التجارية في فلسطين(دراسة تحليلية تطبيقية) ، مكتبة الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.

[19] دعاء نعمان محمد الحسيني، مرجع سبق ذكره.

[20] Bala G. Dharan, Earnings management with accruals and financial engineering, 2003, http://www.ruf.rice.edu/~bala/files/EM_and_financial_Engineering-the_accountants_ world_ICFAI_02-2003.pdf

[21] Ibid.

[22] Paul M. Healy, James M.Wahlen, A Review of The Earning Management Literature and its Implications for Standards Setting, Accounting Horizons , Volume13, No.4, 1999, pp.365-383

[23] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم – المبادئ– التجارب) ، الدار الجامعية، القاهرة، 2008.

[24] Ryan Davidson, Jenny Goodwin-Stewart, Pamela Kent, The Internal Structure and Earnings Management, Accounting and Finance, Volume 45, N° 2, 2005.

[25] Partha S. Mohanram , How to Manage Earnings Management, Accounting World,2003 ,Oct: 13-19.

[26] Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield,.*Intermediate Accounting*. 13th ed, John Wiley & son, 2009.

[27] Beneish Messod D, Earning Management : A perspective,Managerial Finance, Volume27, No. 12,2001 ,pp3- 17.

[28] Joshua Ronen, Varda Yaari, opcit.

[29] ريتشارد شريدر، مارتر كلاك، جاك كاتي، مرجع سبق ذكره.

[30] El mehdi lamrani, ethiques et gestion du resultat comptable, revue inter disciplinaire sur le management l humanisme et l entreprise , N°2, 2012.

[31] Rafik Z. Elias, Determinants of Earnings Management Ethics Among Accountants Journal of Business Ethics,2002,pp 33–45.

[32] Parfet W. U., Accounting Subjectivity andEarnings Management: A Preparer Perspective, Accounting Horizons 14, 2000.

[33] Hervé Stolowy, Gaéton Breton, la gestion des données comptables : une revue de la litterature, comptabilite controle audit, tome 9, Volume 1, 2003, pp. 125-152.

[34] دعاء نعمان محمد الحسيني، مرجع سبق ذكره.

[35] Farisha Hamid, Hafiza Aishah Hashim, Zalailah Salleh., motivation for earning management among auditors in malysia, procedia_ social and behavriol sciences, volume 65, 2012, pp239-246.

[36]Hervé Stolowy, Gaéton Breton , a framework for the classification of accounts manipulations, working paper, 2000. Available From www.ssrn .com.

[37] Ming China, Yang Cheng, earnings management types and motivation: a study in Taiwan, social behavior and personality, 38(7), 2010.

[38]Scott B. Jacksonh, Marshall K. Pitman, Auditors and Earnings Management, CPA journal, 2000, pp39-44.

[39]جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد،أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة، في سوق فلسطين للأوراق المالية، مجلة الجامعة الإسلامية ،م17 ، ع1.

[40]Amy Patricia Sweeney, Debt covenant violations and managers' accounting responses, journal of accounting and economics, volume17, 1994, pp281-308.

[41]بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في الرقابة على إدارة الأرباح، دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الفرنسية والجزائرية، رسالة ما جستير غير منشورة، جامعة سطيف،2012 .

[42] Biao Xie, Wallace N. Davidson, and Peter.J. DaDalt, Earnings management and corporate governance: the role of the board and the audit committee, The Accounting Review ,2003, pp 357– 373.

[43] John R. Graham, John Campbell R. Harvey, Shiva Rajgopal, the economic implications of corporate financial reporting. Journal of Accounting and Economics 40, 1-3(December), pp 3–73, 2005.

[44] Ali el mir, souad seboui, impact de la steategie de la diversification sur la gestion des resultats , revue des science de gestion,2009, pp155_164.

[45]John M. Friedlan, Accounting choices of issuers of initial public offerings, contemporary accounting research, 1994, pp 1-31.

[46] barbanell, J. and Lehavy, abnormal returns, to a fundamental analysis strategy, the accounting review,73(1), pp19-45.

[47]Hervé Stolowy, Gaéton Breton,op.cit.

[48] Scott B. Jacksonh, Marshall K. Pitman, op.cit.

[49] Dwi Lusi Tyasing Swastika , corporate governance, firm size, and earning management: evidence in indonesia stock exchange, journal of business and management, volume 10, issue 4, 2013, pp 77-82.

[50] Paul M. Healy, James M.Wahlen, op.cit.

[51] Le Maux J ., communication des donnees comptablesL'art du flou, economie & humanisme , N°370 , 2004.

[52] Steven F. Cahan, the effect of antitrust investigations on discretionary accruals: a refined test of the political-cost hypothesis, the accolunting review volume 67, n°1, 1992 pp. 77-95

[53] Hervé Stolowy, Gaéton Breton,op.cit.

[54]جهماني، عيسى، سلوك تمهيد الربح في الأردن : دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان،المجلة العربية للمحاسبة، م4، ع1، 2001.

[55]مرجع سبق ذكره.

[56] محمد شحاته خطاب، ياسر أحمد السيد، إطار مقترح لتفعيل دور حوكمة الشركات في تحجيم استخدام بعض أساليب المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية على الشركات السعودية، الدورية العامة،ع2، 2012.

[57]Thomas Jeanjean, incitation s et contraintes a la gestion du resultat , comptabilite_controle_ audit, tome7,vol 1, 2001, pp61_76.

[58]Hervé Stolowy, Gaéton Breton,opcit.

[59]محمد شحاته خطاب، ياسر أحمد السيد، مرجع سبق ذكره.

[60]حماد طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره.

[61]Scott B. Jacksonh, Marshall K. Pitman, OP.CIT.

[62] شرويدر و أخرون، مرجع سبق ذكره.

[63]Thomas Fields, Thomas Lys, Linda Vincent, empirical research on accounting choice, journal of accounting and economics, volume 31, 2001, pp255-307.

[64]محمد أحمد إبراهيم خليل، القياس المحاسبي لممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال وسبل معالجتها:دراسة نظرية تطبيقية، الإدارة العامة، م2011.

[65] عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأميكية، الجزء4،الدار الجامعية، مصر، 2009.

[66] Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, op.cit.

[67] thomas mckee , Earnings management an executive perspective,Thomson,2005.

[68] Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield,opcit.

[69] Hervé Stolowy, Gaéton Breton,op.cit.

[70] عبد المجيد الطيب الفار، إدارة الأرباح، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان،2011 .

[71] طارق عبد العال، المشتقات المالية، مفاهيمها_ أنواعها_ استخدامتها في إدارة المخاطر، الدار الجامعية الاسكندرية، 2010.

[72]Felipe Faissol Janot de Matos, Moacir Sancovschi, earnings management: the case of lucent technologies, 2005.

[73] Paul M. Clikeman, Where Auditors Fear to Tread: Internal Auditors Should be Proactive in Educating Companies on the Perils of Earnings Management and in Searching for Signs of its Use, 2003.

[74]محمد أحمد إبراهيم خليل، القياس المحاسبي لممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال وسبل معالجتها:دراسة نظرية تطبيقية، الإدارة العامة، م2011.

[75]عبد المجيد الطيب الفار، مرجع سبق ذكره.

[76] نفس المرجع السابق.

[77] Patricia M. Dechow, Richard G. Sloan , Amy P. Sweeney, Detecting earnings management, the accounting review, 1995, pp193-225.

* ويطلق أيضا مصطلح المستحقات الكلية (Aggregate Accruals) على مجموع المستحقات Total Accruals.

[78] Henrik Hoglund, fuzzy linear regression based detecting of earning management, experts systems with applications, 2013, pp6166_6172.

[79] Collins, D., Hribar, P., 2000, Errors in estimating accruals: Implications for empirical research, working paper, university of Iowa.

[80] Beneish Messod D, op.cit.

[81] Linda Elizabeth DeAngelo, Accounting numbers as market valuation substitutes: a study of management buy-outs of public stockholders, the accounting review, volume 61, 1986, pp 400-420.

[82] Patricia M. Dechow, Richard G. Sloan , Amy P. Sweeney,opcit.

[83]Jennifer J.Jones, Earnings management during import relief investigations, Journal of Accounting Research , volume 29, n. 2(1991),, 193-228.

[84]Patricia M. Dechow, Richard G. Sloan , Amy P. Sweeney, op.cit.

[85]ibid.

[86] S.P. Kothari, Andrew J. Leone, Charles E. Wasley, C.E., Performance matched discretionary accruals measures, journal of accounting and economics, volume 39, 2005, pp 163-197.

[87] دعاء نعمان محمد الحسيني، مرجع سبق ذكره.

[88] رضا إبراهيم صالح، العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال المصرية (دراسة نظرية تطبيقة)، المجلة العلمية للتجارة والتمويل،جامعة طنطا، ع2010،2.

[89]أبو الخيرٌ، مدثر طه، أثر معا يير المحاسبة الدوليةٌ والعوامل النظامية على جودة التقاريرٌ الماليةٌ، دراسة .– ميدٌانيةٌ عن تطبيقٌ معيارٌ الانخفاض في قيمٌة الأصول، كليةٌ التجارة، جامعة طنطا،2009 .

[90] تم التطرق إلى الخصائص ضمن مكونات الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية في الفصل السابق، ارجع ص45.

[91] ana lalević filipović, revised qualitative characteristics of financial statements as precondition for streghtening information power on capital market, economics and organization, volume 9, no 1, 2012, pp 81 – 92.

[92]خالد جمال الجعارات، وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية د ا رسة نظرية تحليلية،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ع33 ،2012.

[93]محمد مطر، وموسى السويطي، أثر استخدام منهج القياس بالقيمة العادلة على إدارة الأرباح وعدالة البيانت المالية، المؤتمر العلمي المهني السابع حول القيمة العادلة والإبلاغ المالي، الأردن.

[94] أحمد محمد المبيضين، تأثير محاسبة القيمة العادلة على ملاءمة وموثوقية البيانات المالية في شركات الوساطة المالية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، الأردن، 2007.

[95]علي محمد علي الصياد ، أثر تطبيق معايير القيمة العادلة على جودة التقرير المالي وعلى أسعار الأسهم في البورصة المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ،كلية التجارة جامعة طنطا ،ع4 ،م2، 2013 .

[96]لطيف زيود، عقبة الرضا، رولا لايقة، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 30، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، م 28، ع 2، 2006.

[97] محمد أبو زيد، مرجع سابق.

[98] لطيف زيود وآخرون، مرجع سابق.

[99] وليد الحيالي، مرجع سبق ذكره.

[100] Arthur Levitt,opcit.

[101] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، 2009.

[102] Paul M. Healy, James M.Wahlen, opcit.

[103] Shen lie, relationships between earning management and accounting standards, journal of America academy of business of Cambridge, volume13,n2,2008.

[104] Peter D.Wysocki, assessing earning and accrual quality U.S and international evidence, working paper .

[105] مدثر طه أبو الخير، أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانيه عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول، المجلة العلمية، التجارة والتمويل كلية التجارة جامعة طنطا، ع2، 2007.

[106] Salvador Carmona, Marco Trombetta ,on the global acceptance of ias/ifrs accounting standards: the logic and implication of the principle-based system, journal of accounting and public policy, volume 27, 2008, pp455-461.

[107] Karim Jamal, Hun-Tong Tan , Effect of Principles-based versus Rules-based Standards and Auditor Type on Financial Managers' Reporting Judgments , June 2009 , Available From www.ssrn .com.

[108] Mark Kohlbeck, Terry Warfield, The Effects of Principles-based Accounting Standards on Accounting Quality, March 2005, Available From www.ssrn .com .

[109] وائل محمدعبد الوهاب، العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية القائمة على – القواعد مقابل المبادئ – لتحسين جودة المعلومات المحاسبية "دراسة تطبيقية"، المؤتمر الأول لكليات إدارة الأعمال بجامعات دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2014.

[110] Christian Hoarau, Robert Teller , ifrs : les normes comptables du nouvel ordre economique global , tome13, 2007, pp3_20.

[111] Mary E. Barth, Wayne R. Landsman , Mark H. Lang, international accounting standards and accounting quality, journal of accounting research, volume 46, 2008, pp467-498.

[112] Hans B. Christensen, Edward Lee, Martin Walker,Cheng Zeng, Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption?, European accounting review, volume24, issue 1, 2015, pp31-61.

[113] Holger Daske, Günther Gebhardt, International Financial Reporting Standards and Experts Perceptions of Disclosure Quality, journal of accounting, finance and business studies. 2006, volume 42, No. 3–4, 2006, pp 461–498.

[114] Wolfgang Aussenegg, Petra Inwinkl, Georg Schneider, Earnings Management and Local vs International Accounting Standards of European Public Firms. journal of economic literature,2008 ,pp1-52.

[115] Joanne Horton, George Serafeim, Ioanna Serafeim, does mandatory ifrs adoption improve the information environment?, Contemporary accounting research, 30 (1), pp388-423.

[116] F. Aubert, G. Grudnitski, Analys ts' estimates What they could be telling us about the impact of IFRS on earnings management in Europe. Review of Accounting and Finance. 2012, volume 11, N° 1, pp. 53–72.

[117] Thomas Jeanjean, Hervé Stolowy,opcit.

[118] gheorghe v. lepădatu1, mironela pîrnău, transparency in financial statements (IAS/IFRS), european research studies,volume Xii, issue 1, 2009.

[119] سامر مظهر قنطجي، لغة الإفصاح المالي والمحاسبي XBRL ، دار أبي الفداء العالمية للنشر والتوزيع و الترجمة، سوريا، 2012.

[120] Thomas D.Fields, Thomas Z. Lysb, Linda Vincentb, empirical research on accounting choice, Journal of Accounting and economics, 31, 2001, pp 255-307.

[121] gheorghe v. lepădatu1, mironela pîrnău,opcit.

[122] Lei Cai., Asheq Rahman, Stephen Courtenay, the effect of ifrs and its enforcement on Earnings Management: An International Comparison, Social Science Research Networ, 2008.

[123] Mercedes Palacios Manzano, Isabel Martinez Conesa, assessing the impact of ifrs adaptation on earnings management: an emerging perspective, transformations in business & economics, volume 13, N° 31, 2014.

[124] جميل حسن النجار، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الاردنية في إدارة الأعمال، م9، ع3، 2013.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية وتقديم الإطار المقترح

مقدمة:

يعرض هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة من خلال تحديد أثر التحول نحو النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بإجراء دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في بورصة الجزائر خلال فترة الدراسة الممتدة من 2006 إلى غاية 2013.

اشتمل هذا الفصل على عرض لمنهجية الدراسة، وتحديد مجتمع و عينة الدراسة، والبيانات المستخدمة في التحليل من حيث طبيعتها وأساليب جمعها وتجهيزها لأغراض التحليل.

إضافة إلى ذلك تضمن هذا الفصل منهجية إعداد نموذج الدراسة من متغير تابع ومستقل، و المتغيرات الضابطة، والأساليب الإحصائية التي تم اعتمادها في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وفي الأخير تمت مناقشة النتائج التي تم التوصل لها، ومقارنتها مع نتائج الدراسات السابقة بغرض الوصول إلى تقديم إطار المقترح يضمن أكثر فعالية لتطبيق النظام المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية.

وجاء تنظيم هذا الفصل على النحو التالي:

المبحث الأول:منهجية الدراسة التطبيقية.

المبحث الثاني: متغيرات الدراسة و قياسها.

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

المبحث الرابع: مناقشة النتائج و تقديم الإطار المقترح.

المبحث الأول: منهج الدراسة التطبيقية

اشتمل هذا المبحث على المنهجية التي اعتمدت عليها الدراسة التطبيقية، من خلال عرض مصادر وأساليب جمع البيانات، مجتمع وعينة الدراسة، متغيرات الدراسة وكيفية قياسها، وأخير الأساليب الإحصائية لتي تم الاعتماد عليها في تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

أولاً: مصادر وأساليب جمع البيانات

اعتمدت الدراسة التطبيقية على تحليل التقارير المالية للشركات الجزائرية المساهمة في بورصة الجزائر والتي تغطي الفترة من عام 2006 إلى غاية 2013 باستخدام نموذج (Kothari) بغرض تحديد المستحقات الاختيارية وفق الخطوات المحددة في النموذج و التي سنعرضها بشكل مفصل لاحقاً ، كما سيتم استخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الاجتماعية (SPSS) من خلال الاختبارات الإحصائية المناسبة لاختبار فرضيات الدراسة والخروج بنتائج .

1.مصادر جمع البيانات

اعتمدت الدراسة على المصادر التالية لجمع البيانات:

- الكتب والمراجع العربية والأجنبية والمقالات والدوريات وغيرها من مصادر المعلومات التي تناولت موضوعي إدارة الأرباح والمعايير المحاسبية.
- جميع البيانات والمعلومات المالية المتعلقة بالشركات عينة الدراسة.
- التقارير الدورية الصادرة عن بورصة الجزائر والشركات عينة الدراسة .

2.إجراءات الدراسة

لإتمام الدراسة التطبيقية تم الاعتماد على مجموعة من الخطوات و الإجراءات المتمثلة فيمايلي:

- تحديد مجتمع وعينة الدراسة.
- تحديد متغيرات الدراسة و طرق قياسها .
- تجميع وتفريغ البيانات من موقع بورصة الجزائر[1]ومن المواقع الالكترونية للشركات عينة الدراسة باستخدام برنامج (excel).
- بعد الحصول على البيانات المتعلقة بالمتغير التابع و المستقل والمتغيرات الضابطة، تم إدخالها في البرنامج الإحصائي(SPSS) من أجل معالجتها وتحليلها باستخدام الاختبارات الإحصائية الموضحة في الفقرات القادمة.
- تحليل النتائج و تفسيرها.
- وأخيرا تقديم الإطار المقترح للدراسة، بناءً على نتائج الدراسة والدراسات السابقة.

ثانياً: الأساليب الإحصائية المعتمدة

لاختبار فروض الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، تم تحليل البيانات بالاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية التي توفرها البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وفق ما يخدم أهداف الدراسة، وذلك من خلال تنفيذ الاختبارات الإحصائية التالية:

– الإحصاءات الوصفية: اعتمدت الدراسة على مجموعة من الأساليب الإحصاءات الوصفية لوصف متغيرات الدراسة وترتيبها حسب أهميتها النسبية، من متوسطات حسابية، وانحرافات معيارية، والقيم العليا والدنيا.

– اختبار التوزيع الطبيعي: لاختبار مدى إتباع متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي، ففي حال أن توزيعها كان طبيعيا يتم استخدام الاختبارات المعلمية (parametric test)، أما في حالة عدم إتباعها للتوزيع الطبيعي اللجوء إلى الاختبارات اللامعلمية (non- parametric test)، حيث اعتمدت الدراسة على اختبار (Kolmogorov- Smirnov) الذي ترتبط نتائجه بقيمة المعنوية (sig)، فإذا كانت قيمة (Sig.) لمتغيرات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05) يدل على إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.

– اختبار تحليل التباين الأحادي (Anova): وذلك لمقارنة متوسطات المتغير التابع في كل فئة من فئات المتغير المستقل.

– تحليل الارتباط: وذلك بالاعتماد على معاملات ارتباط بيرسون (pearson correlation) لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة.

– الاختبارات اللامعلمية:(Non – parametric tests): تم الاعتماد على الاختبارات اللامعلمية من خلال اختبار(Wilcoxon signed-rank test) والذي يستخدم في تحديد ما إذا كان هناك اختلاف أو فروق بين عينتين مرتبطتين فيما يتعلق بمتغير تابع معين، ويعد بديلاً لاختبار T لعينيتين مرتبطين في حالة أن المتغيرات لم تكن تتبع التوزيع الطبيعي.

– تحليل الانحدار الخطي البسيط(Simple linear regression): لمعرفة تأثير متغير المعايير المحاسبة – المعبر عنها بالنظام المحاسبي المالي – المطبقة على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية المدرجة في البورصة خلال فترة الدراسة الممتدة من (2006-2013).

– الانحدار الخطي المتعدد (Multiple linear regression): و ذلك بهدف قياس وذلك لقياس تأثير كل من المتغير المستقل – المعايير المحاسبية– و المتغيرات الضابطة (مديونية الشركة، ربحية الشركة) على العلاقة بين المتغير التابع والمستقل – إدارة الأرباح – المعبر عنها بالقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية.

ثالثاً: مجتمع و عينة الدراسة

تتعلق الدراسة بتقييم ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية من خلال تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي المعد وفق توجهات المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية.

و استهدفت الدراسة التطبيقية الشركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر التي تتكون من سوقين هما:

1. **سوق سندات رأس المال:** تتكون من السوق الرئيسية و هي السوق الموجهة للشركات الكبرى. ويوجد حالياً أربع (04) شركات مُدرجة في تسعيرة السوق الرئيسية، وسوق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المخصصة للشركات الصغيرة والمتوسطة، الذي تم إنشاءه في سنة 2012 بموجب نظام لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها رقم 12-01 المؤرخ في 18 صفر 1433 الموافق 12 يناير 2012، المعدّل والمتمّم للنّظام رقم 97-03 المؤرخ في 17 رجب 1418 الموافق 18 نوفمبر 1997 المتعلّق بالنّظام العام لبورصة القيم المنقولة. (صادر في الجريدة الرسمية رقم 41 بتاريخ 15 يوليو 2012).

2. **سوق سندات الدين:** والتي تتكون من سوق سندات الدين التي تصدرها الشركات ذات الأسهم والهيئات الحكومية والدولة. و يوجد سند واحد مدرج في تسعيرة هذه السوق، و هو خاص بمجمع دحلي (Groupe DAHLI) التي من المقرر أن يحل تاريخ استحقاق سندها في سنة 2016.

3.وسوق كتل سندات الخزينة العمومية (OAT) المخصصة للسندات التي تصدرها الخزينة العمومية الجزائرية. وتأسست هذه السوق في سنة 2008 وتحصي حالياً 27 سنداً للخزينة العمومية مدرجة في التسعيرة بإجمالي أكثر من 320 مليار دينار جزائري.

و الجدول(4-1) يعرض الشركات المساهمة في سوقي الأسهم والسندات للفترة 2002- 2013:

الجدول(4-1):الشركات المدرجة في البورصة 2002-2015

الشركة	السوق	الوضعية الحالية
ALLIANCE ASSURANCES	الأسهم	مدرجة
ALC : ARAB LEASING CORPORATION SPA	السندات	غير مدرجة
ALGERIE TELECOM SPA	السندات	غير مدرجة
AIR ALGERIE	السندات	غير مدرجة
CEVITAL	السندات	غير مدرجة
CHAINE EGH ELAURASSI	الأسهم	مدرجة
DAHLI	السندات	مدرجة
ENTP – ENTREPRISE NATIONALE DES TRAVAUX AUX PUITS	السندات	غير مدرجة
EEPAD TISP	السندات	غير مدرجة
ENAFOR – ENTREPRISE NATIONALE DE FORAGE	السندات	غير مدرجة
ERIAD SETIF	السندات	غير مدرجة
ETRHB HADDAD	السندات	غير مدرجة
GROUPE SAIDAL	الأسهم	مدرجة
MAGHREB LEASING ALGERIE (MLA)	السندات	غير مدرجة
NCA ROUIBA	الأسهم	مدرجة
SONELGAZ	السندات	غير مدرجة
SRH – SOCIETE DE REFINANCEMENT HYPOTHECAIRE	السندات	غير مدرجة

المصدر: من إعداد الباحثة انطلاقاً من معطيات موقع بورصة الجزائر .(http://www.sgbv.dz/)

ووصولاً لموضوعية أكثر في البحث تم الأخذ في الإعتبار مايلي :

- حصر الشركات عينة الدراسة في الشركات المساهمة خلال الفترة الممتدة من 2006 إلى 2013، ونظرا لصغر حجم العينة ومحدوديتها تم إدراج شركة سونلغاز (SONELGAZ) ضمن العينة رغم أنها لم تعد مدرجة في البورصة خلال 2013. أما بالنسبة لشركة (NCA -ROUIBA) فقد أصبحت مساهمة في البورصة في عام 2011 ونظراً لتوفر جميع البيانات المالية المتعلقة بها خلال الفترة (2006-2013) فقد تم إدراجها ضمن عينة الدراسة.

وبناءً عليه تم حصر عينة الدراسة في 5 شركات مساهمة في سوقي الأسهم والسندات في بورصة الجزائر خلال الفترة (2006-2013).

- تم الحصول على البيانات المالية اللازمة للتحليل والمتمثلة في التقارير المالية وسجلات المعلومات للشركات المدرجة(les notices d'informations) للشركات محل الدراسة خلال الفترة الممتدة من(2006-2013) من خلال الرجوع إلى موقع بورصة الجزائر[2] و الموقع الخاص بلجنة مراقبة عمليات البورصة (COSOB)[3]، فضلاً عن الرجوع إلى المواقع الالكترونية للشركات المعنية في حالة عدم توفر التقارير المالية في المواقع المذكورة.

- كما تم استبعاد جميع البنوك و شركات التأمين نظراً لخصوصية أنظمتها المحاسبية.

- تمثل سنة 2010 بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، وبناءاً عليه سيتم إجراء المقارنة بين ممارسات إدارة الأرباح خلال الفترتين 2009- 2006 (فترة ما قبل التطبيق) و 2010- 2013 (فترة ما بعد التطبيق).

- اشتملت التقارير المالية للفترة 2006_2009 على الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج. أما خلال الفترة 2010 _2013 الميزانية، دول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة ودول التغيرات في الأموال الخاصة[4].

فترة ما قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي	**فترة ما بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي**
2009-2006	2013-2010
2010	

وانطلاقا مما سبق تم تحديد الشركات محل الدراسة وفقاً لما هو معروض في الجدول (4-2) الذي يعرض بعض المعلومات المتعلقة بها.

الجدول(4-2): الشركات محل الدراسة

الرقم	الشركة	رأس المال	القطاع	النوع	الموقع الالكتروني
1	groupe SAIDAL	شركة مساهمة برأس مال 2.500.000.000 دج	الصيدلة	سند رأس المال	www.saidal.dz
2	NCA ROUIBA	شركة مساهمة برأس مال 849 195 000 دج	الصناعات الغذائية.	سند رأس المال	www.rouiba.com.dz
3	SPA DAHLI	شركة مساهمة برأس مال 20 882 40 000 دج	الفندقة	سند الدين	www.algermedina.net
4	Hotel AURASSI	شركة مساهمة برأس مال 1.500.000.000 دج	الفندفة	سند رأس المال	www.el-urassi.com
5	Groupe SONELGAZ	شركة مساهمة برأس مال 1500000000 دج	الطاقة	سند الدين	www.sonelgaz.dz

المصدر: من إعداد الباحثة

المبحث الثاني: متغيرات الدراسة و قياسها

يهدف هذا المبحث إلى تحديد متغيرات الدراسة من متغير تابع ومستقل، ومتغيرات ضابطة، وأيضا توضيح كيفية قيـاسها وصولاً إلى تحديد نموذج الدراسة المعتمد.

أولاً: تحديد متغيرات الدراسة

تتكون متغيرات الدراسة من متغير تابع هو إدارة الأرباح ومتغير مستقل يتمثل في المعايير المحاسبية ممثلا في توجه الجزائر نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يتماشى مع متطلبات المعايير الدولية إضافة إلى مجموعة من المتغيرات الضابطة التي من المتوقع أن يكون لها تأثير على المتغير التابع.

1. **المتغير التابع:** يتمثل المتغير التابع للدراسة في إدارة الأرباح، حيث تستخدم المستحقات الاختيارية كمؤشر لإدارة الأرباح باعتبار أنها تقيس أثر الانتقال من فترة إلى أخرى دون حساسية لزيادة الأرباح أو انخفاضها.

وسيتم قياس المتغير التابع باستخدام القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية، بحيث يتمثل الهدف من استخدام القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في التركيز على حجم التدخل الإداري في العملية المحاسبية وإهمال الإشارة سواء أكانت مستحقات سلبية أو موجبة.

فكما أشرنا في الجانب النظري للدراسة، اعتمدت الدراسات السابقة على عدة نماذج لقياس المستحقات الاختيارية (Dechow, Sloan, & Sweeney, 1995; Jones, 1991; Kothari et al., 2005,...). فمن خلال هذه الدراسة سيتم الاعتماد على نموذج(Kothari et al. 2005) لحساب مستحقات الاختيارية نظرا لاستخدامه على نطاق واسع في معظم الدراسات الحديثة.

2.**المتغير المستقل:** يتمثل المتغير المستقل للدراسة في المعايير المحاسبية المطبقة في الشركات الجزائرية والتي ستميز فترتي ما قبل وما بعد تطبيق النظام المحاسبي الذي يستمد مبادءه من المعايير المحاسبية الدولية.

فكما ناقشناه سابقاً، فإن اعتماد معايير المحاسبة الدولية يحتمل أن يكون لها آثار إيجابية أو سلبية على ممارسات إدارة الأرباح .

وفقا للفرضية المعتمدة في الدراسة نتوقع وجود علاقة سلبية بين اعتماد المعايير المحاسبية الدولية وإدارة الأرباح الانتهازية.

ولقياس المتغير المستقل سنعتمد على المتغير الوهمي(Dummy Variables) من خلال إعطاء القيم التالية:

القيمة (1): فترة ما قبل التطبيق(2006-2009). و

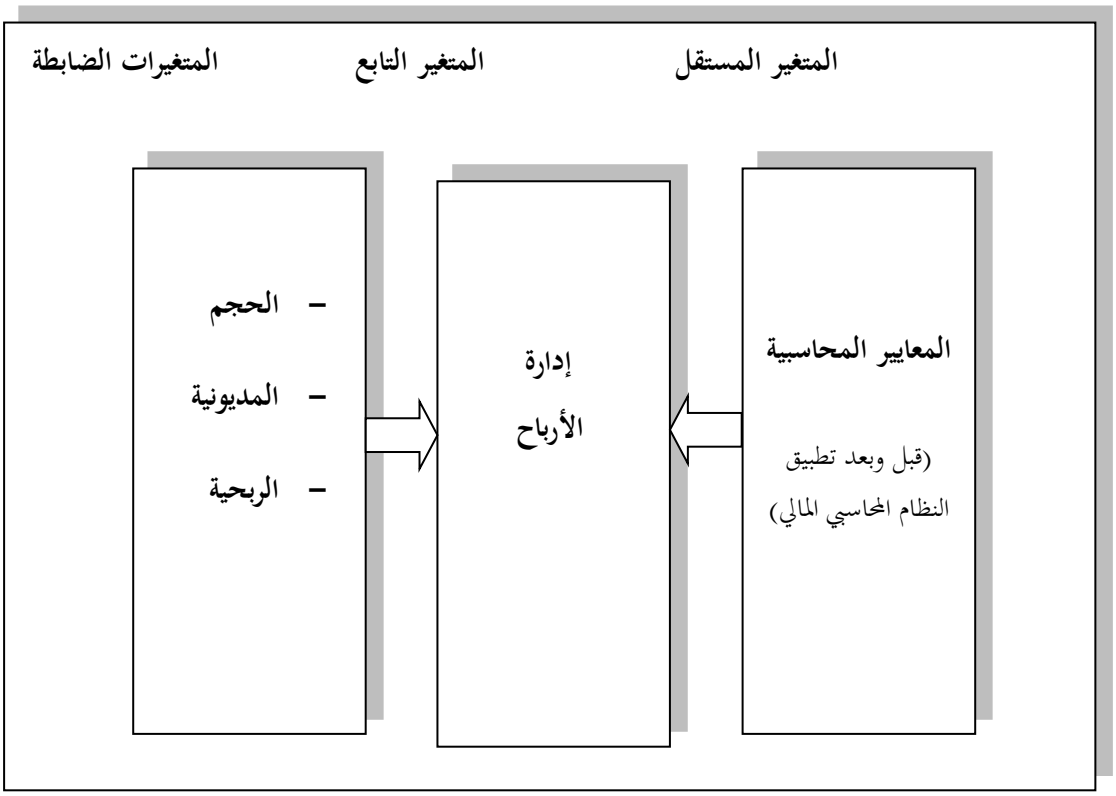
القيمة (2): فترة التحول نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي (2010-2013).

3.**المتغيرات الضابطة:** وهي المتغيرات المستقلة التي لا تدخل ضمن المعالجة التجريبية، ولكنها تكون جزءاً من التصميم التجريبي للبحث، والغرض من إدراجها في الدراسة هو الإقلال من الخطأ في النتائج الناجم عن تأثير هذه المتغيرات على المتغير التابع.

وفقاً لما جاء بالدراسات السابقة فهناك عدة عوامل أخري تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح و التي من أبرزها: حجم الشركة، مديونية الشركة، ربحية الشركة...

والشكل أدناه يعرض متغيرات الضابطة التي أخذت بها الدراسة:

الشكل (4-1): متغيرات الدراسة



المصدر: من تصور الباحثة

ثانياً: قياس إدارة الأرباح

اعتمدت الدراسة على القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية (DA) لقياس إدارة الأرباح وذلك بما يتفق مع العديد من الدراسات السابقة في الموضوع، باستخدام نموذج (Kothari)، الذي اعتمد على نموذج جونز المعدل (Modified Jones model) حيث ادخل عليه معدل العائد على الأصول (ROA) والذي يمثل النسبة بين الربح الصافي وإجمالي الأصول في بداية للفترة من خلال يمتاز بحداثته ودقته.

وسيتم حساب المستحقات الاختيارية وفق الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: خلال هذه الخطوة تم حساب المستحقات الإجمالية (TA) للشركات عينة الدراسة خلال الفترة 2006-2013، وفق الصيغة التالية:

$$TACCit = EXBit – CFOit……………………………………(1)$$

بحيث:

$TACC_{it}$= المستحقات الإجمالية للشركة i في الفترة t.

EXB_{it} = صافي الربح للشركة i في الفترة t.

CFO_{it}= التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للشركة i في الفترة t.

i : مؤشر السنوات وهي الفترة الممتدة من 2006 إلى 2013.

t: الشركات عينة الدراسة من 1 إلى 5.

ويمثل التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية (CFO) التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة العادية للشركة، بحيث يشير إلى قدرة الشركة على توليد ما يكفي من التدفقات نقدية للحفاظ على أعمالها ونموها، أو ما إذا كانت في حاجة إلى تمويل خارجي.

و نظرا لعدم إمكانية الحصول على قيمة التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية مباشرة من جدول تدفقات الخزينة لجميع الشركات محل الدراسة خلال فترة (2006 - 2013) يتم حسابه وفق المعادلة التالية:

التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية = قدرة التمويل الذاتي – التغير في احتياجات رأس المال العامل

حيث:

- قدرة التمويل الذاتي= نتيجة الدورة + مخصصات الاهتلاكات و المؤونات .
- التغير في احتياجات رأس المال العامل= التغير في حسابات المدينين+ التغير في المخزون– التغير في حسابات الديون قصيرة أجل.

وباعتبار أن جميع متغيرات المعادلة معروفة، سيتم حساب المستحقات الإجمالية بشكل مباشر من البيانات المالية للشركات عينة الدراسة، حيث يشمل مؤشر للسنوات من 2006 إلى غاية 2013، بحيث تشكل الفترة من

2006 إلى غاية 2009 فترة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني(PCN) أي فترة ما قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي، والفترة من 2010 إلى 2013 فترة التحول نحو النظام المحاسبي المالي(SCF) المستمد من المعايير المحاسبية الدولية.

الخطوة الثانية: تحديد المعاملات(α1, α2 , α3، α4) وذلك لحساب المستحقات صغير الاختيارية، من أجل القدرة على تحديد مستحقات الاختيارية في وقت لاحق.

يتم استخدام الصيغة التالية لحساب مستحقات غير الاختيارية باستخدام نموذج (Kothari) الذي يعتمد على العائد على الأصول (ROA) كمقياس لأداء الشركة للمعادلة (1) وفق مايلي:

$$TACCit /Ai_{t-1}= \alpha1(1 /Ai_{t-1}) +\alpha2(\Delta[(\Delta REV_{it} -\Delta REC_{it})/ /Ai_{t-1})+\alpha3(PPEit /Ai_{t-1}) +\alpha4ROA_{it} + ei...(2)$$

حيث:

$TACC_{it}$= المستحقات الإجمالية للشركة i في الفترة t.

Ai_{t-1} = مجموع الأصول للسنة (t-1)

ΔRev_t = التغير في الإيرادات في سنة(t)

PPE_t= الأبنية والمصانع والمعدات في سنة (t)

ROA_{it}: العائد على الأصول للفترة (t-1) ، والذي يساوي نسبة بين الربح لصافي وإجمالي الأصول في بداية للفترة.

i :مؤشر السنوات وهي الفترة الممتدة من 2006 إلى 2013.

t: الشركات عينة الدراسة.

α1, α2, α3, α4: معاملات الانحدار.

ei = الخطأ العشوائي

وسيتم حساب المتغيرات(ΔREV, PPE, ΔREC, ROA) باستخدام البيانات التاريخية من التقارير السنوية للشركات محل الدراسة خلال الفترة 2006-2013.

أما معاملات الانحدار (α1, α2, α3,4α) سيتم حسابها باستخدام معادلة الانحدار الخطي المتعدد لجميع المتغيرات التي تقيس درجة تغييرات متغير تابع مع تغير المتغير المستقل.

الخطوة الثالثة:

سيتم من خلالها حساب مستحقات الغير اختيارية بهدف تحديد مستحقات الاختيارية، حيث إن المستحقات الاختيارية تشتمل على ذلك الجزء من المستحقات التي لا تنشأ من الأنشطة التشغيلية، والتي تشير غالبا إلى وجود قدر من ممارسات إدارة الأرباح .

ويتم استخدام الصيغة التالية لحساب المستحقات غير الاختيارية:

$$NDA_{(i,t)} = a1\,[1/A_{(i,t-1)}] + a2\,[\Delta REV_{(i,t)} - \Delta REC / A_{(i,t-1)}] + a3\,[PPE(i,t)/A_{(i,t-1)}] + a4\,ROA_{(i,t)} \ldots (3)$$

حيث:

NDA_t : المستحقات غير الاختيارية لسنة (t)

$1/A_{t-1}$: نسبة 1 إلى إجمالي الموجودات لسنة سابقة (t-1)

ΔRev_t :التغير في إيرادات السنة (t)

ΔRec_t:التغير في حسابات العملاء في السنة (t)

PPE_t: الأبنية والمصانع والمعدات في السنة (t)

ROA_{it}: العائد على الأصول للفترة (t-1)، والذي يساوي نسبة بين الربح لصافي وإجمالي الأصول في بداية للفترة.

الخطوة الرابعة: تحديد المستحقات الاختيارية (DA)

من أجل التحقق من وجود تلاعب في الأرباح من الضروري الفصل بين كل من المستحقات الاختيارية وغير الاختيارية.و نظراً لصعوبة تحديد أو الحصول على المستحقات الاختيارية، سيتم حسابها من خلال الفرق بين إجمالي (TACC) المستحقات والمستحقات غير الاختيارية (NDA) وفق المعادلة التالية:

$$DAit = TACC_{it} - NDA_{it} \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (4)$$

حيث:

DA: المستحقات الاختيارية

NDA: المستحقات الغير اختيارية

TACC: إجمالي المستحقات

i: مؤشر السنوات وهي الفترة الممتدة من 2006 إلى غاية 2013.

t : الشركات عينة الدراسة

ثالثاً: إعداد نموذج الدراسة

بهدف تحليل تأثير التوجه نحو اعتماد النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية عينة الدراسة، سيتم الاعتماد على – القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية (DA) كمتغير تابع لقياس إدارة الأرباح لقياس تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية للمقارنة بين الفترتين (2006-2009) فترة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني والفترة الثانية (2010 -2013) فترة تطبيق النظام المحاسبي المالي.

وسيتم بناء وتحليل نموذج الدراسة على مرحلتين، ففي المرحلة الأولي سيتم قياس تأثير العلاقة بين معيار المحاسبة المستخدمة و مستوى الاستحقاق الاختيارية خلال المعادلة التالية:

$$| DA_{it} | = b0(X1) + Error$$

حيث:

$$| DA_{(i,t)} | = | TACC - NDA_{it} |$$

X1: يعبر المعايير المحاسبية المستخدمة .

ومن ثم اختبار أثر المتغيرات الضابطة، ووفقا لما أشارت له العديد من الدراسات فإن ممارسات إدارة الأرباح تتأثر بعوامل أخري مرتبطة بالظروف التشغيلية التي تمر فيها الشركة، و ضريبة الدخل، ومديونية الشركة...، لذا سيعتمد نموذج الدراسة على اختبار تأثير بعض أبرز هذه العوامل والمتمثلة في:

- **حجم الشركة** (X2) : نظرا للعلاقة السابقة التي تم الإشارة لها في الجانب النظري بين حجم الشركة والتوجه نحو ممارسات إدارة الأرباح، فمن الضروري أن نتوقع أن مستوى إدارة الأرباح في الشركات عينة الدراسة مرتبط بحجمها. فلقياس حجم الشركة هناك عدة مقاييس أهمها إجمالي الأصول، إجمالي المبيعات، عدد العمال...، إلا أن هذه الدراسة اعتمدت على اللوغريتم الطبيعي لإجمالي الأصول.
- **مديونية الشركة** (X3) : نظرا للعلاقة بين مديونية الشركة وإدارة الأرباح، والتي أشارت لها العديد من الدراسات السابقة، فمن المنطقي أن يكون هناك احتمال وجود علاقة تربط بين مستوى إدارة الأرباح و مستويات مديونية للشركات عينة الدراسة بعد توجها نحو اعتماد النظام المحاسبي المالي في إعداد تقاريرها المالية. ولقياس مديونية الشركة التي رمزنا لها بـ (X3) من خلال إجمالي الديون منسوبة لإجمالي الأصول .
- **ربحية الشركة** (X4) : الغرض من إدارة الأرباح هو التأثير على الأرباح المعلنة للوصول لرقم ربح محدد سواءً بالزيادة أو النقصان تحقيقاً لغايات معينة، لهذا رمزنا لربحية الشركة ب (X3) و التي تم قياسها بالاعتماد على معدل العائد على الأصول.

والجدول (4-3) يقدم عرضاً مختصراً لمتغيرات نموذج الدراسة وكيفية قياسها.

الجدول (4–3): متغيرات الدراسة وقياسها

المتغير	التعريف
إدارة الأرباح	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية.
المعايير المحاسبية	المتغير الوهمي dummy variable: 1 : فترة ما قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي 2: فترة ما بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي
حجم الشركة	إجمالي الديون منسوبة إلى إجمالي الأصول
مديونية الشركة	إجمالي الديون منسوبة إلى إجمالي الأصول .
ربحية الشركة	الربح التشغيلي منسوب إلى إجمالي الأصول.

المصدر: من إعداد الباحثة انطلاقا مما سبق

وعليه سيتم صياغة نموذج الانحدار الدراسة وفق المعادلة الرياضية التالية ما يلي:

$$| DA | = b0(X1) + b1(X2) + b2(X3) + b3\ (X4) + Error$$

حيـث:

| DA | : القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية.

X1: المعايير المحاسبية المطبقة(فترة قبل وبعد اعتماد النظام المحاسبي المالي).

X2 : حجم الشركة والمعبر عنه عن اللوغريتم الطبيعي لأجمالي الأصول0

X3 : مديونية الشركة والذي يمثل إجمالي الديون منسوبة إلى إجمالي الأصول.

X4 : ربحية الشركة والتي تمثل الربح التشغيلي منسوب إلى إجمالي الأصول.

b4 ، b3، b2، b1،b0 : معاملات نموذج الانحدار المتعدد.

Error: ويمثل الخطأ العشوائي للنموذج.

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يعرض هذا المبحث نتائج اختبار فرضيات الدراسة من خلال قياس التطور في ممارسات إدارة الأرباح تحت تأثير التغير في المعايير المحاسبية المطبقة في الشركات الجزائرية عينة الدراسة من خلال توجهها نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال دراسة وتحديد حجم واتجاه المستحقات الاختيارية بالاعتماد على نموذج (Khotari etal.,2005)، ومقارنتها بين فترتي قبل وبعد اعتماد المعايير النظام المحاسبي المالي.

أولاً: الإحصاءات الوصفية

قبل التطرق إلى النتائج الإحصائية واختبار فروض الدراسة لابد من عرض الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة عن طريق حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل متغير من متغيرات الدراسة وتفسيرها.

1. قياس المستحقات الاختيارية

تم حساب المستحقات الاختيارية (DA) بالاعتماد على نموذج (Kothari etal., 2005) وفق الخطوات التي تم الإشارة لها سابقا.

فبعد تجميع كافة البيانات المطلوبة لكل شركة وكل سنة من سنوات الدراسة تم الحصول على المتغيرات المطلوبة في قاعدة البيانات للفترتين (2006–2013)، ومن خلال المعادلة رقم (1) تم حساب إجمالي المستحقات لفترتي الدراسة.

يعرض الجدول (4-4) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات نموذج (Kothari etal., 2005) للدراسة من متوسط حسابي، وانحراف معياري، وكل من القيمة الأعلى و القيمة الأدنى، التي تم استخراجها من بيانات القوائم المالية للشركات محل الدراسة لفترة الدراسة الممتدة من عام 2006 إلى غاية 2013، والتي تم عرضها في فترتين – فترة ما قبل تطبيق النظام المحاسبي (PCN) – و– فترة ما بعد التطبيق (SCF)–، بحيث:

- أظهرت النتائج ارتفاع متوسط التغير في الإيرادات (ΔRev)، و متوسط التغير في حسابات العملاء (ΔRec) في الفترة ما بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي(2010-2013).
- كما أن متوسط الأبنية والمصانع والمعدات (PPE/Ait-1) ارتفع بشكل ملحوظ في مرحلة ما بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث بلغ متوسط الأبنية والمصانع والمعدات للفترة ما قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي (0,649) بانحراف معياري (0,591) مقابل متوسط حسابي قدر بـ (0,736) بانحراف معياري (0,216) لفترة اعتماد النظام المحاسبي المالي، الأمر الذي يمكن إرجاعه بشكل أساسي إلى الطرق الجديدة التي تبناها النظام المحاسبي المالي لتقييم وإدراج التثبيتات، فإضافة إلى التكلفة التاريخية اعتمد النظام المحاسبي المالي طرقاً أخرى كالقيمة العادلة، نسبة الانجاز، والقيمة الحالية.

- في حين شهد متوسط العائد على الأصول (ROA) تراجعاً في الفترة ما بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي، ويمكن إرجاع ذلك إلى بعض النتائج السلبية المحققة من بعض الشركات محل الدراسة خلال الفترة (2010-2013).

الجدول (4–4): الإحصاءات الوصفية

المتغيرات	2009-2006					2013-2010					2006-2013				
	N	Min	Max	Mean	Std. Deviation	N	Min	Max	Mean	Std. Deviation	N	Min	Max	Mean	Std. Deviation
PPE/A_{it-1}	20	0,008	2,784	0,649	0,591	20	0,297	1,011	0,736	0,216	40	0,008	2,784	0,693	0,441
ΔREV_{it}	20	-0,231	0,238	0,0201	0,116	20	-0,249	0,449	0,035	0,142	40	-0,249	0,449	0,028	0,128
ΔREC_{it}	20	-0,0671	0,093	0,0128	0,0354	20	-0,073	0,176	0,013	0,0529	40	-0,073	0,177	0,0129	0,0444
RAO_{it}	20	0.00	0,11	0,0312	0,036	20	-0,05	0,12	0,027	0,04226	40	-0,05	0,12	0,0294	0,0389

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي

و بالاعتماد على برنامج (Excel)، وبرنامج البحوث الإحصائية (SPSS) تم حساب المعاملات ($\alpha1, \alpha2, \alpha3, \alpha4$) وفق المعادلة رقم(3)، وكانت النتائج على النحو التالي:

الجدول(4–5): معاملا ت الانحدار لنموذج (Kothari)

المتغيرات	المعاملات	الفترة	
		2009-2006	2013-2010
$1/A_{(i, t-1)}$	**α1**	-22129165,31	549721789,400
$PPE_{(i,t)} / A_{(i, t-1)}$	**α 2**	- 0.012	0.044
$(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/ A_{(i, t-1)}$	**α3**	- 0.018	0.03
$ROA_{(i,t)}$	**α4**	0.092	-0.798

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

وبذلك يمكن تحديد معادلتي الانحدار لفترتي الدراسة كالأتي:

معادلة الانحدار للفتره 2006- 2009:

$NDA_{(i,t)} = \mathbf{-22129165,31}\ [1/A_{(i,t-1)}] - \mathbf{0,012}\ [(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/ A_{(I,T-1)}] - \mathbf{0,018}\ [PPE_{(i,t)}/A_{(i,t-1)}]\ \mathbf{0.092} + ROA_{(i,t)}$.

معادلة الانحدار للفترة 2010-2013:

$NDA_{(i,t)} = \mathbf{549721789,400}\ [1/A_{(i,t-1)}] + \mathbf{0.044}\ [(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/ / A_{(i,t-1)}] + \mathbf{0\ ,03}\ [PPE_{(i,t)}/A_{(i,t-1)}]\ \mathbf{0.798} - ROA_{(i,t)}$.

فبعد تحديد جميع معاملات الانحدار، يبقى متغير المجهول الوحيد في المعادلة هو المستحقات غير اختيارية (المتغير تابع) الذي سيحسب وفق معادلة رياضية بسيطة بطرح المستحقات غير الاختيارية من إجمالي المستحقات لكل شركة و كل عام.

2. الإحصاءات الوصفية لمتغيرات نموذج الدراسة

يعرض الجدول (4-6) الإحصاءات الوصفية لمتغير الدراسة التابع (إدارة الأرباح) المعبر عنه بالقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية، والمتغيرات الضابطة (حجم الشركة، مديونية الشركة، ربحية الشركة)، أما المتغير المستقل (المعايير المحاسبية) فقد تم التعبير عنه بمتغير وهمي (dummy variable) من خلال إعطاء القيمة(1) للبيانات المالية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) و القيمة(2) للبيانات المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي(SCF).

وتظهر نتائج الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة من خلال الجدول(4-6) وفق الأتي:

- قدر المتوسط الحسابي للقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية |DA| منسوبة إلى إجمالي الأصول للفترة(2006-2013) بـ (0,0725) بانحراف معياري (0,05471)، وقد حققت شركة (NCA-ROUIBA) أقل مستوياتها في سنة 2007 والذي قدر بـ (0,00092635).

في حين سجل مجمع صيدال (Groupe SAIDAL) أعلى مستوى في سنة 2010 ، و الذي قدرت بـ (0,18581904)، ويُعزى ذلك برأي الباحثة إلى أن سنة 2010 هي سنة التحول الإلزامي نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي، ما يتيح الفرصة لاستخدام الأحكام والتقديرات الشخصية نتيجة للتطبيق الأول للقواعد والسياسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي .

- أما بالنسبة للمتغير الضابط –حجم الشركة– والمقاس باللوغريتم الطبيعي لإجمالي الأصول قد بلغ المتوسط الحسابي للفترة (2006-2013) بـ (24,0785) بانحراف معياري (2,16725) ما يعكس أن تشتت القيم عن بعضها البعض ضعيف، بمعنى عدم وجود فرق كبير في حجم الشركات عينة الدراسة خلا فترة الدراسة.

ورجعت أقل قيمة لشركة (ROUIBA -NCA) في عام 2006، و التي قدرت بـ (24,0785) ، في حين سجل مجمع سونلغاز (Groupe SONELGAZ) أعلى قيمة سنة 2013 بـ .(28,76323009) .

- في حين بلغ متوسط المديونية للشركات عينة الدراسة في الفترة (2006–2013) بـ (0,51900) بانحراف معياري (0,15679)، حيث قدرت أعلى مستوياتها ب (0.8305) والتي رجعت إلى مجمع صيدال، أما أدنى مستوياتها فقدرت بـ (0.2265) والتي رجعت لمجمع دحلي (Groupe DAHLI) في عام 2007 .

- أما بالنسبة لربحية الشركة التي تم قياسها بمعدل العائد على الأصول للفترة (2006-2013) حيث قدر المتوسط الحسابي بـ (0,0285) بانحراف معياري (0,0387). وقدرت أعلى قيمة بـ (0.1240) والتي عادت إلى مجمع صيدال(Groupe SAIDAL) في عام 2010 في حين سجلت شركة سونلغاز (Groupe SONELGAZ) أدنى مستويات الربحية بـ (0.0529-) في عام 2011.

- والملاحظ أن معدل العادل على الأصول (RAO) تراجع في الفترة الموالية لاعتماد النظام المحاسبي المالي، وهذا راجع برأي الباحثة للنتائج السلبية المحققة من طرف مجمع سونلغاز (Groupe SONELGAZ) خلال السنوات2011-2012-2013.

الجدول (4–6):الإحصاءات الوصفية لمتغيرات نموذج الدراسة.

المتغيرات	2006–2013				2013–2010				2009–2006			
	الانحراف المعياري	Mean	Max	Min	الانحراف المعياري	Mean	Max	Min	الانحراف المعياري	Mean	Max	Min
المتغير المستقل					المعايير المحاسبية – متغير وهمي –							
المستحقات الاختيارية | DA |	0,05471	0,0725	0,1858	0,0009	0,04293	0,1123	0,1858	0,0162	0,04293	0,112	0,1334	0,0162
المتغيرات الضابطة												
حجم الشركة	2,16725	24,0785	28,76	21,01	2,2217	24,39	28,7632	21,8195	2,1212	23,7663	28,0845	21,0129
مديونية الشركة	0,15679	0,5190	0,8305	0,2265	0,1688	0,5672	0,8305	0,2767	0,47089	0,47089	0,82159	0,2265
ربحية الشركة	0,0387	,0285	0,1240	-0,05298	0,02948	0,01658	0,0955	-0,05298	0,0405	0,04050	0,12404	3,786

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

ثانياً: الانحدار الخطي المتعدد لنموذج الدراسة

لمعالجة مشكلة الدراسة ولتحقيق أهدافها تم إعداد نموذج يتضمن كل من المتغير التابع، والمستقل، والمتغيرات الضابطة في شكل معادلة انحدار خطي متعدد، يربط بين المتغيرات المستقلة والضابطة والمتغير التابع المتمثل في إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية عينة الدراسة خلال الفترة (2006-2013).

فكما هو معروف يهتم تحليل الانحدار الخطي المتعدد بتحديد أثر متغيرات مستقلة كمية على متغير تابع كمي، فقبل أن نستطيع تطبيق نموذج الانحدار يتطلب تتحقق مجموعة من الافتراضات الأساسية التي يجب توافرها في بيانات المستخدمة والتي تم تحديدها فيمايلي:

- حجم العينة: كلما زاد حجم العينة كان التوقع أفضل (يفضل أن يكون هناك 15 حالة من أجل كل متحول مستقل).
- Multicolinearity: والتي تعبر عن مدى ترابط المتغيرات المستقلة مع بعضها البعض، ففي حالة الانحدار المتعدد لا يجب أن يكون هناك ارتباط معنوي بين المتغيرات المستقلة حتى نستطيع استنتاج معادل الانحدار.
- القيم الشاذة (Outliers): حيث إن الانحدار المتعدد حساس جداً بالنسبة لهذه القيم، لذلك يجب علينا إما أن نستبعد هذه القيم أو أن نستبدلها بقيم تقريبية، كما أنه من الضروري عند إجراء الاختبار أن نستكشف القيم الشاذة.
- التوزيع الطبيعي للبواقي: يجب أن تكون البواقي تتبع التوزيع الطبيعي(Normality).
- Linearity: أو الخطية وهي أنه يجب أن يكون هناك علاقة خطية بين البواقي والقيم المتوقعة.

1.**دراسة الارتباط بين المتغيرات المستقلة** (Multicolinearity)

يعد استقلال كل متغير من المتغيرات المستقلّة عن بعضها من أهم فرضيات نموذج الانحدار المتعدد، وإذا لم يتحقّق هذا الشرط؛ فإن النموذج الخطّي عندئذ لا يصلح للتطبيق.

2. ولغرض تشخيص مشكلة التداخل الخطي بين المتغير المستقلة والمتغيرات الضابطة تم الاعتماد على مصفوفة الارتباط (Pearson). كما هو مبين في الجدول(4-7) .

الجدول (4–7): مصفوفة الارتباط (Pearson)

	المتغيرات الضابطة والمستقلة	المعايير المحاسبية	حجم الشركة	مديونية الشركة	ربحية الشركة
Pearson correlation	المعايير المحاسبية	1	0.146	0.311	-0.048
	الحجم	0.146	1	0.095	0.382
	المديونية	0.311	0.095	1	-0.054
	الربحية	-0.048	0.382	-0.054	1
Sig	المعايير المحاسبية	-	0.184	0.025	0.025
	الحجم	0.184	-	0.281	0.07
	المديونية	0.025	0.281	-	0.194
	الربحية	0.025	0.07	0.194	-

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

من مصفوفة الارتباط (Pearson) نلاحظ عدم وجود ارتباط قوي بين المتغيرات الضابطة و المتغير المستقل. حيث أن معاملات الارتباط كانت ضعيفة، و لم تتجاوز40%، ما يعني عدم وجود مشكل تداخل خطي بينها، وبالتالي شرط استقلال المتغير المستقل عن المتغيرات الضابطة محقق.

كما يمكن التأكد من عدم وجود مشكلة ارتباط خطي بين المتغيرات الضابطة والمستقلة من خلال اختبار (Collinearity diagnostics)، وذلك بحساب معامل (Tolerance) لكل متغير من المتغيرات المستقلّة، و إيجاد معامل(Variance Inflation Factor VIF)؛ إذ يعد ذلك الاختبار مقياساً لتأثير الارتباط بين المتغيرات المستقلّة فالحصول على قيمة (VIF) أعلى من (5) يشير إلى وجود مشكلة التداخل الخطّي.

فبالعودة إلى الجدول (4–8) نتأكد من عدم وجود ازدواج خطي بين المتغيرات المستقلة، حيث أن جميع معاملات تضخم التباين (VIF) أقل من 5.

الجدول(4–8):Collinearity diagnostics

المتغيرات	Collinearity Statistics	
	VIF	Tolerance
المعايير المحاسبية	1.206	0.829
حجم الشركة	1.176	0.850
مديونية الشركة	1.111	0.9
ربحية الشركة	1.275	0.784

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي

تُشير النتائج في الجدول أعلاه أن قيمة معامل التضخم (VIF) لمتغيرات الدراسة أقل من 5 ما يعني عدم وجود مشكلة تداخل خطي بين المتغيرات المستقلة والضابطة.

3. الكشف عن القيم الشاذة في نموذج الانحدار (Outliers):

كما أشرنا له سابقاً فالانحدار المتعدد حساس جداً بالنسبة للقيم الشاذة، لذا من الضروري قبل إجراء الاختبار لاستكشاف القيم الشاذة.

ويمكن القيام بذلك من خلال تطبيق اختباري (Mahalanobis distance) و(Cooke's distance) للتعرف إلى القيم الشاذة في البيانات، والذي يأخذ شكل مسافات التي تظهر في البيانات بعد تطبيق الاختبار على شكل متحولين جديدين، وبشكل افتراضي فإن المتحولين يظهر لهما الاسمان التاليين (Mah_1) و (Coo_1) على الترتيب.

بالنسبة للأول (Mahalanobis) فإن القيمة العظمى التي يجب أن لا يتجاوزها تتحدد من خلال عدد المتحولات المستقلة الداخلة في معادلة الانحدار حيث تأخذ القيمة 18.47 عندما يكون لدينا أربعة متغيرات مستقلة. أما بالنسبة للمسافة الثانية (Cooke's distance) فيجب أن لا يتجاوز القيمة 1. وتظهر نتائج الاختبارين على في الجدول(4-9) النحو التالي :

الجدول(4–9):residuals Statistics(a)

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	0,0174	0,1487	,17777051	0,0695	40
Std. Predicted Value	-1,382	2,098	,000	0,000	40
Standard Error of Predicted Value	0,011	0,024	,023	0,017	40
Adjusted Predicted Value	0,0181	0,1401	,17673554	0,0693	40
Residual	-0,09407	0,13357	,000000000	0,00000	40
Std. Residual	-1,967	2,793	,000	0,000	40
Stud. Residual	-2,042	2,930	,007	0,002	40
Deleted Residual	-,10223	0,14701	,001034969	0,00026	40
Stud. Deleted Residual	-2,144	3,324	0,003	0,010	40
Mahal. Distance	1,143	8,991	3,900	3,900	40
Cook's Distance	0,000	0,201	0,027	0,024	40
Centered Leverage Value	0,029	0,231	0,100	0,100	40

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

ولكي نستطيع التأكد من القيم الشاذة يتم النظر إلى القيمة العظمى (MAX) والصغرى (MIN) لهذه المسافة والتي تظهر في الجدول المسمى (Residuals statistics)، عندها يمكن ملاحظة القيمة العظمى (MAX) من أجل معرفة إن كانت تتجاوز القيمة الحدية السابقة. أين تُظهر نتائج المقارنة عدم وجود قيم شاذة في بيانات النموذج.

4.التوزيع الطبيعي للبواقي (Normality Test):

تم اختبار التوزيع الطبيعي للبواقي في نموذج الدراسة بالاعتماد على اختبار (Kolmogorov-Smirnov)، كما توضحه النتائج في الجدول أدناه.

الجدول(4–10): التوزيع الطبيعي للبواقي

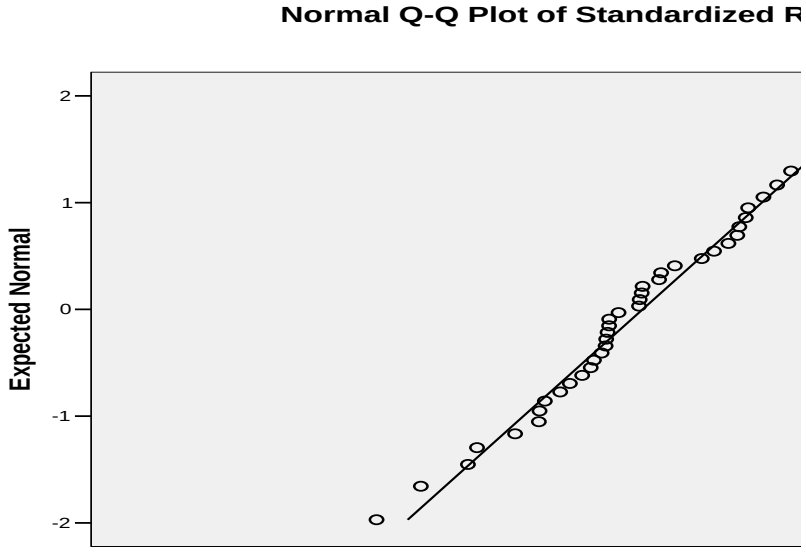
	Kolmogorov-Smirnov(a)		
	Statistic	**df**	**Sig.**
Standardized Residual	0,100	40	0,200

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

تشير النتائج في الجدول (4–13) إلى أن قيمة (Sig=0.2) وهي أكبر من مستوى المعنوية (sig = 0,05)، لذا يمكن القول أن البواقي تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي فإن شرط التوزيع الطبيعي للبواقي محقق. كما يمكن الاستدلال على أن البواقي تتبع التوزيع الطبيعي من خلال الشكل البياني(normal probabity plot).

فمن هذا الشكل نلاحظ أن معظم النقاط تتجمع تقريبا حول الخط المستقيم، وهو ما يعني أيضا اتباعها للتوزيع الطبيعي.

الشكل(4-1): التوزيع الطبيعي للبواقي



المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

ثالثاً: نتائج اختبار الفرض الأول

هدف الفرض الأول إلى تحديد أثر توجه الشركات الجزائرية نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي في سنة 2010 على ممارسات إدارة الأرباح من خلال مقارنة مستويات إدارة الأرباح بين فترتي الدراسة، و المعبر عنها بالقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في الشركات عينة الدراسة بين الفترتين:

2006- 2009: ما قبل اعتماد النظام المحاسب المالي.

و2010-2013: فترة ما بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي.

وجاء الفرض الأول تحت صيغته العدمية وفق الآتي:

الفرض الأول: ليس هناك فروق ذات دلالة معنوية لمستويات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية محل الدراسة للفترة قبل وبعد الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي.

ومن أجل تحديد الاختبارات الإحصائية المناسبة لاختبار الفرض الأولى، من الضروري التحقق من أن المتغيرات المدروسة، والمتمثلة في القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في الفترة 2006- 2009 ($|DA|_{2006-2009}$) و

القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية للفترة 2010- 2013 ($|DA|_{2010-2013}$) تتبع التوزيع الطبيعي بالاعتماد على اختبار التوزيع الطبيعي **(**Kolmogorov-Smirnov**).**

و تعتمد قاعدة قبول الفرضية العدمية بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي بالنظر إلى قيمة المعنوية (sig).

فإذا كانت قيمة المعنوية (sig) أكبر من قيمة (α=0.05) فإننا نقبل الفرضية الابتدائية، أي أن البيانات تتتبع التوزيع الطبيعي، أما إذا كانت أصغر من قيمة (α=0.05) فإننا نرفض الفرضية الابتدائية وبالتالي البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

وتظهر نتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnov) في الجدول (4-11) على النحو التالي:

الجدول(4-11): اختبار التوزيع الطبيعي

	Kolmogorov-Smirnov(a)		
	Statistic	**df**	**Sig.**
$\|DA\|_{2006-2009}$	0,228	20	0,008
$\|DA\|_{2010-2013}$	0,100	20	0,200

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)

يتضح من الجدول (4-11) أن قيمة (sig) والتي تعني المعنوية للمتغيرات المدروسة ليست كلها أكبر من قيمة ألفا (وهي 0.05) ما يعني أن المتغيرات لا تتبع كلها التوزيع الطبيعي.

وبما أن المتغيرات المدروسة لا تتبع كلها التوزيع طبيعي سيتم الاعتماد على الاختبارات اللامعلمية من خلال اختبار (wilcoxon)، الذي يعد بديلاً لاختبار (paired sample t -test)، و يستخدم لمقارنة مجموعتين مرتبطتين بياناتهما غير موزعة توزيعاً طبيعياً. ومن خلال اختبار (wilconxon) سيتم المقارنة بين – القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية (DA)- للفترتين (2006-2009) و (2010-2013)، حيث تظهر نتائج الاختبار كالأتي:

الجدول(4-12): Wilcoxon Signed Ranks Test

	Ranks	**N**	**Mean Rank**	**Sum of Ranks**
$\|DA\|_{2012-2013}$ - $\|DA\|_{2006-2009}$	Negative Ranks	4(a)	3,5	14,00
	Positive Ranks	16(b)	12,25	196,00
	Ties	0(c)		
	Total	20		

المصدر: مخرجات برنامج التحليل الإحصائي

[a] $|DA_{2010-2013}| < |DA_{2006-2009}|$

[b] $|DA_{2010-2013}| > |DA_{2006-2009}|$

[c] $|D_{2010-2013}| = |DA_{2006-2009}|$

يعرض الجدول (4-12) نتائج المقارنة بين الفترتين (2006-2009) و(2010-2013) من خلال عرض بيانات خاصة بنتائج مقارنة الرتب (Ranks) الموجبة والسالبة والتداخلات والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري للرتب.

بحيث يوفر معلومات هامة حول المقارنات بين مستويات المستحقات الاختيارية قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي. وتشير النتائج في الجدول أعلاه أن (16) مشاهدة كانت فيها القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية أكبر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي مقابل (4) مشاهدات فقط كانت فيها المستحقات الاختيارية أقل.

أما الجدول (4-9) الذي يظهر تحت عنوان (test Statistics) يُظهر نتائج اختبار (wilconxon) وفق الأتي:

الجدول(4-13) :نتائج اختبار (wilconxon)

	$\|DA_{2006-2009}\| - \|DA_{2013-2010}\|$
Z **Asymp. Sig. (2-tailed)**	-3,379 0,001

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

يظهر الجدول (4-13) نتائج الاختبار النهائي للفرض الأول، أين يمكن تحديد ما إذا كانت هناك تغيرات في المستحقات الاختيارية بعد توجه الشركات الجزائرية نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي.

وتعكس النتائج أن قيمة (Z=-3.379) ومستوى المعنوية المحسوب قدر بـ (Sig =0.001) وهو أقل من المعنوية (α=0.05)، ما يعني وجود فروق ذات دلالة معنوية بين مستويات المستحقات الاختيارية في الشركات عينة الدراسة خلال الفترتين (2006-2009) و (2010- 2013).

واستنادا إلى النتائج أعلاه:

سيتم رفض الفرض الأول الذي ينص على عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية لمستويات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية محل الدراسة للفترة قبل وبعد الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي، ونقبل الفرض البديل أي أنه يوجد اختلاف بين مستويات إدارة الأرباح في الشركات عينة الدراسة خلال فترتي الدراسة.

و نتيجة لذلك يمكننا أن نستنتج أن التزام الشركات الجزائرية بتطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية لم يساهم في الخفض من مستوى إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة.

رابعاً: نتائج اختبار الفرض الثاني

هدف هذا الفرض إلى البحث في مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية المدرجة في البورصة عينة الدراسة خلال الفترة(2006-2013) واختبار أثر كل من حجم الشركة، مديونية الشركة ، وربحية الشركة على ذلك، وقد تم صياغة الفرض الثاني على النحو التالي:

لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية محل الدراسة خلال الفترة(2006-2013)، كنتيجة لـ: (حجم الشركة، مديونية الشركة، ربحية الشركة.)

وسيتم اختبار الفرض الأول وفق الخطوات الموضحة أدناه:

1. قياس تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع باستخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط

لقياس تأثير النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح تم الاعتماد على معامل الانحدار البسيط الموضحة خطواته فيما يلي:

الجدول(4-14) ملخص نموذج الانحدار لاختبار أثر النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح

Model	معامل الارتباط	معامل الانحدار	معامل الانحدار المصحح	الخطأ المعياري للتقدير
1	0,736	0,542	0,530	0,03750

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

يشير الجدول أعلاه أن 53% من الانحرافات الكلية في المستحقات الاختيارية تفسرها العلاقة الخطية في حين أن الباقي ترجع لعوامل أخرى لم يتم تضمينها في النموذج الانحدار.

الجدول(4-15): نتائج تحليل التباين للانحدار

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	الانحدار	0,063	1	0,063	45,014	0,000
	الخطأ	0,053	38	0,001		
	الكلي	0,117	39			

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

من الجدول (4-15) يتضح أن قيمة مستوى معنوية F (P-Value=0.00) ما يعني أن هناك انحداراً خطياً ويمكن الاعتماد على معادلة الانحدار، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية التي تنص على عدم وجود انحدار.

الجدول(4–16): ملخص نموذج الانحدار البسيط لأثر النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح

المتغيرات	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
الثابت	0,033	,008		3,908	0,000
المستقل	0,080	0,012	0,736	6,709	0,000

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول (4-16) من خلال متابعة معامل (Beta) واختبار أن النظام المحاسبي المالي له تأثير معنوي حيث بلغت قيمة (B=0.736) وهي دالة من الناحية الإحصائية عند مستوى المعنوية (α =0.05).

2. دراسة تأثير المتغيرات الضابطة على المتغير التابع باستخدام الانحدار المتعدد

قبل أن يتم تحليل الانحدار المتعدد لنموذج الدراسة سيتم خلال هذه المرحلة إدخال المتغيرات الضابطة في نموذج الانحدار دون المتغير المستقل لاختبار معنويتها من حيث تأثيرها على المتغير التابع وسيتم استبعاد العديمة المعنوية منها وفق الأتي:

الجدول (4–17): ملخص نموذج الانحدار لاختبار أثر المتغيرات الضابطة على المتغير المستقل

Model	معامل الارتباط	معامل الانحدار	معامل الانحدار المصحح	الخطأ المعياري للتقدير
1	0.503	0.253	0.191	0.04922

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

يُظهر الجدول (4–17) ملخص لنموذج الانحدار الخطي للمتغير التابع و المتغيرات الضابطة، حيث قدرت قيمة معامل الارتباط البسيط (R) بـ (0.503).

الجدول(4–18): تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر المتغيرات الضابطة على المتغير التابع

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	0,076	4	0,015	16,284	0,000(a)
Residual	0,041	35	0,001		
Total	0,117	39			

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

يُظهر الجدول (4–18) نتائج تحليل التباين (ANOVA) حول مدى معنوية العلاقة الخطية بين المتغيرات الضابطة و المتغير التابع حيث قدرت قيمة المعنوية F (P-value = 00< 0.05) مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار

الخطي المتعدد من الناحية الإحصائية ما يعني معنوية النموذج، بالتالي توجد علاقة ما بين المتغيرات الضابطة والمتغير التابع.

الجدول (4–19): نتائج تحليل الانحدار المتعدد للمتغير التابع والمتغيرات الضابطة

المتغيرات	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		Sig.
	B	Std. Error	Beta	t	
المتغير التابع	0.239	0.1	-0.023	2.38	0.023
حجم الشركة	-0.008	0.004	0.046	-2.067	0.046
مديونية الشركة	0.09	0.051	0.086	1.766	0.086
ربحية الشركة	-0.585	0.222	0.012	-2.635	0.012

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

من نتائج الجدول (4-19) لتحليل الانحدار نلاحظ أن:

- بلغ قيمة المعامل (B= 0.004-) للمتغير الضابط حجم الشركة، أي وجود علاقة عكسية بين اللوغريتم الطبيعي لحجم الشركة والمستحقات الاختيارية للشركات عينة الدراسة، أي أن الشركات الصغيرة الحجم هي الأكثر عرضة لإدارة الأرباح، كما أن قيمة المعنوية (sig) كانت أقل من قيمة المعنوية (α=0.05) ما يعني أنها دالة من الناحية الإحصائية.

- أما عن علاقة مديونية الشركة بممارستها لإدارة الأرباح بلغ قيمة المعامل (B = 0 .09) أي وجود علاقة ايجابية بين مديونية الشركة وإدارتها للأرباح ، إلا أن قيمة المعنوية (sig =0.086) وهي أكبر من قيمة المعنوية (α=0.05) ما يعني أنها ليست دالة من الناحية الإحصائية.

- وجود علاقة سلبية بين ربحية الشركة والمستحقات الاختيارية، حيث بلغ قيمة المعامل(B = -0.585) ما يدل على أن الشركات قامت بإدارة أرباحها بغرض المبالغة في الأرباح وإخفاء مستويات التشغيل الحقيقية ،ما يعني أن الشركات التي تحقق مستويات أرباح منخفضة هي التي تلجأ إلى ممارسات إدارة الأرباح بغرض الرفع في أرباحها، كما أن قيمة المعنوية (sig=0.012) أقل من قيمة المعنوية (α=0.05) ما يعني أنها دالة من الناحية الإحصائية.

و بناءً على نتائج تحليل الانحدار للمتغير التابع والمتغيرات الضابطة يتضح وجود أثر لكل من متغير الحجم و الربحية لتوجه الشركات عينة الدراسة خلال الفترة (2006-2013) نحو ممارسات إدارة الأرباح في حين ليس هناك أثر ذو دلالة معنوية لمتغير مديونية الشركة.

و باعتبار أن مديونية الشركة ليست ذات معنوية* من الناحية الإحصائية سيتم استبعادها من نموذج الدراسة في حين سيتم الإبقاء على ربحية الشركة لأنها ذات معنوية.

1- الانحدار المتعدد لنموذج الدراسة بعد استبعاد المتغيرات الضابطة عديمة المعنوية.

بعد استبعاد المتغيرات الضابطة عديمة المعنوية تظهر نتائج تحليل الانحدار لنموذج الدراسة على النحو التالي:

قبل أن يتم تحديد معاملات الانحدار نحتاج إلى بعض الاختبارات الأخرى للتأكد من معنوية نموذج الانحدار حيث يُظهر الجدول التالي تحت عنوان (Model Summary) ملخص نموذج الانحدار الخطي.

الجدول(4-20): ملخص نموذج الانحدار لاختبار أثر المتغير المستقل والمتغير الضابطة على المتغير التابع

Model	معامل الارتباط	معامل الانحدار	معامل الانحدار المصحح	الخطأ المعياري للتقدير
1	0.807	0.65	0.611	0.03414

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

من الجدول(4-20) يتبين بأن قيم معاملات الارتباط الثلاثة وهي معامل الارتباط البسيط (R) قد بلغ (0.807) بينما بلغ معامل التحديد R^2 (0.65) في حين كان معامل التحديد المصحح R^2 قدر بـ (0.611) مما يعني بأن المتغيرات المستقلة وهي(المعايير المحاسبية ، مديونية الشركة، ربحية الشركة) استطاعت أن تفسر (65%) من التغيرات الحاصلة في (المستحقات الاختيارية) والباقي يعزى إلى عوامل أخرى فمن الممكن أن تكون عوامل أخرى مهمة لم تدرج في النموذج.

كما قدر تعيين خطأ التقدير (Std. Error of the Estimate) وهو هنا (0.03414)، والذي كلما قل دل على خطأ أقل لنموذج الانحدار.

أما الجدول الثاني الذي يظهر فهو جدول (ANOVA) لتحليل التباين والذي يوفر نتائج حول مدى معنوية العلاقة الخطية بين المتغيرات المستقلة و المتغير التابع كالآتي:

* عدم معنوية متغير مديونية الشركة لا يعني عدم أهميتها، فالعديد من الدراسات والأدبيات السابقة أكدت تأثيرها على التوجه نحو ممارسات إدارة الأرباح.

الجدول(4–21): التباين الأحادي لأثر المتغير المستقل والمتغيرات الضابطة على المتغير التابع

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
الانحدار	0,076	4	0,015	16,284	0,000
الخطأ	0,041	35	0,001		
الكلي	0.117	39			

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

يلاحظ من جدول تحليل التباين أن قيمة المعنوية F (P- value = 00<0.05) مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الإحصائية بمعني معنوية النموذج. وبالتالي توجد علاقة ما بين المتغير التابع، المستقل، و المتغيرات الضابطة.

الجدول(4–22): الانحدار المتعدد لنموذج الدراسة النهائي بعد استبعاد المتغيرات الضابطة عديمة المعنوية

المتغيرات	**Unstandardized Coefficients**		**Standardized Coefficients**		**Sig.**
	B	Std. Error	Beta	t	
المتغير التابع	0.245	0,067	–	3.636	0.001
المعايير المحاسبية	0,077	0,011	0,713	7,556	0,000
حجم الشركة	-0.008	0.003	0.332-	3.090-	0.004
ربحية الشركة	-0,326	0,158	-0,230	-2,059	0.047

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي SPSS

يحدد الجدول (4-22) نتائج الانحدار المتعدد لنموذج الدراسة بعد استبعاد المتغير الضابط مديونية الشركة لعدم معنوياته، بحيث يحدد قيم معاملات الانحدار للمتغير التابع، معاملات الانحدار، والدلالة الإحصائية للمتغير المستقل، والمتغيرات الضابطة. فمن الجدول أعلاه يتضح أن:

– بداية مع المتغير المستقل (المعايير المحاسبية)، والذي أخذ خيارين الأول هو فترة ما قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي، والثاني فترة ما بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي. ولأن تحليل الانحدار لا يتعامل إلا مع المتغيرات الكمية تم استخدم المتغير الوهمي(dummy variable)، وقد بلغ قيمة المعامل (B= 0.07) للمعايير المحاسبية، كما إن قيمة المعنوية (sig=0.000)، وهي أقل من (α =0.05) ما يعني أنها دالة من الناحية الإحصائية.

وهو ما يُفسر بوجود علاقة ايجابية ذات دلالة معنوية بين المتغير المستقل (المعايير المحاسبية) و المستحقات الاختيارية للشركات الجزائرية محل الدراسة خلال الفترة الدراسة (2006-2013)، وبما أن الفترة ما بعد تطبيق

النظام المحاسبي المالي أخذت القيمة (2)، ما يدل أن إدارة الأرباح قد زادت خلال فترة التحول نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي .

- ثانياً بالنسبة للمتغير الضابط (حجم الشركة) والذي تم التعبير عنه باللوغريتم الطبيعي لمجموع الأصول فقد بلغ قيمة المعامل (B = -008) أي وجود علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة وإدارتها للأرباح حيث أن قيمة المعنوية (sig=0.004) ، وهي أقل من قيمة (α= 0.05) ما يعني أنها دالة من الناحية الإحصائية.

- وأخيراً فيما يتعلق بالمتغير الضابط (ربحية الشركة)، والذي تم التعبير عنه بمعدل العائد على الأصول فقد بلغ قيمة المعامل (B =-0.326) أي وجود علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين ربحية الشركة وإدارتها حيث قدرت قيمة المعنوية (sig= 0.047)، وهي أقل من قيمة (α = 0.05) ما يعني أنها دالة من الناحية الإحصائية.

ولمعرفة أي من المتغيرات يساهم أكثر في التنبؤ بالمتغير التابع سيتم الاعتماد على قيم المعاملات المعيارية (Beta) والتي تعني بأننا قد حولنا كل المتغيرات إلى نفس المقياس من أجل أن تصح عملية المقارنة. ولإجراء المقارنة فإن القيمة الأكبر بالقيمة المطلقة تعبر عن أن المتغير المقابل الذي يساهم أكثر في التنبؤ بالمتغير التابع، وفي هذه الحالة هو متغير المعايير المحاسبية وهذا ما يعني أن التحول نحو النظام المحاسبي هو العامل الأهم الذي ساهم في زيادة مستويات المستحقات الاختيارية خلال الفترة (2010-2013).

وبناءً على ما سبق يمكن كتابة معادلة نموذج الانحدار على النحو التالي:

| المستحقات الاختيارية | = 0.077 معايير المحاسبية– 0.08 حجم الشركة – 0.326 ربحية الشركة.

وبناءً علي نتائج اختبار الفرض الثاني يتبين أن إدارة الأرباح ازدادت في الشركات الجزائرية محل الدراسة خلال الفترة(2006- 2013) كنتيجة للتحول نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي، وبالتالي نرفض الفرض العدم الذي نص على عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية (محل الدراسة) خلال الفترة (2006-2013) يعزى لـ: حجم الشركة، مديونية الشركة، ربحية الشركة ونقبل الفرض البديل أي أن التغير في المعايير المحاسبية الدولية هو العامل الأهم المرتبط بزيادة ممارسات إدارة الأرباح.

أما بالنسبة للمتغيرات الضابطة فإن النتائج أظهرت وجود أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لكل من حجم الشركة و ربحيتها على مستويات إدارة الأرباح في حين لم يكن هناك أثر ذي دلالة إحصائية لمديونية الشركة.

المبحث الرابع: مناقشة النتائج وتقديم الإطار المقترح

يتضمن هذا المبحث عرض نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية وتحليلها ومناقشتها، ليتم بعد ذلك تحديد ومناقشة مواطن الضعف في النظام المحاسبي المالي، والتي تفتح المجال للتلاعب في الأرباح، وصولاً لوضع إطار مقترح يضمن أكثر فعالية للنظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

أولاً: مناقشة نتائج الدراسة

جاءت الدراسة للبحث في أثر النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح، من حيث الإلمام بالجوانب النظرية للموضوع، ومن ثم إجراء دراسة تطبيقية على الشركات الجزائرية المساهمة في البورصة بتطوير نموذج رياضي يمثل العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح و النظام المحاسبي المالي خلال الفترة (2006-2013).

1.نتائج الدراسة النظرية

توصلت الدراسة في جانبها النظري إلى مجموعة من النتائج، والتي من أبرزها :

– تتمثل المعايير المحاسبية الدولية في المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB)، والتي تهدف بشكل أساسي إلى تدعيم القابلية للمقارنة، وزيادة شفافية وجودة التقارير المالية، بما يضمن استفادة المستثمرين منها، و تحسين أداء وفعالية الأسواق المالية.

– كغيرها من الدول تبذل العديد من الدول النامية والدول ذات الاقتصاديات الناشئة المزيد من الجهود لتطبيق معايير المحاسبة الدولية والاستفادة منها. إلا أن هناك بعض القضايا التي تقف عائقا أمام نجاح تطبيق المعايير المحاسبية التي من أهمها: ملائمة البيئة الاقتصادية، الصعوبات القانونية، فعالية الهيئات المهنية...

– يمكن تعريف إدارة الأرباح على أنها التلاعب في مستويات الأرباح بما يخدم المصالح الشخصية للإدارة من أجل تضليل الجهات المعنية أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية، إلا أن التلاعب في الأرباح لا يكون فقط بالاعتماد على السياسات المحاسبية، ولكن أيضا بالاعتماد على المعاملات الحقيقية من أجل إظهار مستوى معين من الأرباح.

– هناك العديد الآثار الإيجابية المترتبة عن التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية على جودة التقارير المالية، ومن أهمها :تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، و أثر محاسبة القيمة العادلة على تعزيز موثوقية وملاءمة المعلومات، وزيادة متطلبات الإفصاح في التقارير المالية.

– على الرغم من أن المعايير المحاسبية ليست دافعاً لإدارة الأرباح، إلا أنها من أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة للتلاعب في الأرباح.

– أظهر الدراسة تباينا في نتائج البحوث والدراسات التي تناولت العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية و ممارسات إدارة الأرباح و التي العديد من الجوانب كجودة التقارير المالية، ملاءمة قيمة معلومات الأرباح، الاعتراف

بالخسائر في الوقت المناسب...، بين من يرى أن اعتماد مجموعة واحدة من المعايير عالية الجودة من شأنه تدعيم القابلية للمقارنة، وزيادة شفافية وجودة التقارير المالية يخفض مستويات إدارة الأرباح، ومن يرى أن المعايير المحاسبية الدولية أتاحت العديد من الفرص لإدارة الأرباح وبالتالي ساهمت في انخفاض جودة التقارير المالية.

– إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لوحدها غير كافية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، بل ترتبط بمستوى إنفاذ هذه المعايير من حيث توافر آليات الحوكمة الجيدة، جودة المراجعة الخارجية، دور الهيئات الإشراقية والرقابية...

2.نتائج الدراسة التطبيقية

اعتمدت الدراسة في التحليل في جانبها التطبيقي على نموذج (Kothari , 2005) لقياس المستحقات الاختيارية للفترة (2006-2013) للشركات عينة الدراسة.

و قدر النموذج بناءً على ما جاء بمعطيات منهجية البحث، حيث تمت عمليات التحليل والتقدير المستند إلى معادلة الانحدار المتعدد انطلاقاً مما عرضته الأدبيات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة، وجاءت نتائج اختبار فروض الدراسة على النحو التالي:

الفرض الأول:

اختبر هذا الفرض مدى وجود فروق ذات دلالة معنوية لمستويات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية عينة الدراسة للفترة ما قبل (2006-2009)، والفترة ما بعد الالتزام (2010-2013) تطبيق النظام المحاسبي المالي، وقد تم استخدام اختبار ويلكوكسون (Wilcoxon) عند مستوى المعنوية (α=0.05) لاختبار صحة الفرض الأول.

توصلت نتائج اختبار الفرض الأول إلى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية كمؤشر لمستويات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة، وزيادة المستحقات الاختيارية نتيجة للتحول نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي.

بناءًا عليه تم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل بمعني وجود فروق ذات دلالة معنوية بين مستويات إدارة الأرباح خلال فترتي الدراسة.

الفرض الثاني:

اختبر الفرض الثاني إلى أي مدى ساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية محل الدراسة خلال الفترة (2006-2013) كنتيجة لـ (حجم الشركة، مديونية الشركة، ربحية

الشركة)، ومن خلال هذا الفرض تم اختبار نموذج الدراسة الذي اشتمل على "إدارة الأرباح" كمتغير تابع و"المعايير المحاسبية" من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي متغيرًا مستقلاً، وقد تم تعزيز هذا النموذج بثلاثة متغيرات ضابطة، ما من شأنه ضبط العلاقة بين المتغيرين التابع والمستقل وبيانها بصورتها الأقرب للحقيقة. وبالاعتماد على تحليل الانحدار المتعددة تم التوصل لمايلي:

- أثر النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح تأثيرا موجبا وبشكل معنوي على مستويات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية عينة الدراسة خلال الفترة (2006-2013) .

- أما فيما يتعلق بتأثير كل من حجم الشركة، مديونية الشركة، وربحية الشركة على توجه الشركات عينة الدراسة نحو ممارسات إدارة الأرباح وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لمديونية الشركة على ممارسات إدارة الأرباح لكنه غير دال من الناحية الإحصائية في حين أنه كان أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لكل من حجم الشركة و ربحية الشركة.

ثانياً: النظام المحاسبي المالي ومدى دعمه لممارسات إدارة الأرباح

بعدما أشارت نتائج اختبار فروض الدراسة إلى زيادة في مستويات المستحقات الاختيارية- إدارة الأرباح- في الشركات الجزائرية محل الدراسة خلال الفترة الموالية لتطبيق النظام المحاسبية المالي (2010-2013)، ستقوم الباحثة من خلال هذا العنصر بدراسة وتحليل النظام المحاسبي المالي الجزائري بهدف الكشف عن المجالات التي يتيح فيها فرصاً أمام الإدارة للتلاعب في الأرباح.

وفق ما جاء في الجانب النظري للدراسة والأدبيات ، فالإدارة تعتمد على أسلوبين لإدارة الأرباح أساليب حقيقية و أخرى محاسبية، وقد كان التركيز من خلال هذه الدراسة على النوع الثاني والذي يعتمد بشكل أساسي على المستحقات الاختيارية، والتغيير في السياسات والتقديرات الاختيارية للتأثير على النتائج المحققة بما يخدم أغراض الإدارة.

وبناءً عليه أتت هذه الدراسة لاختبار تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي جاء ليساير معايير المحاسبة الدولية بما ينطوي عليه من مبادئ وقواعد محاسبية جديدة مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني السابق على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية المدرجة في بورصة الجزائر خلال الفترة (2006-2013).

فعلى الرغم بما يتميز به النظام المحاسبي المالي من (بن ربيع، 2010، 22)[5]:

- اختياره للبعد الدولي لمطابقة المبادئ المحاسبية مع المعايير العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر؛

- إنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للشركة، **و** احتوائه على نصوص صريحة و واضحة المبادئ و قواعد التسجيل أو طرق التقييم و إعداد القوائم، هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية و اللاإرادية؛
- يوفر معلومات مالية واضحة و متوافقة قابلة للمقارنة و اتخاذ القرار، وهذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم أو المستقبليين.

إلا أن نتائج الدراسة الحالية على عكس ذلك جاءت لتؤكد أن تطبيق النظام المحاسبي المالي ساهم في زيادة المستحقات الاختيارية للشركات عينة الدراسة للفترة (2010-2013)، ما يعنى أن النظام المحاسبي المالي يمنح فرصاً لإدارة للتلاعب في نتائج النشاط، لذا سنقوم بتحليل وتقييم النظام المحاسبي المالي لتحديد المجالات التي قد يتيحها لممارسات إدارة الأرباح تحقيقاً لهدف الدراسة في وضع إطار مقترح يضمن أكثر فعالية لتطبيق المعايير المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية.

وسنتطرق لهذا الموضوع من أربعة جوانب أساسية:

- إدارة المستحقات
- التقديرات الحكمية
- التغيرات المحاسبة
- الأهمية النسبية

1.إدارة المستحقات في ظل النظام المحاسبي المالي:

تحت تأثير التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية والافتراض الأساسي الذي تقوم عليه لإعداد البيانات المالية، والتي تعتمد بشكل أساسي على أساس الاستحقاق – باستثناء قائمة التدفقات النقدية –، ما جعل النظام المحاسبي المالي يمتاز بمرونة عالية، و يوفر العديد من الفرص للتلاعب في البيانات المالية.

و يشكل أساس الاستحقاق أو ما ورد تحت مسمى– محاسبة الالتزام أو التعهد– أحد أهم دعائم تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث أشارت المادة (2) من المرسوم تنفيذي (08-156) بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون (07-11) [6] " تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها". وفي نفس السياق جاء في المادة (34): " يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء و المنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح".

وبما أن الاعتماد على أساس الاستحقاق يستوجب الاعتماد الكبير على التقديرات المحاسبية التي قد تُستخدم للتأثر على الأرباح المعلنة، فعلى سبيل المثال سمح النظام المحاسبي المالي بأن:

– تتم الدراسة الدورية لطرق الاهتلاك، المدة النفعية، القيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات والقيام بتعديل التوقعات والتقديرات.

– وأيضا تقييم المخزون بالقيمة الأقل بين تكلفتها و قيمة انجازها الصافية (سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام و التسويق) حيث تدرج خسارة المخزون كعبء في حسابات النتائج.

2.التغييرات (البدائل) المحاسبية:

على عكس المخطط المحاسبي السابق والذي اعتمد على ثبات الطرق المحاسبية أقر النظام المحاسبي المالي بإمكانية التغيير في السياسات والتقديرات المحاسبية في الحالتين التاليتين:

الحالة الأولى : تغير مفروض في إطار نص قانوني؛

الحالة الثانية :عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

فعلى الرغم من أن هناك من يرى أن الحالة (2) تزيل عقدة الاستثناءات التي كانت سائدة سابقا عند عدم التقيد بالتكلفة التاريخية مثلاً في حالة إعادة التقييم، وهذا الترخيص الضمني لإمكانية التغيير يعطى دلالة على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح تقديم معلومات نزيهة وقانونية، إنما التعبير بوفاء عن وضعية المؤسسة في تاريخ محدد (مسامح، 2008)[7]، إلا أنه لا يمكن تجاهل أن المرونة التي يُتيحها النظام فيما يتعلق بالتغيير في السياسات المحاسبية يمكن أن تستغلها الإدارة في إدارة الأرباح، وفيما يلي عرض لأهم البدائل المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي:

– **بالنسبة للأصول الطويلة الأجل:** يتم الاعتماد في القياس اللاحق للأصول طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي بالاستناد إلى: التكلفة التاريخية، القيمة العادلة، قيمة الانجاز، القيمة النفعية.

كما سمح النظام المحاسبي المالي باحتساب أقساط الاهتلاك وفق أحد الطرق التالية: اهتلاك خطي، اهتلاك على أساس وحدات إنتاج، اهتلاك متناقص، و اهتلاك متزايد.

– **بالنسبة للمخزونات:** تُقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها و قيمة إنجازها الصافية (سعر البيع بعد طرح تكاليف الإتمام)، أما عند خروجها من المخزن أو عند الجرد باستخدام طريقة الداخل أولاً الصادر أولاً (FIFO) أو التكلفة الوسيطة المرجحة.

– **تكاليف الاقتراض:** تُدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها، أو تدمج

في تكلفة بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة (أكثر من 12 شهر) طبقاً للمعالجة المحاسبية البديلة المرخص بها.

3.التقديرات الحكمية:

يعرض هذا العنصر مجالات المرونة التي يتيحها النظام المحاسبي المالي من خلال الحرية المتاحة للإدارة في استخدام التقدير الحكمي والتي من أبرزها :

– حسب قواعد النظام المحاسبي المالي" تدرس دوريا طريقة الاهتلاك، المدة النفعية القيمة المتبقية، في أعقاب المدة النفعية فعند حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظمة الناتجة عن تلك الأصول تعدل التقديرات والتوقعات لكي تعكس التغير في الوتيرة. وإذا تبين أن مثل هذا التغيير أمر ضروري فإنه يدرج كما لو كان تقديراً محاسبياً يضبط المبلغ المخصص لاهتلاك السنة المالية والسنوات المالية" .

وبذلك نجد هنا أن النظام المحاسبي المالي فتح العديد من الأمور لتقديرات الإدارة والتي ستفتح المجال أمامها للتلاعب في الأرباح وتوجيهها بما يحقق مصالحها: تقدير العمر الافتراضي للتثبيتات ، تقدير القيمة المتبقية، تقدير قيمة الأصل الثابت عند إعادة التقييم،

– الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الأصول، "إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية الصافية بعد الاهتلاك فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة " ، إلا أن هذا الاعتراف بذلك يترك العديد من الأمور في يد الإدارة مثل مؤشرات انخفاض القيمة ، والتوقيت، وأيضاً تحديد القيمة القابلة للتحصيل.

– بالنسبة لإعادة التقييم فقد جاء النظام المحاسبي المالي ليسمح بإعادة تقييم الأصول الثابتة، فبمجرد أن يتم احتساب الاهتلاك انطلاقاً من القيمة المعاد تقديرها، فتقييم بعض العناصر بالقيمة العادلة أو القيمة المحددة من طرف الخبراء في حال عدم توفر معلومات أكيدة عن العنصر سيتم اللجوء إلى التقدير الحكمي للإدارة.

–القيمة العادلة: تبنى النظام المحاسبي المالي مفهوم القيمة العادلة والتي وردت أيضا في نص القانون تحت مسمى" القيمة الحقيقية" لعديد العناصر في القوائم المالية، ففي ظل عدم وجود سوق نشطة لكثير من الأصول والأمور التي تقوم معالجتها على القيمة العادلة، وهو ما عليه الحال في الجزائر قد تلجأ إدارات الشركات إلى التقييم الذاتي، ما يعني إدارات الشركات تستطيع استخدامها في التلاعب المتعمد من خلال زيادة احتمال تحيز الإدارة عند تطبيق نماذج القيمة العادلة .

– تقييم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها الصافية وقيمة انجازها الصافية التي عرفت بأنها سعر البيع المقدر

بعد طرح تكاليف الإنتاج والتسويق.

2– مبدأ الأهمية النسبية (المادية):

دعم النظام المحاسبي المالي بشكل صريح مبدأ الأهمية النسبية من خلال المادة (11) من المرسوم 156/08 مبدأ التي حددت مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثر المعلومات المالية على حكم مستعمليها اتجاه الشركة، وبالتالي العناصر قليلة الأهمية لا تطبق عليها المعايير المحاسبية.

فعلى الرغم من أهمية هذا المبدأ إلا أن تطبيقه مرتبط الظروف المحيطة والرأي الشخصي لمعدي القوائم المالية وهو ما يتيح المجال أمام استخدام الأحكام الشخصية والتلاعب في الأرباح.

ثالثاً: تقديم الإطار المقترح

ستعتمد الباحثة في تقديم الإطار المقترح على جانبين أساسيين الأول سيركز على التعديلات الضرورية على النظام المحاسبي المالي لضمان فعالية أكثر للنظام المحاسبي المالي في زيادة جودة التقارير المالية والحد من الفرص التي قد يتيحها لمثل هذه الممارسات التي تؤثر سلبا على جودة التقارير المالية، في حين أن الجانب الثاني سيركز على توفير وسائل الدعم الضرورية لضمان تطبيق النظام المحاسبي المالي تطبيقاً سليماً وضمان الالتزام بمتطلباته.

و تحقيقاً لذلك اعتمدت الباحثة في وضع الإطار المقترح على النتائج النظرية و النتائج التطبيقية للدراسة التي أجريت على عينة من الشركات المساهمة في بورصة الجزائر خلال الفترة (2006-2013)، إضافة إلى نتائج العديد من الدراسات السابقة في المجال والتي من أبرزها:(Cai and Courtena

, (Stolowy and Jean-Jean,2008) ,(Zéghal tal., 2011) y and Rahman, 2008), (النقودي، 2012)، (أبو الخير، 2007)، (صفا، 2004)، (Panagiotis, 2013)), (Mart et al, 2013)، ....

1. **التعديلات الضرورية على النظام المحاسبي المالي:**

يعد الالتزام بمعايير محاسبية عالية الجودة من أبرز المتطلبات للحد أو تخفيض أي تلاعب في التقارير المالية، فانطلاقا مما تم عرضه سابقاً ترى الباحثة ضرورة الأخذ بمجموعة من التعديلات الضرورية على النظام المحاسبي المالية لضمان فعالية دوره في زيادة جودة التقارير المالي من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفق الأتي:

– إلغاء البدائل المحاسبية والإبقاء على الضرورية منها فقط: تضمن النظام المحاسبي المالي العديد من البدائل القياس والتقييم المحاسبي لإعداد التقارير المالية والتي أشرنا إلى أبرزها فيما سبق، والتي تتيح فرصة أمام الإدارة للاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية وأساليب الإفصاح المالي للتلاعب في التقارير المالية ما يؤثر على جودة و شفافية التقارير المالية.

ومن هنا ترى الباحثة ضرورة إلغاء المعالجات البديلة التي نص عليها النظام المحاسبي المالي والإبقاء على المعالجة الأفضل منها فقط فعلى سبيل المثال –المعالجة البديلة لتكاليف الاقتراض التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي تم إلغاؤها في المعايير المحاسبية الدولية– وفرض قيود صارمة على أي تغيير في الطرق أو السياسات، والتقديرات المحاسبة والالتزام بمتطلبات الإفصاح الكامل عنها والآثار الناجمة عن ذلك .

– **ضبط التقديرات الحكمية والأحكام الشخصية:** ويتحقق ذلك من خلال الحد من المساحة التي سمح بها النظام المحاسبي المالي للتقديرات الحكمية والأحكام الشخصية، فغالبية العمليات المحاسبية لا تخلو من اللجوء إلى التقدير واستخدام الأحكام الشخصية ما يؤثر على جودة التقارير المالية.

– **ضمان التحديث المستمر للنظام المحاسبي وفق المستجدات في المعايير المحاسبية الدولية:**

ألزمت الشركات الجزائرية بتطبيق النظام المحاسبي المالي منذ بداية 2010، هذا الأخير الذي أُعد في 2007 وفق آخر تحديث للمعايير المحاسبية الدولية الذي كان في عام 2006.

إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يعمل بشكل مستمر على تعديل المعايير المحاسبية، وإصدار معايير جديدة تتناسب مع التغيرات في الظروف البيئة المحيطة والمعطيات الاقتصادية، الأمر الذي ولا شك يخلق فجوة زمنية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

ومن هنا ترى الباحثة ضرورة:

- التطوير المستمر والدائم لبعض المعايير المحاسبية أمر طبيعي لتوفير المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات الاقتصادية، لذا من الضروري. الاهتمام باستكمال وتطوير النظام المحاسبي المالي بشكل مستمر بما يتناسب مع واقع الاقتصاد الجزائري والتغيرات الدولية.
- تضييق ومراجعة الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية من حيث الأخذ بالتحديثات و التحسينات بما يناسب متطلبات البيئة الاقتصادية في الجزائر.
- كما توصي الباحثة أيضاً بضرورة هيئة مختصة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة لمتابعة التطورات في المعايير المحاسبية وتكييفها مع متطلبات البيئة الجزائر.

2. توفير آليات الدعم الضرورية لتطبيق النظام المحاسبي المالي:

أشارت العديد من الدراسات إلى أن المعايير المحاسبية لوحدها غير كاف للحد من ممارسات إدارة الأرباح، إذ لابد من توفر مجموعة من الآليات الداعمة التي تضمن التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية والالتزام بها، بما يضمن تقييد ممارسات إدارة الأرباح، والتي من أبرزها: آليات الحوكمة، جودة المراجعة الخارجية، دور الهيئات الإشرافية و الرقابية. وبناءً على ذلك تقترح الباحثة ضرورة:

- تفعيل آليات الحوكمة في الشركات الجزائرية :

أشارت العديد من الدراسات المحاسبية إلى وجود تأثير إيجابيي لآليات الحوكمة في تقييد ممارسات إدارة الأرباح، من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على إجراءات عملية إعداد التقارير المالية، والتقليل من قدرة الإدارة في التلاعب في الأرباح. يمكن تلخيص أفضل ممارسات حوكمة الشركات فيمايلي:

- تكوين مجلس إدارة الشركة من أغلبية من الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين.
- وجود لجنة مراجعة فعالة يتوافر لدى العدد منها دراية بالجوانب المالية والقانونية.
- وجود فصل بين رئيس مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية.
- وجود وظيفة مراجعة داخلية يتوافر لديها الاستقلالية و الخبرة والمكانة المرتفعة في الهيكل التنظيمي.
- وجود رقابة وإشراف فعال من الجهات المسؤولة مثل هيئة سوق الأوراق المالية، وإدارة البورصة، و مصلحة الضرائب.
- وجود قنوات اتصال جيدة بين لجنة المراجعة وكل من إدارة المراجعة الخارجية ومراجع الحسابات والجهات الحكومية الإشرافية.

إلا أن واقع الشركات الجزائرية يعكس ضعف إجراءات الحوكمة فيها رغم المساعي المبذولة، لتبقى أهم مبادرة تتمثل في صدور ميثاق حوكمة الشركات في الجزائر 2009 و الذي اعتمد بشكل كبير في إعداده على مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، مع مراعاة خصوصية الشركات الجزائرية، إلا أن هذا الأخير لم يحمل أي صيغة إلزامية.

ومن هنا ترى الباحثة ضرورة الالتزام الفعال والجاد بنظام الحوكمة من طرف الشركات الجزائرية مع ضرورة المتابعة والإشراف من جهة والهيئات الإشراف بما يساهم في الحد من التلاعب في إعداد التقارير المالية والحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال مايلي:

- ضرورة ترسيخ دور الآليات الأساسية للحوكمة في الشركات الجزائرية، والمتمثلة أساسا في: المراجع الخارجي، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، و وظيفة المراجعة الداخلية .
- الاهتمام بالجانب الأخلاقي والسلوكي ومتابعة التزام بها من المراجعين والمحاسبين في إطار حوكمة الشركات.

- المراجعة الخارجية:

يعد وجود إجراءات المراجعة وكفاءة واستقلال المراجع الخارجي من أهم أدوات الحد من مخاطر وممارسات إدارة الأرباح، كما تؤثر على درجة التحفظ المحاسبي، وهو ما ينعكس إيجابياً على جودة التقارير المالية.

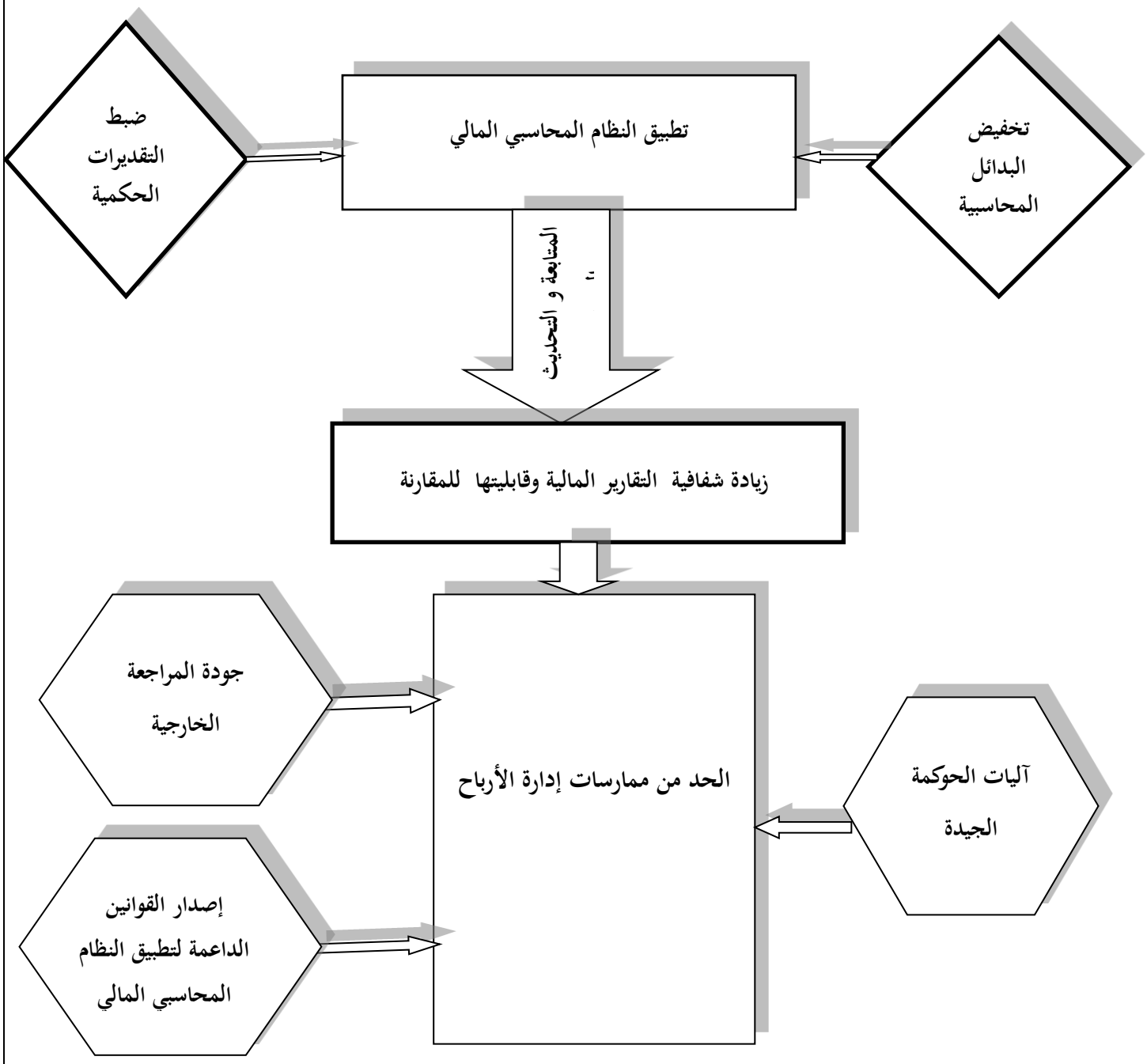
لذا من الضروري العمل على تطوير المراجعة الخارجية، ومن هنا تقترح الباحثة:

- العمل على تطوير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بما يضمن التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، وعدم السماح بأي ممارسات محاسبية خاطئة أو الاستغلال السيء للمتطلبات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي.

- تفعيل دور المنظمات والجهات المسئولة عن تنظيم المهنة مهنة المحاسبة في الجزائر:

يؤثر وجود تنظيمات مهنية متخصصة قوية في جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما تصدره من معايير وتعليمات وقواعد ولوائح تنفيذية ومن هنا ترى الباحثة ضرورة تفعيل دور المنظمات والجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة بما يسهم في الحد أو التخفيض من الممارسات المحاسبية الخاطئة.

الشكل(4-3): الإطار المقترح لدور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح



المصدر: من إعداد الباحثة

هوامش الفصل الرابع:

[1] الموقع الالكتروني بورصة الجزائر .(http://www.sgbv.dz/)

[2] Ibid.

[3] La commission d'organisation et de surveillance des opérations de bourse : http://www.cosob.org

[4] لمزيد من التفاصيل الرجوع إلى موقع سلطة ضبط السوق المالي: http://www.cosob.org/etas-financiers-des-emetteurs

[5] بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية , IAS/IFRS الجزء الأول , مطبعة دار هومه – الجزائر 2010

[6] المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 ؛ النسخة العربية.

[7] مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، أبحاث اقتصادية وإدارية، ع4، 2008.

قائمة المراجـــع

المراجع العربية:

أولاً: الكتب

ثانياً: المقالات العلمية

ثالثاً:أطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير

رابعاً: المؤتمرات وأوراق العمل

خامساً: القوانين و المراسيم

المراجع الأجنبية

أولاً: المراجع الفرنسية

1. الكتب
2. المقالات العلمية
3. أطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير

ثانياً: المراجع الانجليزية

1. الكتب
2. المقالات العلمية

مواقع الانترنيت

المراجع العربية

أولاً: الكتب

- أبو زيد محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتريك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.

- أمين السيد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

- تشوي، كارول آن فروست، جاري ميك، ترجمة محمد عصام الدين زايد و أحمد حامد الحجاج، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، 2004.

- ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003.

- حسن القاضي، سمير الريشاني، نظرية المحاسبة –موسوعة المعايير المحاسبية الدولية و معايير إعداد التقارير المالية الدولية–، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012.

- حسين القاضي ، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، منشورات جامعة دمشق،2007.

- حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، دار حنين، عمان، الأردن، 1995.

- حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات المفاهيم المبادئ التجارب–تطبيقات الحوكمة في المصارف– ، الدار الجامعية، الإسكندرية ،2004 .

- رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2003.

- ريتشارد شريدر، مارتر كلاك، جاك كاتي، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر،2006.

- سيد عطا الله، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

- طارق عبد العال، المشتقات المالية، مفاهيمها– أنواعها– استخداماتها في إدارة المخاطر، الدار الجامعية الإسكندرية، 2010.

- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت، ط1، 1990.
- عبد المجيد الطيب الفار، إدارة الأرباح، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- عصام فهد العربيد، نظرية المحاسبة، جامعة تشرين، اللاذقية، سوريا، 2012.
- فارس جميل الصوفي، المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- سامر مظهر قنطجي، لغة الإفصاح المالي والمحاسبي XBRL، دار أبي الفداء العالمية للنشر والتوزيع و الترجمة، سوريا، 2012 .
- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، المطابع المركزية، عمان، 2012.
- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، ط5، دار وائل للنشر، الأردن، 2010.
- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض والإفصاح، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
- يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله جلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع، 2002.

ثانياً: المقالات العلمية

- إبراهيم محمد بركات، دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير إدارة المعرفة المحاسبية في العالم العربي –حالة الأردن–، مجلة الدراسات المالية والإدارية، ع2، 2004.
- الأميرة إبراهيم عثمان، دراسة نظرية تحليلية لفعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، الإدارة العامة، ع64، 1989.
- بديع الدين ريشو، أساليب تخفيض عمليات إدارة الأرباح من منظور المراجعين الخارجيين والداخليين: دراسة نظرية تطبيقية، مجلة البحوث الإدارية – مصر، مج 25، ع3، 2007.
- بلال كيموش، دور المصاريف والنواتج غير النقدية واحتياجات رأس المال العامل في إدارة الأرباح – حالة المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر (2005 - 2009)، مجلة الباحث، ع 14، 2014.

- جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة، في سوق فلسطين للأوراق المالية، مجلة الجامعة الإسلامية، م17 ، ع1.

- عيسى جهماني، سلوك تمهيد الربح في الأردن : دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان، المجلة العربية للمحاسبة، م4، ع1،2001.

- حازم الخطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، جامعة الزيتونة الاردنية،ع2، 2004.

- صفا محمود السيد حامد، إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، مج18، ع2، 2004 .

- خالد الجعارات، محمود الطبري، مخاطر القياس المحاسبي في القوائم المالية إبّان الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، ع 34، بغداد، العراق، 2013.

- خالد جمال الجعارات، وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية دراسة نظرية تحليلية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ع33، 2012.

- رضا إبراهيم صالح، العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال المصرية (دراسة نظرية تطبيقة)، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، 2010.

- الرفاعي إبراهيم مبارك، دور المراجع في الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2002 .

- رياض العبد الله، طلال الحجاوي، الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية ودورها في قياس وتوزيع الثروة للمجتمع، المجلة العربية للإدارة، مج 25، ع2، 2005.

- سرمد كوكب الجميل، شفان أحمد الدوسكي، إدارة العوائد كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة –تطبيق في عينة من المؤسسات المالية العربية–، تنمية الرافدين، 90(30)،2007.

- علي محمد علي الصياد، أثر تطبيق معايير القيمة العادلة على جودة التقرير المالي وعلى أسعار الأسهم في البورصة المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ،كلية التجارة جامعة طنطا ، ع2، 2013.

- عبد الحميد مانع الصيح، توجهات مجلس المعايير المحاسبية الدولية لتلبية احتياجات الدول النامية وانعكاسها على تطبيق المعايير المحاسبية لإعداد التقارير المالية في اليمن، معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة نموذجاً، الإداري، ع134، 2013.

- عبد الناصر حميدان، قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والإدارية، ع 2، 2004.

- عبد الحميد أحمد أشرف، خصائص الشركات واستخدام التقارير المالية في إدارة الربحية،المجلة المصرية للدراسات التجارية – مصر، مج 31، ع2 ، 2007.

- علي عبد الله الزعبي، حسن محمود الشطناوي، تأثير تغيرات معايير إعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المالية –دراسة ميدانية– ، مجلة العلوم الإدارية و الاقتصادية، م5، ع3 ، 2012.

- عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية(دراسة تحليلية مقارنة)، معهد الإدارة العامة، 1994.

- فداوي أمينة، قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر، مجلة التنظيم و العمل، ع4، 2013.

- محمد أحمد إبراهيم خليل، القياس المحاسبي لممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال وسبل معالجتها: دراسة نظرية تطبيقية، الإدارة العامة، 2011.

- محمد الطيب محمد الشريف، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الليبية، الفكر المحاسبي ، مج17، ع2، 2013.

- محمد شحاته خطاب، ياسر أحمد السيد، إطار مقترح لتفعيل دور حوكمة الشركات في تحجيم استخدام بعض أساليب المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية على الشركات السعودية، الدورية العامة، ع2، 2012.

- محمد صقر، محمد معن ديوب، هيفاء غدير غدير، واقع وآفاق السياسات المالية والنقدية في البلدان النامية. مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، م27، ع3، 2005.

- مدثر طه أبو الخير، أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانيه عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول، المجلة العلمية، التجارة والتمويل كلية التجارة جامعة طنطا، ع2، 2007.

- هاني بجيري، إطار مقترح لتنظيم عملية وضع المعايير في جمهورية مصر العربية، مجلة الباحث، 1991.

ثالثاً: أطروحات الدكتوراه و رسائل الماجستير

- أحمد محمد المبيضين، تأثير محاسبة القيمة العادلة على ملاءمة وموثوقية البيانات المالية في شركات الوساطة المالية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، الأردن،2007.

- مداني بن بلغيث، الإصلاح المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر،2004 .

- بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في الرقابة على إدارة الأرباح، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية والجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف، 2012.

- حمادة السعيد المعصراوي، دراسة لآثار الأزمات المالية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة طنطا، مصر، 2014.

- حمزة العرابي، المعايير المحاسبية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013.

- سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق الدولية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2010.

- سوزي فاروق النقودي، التطوير المقترح لمعايير المحاسبة للحد من ممارسات إدارة الربحية في ظل الدور المحاسبي لحوكمة الشركات، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة بورسعيد، 2012.

- شعيب شنوف ، الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر،2007.

رابعاً: الملتقيات

– وائل محمد عبد الوهاب، العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية القائمة على القواعد مقابل المبادئ لتحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة تطبيقية)، المؤتمر الأول لكليات إدارة الأعمال بجامعات دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، 2014.

– رياض جاسم العبد الله، المعايير المحاسبية والبلدان النامية، المؤتمر العلمي العربي التاسع، عمان، الأردن 1992.

– ياسر أحمد السيد، محمد الجرف، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة تحت عنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2010.

– محمد مطر، موسى السويطي، أثر استخدام منهج القياس بالقيمة العادلة على إدارة الأرباح وعدالة البيانات المالية، المؤتمر العلمي المهني السابع حول القيمة العادلة والإبلاغ المالي، الأردن،2006 .

خامساً: القوانين و المراسيم

– القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007.

– المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 ؛ النسخة العربية.

– المرسوم التنفيذي 09/ 110 في 07 أفريل 2009 الذي يحدد شروط و كيفيات مسك محاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 03 مارس 2009، المتضمنة قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

المراجع الأجنبية

أولاً: المراجع الفرنسية

1. Livres

- Robert Obert, Pratique des normes IFRS Normes IFRS et US GAAP, 5ème édition, Dunod, 2013.
- Stéphane Brun, guide d'application des normes IAS /IFRS, Berti édition.2011.

2. Articles

- Thomas Jeanjean, incitations et contraintes a la gestion du résultat, comptabilité contrôle- audit, tome7, volume 1, 2001, pp 61-76.

- Christian Hoarau, Robert Teller, IFRS: les normes comptables du nouvel ordre économique global, tome13, 2007, pp 3-20.

- Bernard Colasse, harmonisation comptable internationale: Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, 2005.

- Hervé Stolowy, Gaéton Breton, la gestion des données comptables: une revue de la littérature, Comptabilité Contrôle Audit, Tome 9, volume1, 2003, pp125-152.

- Gaëlle Lenormand, Lionel Touchais, les IFRS améliorent-elles la qualité de l'information financière? approche par la value relevance, comptabilité-contrôle – audit, tome 15, volume 2, 2009, pp 145-164.

- Ali el mir, Souad Seboui, impact de la stratégie de la diversification sur la gestion des résultats, revue des sciences de gestion, 2009, pp155-164.

- El Mehdi Lamrani, éthiques et gestion du résultat comptable, revue Interdisciplinaire sur le management l humanisme et l entreprise, N°2, 2012.

3. Thèses:

- Karim Mhedhbi, analyse de l'effet de l'adoption des normes comptables internationales sur le développement et la performance des marchés financiers émergents, thèse doctorat, Tunisie, 2010.

ثانياً: المراجع الانجليزية

1. Books

- Ahmed Riahi Belkaoui, accounting theory, fifth edition, Thomson, 2004.
- Choi Frederick D.S, Mueller Gerhard G., international accounting, prentice hall international edition, 1992.
- Christopher Nobes, Robert Parker, comparative international accounting, Pearson education, 9th edition, 2006.
- Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, Intermediate Accounting, 13th edition, John Wiley & son, 2009.
- Joshua Ronen, Varda Yaari, Earnings management. Emerging insight in theory- practice- and research, Springer, 2008.
- Nick Antill and Kenneth Lee, Company Valuation under IFRS, Interpreting and Forecasting Accounts Using IFRSs, 2nd edition, Harriman House Ltd, Great Britain, 2008.
- Thomas Mckee, Earnings management an executive perspective, Thomson, 2005.

2. Articles

- Amy Patricia Sweeney, debt covenant violations and managers accounting responses, journal of accounting and economics, volume17, 1994, pp281-308.
- Anna Tarca, the case for global accounting standards - arguments and evidence, 2012, http://www.ifrs.org/use-around-the-world/documents/case-for-global-accounting-standards-arguments-and-evidence.pdf.
- April Klein, audit committee board of director's characteristics and earnings management, journal of accounting, 2002, pp375–400.
- Arthur Levitt, the importance of high quality accounting standards, accounting horizons, volume12, N°1, 1998.
- Balachandran Muniandy, Muhammad Jahangir Ali, development of financial reporting environment in Malaysia, research in accounting regulation, 2012, pp 115–125.
- Beneish Messod, earning management: A perspective, managerial finance, volume 27, N°12, 2001, pp 3- 17.
- Daniel Zéghal, Sonda Chtourou, Yosra Mnif Sellami, an analysis of the effect of mandatory adoption of ias/ifrs on earnings management, journal of international accounting, auditing and taxation, 2011, pp 61– 72.
- Denis Cormier, Isabelle Martinez, the association between management earnings forecasts, earnings management, and stock market valuation: evidence from French IPOS, the international journal of accounting, 2006, pp209-236.

- Dwi Lusi Tyasing Swastika, corporate governance, firm size, and earning management: evidence in Indonesia stock exchange, journal of business and management, volume 10, issue 4, 2013, pp 77-82.
- Farisha Hamid, Hafiza Aishah Hashim, Zalailah Salleh, motivation for earning management among auditors in malysia, procedia -social and behavior sciences,volume 65, 2012, pp239-246.
- Felipe Faissol Janot de Matos, Moacir Sancovschi, earnings management: the case of lucent technologies, 2005.
- Frey N., Chandler R., acceptance of international accounting standard setting: emerging economies versus developed countries, research in accounting in emerging economies, 2007, pp 147–162.
- Gheorghe V. Lepădatu1, Mironela Pîrnău, transparency in financial statements (IAS/IFRS), European research studies, volume xii, issue 1, 2009.
- Hans B. Christensen, Edward Lee, Martin Walker, Cheng Zeng, Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption?, European Accounting Review, Issue 1, 2015, pp31-61.
- Henrik Hoglund, fuzzy linear regression based detecting of earning management, experts systems with applications, 2013, pp6166-6172.
- Holger Daske, Günther Gebhardt, international financial reporting standards and experts perceptions of disclosure quality, a journal of accounting, finance and business studies. 2006, volume 42, N^{o}3–4, 2006, pp 461–498.
- Jennifer J. Jones, Earnings management during import relief investigations, Journal of Accounting Research, volume 29, N^{0}. 2, 1991, pp 193-228.
- John M. Friedlan, accounting choices of issuers of initial public offerings, contemporary accounting research, 1994, pp 1-31.
- John R. Graham, John Campbell R. Harvey, Shiva Rajgopal, the economic implications of corporate financial reporting, journal of accounting and economics, 2005, pp 3–73.
- Karim Jamal, Hun-Tong Tan, effect of principles-based versus rules-based standards and auditor type on financial managers reporting judgments, 2009. available from www.ssrn .com.
- Kenneth A. Merchant, Joanne Rockness, the ethics of managing earnings: an empirical investigation, journal of accounting and public policy, volume13, 1994.
- Lalević filipović, revised qualitative characteristics of financial statements as precondition for strengthening information power on capital market, economics and organization, volume 9, N^{o}1, 2012, pp 81 – 92.
- Lei Cai, Asheq Rahman, Stephen Courtenay, the effect of IFRS and its enforcement on earnings management: an international comparison, social science research network, 2008.

- Linda Elizabeth DeAngelo, accounting numbers as market valuation substitutes: a study of management buy-outs of public stockholders, the accounting review, volume 61, 1986, pp 400-420.
- Mark Kohlbeck and Terry Warfield, the effects of principles-based accounting Standards on accounting quality, 2005. Available From www.ssrn .com.
- Mary E. Barth, Wayne R. Landsman, Mark H. Lang, international accounting standards and accounting quality, journal of accounting research, volume 46, 2008, pp467-498.
- Mercedes Palacios Manzano, Isabel Martinez Conesa, assessing the impact of IFRS adaptation on earnings management: an emerging perspective, transformations in business & economics, volume13, N° 1, 2014.
- Ming China, Yang Cheng, earnings management types and motivation: a study in Taiwan, social behavior and personality, 2010, pp955-962.
- Musfiqur Rahman, Mohammad Moniruzzaman, Jamil Sharif, techniques, motives and controls of earnings management, international journal of information technology and business management, volume 11, n°1, 2012.
- Panagiotis E. Dimitropoulos, Dimitrios Panagiotis Asteriou, Dimitrios Kousenidis, Stergios Leventis, the impact of ifrs on accounting quality: evidence from Greece, advances in accounting, 2013, pp 108–123.
- William U. Parfet, accounting subjectivity and earnings management: a preparer perspective, accounting horizons, volume 14, pp481– 488.
- Partha S. Mohanram, how to manage earnings management, accounting world, 2003, pp 13-19.
- Patricia M. Dechow, Richard G. Sloan, Amy P. Sweeney, detecting earnings management, the accounting review, 1995, pp193-225.
- Paul M. Clikeman, where auditors fear to tread: internal auditors should be proactive in educating companies on the perils of earnings management and in searching for signs of its use, 2003.
- Paul M. Healy, James M.Wahlen, a review of the earning management literature and its implications for standards setting, accounting horizons, volume 139, N°4, 1999, pp365-383.
- Peter D. Wysocki, assessing earning and accrual quality U.S and international evidence, working paper.
- Rafik Z. Elias, determinants of earnings management ethics among accountants, journal of business ethics, 2002, pp 33–45.
- Ryan Davidson, Jenny Goodwin-Stewart, Pamela Kent, the internal structure and earnings management, accounting and finance, volume 45, N°2, 2005, pp 241-267.
- Salvador Carmona, Marco Trombetta, On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: the logic and implication of the principle-based system, journal of accounting and public policy, volume 27, 2008, pp455-461.

- S.P. Kothari, Andrew J. Leone, Charles E. Wasley, C.E. ,Performance matched discretionary accruals measures, journal of accounting and economics, volume 39, 2005, pp 163-197.
- Scott B. Jacksonh, Marshall K. Pitman, Auditors and Earnings Management, CPA journal, 2001, pp39-44.
- Shen Lie, Relationships between the Earnings Management and Accounting Standards, the journal of american academy of business, Cambridge, volume 13, N^{o} 2, 2008.
- Steven F. Cahan, The Effect of Antitrust Investigations on Discretionary Accruals: A Refined Test of the Political-Cost Hypothesis, the accounting review volume 67, N^{o}1, 1992, pp. 77-95
- Susana Callao, José Ignacio Jarne, Zaragoza, Zaragoza, Have IFRS Affected Earnings Management in the European Union?, accounting in Europe, volume 7, No. 2, 2010, pp159–189.
- Thomas D. Fields, Thomas Z.Lysb, Linda Vincentb ,empirical research on accounting choice, journal of accounting and economics, 2001, pp 255-307.
- Thomas Jeanjean, Hervé Stolowy, Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption, journal of accounting and public policy, 2008, pp 480–494.
- Titas Rudra, does IFRS influence earnings management? Evidence from india, journal of management research, volume 4, N^{o}1, 2012.
- Wolfgang Aussenegg, Petra Inwinkl, Georg Schneider, Earnings Management and Local vs. International Accounting Standards of European Public Firms, journal of economic literature, 2008, pp 1-52
- Yuyang Zhang, Konari Uchida, Hua Bu, How do accounting standards and insiders' incentives affect earnings management? Evidence from China, emerging markets review, 2013, pp78–99.
- Zhaoyang Gu, Chi-wen jevons Lee, Joshua G. rosett, what determines the variability of accounting accruals?, review of qualitative finance and accounting, volume 24, Issue 3, 2005, pp 313-334.

مواقع الانترنيت

- www.iasb.org
- www.iasplus.com
- www.ssrn.com
-www.sgbv.dz
-www.cosob.org

ملاحق الدراسة

الملحق (1): قائمة المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs) و معايير المحاسبة الدولية(IASs)

الملحق (2): قائمة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (IFRICs) وتفسيرات معايير المحاسبية الدولية (SICs)

الملحق (3): المستحقات الكلية للشركات محل الدراسة خلال فترة الدراسة

الملحق (4): معادلة الانحدار للشركات محل الدراسة وفق نموذج (Kothari)

الملحق (5): المستحقات غير الاختيارية و المستحقات الاختيارية للشركات محل الدراسة خلال فترة الدراسة

الملحق (6): البيانات الخاصة بمتغيرات نموذج الدراسة

الملحق (1): قائمة المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs) ومعايير المحاسبة الدولية (IASs)

الرقم	اسم المعيار	التاريخ (وفق أخر تعديل)
معايير التقارير المالية الدولية (IFRSs)		
IFRS 1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	2008
IFRS 2	المدفوعات على أساس السهم	2004
IFRS3	اندماج الأعمال	2008
IFRS 4	عقود التامين	2004
IFRS 5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع و العمليات المتوقفة	2004
IFRS6	الكشف عن المصادر المعدنية و تقييمها	2004
IFRS 7	الأدوات المالية (الإفصاح)	2005
IFRS8	القطاعات التشغيلية	2006
IFRS9	الأدوات المالية	3201
IFRS10	القوائم المالية الموحدة	2011
IFRS11	الترتيبات المشتركة	2011
IFRS12	الإفصاح عن الحصص في كيانات أخرى	2011
IFRS13	قياس القيمة العادلة	2011
IFRS14	الحسابات الحكومية المؤجلة	2014
IFRS15	الإيرادات المتأتية من عقود الزبائن	2014
معايير المحاسبة الدولية(IASs)		
IAS 1	عرض القوائم المالية	2007
IAS 2	المخزون	2005
IAS 7	قائمة التدفقات النقدية	1992
IAS8	السياسة المحاسبية، و التغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء	2003
IAS10	معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	2003
IAS 11	معيار المحاسبة الدولي عقود الإنشاء	1993
IAS12	ضرائب الدخل	1996
IAS 16	الممتلكات و المصانع و المعدات	2003
IAS 17	عقود الإيجار	2003
IAS18	الإيراد	1993

IAS19	منافع الموظفين	2011
IAS20	محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية	1983
IAS21	آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	2003
IAS23	تكاليف الافتراض	2007
IAS24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	2009
IAS26	المحاسبة و التقرير عن برامج منافع التقاعد	1987
IAS27	القوائم المالية المنفصلة	2011
IAS28	لاستثمارات في الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة	2011
IAS29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	1989
IAS32	لأدوات المالية: العرض	2003
IAS33	ربحية السهم	2003
IAS34	التقارير المالية المرحلية	1998
IAS36	الانخفاض في قيمة الأصول	2004
IAS37	المخصصات، الأصول و الالتزامات المحتملة	1998
IAS38	الأصول غير الملموسة	2004
IAS39	الأدوات المالية :الاعتراف و القياس و يحل محله المعيار الدولي للتقارير المالية**(IFRS 9)** الذي سيطبق بداية من جانفي 2018.	2003
IAS40	العقارات الاستثمارية	2003
IAS 41	الزراعة	2001

المصدر: من إعداد الباحثة انطلاقا من موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية www.iasb.org

الملحق(2): قائمة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC) وتفسيرات معايير المحاسبية الدولية(SIC)

الرقم	الاسم	التاريخ (وفق أخر تعديل)
تفسيرات التقارير المالية الصادرة عن لجنة التفسيرات (IFRICs)		
IFRIC1	التغيرات في عمليات إعادة الموقع لوضعها السابق الموجودة والالتزامات *المشابهة*	2004
IFRIC2	حصص الأعضاء في الشركات التعاونية والأدوات المشابهة	**2004**
IFRIC4	تحيد إذا تضمنت الاتفاقيات عقد إيجار	2004
IFRIC5	الحقوق بالمنافع الناجمة عن تمويل عمليات إعادة الموقع لما كان عليه	2004
IFRIC6	الالتزامات الناجمة عن المشاركة بالسوق الخاص بالكهربائية والالكترونيات التالفة	2005
IFRIC7	تطبيق مدخل إعادة العرض وفق المعيار(IAS29)	2005
IFRIC9	إعادة تقييم المشتقات المندمجة	2006
IFRIC 10	التقارير المالية المرحلية وانخفاض القيمة	2006
IFRIC12	اتفاقيات تراخيص الخدمات	2006
IFRIC13	برامج ولاء الزبائن	2007
IFRIC14	حدود أصول المنافع المحددة ومتطلبات الحد الأدنى للتمويل وتفاعلات (IAS19)	**2007**
: IFRIC15	اتفاقيات التشييد في العقارات	2008
IFRIC17	توزيع الأصول غير النقدية	**2008**
IFRIC18	تحويل الأصول من الزبائن	**2009**
IFRIC19	إطفاء الالتزامات مع أدوات حقوق الملكية	2009
IFRIC20	تكاليف التجريد في الصناعات المنجمية	2011
IFRIC21	الجباية	2013
تفســـيرات معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن(SICs)		
SIC-7	مدخل إلى اليورو	1998
SIC-10	المساعدات الحكومية_ غير متعلقة بالتحديد بالنشاطات التشغيلية	1998
SIC-15	عقود الإيجار- الحوافز	1999
SIC-25	ضرائب الدخل التغيرات في حالة الضريبة للشركة	2000
SIC-27	تقييم جوهر العمليات بالصيغة القانونية لعقد الإيجار	2000
SIC-29	الإفصاح _ عقود الامتيازات الخدمية	2001
SIC-31	الإيرادات- عمليات المقايضة المتضمنة خدمات الإعلان	2001
SIC-32	الأصول غير الملموسة – مواقع الانترنيت	2001

المصدر : **من إعداد الباحثة انطلاقا من موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية**www.iasb.org

الملحق (3): المستحقات الكلية للشركات محل الدراسة خلال فترة الدراسة

الوحدة: دج

الشركة	السنة	النتيجة الصافية	التدفقات النقدية التشغيلية	المستحقات الكلية (TACit)
GROUPE SAIDAL	2006	547483832,8	1173557694	-626073861,24
	2007	872149770,9	1313975825	-441826053,78
	2008	1328601110	1778704065	-450102955,36
	2009	2875000365	3570161962	-695161597,00
	2010	547483832,8	5172175045	-4624691212,47
	2011	872149770,9	4273783203	-3401633431,87
	2012	1328601110	5876677496	-4548076386,54
	2013	2875000365	3685789836	-810789470,58
NCA ROUIBA	2006	5 675 302	67566000	-61890698
	2007	24 721 235	59 249 000	-34527765
	2008	51078670	93 740 855	-42662185
	2009	128 719 958	261 270 588	-132550630
	2010	255 634 596	130 201 591	125433005
	2011	188 041 941	269563315	57840350
	2012	168602699	252 546 048	-100960616
	2013	228869539	565223837	-336354298
SPA DAHLI	2006	102848497,9	1025011725	-922163227
	2007	265746779,3	973036620,7	-707289841
	2008	220844051,4	1436003634	-1215159583
	2009	246 606 053,03	1284144912	-1037538859
	2010	280 986 205	2306121911	-2025135706
	2011	170 055 567	770652907	-600597340
	2012	212315217,6	2022144590	-1809829373
	2013	127916109,4	1659580422	-1531664312
GROUPE AURASSI	2006	67966131,63	879727223,97	-811761092,34
	2007	687 901 518,96	719382592,18	-31481073,22
	2008	749226318	575542991,63	173683326,34
	2009	829961257,3	509744802,70	320216454,58
	2010	112752335,6	425606190,38	-312853854,80
	2011	-575872544,5	44543896,25	-620416440,74
	2012	52788072,27	191705739,66	-138917667,39
	2013	356855178,3	1013000206,38	-656145028,05
GROUPE SONALGAZ	2006	22264357,77	26249927946,19	-26227663588,42
	2007	864686550,5	3424096038,50	-2559409488,00
	2008	139644362,3	-23632178295,00	23771822657,29
	2009	4 684 005 597,00	7197940201,00	-2513934604,00
	2010	11 379 266 000	153598686000,00	-142219420000,00
	2011	-10 721 000 000	47512895000,00	-58233895000,00
	2012	-8 789 000 000	21605000000,00	-30394000000,00
	2013	-29 738 355 130	86380393171,73	-116118748301,73

المصدر: من إعداد الباحثة انطلاقا من القوائم المالية للشركات عينة الدراسة.

الملحق (4): معادلة الانحدار للشركات محل الدراسة وفق نموذج (Kothari)

الشركة	années	TA/ Ai_{t-1}	$1/Ai_{t-1}$	(ΔREVit- ΔRECit)/ Ait-1	PPE/Ai_{t-1}	RAO_{it-1}
GROUPE SAIDAL	2006	-0,043764704	0,000000000070	0,029091573	0,32231778710849	0,03009728
	2007	-0,030804296	0,000000000070	0,012610461	0,28243927701290	0,0381708
	2008	-0,029977692	0,000000000067	0,133273448	0,35797021863410	0,05808679
	2009	-0,037225773	0,000000000054	0,064911178	0,38457992984256	0,07114634
	2010	-0,199540676	0,000000000043	0,012964511	0,43404409128410	0,1240471
	2011	-0,12040674	0,000000000035	0,054810208	0,37400963002540	0,01937914
	2012	-0,166730744	0,000000000037	-0,016351888	0,39802030347954	0,03197268
	2013	-0,02700728	0,000000000033	-0,052270151	0,29707135169582	0,04425551
NCA ROUIBA	2006	-0,044229409	0,000000000715	-0,036130278	0,46532383008495	0,0229906
	2007	-0,025843962	0,000000000748	0,129384089	0,55050342092070	0,00424795
	2008	-0,020538254	0,000000000481	-0,202997109	0,51012713231609	0,0119012
	2009	-0,063695007	0,000000000408	0,130251581	0,63946218514791	0,02454501
	2010	0,049800426	0,000000000345	0,236446410	0,54961000335049	0,05110544
	2011	0,01932411	0,000000000334	0,173875055	0,66744897086960	0,08540597
	2012	0,066396596	0,000000000246	0,227066755	0,58739406643733	0,04631693
	2013	0,123013818	0,000000000218	0,058230638	0,68119431580531	0,03669424
SPA DAHLI	2006	-0,103530755	0,000000000112	0,014720154	0,83124664630560	0,01036368
	2007	-0,07765085	0,000000000110	0,039792376	2,78362956554827	0,01129137
	2008	-0,043883333	0,000000000036	0,021889321	0,94872889506962	0,00959697
	2009	-0,036691858	0,000000000035	-0,003389966	0,93561726050766	0,00781
	2010	-0,066624334	0,000000000033	-0,000898394	0,89818357805619	0,00811302
	2011	-0,019755995	0,000000000033	-0,004056774	0,92619342887456	0,00924273
	2012	-0,058184774	0,000000000032	0,013275002	0,92069283352619	0,00546717
	2013	-0,047118635	0,000000000031	0,088092782	0,88654022133670	0,00653146
GROUPE AURASSI	2006	-0,145499604	0,000000000179	-0,005792550	0,44821517672699	0,08475552
	2007	-0,005482385	0,000000000174	0,003625670	0,41556012272431	0,01183621
	2008	0,027764885	0,000000000160	0,001028795	0,36554633509489	0,10996742
	2009	0,048277274	0,000000000151	-0,021861491	0,50694412600661	0,11295673
	2010	-0,043996803	0,000000000141	-0,229103103	0,77790956664486	0,11671789
	2011	-0,071977001	0,000000000116	-0,093003094	1,01119634472314	0,01308085
	2012	-0,01278238	0,000000000092	-0,019456832	0,92524954895973	-0,05298838
	2013	-0,05901681	0,000000000090	0,083240402	0,76427943908132	0,00474801
GROUPE SONALGAZ	2006	-0,042735913	0,000000000002	-0,091425218	0,00860038336320	0,00338818
	2007	-0,004352547	0,000000000002	-0,001213711	0,00804038256251	3,7863E-05
	2008	0,04185843	0,000000000002	0,152154832	1,24104910085913	0,00152258
	2009	-0,002436437	0,000000000001	-0,247119852	0,87951642693445	0,00013534
	2010	-0,090366568	0,000000000001	-0,023010112	0,88038710941255	0,00297623
	2011	-0,032374285	0,000000000001	0,006823704	0,88737356211229	0,00632614
	2012	-0,014825763	0,000000000000	0,000528760	0,87408979161789	-0,00522955
	2013	-0,05001832	0,000000000000	-0,094688216	0,89932822277768	-0,00378587

المصدر: من إعداد الباحثة

الملحق(5): المستحقات غير الاختيارية و المستحقات الاختيارية للشركات محل الدراسة خلال فترة الدراسة.

الوحدة:دج

entreprise	annees	TA	NDAIT	DA
SAIDAL	2006	-626073861,24	-34714359,5	-591359501,72
	2007	-441826053,78	2651600,46	-444477654,24
	2008	-450102955,36	-24367862,7	-425735092,64
	2009	-695161597,00	82987402,7	-778148999,70
	2010	-4624691212,47	624917335	-5249608547,77
	2011	-3401633431,87	247375335	-3649008766,72
	2012	-4548076386,54	77473361,3	-4625549747,82
	2013	-810789470,58	-1299063697	488274226,06
NCA	2006	-61890698	-24110829,1	-37779868,91
	2007	-34527765	-32603535,2	-1924229,77
	2008	-42662185	-22564209	-20097976,18
	2009	-132550630	-36884853,4	-95665777,02
	2010	125433005	582678217	-457245212,40
	2011	57840350	511381057	-453540706,95
	2012	-100960616	508113245	-609073860,57
	2013	-336354298	526349192	-862703489,52
dahli	2006	-922163227	-104084822	-818078404,81
	2007	-707289841	-324870461	-382419380,55
	2008	-1215159583	-328394644	-886764939,32
	2009	-1037538859	-316776127	-720762732,25
	2010	-2025135706	1527612284	-3552747990,30
	2011	-600597340	1659696623	-2260293963,07
	2012	-1809829373	1635285527	-3445114899,65
	2013	-1531664312	1631772397	-3163436709,15
AURASSI	2006	-811761092,34	-45479970,3	-766281122,04
	2007	-31481073,22	6955299,93	-38436373,15
	2008	173683326,34	15322187,4	158361138,94
	2009	320216454,58	11354998,2	308861456,35
	2010	-312853854,80	767758338	-1080612193,05
	2011	-620416440,74	1321761769	-1942178209,26
	2012	-138917667,39	957330891	-1096248558,04
	2013	-656145028,05	630420788	-1286565816,45
SONALGAZ	2006	-26227663588,42	926632657	-27154296245,17
	2007	-2559409488,00	16350801,9	-2575760289,93
	2008	23771822657,29	-1,0028E+10	33799916271,48
	2009	-2513934604,00	-6039864762	3525930158,09
	2010	-142219420000,00	5,4656E+10	-196875131932,80
	2011	-58233895000,00	7,792E+10	-136153948314,08
	2012	-30394000000,00	8,5557E+10	-115950731682,11
	2013	-116118748301,73	1,1677E+11	-232884309484,68

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

الملحق(6): البيانات الخاصة بمتغيرات نموذج الدراسة

الشركة	السنة	| DA/Ai (i, t) |	المعايير المحاسبية	حجم الشركة	مديونية الشركة	ربحية الشركة
SAIDAL	2006	0,04122983	0	23,38652793	0,55000891	0,0381708005210
	2007	0,02960304	0	23,43228869	0,532755699	0,0580867926230
	2008	0,02279803	0	23,65040882	0,540236921	0,0711463401512
	2009	0,03357465	**0**	23,86641261	0,457423298	0,1240470963008
	2010	0,18581904	1	24,06440135	0,582830801	0,0193791437547
	2011	0,13377127	1	24,02934529	0,494262876	0,0319726777002
	2012	0,15407639	1	24,12516782	0,508796025	0,0442555101710
	2013	0,01622197	1	24,12777683	0,443565665	0,0955163161086
NCA	2006	0,02827816	0	21,01295262	0,821590136	0,0382322812186
	2007	0,00092635	0	21,45428959	0,572247929	0,0119011952965
	2008	0,00965775	0	21,45612435	0,481372425	0,0245450077171
	2009	0,037982	0	21,64701409	0,529470354	0,0511054388264
	2010	0,15276285	1	21,81959895	0,543953355	0,0082592144633
	2011	0,11171238	1	22,12442335	0,636229703	0,0463169284423
	2012	0,13255722	1	22,24819097	0,654941966	0,0366942447243
	2013	0,15735348	1	22,42484217	0,679913938	0,0417448383902
dahli	2006	0,08981393	0	22,93248388	0,572879682	0,0112913727861
	2007	0,0138104	0	24,04436194	0,226550221	0,0095969735538
	2008	0,03135984	0	24,06531766	0,237411451	0,0078100001376
	2009	0,02371216	0	24,13758795	0,284333493	0,0081130187399
	2010	0,11686377	1	24,13773358	0,276785427	0,0092427349877
	2011	0,0726669	1	24,16062999	0,284410543	0,0054671699100
	2012	0,10598217	1	24,20470748	0,306195048	0,0065314593618
	2013	0,09538406	1	24,22476861	0,310363032	0,0038569313539
AURASSI	2006	0,13344678	0	22,47111218	0,484251772	0,0118362063945
	2007	0,00614441	0	22,55672741	0,467326894	0,1099674165913
	2008	0,02387524	0	22,6153021	0,435193277	0,1129567309267
	2009	0,04343535	0	22,68488504	0,38474548	0,1167178896199
	2010	0,12536616	1	22,87731012	0,542425093	0,0130808510031
	2011	0,17870772	1	23,10907961	0,701186574	-0,0529883768345
	2012	0,09860182	1	23,13182536	0,683538018	0,0047480107603
	2013	0,10785428	1	23,20221655	0,689010447	0,0299155773689
SONALGAZ	2006	0,04617876	0	27,10003655	0,507044677	0,0000378628970
	2007	0,00453551	0	27,06522887	0,421595316	0,0015225766112
	2008	0,03275797	0	27,66233328	0,456549817	0,0001353395429
	2009	0,00224038	0	28,08451781	0,454813602	0,0029762286393
	2010	0,10944986	1	28,21812425	0,691984995	0,0063261370763
	2011	0,06641397	1	28,34889993	0,724733162	-0,0052295520175
	2012	0,04994595	1	28,47324513	0,758413026	-0,0037858745660
	2013	0,07506338	1	28,76323009	0,830503005	-0,0095852806919

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية

الملخص:

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، وذلك بعد التزامها بتطبيق النظام المحاسبي المالي بداية 2010.

لتحقيق أهداف الدراسة و اختبار فروضها، تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المساهمة في بورصة الجزائر خلال الفترة (2006-2013)، بالاعتماد على نموذج (Kothari et al., 2005) لقياس المستحقات الاختيارية كمقياس لإدارة الأرباح. والمتغير الوهمي (Dummy Variables) للمعايير المحاسبية المطبقة.

أشارت نتائج الاختبارات الإحصائية لفروض الدراسة أن اعتماد النظام المحاسبي المالي في الشركات الجزائرية محل الدراسة أدى إلى زيادة المستحقات الاختيارية في فترة ما بعد اعتمادها النظام المحاسبي المالي، وهو ما يشير إلى زيادة ممارسات إدارة الأرباح من قبل هذه الشركات.

بناءً على نتائج الدراسة النظرية واختبار فروضها تم الانتهاء إلى وضع إطار مقترح يضمن أكثر فعالية للنظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح يعتمد على جانبين أساسيين، الأول يتمحور حول التعديلات الضرورية على النظام المحاسبي المالي من حيث التعديل والتحديث المستمر للنظام المحاسبي المالي و ضرورة مواكبته لتطورات المعايير المحاسبية الدولية، إلغاء المعالجات البديلة، والحد من استخدام التقدير الحكمي.

أما الثاني فيرتكز على توفير مجموعة من الدعائم الأساسية لإنفاذ النظام المحاسبي المالي والمتمثلة أساسا في توفير آليات الحوكمة الجيدة في الشركات الجزائرية، وجودة إجراءات المراجعة الخارجية، وأخيرا تفعيل دور المنظمات والجهات المسؤولة عن مهنة المحاسبة في الجزائر.

الكلمات المفتاح: المعايير المحاسبية الدولية؛ إدارة الأرباح؛ النظام المحاسبي المالي.

A proposed framework of the impact of *the application of* international accounting standards in the reduction of earnings management practices in the Algerian companies

Abstract:

The study aimed to test the impact of applying international accounting standards in reducing earnings management practices in Algerian companies after their commitment to the financial accounting system in early 2010.

To achieve the research objectives and testing hypotheses, an applied study was conducted on a sample of corporations registered in The Algerian Stock Exchange during the period (2006-2013) which is based on the (Kothari et al., 2005) model to measure discretionary accruals as a measure of both earnings management and dummy variables for accounting standards applied.

The statistics referred to the point that applying the financial accounting system by corporations that were sampled to an increase of discretionary accruals in the period after the adoption of the financial accounting system. This meant to an increase of earnings management practices.

According to the theoretical results and hypothesis testing, a proposed framework was developed for the financial accounting system to be more efficient regarding to eliminating earnings management practices. This framework depends on two essential aspects; the first aspect revolves around necessary adjustments in terms of the need for constant adjustment and modernization of the financial accounting system, coping with the developments of international accounting standards, the elimination of alternative treatments, and limiting the use of appreciation estoppels. The second aspect is based on implementing the financial accounting system by supplying a set of basic pillars that mainly represented by providing good governance in Algerian corporations, quality of external auditing procedures, and finally activation of the role of organizations and agencies responsible for the accounting profession in Algeria.

Keywords: international accounting standards; earnings management; financial accounting system.

Cadre proposé sur l'impact De l’application des normes comptables internationales sur les pratiques de la gestion du résultat dans les sociétés algériennes

Résumé:

L'étude vise à tester l'impact de l'application des normes comptables internationales sur la réduction des pratiques de la gestion du résultat dans les sociétés algériennes après l' application du système comptable financier au début de l année 2010.

Pour atteindre les objectifs de la recherche et tester ces hypothèses, une étude empirique est menée sur un échantillon des sociétés algériennes cotées au cours de la période 2009-2013. L’investigation empirique se base sur le modèle (Kothari et al. 2005) pour estimer les accruals discrétionnaires.

Les résultats de la recherche montrent une augmentation des accruals discrétionnaires durant la période de l’application du système comptable financier, qui se réfère à une augmentation des pratiques de la gestion du résultat.

Sur la base des résultats théorique et pratique, l'étude conclu à proposer un cadre pour garantir l’efficacité du système comptable financiers dans la réduction des pratiques de gestion du résultat dépend de deux aspects principaux, le premier base sur les modifications nécessaires au système comptable financier en termes d'ajustement et de mise à jour son continue en parallèle avec des normes comptables internationales, l'abolition des traitements alternatifs, et de limiter l'utilisation de l'appréciation estoppel.

Le deuxième aspect fournit un ensemble des supports pour assurer l’application efficace du système comptable financier, représenté principalement dans la fourniture de mécanismes de bonne gouvernance, la qualité des procédures d'audit externe, et l'activation du rôle des organisations et organismes responsables de la profession comptable en Algérie.

Mots clés : Les normes comptables internationales; gestion du résultat; système comptable financier.