رقم الترتيب ...../ ك ع إ ت ع ت/ج ب /2019

وزارة التعليـــم العالـــــي و البحث العلمـــــي
جـــامعــة أمحمد بوقـــرة *بومـــــرداس*

كليـــة العلـــوم الاقتصادية و التجـــارية و علـــوم التسييـــر

أطروحة دكتوراه علوم في:

شعبـــة: **علوم التسيير**
تخـــصص: **محاسبة**

أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على إدارة الأرباح
دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق

إعداد الطالب: **إشراف الأستاذ الدكتور**

بوبكر رزيقات **مجيد شعباني**

لجنة المناقشة:

أ.د شنوف شعيب	أستاذ	جامعة بومرداس	رئيسا
أ.د شعباني مجيد	أستاذ	جامعة بومرداس	مشرفا
د. بطاطا سفيان	أستاذ محاضر أ	جامعة بومرداس	ممتحنا
أ.د سعودي بلقاسم	أستاذ	جامعة المسيلة	ممتحنا
أ.د بن موسى كمال	أستاذ	جامعة الجزائر3	ممتحنا
د. العرابي حمزة	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة 2	ممتحنا

السنـــة الجامعيـــــة:2018-2019

﴿شكر وعرفان﴾

يسجُّد الباحث لله شاكراً نعمته وهباته التي لا تُعد ولا تحصى وفيض كرمه الذي أنعم على الباحث وأعطاه القدرة على إتمام مراحل البحث حتى خرج إلى حيز الوجود.

كما لا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل، إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير إلى الأستاذ المشرف **الأستاذ الدكتور مجيد شعباني** الذي تفضل بقبوله الإشراف على الرسالة ولم يبخل علينا بإرشاداته ونصائحه السديدة التي كان لها الأثر البالغ على إتمام هذا العمل.

وأتقدم بشكري وتقديري إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة: على تحملهم عناء قراءة هذه الأطروحة.

كما لا أنسى زملائي الأساتذة بجامعة المسيلة على ما قدموه لي من إرشادات وتوجيهات طيلة مراحل إعداد هذه الأطروحة.

الباحث

إهداء

إلـى..... روح أمي الطاهرة.

إلـى..... والدي حفظه الله.

إلـى..... إخوتي وأخواتي كل باسمه.

إلـى..... زوجتي الغالية.

إلـى..... بناتي فلذات كبدي.

إلـى..... كل الأقارب والأصدقاء.

أهدي ثمرة جهدي المتواضع

الباحث

الفهرس العام

الفهرس العام

شكر وعرفان	
الإهداء	
الفهرس العام	**I**
قائمة الجداول	**XII**
قائمة الاشكال	**XIII**
قائمة المختصرات	**XV**
مقدمة	**أ– ي**
الفصل الأول: التأصيل العلمي للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية (IFRS)	
تمهيد الفصل الأول	**12**
المبحث الأول: الإطار الفكري لتطور معايير المحاسبة	**13**
1-1 ماهية معايير المحاسبة	**13**
1-1-1 مفهوم معايير المحاسبة	**13**
2-1-1 أهمية معايير المحاسبة	**14**
3-1-1 خصائص معايير المحاسبة	**16**
2-1 الهيئات التي تعمل على وضع وتطوير المعايير المحاسبية	**17**
1-2-1 الجماعة الأوروبية European Community (EC)	**17**
2-2-1 الأمم المتحدة United Nations (UN)	**17**
3-2-1 منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD)	**17**
4-2-1 الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC)	**17**
5-2-1 لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)	**19**
6-2-1 مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)	**19**
3-1 تفسير اعتماد المعايير المحاسبية على نهجي القواعد و المبادئ	**19**
المبحث الثاني: الإطار المنظم لعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)	**21**
1-2 تطور عملية إعداد التقارير المالية الدولية	**22**
2-2 مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	**23**
1-2-2 أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	**23**
2-2-2 الإطار التنظيمي للمعايير الدولية (IFRS)	**24**
1-2-2-2 مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Foundation)	**24**
2-2-2-2 مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	**24**
3-2-2-2 لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	**25**

2-2-2-4 المجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	**26**
2-2-3 المعايير الموضوعة بمعرفة مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB)	**26**
2-2-4 فوائد التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)	**32**
2-2-5 التجارب السلبية للتحول إلى المعايير الدولية (IFRS)	**33**
2-2-5-1 عملية مقاومة التغيير	**34**
2-2-5-2 الجداول الزمنية والحفاظ على المسار الصحيح	**34**
2-2-5-3 التقليل من شأن الآثار واسعة النطاق لعملية التحول	**35**
2-2-5-4 التقليل من الاختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة (GAAP) المطبقة سابقاً و المعايير الدولية (IFRS)	**36**
2-2-5-5 الخبرة المحدودة بالمعايير الدولية (IFRS)	**36**
2-2-5-6 عدم وجود قيادة حازمة أو مساهمة من وظائف النشاط الأخرى	**37**
2-2-5-7 قلة مشاركة مدققي الحسابات الخارجيين وغيرهم من المتخصصين أو الإفراط في الاعتماد عليهم	**38**
2-2-5-8 عدم وضوح الأهداف	**38**
2-2-5-9 عدم تضمين المعايير الدولية (IFRS) في صميم أعمال المنظمة	**38**
2-2-5-10 الذهاب للخيارات "الرخيصة والسهلة"	**39**
المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية (IFRS)	**39**
3-1 الإطار المفاهيمي	**39**
3-1-1 الغرض من الإطار المفاهيمي	**39**
3-1-2 محتوى الإطار المفاهيمي	**40**
3-1-3 الهدف من التقارير المالية ذات الغرض العام	**40**
3-2 تطوير السياسات المحاسبية	**42**
3-2-1 التعريفات والمبادئ الأساسية للإفصاح	**43**
3-2-2 اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية	**44**
3-2-3 المعالجات المحاسبية البديلة	**45**
3-3 عرض القوائم المالية	**46**
3-3-1 قائمة المركز المالي	**46**
3-3-2 قائمة التغيرات في حقوق الملكية	**47**
3-3-3 قائمة التدفقات النقدية	**48**
3-3-4 قائمة الربح أو الخسارة والدخول الشاملة الأخرى	**48**
3-4 الاعتبارات العامة العرض العادل، والاستمرارية	**48**
3-4-1 العرض العادل وقائمة الامتثال للمعايير الدولية	**48**
3-4-2 فرض الاستمرارية وغيرها من الخصائص العامة	**49**
خلاصة الفصل الأول	**50**

صل الثاني: إدارة الأرباح في الفكر المحاسبي	
تمهيد الفصل الثاني	**52**
المبحث الأول: مراحل تطور مفهوم إدارة الأرباح في الفكر المحاسبي	**53**
1-1 مراحل تطور إدارة الأرباح	**55**
1-1-1 المرحلة الأولى التقديرات المحاسبية	**55**
1-1-2 المرحلة الثانية تمهيد الدخل	**56**
1-1-3 المرحلة الثالثة إدارة الأرباح	**58**
1-2 مفهوم إدارة الأرباح	**58**
1-3 تعريف إدارة الأرباح	**63**
1-4 طبيعة إدارة الأرباح	**67**
المبحث الثاني: عوامل ودوافع إدارة الأرباح واستراتيجياتها	**71**
2-1 عوامل إدارة الأرباح	**71**
2-1-1 الغموض في القواعد المحاسبية	**71**
2-1-2 التقدم في التكنولوجيا أو في أساليب الأعمال	**72**
2-1-3 رعاية العهدة مقابل التنافس في تخصيص الموارد	**72**
2-1-4 الراية الحمراء	**72**
2-1-5 التصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبية	**73**
2-2 دوافع أو حوافز إدارة الأرباح	**73**
2-2-1 دوافع أو حوافز تعاقدية	**73**
2-2-1-1 دوافع الادارة	**74**
2-2-1-2 دوافع الاقتراض	**75**
2-2-1-3 دوافع كبار حملة الأسهم	**76**
2-2-2 دوافع أو حوافز السوق	**76**
2-2-2-1 تلبية توقعات المحللين الماليين	**76**
2-2-2-2 التأثير على أسعار الأسهم	**77**
2-2-3 الدوافع أو الحوافز التنظيمية	**78**
2-2-3-2 دوافع أو حوافز التكلفة السياسية	**78**
2-2-3-2 الدوافع أو الحوافز الضريبية	**79**
2-3 استراتيجيات إدارة الأرباح	**80**
2-3-1 استراتيجية تخفيض الأرباح	**80**
2-3-2 استراتيجية زيادة الأرباح	**81**

3-3-2 استراتيجية تخفيف التقلبات (تمهيد الأرباح)	**81**
المبحث الثالث: الأساليب المحاسبية لممارسات إدارة الأرباح	**82**
3-1 سوء استعمال مفهوم الأهمية النسبية	**83**
3-2 الاستحمام التام (الاغتسال الكبير)	**84**
3-3 استغلال بدائل السياسات المحاسبية	**84**
3-4 التلاعب بالتقديرات المحاسبية	**85**
3-5 التلاعب في عناصر قائمة التدفقات النقدية	**86**
المبحث الرابع: نماذج الكشف عن إدارة الأرباح	**87**
4-1 نماذج ركزت على التفرقة بين الاستحقاق الاختياري والاستحقاق غير الاختياري	**88**
4-1-1 نموذج (De Angelo 1986)	**88**
4-1-2 نموذج (Healy 1989)	**89**
4-1-3 نموذج (Jones 1991)	**89**
4-1-4 نموذج (Jones 1995 المعدل)	**90**
4-1-5 نموذج (Dechow, Sloan, and Sweeney 1995)	**90**
4-1-6 نموذج (Kothari, et al, 2005)	**91**
4-2 نماذج ركزت على الاستحقاق قصير الأجل والاستحقاق طويل الأجل	**91**
4-2-1 نموذج (Visvanathan 2006)	**91**
4-2-2 نموذج (Chou, et al 2006)	**91**
4-2-3 نموذج نسبة ميلر (2007 Miller Ratio)	**92**
4-3 نماذج أخرى للكشف عن إدارة الأرباح	**92**
4-3-1 نموذج الشبكات العصبية	**92**
4-3-1-1 الخلايا العصبية التنبؤية	**92**
4-3-1-2 الخلايا العصبية التبويبية	**92**
4-3-1-3 الخلايا العصبية المرتبطة بالحلول المثلى	**92**
4-3-1 قانون بنفورد	**94**
خلاصة الفصل الثاني	**97**
صل الثالث: علاقة المعايير الدولية (IFRS) بممارسات إدارة الأرباح وعوامل الحد منها	
تمهيد الفصل الثالث	**99**
المبحث الأول: دراسة وتحليل العلاقة بين المعايير الدولية (IFRS) وجودة المعلومات المحاسبية	**100**
1-1 جودة المعلومات المحاسبية	**100**
1-1-1 مفهوم جودة المعلومات المحاسبية	**100**

1-1-2 مقومات جودة المعلومات المحاسبية	**101**
1-1-2-1 الخصائص النوعية الأساسية (الرئيسية)	**102**
1-1-2-1-1 خاصية الملاءمة	**102**
1-1-2-1-2 خاصية التمثيل الصادق	**102**
1-1-2-2 الخصائص النوعية المعززة (الثانوية)	**102**
1-1-2-2-1 قابلية المقارنة	**103**
1-1-2-2-2 قابلية التحقق	**103**
1-1-2-2-3 قابلية الفهم	**103**
1-1-2-2-4 التوقيت المناسب	**104**
1-1-3 أثر انخفاض جودة المعلومات المحاسبية	**105**
1-2 أثر تطوير المعايير الدولية (IFRS) على جودة المعلومات المحاسبية	**105**
المبحث الثاني: مشكلات تعدد بدائل القياس المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) وأثر ذلك على إدارة الأرباح	**107**
2-1 تطور بدائل القياس المحاسبي	**108**
2-1-1 مفهوم عملية القياس المحاسبي	**108**
2-1-2 نماذج القياس المحاسبي	**109**
2-1-3 أسباب تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي	**110**
2-1-3-1 تطور المفاهيم والسياسات المحاسبية من الناحيتين العلمية والعملية	**110**
2-1-3-1-1 تطور مفهوم الاهتلاك وطرق حساب النتيجة	**110**
2-1-3-1-2 تطور طرق تقييم المخزون السلعي	**111**
2-1-3-2 اختلاف الظروف البيئية	**111**
2-1-3-2-1 أثر اختلاف ظروف البيئة الاقتصادية على تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي	**113**
أولاً: النظام الاقتصادي	**113**
ثانياً: درجة التقدم الاقتصادي	**114**
ثالثا: اختلاف مراحل التطور	**114**
2-1-3-2-2 أثر اختلاف ظروف البيئة الاجتماعية على تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي	**115**
2-1-3-2-3 أثر اختلاف ظروف البيئة السياسية على تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي	**115**
2-1-3-3 طبيعة المبادئ والسياسات المحاسبية	**115**
2-1-3-3-1 مبدأ الموضوعية	**115**
2-1-3-3-2 سياسة الأهمية النسبية	**115**
2-1-3-3-3 سياسة الحيطة والحذر	**116**
2-1-3-3-4 سياسة القابلية للتطبيق	**116**
2-1-3-4 تلبية احتياجات معدى القوائم المالية	**116**

2-2 بدائل القياس المحاسبي وفقا للمعايير الدولية (IFRS)	**117**
2-2-1 المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"	**117**
2-2-2 المعيار المحاسبي الدولي (IAS 32) "الأدوات المالية: "العرض"	**119**
2-2-3 معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) "المخزون"	**119**
2-2-4 معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) " الأصول غير الجارية"	**120**
2-2-5 معيار المحاسبة الدولي (IAS 20) " المنح الحكومية"	**120**
2-2-6 معيار المحاسبة الدولي (IAS 23) " تكاليف الاقتراض"	**121**
2-2-7 معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) " الأصول غير الملموسة"	**121**
2-2-8 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS9) الأدوات المالية	**121**
2-3 فعالية بدائل القياس المحاسبي وفقاً (IFRS) وأثر ذلك على ممارسات إدارة الأرباح	**122**
2-3-1 مفهوم القيمة العادلة	**122**
2-3-2 أهمية ومبررات استخدام القيمة العادلة	**124**
2-3-3 الانتقادات والمشكلات الموجه نحو تطبيق القيمة العادلة	**126**
المبحث الثالث: المقومات الأساسية لتفعيل تطبيق (IFRS) للحد من ممارسات إدارة الأرباح	**128**
3-1 جودة حوكمة الشركات	**128**
3-1-1 الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات	**129**
3-1-1-1 مفهوم حوكمة الشركات	**129**
3-1-1-2 أهمية حوكمة الشركات	**131**
3-1-1-3 الأبعاد المحاسبية في حوكمة الشركات	**132**
3-1-2 تفسير العلاقة بين المعايير المحاسبية (IFRS) وحوكمة الشركات	**134**
3-1-2-1 تحقيق الافصاح والشفافية	**134**
3-1-2-2 تحقيق المصداقية والثقة	**134**
3-1-2-3 تحقيق العادلة والمساواة	**135**
3-1-2-4 تحسين الأداء والتنفيذ	**135**
3-1-3 آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	**135**
3-1-3-1 دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	**136**
3-1-3-1-1 آلية مجلس الإدارة	**136**
3-1-3-1-2 آلية تعويضات الإدارة التنفيذية	**137**
3-1-3-1-3 آلية الإفصاح والشفافية	**137**
3-1-3-2 دور الآليات الخارجية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	**138**
3-1-3-2-1 الاندماجات والاستحواذات	**138**
3-1-3-2-2 آلية التشريعات والقوانين	**138**

3-1-3-2-3-3 آلية السوق لأغراض السيطرة	**139**
3-2 جودة التدقيق	**140**
3-2-1 الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق	**141**
3-2-1-1 مفهوم جودة التدقيق	**141**
3-2-1-2 أهمية جودة التدقيق	**143**
3-2-1-3 أبعاد جودة التدقيق	**144**
3-2-1-3-1 اكتشاف الأخطاء	**144**
3-2-1-3-2 علاقة جودة التدقيق بنظرية الوكالة	**145**
3-2-1-3-3 المصداقية التي تضيفها على القوائم المالية	**147**
3-2-2 العوامل المؤثرة في جودة التدقيق	**148**
3-2-2-1 أثر استقلالية المدقق	**148**
3-2-2-2 أثر حجم شركة التدقيق	**149**
3-2-2-3 الخبرة مع الزبون والتخصص في مجال الصناعة	**150**
3-2-2-4 أجور التدقيق	**151**
3-2-3 تأثير جودة التدقيق على إدارة الأرباح	**152**
3-3 جودة الأرباح	**153**
3-3-1 الإطار المفاهيمي لجودة الأرباح	**154**
3-3-1-1 مفهوم جودة الأرباح	**154**
3-3-1-2 الأطراف المهتمة بجودة الأرباح	**156**
3-3-1-2-1 المستثمرون الحاليون والمحتملون	**156**
3-3-1-2-2 الدائنون والموردون	**157**
3-3-1-2-3 المنظمون وواضعوا المعايير والمدققون	**157**
3-3-1-2-4 الإدارة	**157**
3-3-1-2-5 المحللون الماليون	**157**
3-3-1-3 العوامل المؤثرة في جودة الأرباح	**157**
3-3-1-3-1 العوامل الداخلية والخارجية	**157**
3-3-1-3-2 جودة التدقيق	**159**
3-3-1-3-3 حوكمة الشركات	**159**
3-3-1-3-4 إدارة الأرباح	**159**
3-3-1-3-5 جودة المعايير المحاسبية	**160**
3-3-2 مؤشرات جودة الأرباح	**160**
3-3-2-1 استمرارية الأرباح	**161**

3-3-2-2 خلو الأرباح من ممارسات إدارة الأرباح	**161**
3-3-2-3 مقابلة الايرادات بالمصاريف	**161**
3-3-3 قياس جودة الأرباح	**162**
خلاصة الفصل الثالث	**163**
الفصل الرابع: دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على تطبيق (IFRS)	
تمهيد الفصل الرابع	**165**
المبحث الأول: عرض تجارب بعض الدول في مجال تطبيق المعايير الدولية (IFRS)	**166**
1-1 تجارب الدول المتقدمة في مجال تطبيق المعايير الدولية (IFRS)	**166**
1-1-1 تجربة بريطانيا في مجال تطبيق المعايير الدولية (IFRS)	**167**
1-1-1-1 لمحة تاريخية عن المحاسبة في بريطانيا	**168**
1-1-1-2 هيئات التنظيم المحاسبي في بريطانيا	**173**
1-1-1-2-1 مجلس معايير المحاسبة (ASB)	**173**
1-1-1-2-2 مجلس التقرير المالي (FRC)	**174**
1-1-1-2-3 اللجنة الاستشارية للهيئات المحاسبية (CCAB)	**174**
1-1-1-3 اعتماد المعايير الدولية (IFRS) في بريطانيا	**175**
1-1-2 تجربة فرنسا في مجال تطبيق المعايير الدولية (IFRS)	**177**
1-1-2-1 لمحة تاريخية عن المحاسبة في فرنسا	**177**
1-1-2-2 هيئات التنظيم المحاسبي في فرنسا	**181**
1-1-2-2-1 المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)	**182**
1-1-2-2-2 لجنة التنظيم المحاسبي (CRC)	**183**
1-1-2-2-3 سلطة المعايير المحاسبية (ANC)	**183**
1-1-2-2-4 مصف الخبراء المحاسبين (OEC) والشركة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)	**184**
1-1-2-2-5 لجنة معاملات البورصة (COB)	**184**
1-1-2-3 اعتماد المعايير الدولية (IFRS) في فرنسا	**185**
1-2 تجارب الدول العربية في مجال تطبيق المعايير الدولية (IFRS)	**187**
1-2-1 تجربة مصر في مجال تطبيق المعايير الدولية (IFRS)	**187**
1-2-1-1 لمحة تاريخية عن المحاسبة في مصر	**187**
1-2-1-2 هيئات التنظيم المحاسبي في مصر	**190**
1-2-1-2-1 وزارة الاقتصاد	**190**
1-2-1-2-2 الجهاز المركزي للمحاسبات	**191**
1-2-1-3 اعتماد المعايير الدولية (IFRS) في مصر	**191**

2-2-1 تجربة الأردن في مجال تبني المعايير الدولية (IFRS)	**197**
المبحث الثاني: واقع ممارسات ادارة الأرباح في شركات المساهمة عينة الدراسة	**199**
2-1 مجتمع وعينة الدراسة	**199**
2-1-1 مجتمع الدراسة	**199**
2-1-2 عينة الدراسة	**200**
2-2 الخطوات المتبعة في قياس ممارسات إدارة الأرباح	**205**
2-2-1 نموذج المتبع لقياس ممارسات إدارة الأرباح (نموذج Miller)	**205**
2-2-2 الأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة	**206**
2-2-3 قياس ممارسات إدارة الأرباح للشركات عينة الدراسة	**206**
المبحث الثالث: تحليل النتائج	**217**
خلاصة الفصل الرابع	**219**
خاتمة	**223**
قائمة المراجع	**234**

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) السارية المفعول إلى غاية نهاية 2017	28
2-1	المعايير المحاسبة الدولية (IAS) السارية المفعول إلى غاية نهاية 2017	30-29
3-1	تفسيرات المعايير الدولية (IFRIC) السارية المفعول إلى غاية نهاية 2017	31-30
4-1	تفسيرات المعايير المحاسبة الدولية (SIC) السارية المفعول إلى غاية نهاية 2017	32-31
5-1	فصول الإطار المفاهيمي	42
6-1	المفاهيم العامة للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 1)	49
1-2	الفرق بين إدارة الأرباح والغش (الاحتيال) المحاسبي	60
2-2	المسميات والأشكال المختلفة للعبة الأوراق المالية	66
3-2	الاحتمالات المتوقعة لقانون بنفورد	95
2-3	تصنيف الأدوات المالية وأساس القياس	118
1-4	بعض الاختلافات المحاسبية بين بريطانيا و المعايير الدولية (IFRS) في الشركات الفردية	178
2-4	الخيارات والالتزامات والمنع على الشركات الفرنسية بين سنتي 2005-2008	187
3-4	قائمة المعايير (IAS) و (IFRS) وما يقابلها من المعايير المحاسبية المصرية حتى نهاية 2015	196
4-4	مجتمع الدراسة	200
5-4	شركات عينة الدراسة المسجلة بمؤشر (FTSE100) في بورصة لندن	202
6-4	شركات عينة الدراسة المسجلة بمؤشر (SBF250)في بورصة باريس	203
7-4	شركات عينة الدراسة المسجلة بمؤشر (EGX 100) في البورصة المصرية	204
8-4	شركات عينة الدراسة المسجلة في بورصة عمّان	205
9-4	نتائج تطبيق (نموذج Miller) لشركات عينة الدراسة المسجلة بمؤشر (FTSE 100) في بورصة لندن	208
10-4	نتائج تطبيق (نموذج Miller) لشركات عينة الدراسة المسجلة بمؤشر (SBF250) في بورصة باريس	211
11-4	نتائج تطبيق (نموذج Miller) لشركات عينة الدراسة المسجلة بمؤشر (EGX 100) في البورصة المصرية	214
12-4	نتائج تطبيق (نموذج Miller) لشركات عينة الدراسة المسجلة في بورصة عمّان	216
13-4	نتائج تطبيق (نموذج Miller) لشركات عينة الدراسة	219

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	اصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	27
1-2	مثلث الاحتيال (Fraud Triangle)	61
2-2	استراتيجيات إدارة الأرباح	80
3-2	الأساليب المحاسبية لممارسة إدارة الأرباح	82
4-2	شبكة عصبية	93
1-3	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة وفق الإطار المفاهيمي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	104
2-3	أسباب تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي	116
3-3	آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات إدارة الأرباح	140
4-3	علاقة نظرية الوكالة مع خدمات التدقيق	146
5-3	علاقة جودة الافصاح المحاسبي للحد من عدم تماثل المعلومات	147
6-3	العوامل المؤثرة في جودة التدقيق	152
1-4	تأثير حجم التغيير في بيئة الاعمال على الشركات في بريطانيا	173
2-4	الهيكل الحالي لمجلس التقرير المالي (FRC)	175
3-4	هيئات التنظيم المحاسبي في فرنسا	183

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

ACA	Association of Certified Accountants
ANC	Autorité des normes comptables
ASC	Accounting Standards Committee
ASC	Accounting Standards Committee
ASSC	Accounting Standards Steering Committee
CCAB	The Consultative Committee of Accountancy Bodies
CLRSG	Company Law Review Steering Group
CNC	Conseil National de la Comptabilité.
CNCC	Chambre Nationale des Commissaires aux comptes
DTI	Department of Trade and Industry
EGX 100	Egyptian Exchange100
FASB	Financial Accounting Standards Board
FRC	Financial Reporting Council
FRSSE	Financial Reporting Standard for Smaller Entities
FTSE 100	Financial Times and the London Stock Exchange 100
GAAP	Generally accepted accounting principles
GAAT	General Agreement on Tariffs and Trade
IAS	International accounting Standards.
IASB	International Accounting Standards Board.
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
ICAI	The Institute of Chartered Accountants of Ireland
ICAS	The Institute of Chartered Accountants of Scotland
ICMA	The Institute of Cost and Management Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFRS SMES	International Financial Reporting Standards SMES
LIFO	Last In, First Out
LIFO	Last In, First Out
NEW UK GAAP	NEW UK Generally Accepted Accounting Principles
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PCG	Plan comptable générale.
SBF250	250. Société des Bourses Françaises indice N°:
SEC	Securities and Exchange Commission
SSAP	Statements of Standard Accounting Practice
UK GAAP	UK Generally Accepted Accounting Principles
XBRL	Extensible Business Reporting Language

مقدمة

تمهيد

يعود بداية ظهور المحاسبة في المشروع الفردي، ومن ثم ظهورها في الشركات التضامنية، وإن من أوائل الكتاب في المحاسبة، قد نصحوا بأن تكون أول خطوة في عملية التسجيل في المحاسبة هي إعداد جرد أو بيان لرأس المال، تظهر فيه كل الممتلكات الشخصية، فضلاً عن الديون عليه/ وله منذ اليوم الأول للعمل.

مع ظهور الثورة الصناعية كانت هناك حاجة إلى زيادة رأس مال الشركات بسبب كبر حجم الشركات وتوسع أنشطتها، لذا كان لابد من تمويلها من الجمهور العام ويتم ذلك من خلال الأسواق المالية ومنذ ذلك الحين اتصفت معظم التنظيمات الاقتصادية بانفصال الملكية عن الادارة وبصفة خاصة في الشركات المساهمة، وقد أدى ذلك إلى انتشار ما يعرف بظاهرة الملكية الغائبة Absentee Ownership والتي ترتب عليها ما يعرف بنظرية الوكالة بوصفها واحدة من نظريات تفسير الشركة على أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية الصريحة أو الضمنية بين طرفين هما حملة الأسهم (الموكل) والإدارة (الوكيل)، يكلف على أساسها الطرف الثاني القيام بأنشطة معينة لصالح الطرف الأول ويفوض صلاحيات اتخاذ قرارات نيابة عنه، ونتيجة لتعارض المصالح بين الادارة والمالكين وبقية أصحاب المصالح في الشركة يحاول كل طرف تعظيم منافعه الخاصة.

لكن عندما يتشتت رأس مال الشركة بين عدد كبير من حملة الأسهم وتظهر الحاجة الملحة للاستعانة بالخبرات الإدارية من خارج حملة الأسهم، فإن ذلك سيكون مدعاة للشعور بالخوف على مصالحهم، خاصة عندما لا يكون للإدارة حق في التدفقات النقدية المحققة من أدائها المتميز لموارد الشركة إلا بالقدر المتفق عليه فالتباين بين حقوق السيطرة الإدارية وحقوق حملة الأسهم في التدفقات النقدية، يقود إلى انحراف الادارة عن سلوكها الوظيفي من منظور تعظيم ثروة حملة الأسهم، وذلك عن طريق اتخاذ قرارات تزيد من دالة منفعتهم الشخصية، وتلحق الضرر بمصالح حملة الأسهم، لاسيما في حقوقه غير المؤكدة والمتمثلة في صافي التدفقات النقدية المتبقية من نواتج الأداء أو من صافي قيمة التصفية، من جهة، وتزيد من مستوى تعرضهم لمخاطر الأعمال الناشئة من التباين بين التدفقات النقدية المتوقعة من الموارد المتاحة والتدفقات النقدية الخارجية المتفق عليها مع الادارة، من جهة ثانية، مما يعني حدوث تعارض في المصالح، ومن ثم ظهور مشكلة الوكالة التي يمكن أن تتجسد بصورة الممارسات الإدارية الانتهازية، من خلال استغلال نظام الحوافز والمكافآت أو العمل على تكوين شهرة إدارية عن طريق الاستفادة من مساحة الحرية المتاحة لها للاختيار من بين السياسات المحاسبية البديلة، في إطار من الإفصاح الذكي عن الأداء الذي يضمن لها الاستقرار الوظيفي ويحقق لها المكاسب المباشرة وغير المباشرة مستغلة في ذلك ما يعرف بـ (عدم تماثل المعلومات) الناشئ من قدرتها على الحصول على معلومات لا يمكن لحمل الأسهم الوصول اليها.

ونظراً لما يترتب على تلك الممارسات الانتهازية، التي باتت تعرف في الفكر المحاسبي بـ **إدارة الارباح (Earning Management)**، حيث حظيت هذه الظاهرة (إدارة الأرباح) باهتمام كبير وذلك بسبب ما ينتج عنها من تظليل وطمس للحقائق، وزاد اهتمام الفكر المحاسبي بموضوع ممارسات ادارة الارباح كأحد تكاليف

الوكالة خاصة في السنوات الأخيرة في ظل الأزمة المالية العالمية الأخيرة والتي حدث خلال الفترة من (2008-2009) مما نتج عنها آثار سلبية متمثلة في ظهور حالات فشل الأعمال وانهيار العديد من الشركات العملاقة مثل شركتي "انرون" و "ردكوم" الأمريكيتين، بجانب افلاس كثير من الشركات العالمية.

تتزايد أهمية التقارير المالية في ظل عولمة أسواق الأوراق المالية، حيث تعد هذه الأخيرة من الأدوات المهمة للنمو والتنمية الاقتصادية في الدول، إذ أن عملية التنمية في أي دولة تتطلب رؤوس أموال مجمعة، وهنا يظهر دور أسواق الأوراق المالية في تجميع المدخرات الخاصة والعامة وتوجيهها نحو قنوات الاستثمار المتنوعة ولجذب الاستثمارات ظهر توجه واسع من قبل العديد من أسواق الأوراق المالية المتطورة في الدول نحو اعتماد مجموعة من المتطلبات الأساسية للتسجيل لرفع جودة التقارير المالية للشركات المسجلة فيها.

إن تحقق جودة المعلومات المحاسبية منوط بمدى تحقق جودة التقارير المالية المعدة من قبل الشركات والمرتبطة هي الأخرى بجودة القياس والتقييم المحاسبي، وبالتالي فإن جودة المعلومات المحاسبية تتوقف على مدى جودة المعايير المحاسبية على انتاج معلومات محاسبية ملاءمة وممثلة بصدق، تساعد مستخدميها على اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية بشكل سليم، لذا فإن جودة المعايير المحاسبية تُعد من أهم العناصر التي يتعين توفرها لتحقيق جودة التقارير المالية.

يمكن القول أن المعايير الدولية (IFRS) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) هي المعايير ذات الجودة العالية، فالبرغم من أنها غير مُلزمة إلا أن معظم الدول اتجهت طواعية لتطبيقها أو محاولة التوافق بينها وبين المعايير المحلية، ويعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) على تطوير هذه المعايير لتحقيق جودة القياس والإفصاح المحاسبي لتحقيق جودة التقارير المالية، وبالتالي زيادة حجم منفعة مستخدمي التقارير المالية، والحد من التلاعب في البدائل والسياسات المحاسبية لأن من أهم أسباب قيام الادارة بالتلاعب بالأرقام المحاسبية هو تعدد السياسات والبدائل المحاسبية المختلفة، حيث تشتمل بعض المعايير المحاسبية على معالجات مسموح بها أو بديلة للمعالجات القياسية وانعدام الضبط في تلك المعايير يتيح الفرصة أمام ادارات الشركات لاختيار السياسة المحاسبية التي تراها محققة لمصالحها الخاصة ولو على حساب الأطراف ذات المصلحة بالشركة مما يؤدي إلى انخفاض جودة التقارير المالية وتضليل مستخدميها، وبالتالي تدهور ثقتهم بتلك التقارير.

أولا: اشكالية الدراسة

ما هو تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ظل تجارب بعض الدول القائمة على التطبيق؟

ويمكن تحقيق الغرض من هذه الدراسة من خلال الإجابة عن الأسئلة الفرعية الآتية:

الأسئلة الفرعية:

- هل هناك من المعايير الدولية (IFRS) التي يمكن استغلال المعالجة المحاسبية البديلة بها من قبل إدارة الشركة للقيام بممارسات إدارة الأرباح؟

- كيف ساهمت عملية تطوير المعايير الدولية (IFRS) للحد من تعدد البدائل والسياسات المحاسبية لتحقيق جودة القياس المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

- ما مدى تأثير التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية (IFRS) على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ضوء تجارب بعض الدول القائمة على التطبيق أو التبني؟

- ما هي المقومات الأساسية لتفعيل تطبيق المعايير الدولية (IFRS) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

ثانيا: فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية نطرح الفرضيات الآتية:

- هناك من المعايير الدولية (IFRS) التي يمكن استغلال المعالجة المحاسبية البديلة بها من قبل إدارة الشركة للقيام بممارسات إدارة الأرباح.

- ساهمت عملية تطوير المعايير الدولية (IFRS) للحد من تعدد البدائل والسياسات المحاسبية لتحقيق جودة القياس المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

- يؤثر التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية (IFRS) على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ضوء تجارب بعض الدول القائمة على التطبيق أو التبني.

- تُعتبر جودة الحوكمة وجودة التدقيق من المقومات الأساسية لتفعيل تطبيق المعايير الدولية (IFRS) للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ثالثاً: أهمية الدراسة

تنبع أهمية هذه الدراسة في الاهتمام المتزايد بموضوع ممارسات إدارة الأرباح وسبل الحد منها، حيث يُعد هذا الموضوع من القضايا الرئيسية على المستوى الدولي والمحلي، خصوصاً بعد تزايد حالات الإفلاس المالي للشركات وتزايد الدعاوي القضائية على مكاتب المحاسبة والتدقيق التي تقوم بالتدقيق لتلك الشركات، واتهام المعايير الدولية (IFRS) بأنها المتسبب في الأزمة المالية الأخيرة (2008-2009)، كما أن هناك حاجة ملحة إلى دراسة وتحليل المشكلات المحاسبية الناتجة عن تطبيق المعايير الدولية (IFRS) التي تحتوي على أكثر من معالجة محاسبية بديلة واستغلالها من طرف إدارة الشركات للقيام بممارسات إدارة الأرباح.

رابعاً: أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في البحث عن تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ظل تجارب بعض الدول القائمة على التطبيق، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

- دراسة وتحليل أهم التغيرات والتعديلات التي طرأت على المعايير الدولية (IFRS) منذ 2009 حتى الآن.
- دراسة وتحليل المعايير الدولية (IFRS) التي يمكن استغلال المعالجة المحاسبية البديلة بها من قبل إدارة الشركة للقيام بممارسات إدارة الأرباح.
- دراسة وتحليل مساهمات تطوير المعايير الدولية (IFRS) لتحقيق جودة القياس المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- دراسة وتحليل أثر التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية (IFRS) على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة عينة الدراسة.
- دراسة وتحليل أهم المقومات الأساسية لتفعيل تطبيق المعايير الدولية (IFRS) للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

خامسا: منهج الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار صحة فروضها، سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي والذي من خلاله سيتم إجراء الدراستين النظرية والتطبيقية، ففي الدراسة النظرية ستستند على المصادر المكتبية المتاحة في المكتبات العربية والأجنبية وكذلك البحوث المتاحة على شبكة المعلومات الدولية (الأنترنت) والمرتبطة بالموضوع بالإضافة إلى بحوث المتخصصين في مجال العلاقة بين المعايير الدولية (IFRS) وممارسات إدارة الأرباح وآليات الحد منها، أما في الدراسة التطبيقية سيتم استخدام نموذج ميلر (Miller) لقياس ممارسات إدارة الأرباح لعينة من الشركات المساهمة المقيدة في أسوق الأوراق المالية التالية: (بورصة لندن مؤشر (FTSE 100)، بورصة باريس مؤشر (SBF 250) ، البورصة المصرية مؤشر (EGX 100)، وبورصة عمّان).

سادسا: حدود الدراسة

- تقتصر الدراسة على البحث في تأثير تطبيق المعايير الدولية (IFRS) على إدارة الأرباح، دون أن يمتد ذلك إلى العوامل الأخرى المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح.
- تقتصر الدراسة التطبيقية على عينة من الشركات المساهمة المقيدة في أسوق الأوراق المالية التالية: (بورصة لندن مؤشر (FTSE 100)، بورصة باريس مؤشر (SBF 250)، البورصة المصرية مؤشر (EGX 100) وبورصة عمّان) خلال الفترة من (2015-2017).

سابعاً: الدراسات السابقة

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في قياس تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ظل تجارب بعض الدول القائمة على التطبيق، ونظرا لتنوع الدراسات السابقة التي ترتبط بالموضوع، وأهمية النتائج التي توصلت إليها، وفي إطار استكمال جهود تلك الدراسات تم تقسيم الدراسات السابقة على النحو الآتي:

الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين تطبيق المعايير الدولية (IFRS) وممارسات إدارة الأرباح

- **دراسة (Yoon. et al, 2006)** هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن الوسائل المستخدمة من قبل الشركات المساهمة الكورية لممارسات إدارة الأرباح، باستخدام نموذج (A Systematic Decomposition Model) لتقدير المستحقات غير الاختيارية من أجل اكتشاف ممارسة تلك الظاهرة، وقد تم تقسيم الأرباح إلى تدفقات من العمليات التشغيلية والمستحقات الاجمالية، ثم تقسيم المستحقات الاجمالية إلى مستحقات اختيارية وأخرى غير اختيارية، ثم تجزئة المستحقات الاختيارية إلى مصاريف غير نقدية، وأرباح غير نقدية، وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك وسائل متباينة استخدمتها الشركات لإدارة أرباحها، حيث استخدمت الشركات ذات الدخل المتزايد ، الارباح غير النقدية لإدارة أرباحها، أما الشركات ذات الدخل المتناقص فقد استخدمت المصاريف غير النقدية، مثل مصاريف الديون المعدومة، ومخصصات الاهتلاك في إدراج أرباحها.

- **دراسة (Slewsk M, 2014)** هدفت هذه الدراسة في تحديد أثر تطبيق المعايير الدولية (IFRS) على شفافية القوائم المالية للشركات المدرجة بالبورصة الألمانية خلال الفترة الممتدة من عام (1995-2012)، حيث تم تحليل أثر تطبيق هذه المعايير وبشكل منفصل على كلا من: جودة الافصاح، ومستوى إدارة الأرباح وقد تم استخدام (disclosure quality scores) للتقارير المالية السنوية المعدة من قبل (German business journal manager magazine) كمؤشر لجودة الافصاح، كما تم أيضا استخدام نموذج (Kothari et.al, 2005) كمؤشر لقياس مستوى إدارة الأرباح.

- **دراسة (Rudra, et al, 2012)** هدفت هذه الدراسة إلى قياس ما إذا كان تطبيق المعايير الدولية (IFRS) مرتبط بتحسين جودة المعلومات المحاسبية وبانخفاض في مستويات ممارسات إدارة الأرباح، وذلك بالتطبيق على مجموعة من الشركات الهندية المسعرة، وافترضت الدراسة بأن الشركات الهندية التي قامت بتطبيق المعايير الدولية (IFRS) تكون مرتبطة بانخفاض مستويات إدارة الأرباح، حيث تم اعتماد نموذج (Jones, 1991) لقياس المستحات الاختيارية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج تشير أن تطبيق المعايير الدولية (IFRS) أدى إلى وجود ارتفاع في ممارسات إدارة الأرباح وبشكل كبير، كما أشارت الدراسة أن السبب قد يرجع إلى استخدام محاسبة القيمة العادلة، حيث أن تقدير القيمة العادلة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) يتم بناء على العديد من نماذج التقييم المستخدمة والتي من خلالها يستطيع المدراء التأثير على تقديراتهم.

- **دراسة (Jaweher, B, et al, 2014)** هدفت هذه الدراسة بالبحث عما إذا كانت الأرباح المقرر عنها في ظل تطبيق المعايير الدولية (IFRS) ذات جودة أكبر من تلك التي يتم التقرير عنها في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) وذلك بالتطبيق على مجموعة من الشركات في (17) دولة في كل من استراليا وأوروبا، خلال فترة ممتدة من عام (2001-2010) والتي تم تقسيمها إلى فترتين ما قبل التطبيق وما بعد التطبيق مع استخدام عام (2005) كمعيار، ولتحقيق هدف الدراسة تم التركيز على مجموعة من الخصائص التي تعكس

جودة الأرباح المحاسبية والمتمثلة في (الملاءمة، القدرة على التنبؤ بالأرباح، خاصية التوقيت المناسب، والاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب، جودة المستحقات، تمهيد الأرباح)، وتوصلت الدراسة إلى نتائج مختلطة حول التغير في جودة الأرباح، وبشكل أكثر تحديدا فقد تم التوصل إلى أدلة تفيد بأنه مع ثبات العوامل الأخرى فإن تطبيق المعايير الدولية (IFRS) من شأنه أن يحسن من خاصية كلا من: القدرة التنبؤية والاستمرارية للأرباح وخاصية التوقيت المناسب للأرباح، حيث أنه في ظل تطبيق الشركات للمعايير الدولية (IFRS) فإن صافي الدخل يكون أقل عرضة للتلاعب وأقل توجيها نحو هدف معين كما أنه أقل تمهيدا، ومع ذلك يبدو أنه أكثر ارتباطاً بالقيمة السوقية لأسهم الشركة في ظل (GAAP)، بالإضافة إلا أن الأرباح خلال فترة ما قبل وما بعد التطبيق لا تبدو أكثر تحفظا من تلك المقرر في ظل (GAAP)، كما أشارت نتائج الدراسة أن جودة المستحقات في ظل (GAAP) أفضل من مثيلاتها في المعايير الدولية (IFRS).

- **دراسة (Wang, et al, 2012)** هدفت هذه الدراسة بالبحث عما إذا كان لكلا من تطبيق معايير الدولية (IFRS)، والملكية العامة، ومجلس الإدارة دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث اعتمدت هذه الدراسة على في قياسها ممارسات إدارة الأرباح على نموذج (Leuz, et al, 2003) وقد تم استخدام متغيرات ضابطة والمتمثلة في حجم الشركة، عمر الشركة، والرافعة المالية، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن الملكية العامة يمكن إلى حد ما أن تخفض من ادارة الأرباح في البيئة الصينية، بينما لا يبدو لتطبيق معايير الدولية (IFRS) دورا في ذلك، كما وجدت الدراسة أيضا أنه عندما لا تكون الملكية العامة هي الحالة فإن زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين يمثل وضعاً أفضل للحد من إدارة الأرباح.

- **دراسة (Lin, S. et al, 2012)** قامت هذه الدراسة بفحص أثار الانتقال من تطبيق (USA. GAAP) إلى تطبيق المعايير الدولية (IFRS) على جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وذلك باستخدام عينة من الشركات الألمانية عالية التكنولوجيا والتي انتقلت من تطبيق (USA. GAAP) إلى تطبيق المعايير الدولية (IFRS)، وتم اختبار وفحص التغير في جودة الأرباح بمقارنة فترات ما قبل وما بعد التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية (IFRS)، وتوصلت الدراسة إلى نتائج تُشير إلى أن هناك انخفاضاً في جودة الأرباح سواء في ظل المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولاً عاماً (USA. GAAP) أو في ظل المعايير الدولية (IFRS)، إلا أن هذا الانخفاض كان ملحوظاً بشكل كبير لدى الشركات المطبقة للمعايير الدولية (IFRS)، حيث أشارت التحليلات الاحصائية إلى أن الأرقام المحاسبية في ظل تطبيق الشركات لهذه المعايير تظهر أكثر ممارسة لإدارة الأرباح، وأقل اعترافاً بالخسائر في الوقت المناسب لها، وأنها ذات قيمة ملاءمة أقل وذلك عند مقارنتها بالأرقام المحاسبية في ظل تطبيق (USA. GAAP).

- **دراسة (كهينة شاوشي، 2016)** هدفت الدراسة إلى اختبار أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسعرة بالبورصة الجزائرية خلال الفترة الممتدة من عام (2006-

2013)، وتم تقسيم هذه الفترة إلى فترتين ما قبل وما بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي بداية من (2010)، كما استخدمت الدراسة نموذج (Kothari et.al, 2005) لقياس المستحقات الاختيارية كمقياس لإدارة الأرباح وتوصل نتائج الدراسة أن اعتماد النظام المحاسبي المالي أدى إلى زيادة المستحقات الاختيارية في فترة ما بعد اعتمادها النظام المحاسبي المالي في الشركات الجزائرية وهو ما يشير إلى زيادة ممارسات إدارة الأرباح من قبل هذه الشركات.

الدراسات السابقة التي تناولت آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح

تناولت العديد من الدراسات الآليات التي يمكن من خلال الحد من الممارسات الانتهازية المتمثلة في إدارة الأرباح، فركزت بعض الدراسات على تناول ركائز حوكمة الشركات الداخلية المتمثلة في (استقلالية مجلس الادارة، لجنة التدقيق، والتدقيق الداخلي)، والبعض الآخر تناول الآليات الخارجية لحوكمة الشركات والمتمثلة في (التدقيق الخارجي)، وسيتم عرض بعض الدراسات حسب التسلسل الزمني لكل دراسة على النحو الآتي:

- **دراسة (Liu and Lu, 2002)** هدفت هذه الدراسة لاختبار العلاقة بين حوكمة الشركات وأساليب ممارسات إدارة الأرباح، وسلوك النفق (Tunneling Behavior) التي تتبعه الأطراف المسيطرة على الشركة وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الصينية، ويقصد بسلوك النفق اتباع الأطراف المسيطرة لأساليب مختلفة لنقل وتوجيه موارد الشركة بما يخدم مصالحهم الشخصية، ويزداد هذا السلوك في المواقف التي تتعارض فيها المصالح، وتوصلت الدراسة أنه في ظل غياب الأساليب الفعالة لحوكمة الشركات والتي منها جودة التدقيق الخارجي، يعمد المديرون إلى سوء تقدير العديد من عناصر القوائم المالية وممارسة الأساليب المختلفة لإدارة الأرباح وسلوك النفق، وأنه يمكن الحد من هذه السلوكيات باتباع أساليب فعالة لحوكمة الشركات.

- **دراسة (Chen, et al, 2005)** هدفت هذه الدراسة لاختبار أثر العلاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح في الشركات التايوانية، أجريت هذه الدراسة على (367) شركة في الفترة من الممتدة من (1999–2002) واعتبرت الدراسة تحقق جودة التدقيق من خلال (حجم شركات التدقيق، وتخصص المدقق في صناعة معينة) وتوصلت الدراسة إلى أن جودة التدقيق تؤدي إلى الحد من سلوك إدارة الأرباح وتعمل على تقديم معلومات دقيقة خالية من التحيز والسلوك الانتهازي.

- **دراسة (Maijoor and Vanstraelen, 2006)** قامت هذه الدراسة بفحص وتحليل العلاقة بين ثلاثة متغيرات وممارسات إدارة الأرباح للدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي وهذه المتغيرات هي: بيئة التدقيق للدول الأعضاء، جودة التدقيق، وأسواق رأس المال الدولية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج تفيد أن بيئة لتدقيق المتشددة تؤدي إلى تخفيض ممارسات إدارة الأرباح، لا يوجد دليل على أن الشركات التدقيق الأربعة الكبرى ذات الجودة العالية في الاتحاد الأوروبي كان لها تأثيراً جوهرياً على إدارة الأرباح بالشركات التي تتولى تدقيقها، كما توصلت الدراسة أن الشركات التي تعتمد على أسواق رأس المال الدولية لم تحد من ممارستها لسلوك إدارة الأرباح.

- **دراسة (Piot and Janin, 2007)** هدفت هذه الدراسة لاختبار تأثير بعض أبعاد جودة التدقيق والمتمثلة في (سمعة المدقق ومدة الخدمة) ووجود لجنة تدقيق على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الفرنسية، وتوصلت الدراسة إلا أن وجود لجنة تدقيق غير مستقلة أدى إلى زيادة ممارسات إدارة الأرباح، كما توصلت أنه لا يوجد اختلاف من حيث التأثير على سلوك إدارة الأرباح لدى عملاء شركات التدقيق الخمسة الكبرى في فرنسا مقارنة بعملاء الشركات التدقيق الأخرى، وفسرت الدراسة ذلك هو أن اختلاف البيئة القانونية في فرنسا مقارنة بالولايات المتحدة الامريكية من حيث درجة التشدد، يقلل خطر المساءلة القانونية لشركة التدقيق في حالة عدم كشفها عن ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية، مما قلل من اهتمام الشركات التدقيق الكبيرة لبذل الجهد اللازم لكشف هذه الممارسات، وهذا جعلها لا تختلف كثيراً عن شركات التدقيق الصغيرة.

- **دراسة (Sonda and Jean 2009)** هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين حوكمة الشركات وإدارة الأرباح من خلال دراسة وتحليل خصائص مجلس الإدارة ولجنة التدقيق ومدى ممارسة إدارة الأرباح مقاسة من خلال المستوى الموجب أو السالب للمستحقات الاختيارية، إذ تم اختيار مجموعتين من الشركات الأمريكية تتعلق إحداهما بالمستوى عال والأخرى بمستوى واطئ من المستحقات الاختيارية، وقد تم جمع البيانات لفترة زمنية معينة، وتوصلت الدراسة إلى أن إدارة الأرباح ترتبط مع بعض تطبيقات حوكمة الشركات من خلال لجان التدقيق وهيكل مجلس الإدارة، فضلا عن أن تشتت الملكية في الشركة يؤدي إلى تخفيض ممارسات إدارة الأرباح.

- **دراسة (أمينة فداوي ، 2014)** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الافصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، على عينة مكونة من (50) شركة مساهمة فرنسية مسعرة بمؤشر (SBF 250) خلال الفترة الممتدة من (2007–2009)، وتم قياس ممارسات المحاسبة الابداعية باستخدام نموذج (جونز المعدل 1995)، وقياس ممارسات تمهيد الدخل باستخدام نموذج (Eckel, 1981)، وتوصلت الدراسة أن الشركات عينة الدراسة تمارس المحاسبة الابداعية من خلال استخدامها المستحقات الاختيارية بشكل سالب، كما توصلت الدراسة إلى وجود مؤشرات ذات دلالة احصائية على دور ركيزتي إدارة المخاطر والافصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، في حين لا توجد مؤشرات ذات دلالة احصائية على دور ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات، ويرجع ذلك حسب الدراسة لعدم الفصل بعدد معتبر من شركات عينة الدراسة بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

- **دراسة (محمد الطيب علي الشريف، 2016)** هدفت هذه الدراسة للبحث في أثار ممارسات إدارة الأرباح على أسعار الأسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية الليبي وآليات الحد منها، وهذا بالتطبيق على عينة تتكون من (13) شركة ليبية مساهمة مسعرة خلال الفترة الممتدة من (2008–2010)، وتوصلت نتائج هذه الدراسة قيام جميع الشركات عينة الدراسة بممارسات أساليب إدارة الأرباح في قوائمها المالية، كما أثبت الدراسة على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين أنشطة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح، كما أثبت أيضا أن هناك

ضغوطاً وممارسات تحد من دور المراجعين الداخليين في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وأن إدارة الشركة وكبار حملة الأسهم وراء هذه الضغوط.

ثامناً: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بمحاولة البحث في تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على إدارة الأرباح في ظل تجارب بعض الدول القائمة على التطبيق في بيئات مختلفة وذلك من خلال قياس هذه الممارسات بإسقاط الدراسة النظرية على عينة من شركات المساهمة المقيدة في أسوق الأوراق المالية التالية: (بورصة لندن مؤشر (FTSE 100)، بورصة باريس مؤشر (SBF 250)، البورصة المصرية مؤشر (EGX 100) وبورصة عمّان) خلال الفترة من (2015-2017)، حيث قام الباحث بقياس ممارسات إدارة الأرباح باستخدام نموذج مُطور هو (نموذج Miller)، والذي يعتمد على ايجاد علاقة بين التغير في رأس المال العامل بوصفه عنصراً خاضعاً للتلاعب من قبل الإدارة، وصافي التدفق من الأنشطة التشغيلية بوصفه المقياس البديل للأداء الذي لا يتأثر بالاستحقاق، وبالتالي أقل عرضة لإدارة الأرباح من صافي الدخل المعد وفقاً لأساس الاستحقاق.

تاسعاً: هيكل الدراسة

على ضوء مشكلة الدراسة والهدف منها، فقد تم تخطيط هذه الدراسة، بحيث تقع في أربعة فصول رئيسية، وكل فصل يتكون من عدة مباحث، على النحو الآتي:

الفصل الأول: التأصيل العلمي للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية (IFRS)، سيتناول المبحث الأول الإطار الفكري لتطور معايير المحاسبة، أما في المبحث الثاني سيتناول الإطار المنظم لعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، وفي المبحث الثالث سيتناول الاطار المفاهيمي للمعايير الدولية (IFRS).

الفصل الثاني: إدارة الأرباح في الفكر المحاسبي، سيتناول المبحث الأول مراحل تطور مفهوم إدارة الأرباح في الفكر المحاسبي، أما المبحث الثاني سيتناول عوامل وحوافز إدارة الأرباح واستراتيجياتها وفي المبحث الثالث سيتناول أساليب إدارة الأرباح، أما في المبحث الرابع سيتناول دراسة وتحليل أهم أدوات أو نماذج الكشف عن إدارة الأرباح.

الفصل الثالث: علاقة المعايير الدولية (IFRS) بممارسات إدارة الأرباح وعوامل الحد منها، سيتناول المبحث الأول دراسة وتحليل العلاقة بين (IFRS) وجودة المعلومات المحاسبية، أما المبحث الثاني سيتناول دراسة وتحليل مشكلات تعدد بدائل القياس المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) وأثر ذلك على إدارة الأرباح، وفي المبحث الثالث سيتناول المقومات الأساسية لتفعيل تطبيق (IFRS) للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الفصل الرابع: دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق، سيتم التطرق في المبحث الأول إلى تجارب كل من (بريطانيا، فرنسا، مصر، الأردن) في مجال تطبيق وتبني المعايير الدولية (IFRS)، أما في المبحث

الثاني سيتناول واقع ممارسات ادارة الارباح في شركات المساهمة عينة الدراسة المسجلة في الأسواق المالية في الدول التالية: **(**بريطانيا (بورصة لندن مؤشر FTSE100) فرنسا (بورصة باريس مؤشر SBF250) مصر (البورصة المصرية مؤشر EGX 100)، الأردن (بورصة عمّان)**)** خلال الفترة من (2015-2017) أما المبحث الثالث سيتم تناول فيه تحليل للنتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول

التأصيل العلمي للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية (IFRS)

تمهيد

تعتبر التقارير المالية وسيلة اتصال وتواصل مُهمة تقوم بمقتضاها الشركات المعدة لتلك التقارير بعرض وتقديم معلومات مالية للأطراف المعنية، وكما هو الحال في أي عملية إتصال أخرى فإنه لابد من وجود متطلبات لضمان أن المعلومات التي يتم توصيلها مفهومة وثيقة الصلة بإحتياجات المستخدمين.

حتى منتصف القرن العشرين لم تكن هناك أفكار ذات قيمة بخصوص كيفية تنظيم التقارير المالية حيث بدأ المجتمع الدولي في نقاش وجدال موسع بشأن المنافع المحققة من عملية تحقيق الانسجام والاتساق بين المعايير إعداد التقارير المالية والخطوات المستخدمة لتحقيق الهدف.

منذ ذلك الوقت بدأ التحرك نحو إعداد إطار عمل لإعداد التقارير المالية في اكتساب الزخم، الذي نتج عنه البدء في تطوير إطار عمل منظم أدى إلى بيئة العمل الحالية، حيث تهدف مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ومجلس إعداد معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى تطوير مجموعة واحدة عالية الجودة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) التي تتصف بسهولة فهمها وقابلية تطبيقها، وكونها مقبولة قبولا عالمياً.

يختص هذا الفصل بدراسة وتحليل الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية (IFRS)، وذلك من خلال المباحث الرئيسية الأتية:

المبحث الأول: الإطار الفكري لتطور معايير المحاسبة.

المبحث الثاني: الإطار المنظم لعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS).

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية (IFRS).

المبحث الأول: الإطار الفكري لتطور معايير المحاسبة

1-1 ماهية معايير المحاسبة

إن معايير المحاسبة أداة لتحقيق التوافق والملاءمة بين الأساس النظري للمحاسبة والتطبيق العملي لها وتقليل الفروقات أو التباين في الأنظمة المحاسبية المختلفة، كما تعمل على ايجاد أفضل البدائل لمعالجة المشكلات المحاسبية المختلفة والمتجددة، ويمكن للباحث تناول مفهوم وأهمية وخصائص معايير المحاسبة على النحو التالي:

1-1-1 مفهوم معايير المحاسبة

إن مصطلح المعيار يشير إلى مجموعة من وحدات القياس أو المواصفات المقررة او المفروضة من طرف القانون والتي نستخدمها للوصف العادل لشيء معين[1].

أما المعيار في المحاسبة وإن اختلف الكتاب والباحثين في الفكر المحاسبي حول مفهوم موحد، إلا أن هناك اتفاق حول الهدف منه، لذا سيقوم الباحث بتناول أهم هذه المفاهيم على النحو التالي:

- بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، يتعلق بعناصر القوائم المالية أو نوع المعاملات أو الأحداث الخاصة بنتائج الأعمال والمركز المالي، ويحدد أسلوب القياس أو الوصف أو التصرف أو التوصيل المناسب[2].
- وسيلة أساسية لتنظيم عملية انتاج المعلومات الملاءمة التي تعمل على تطوير أسواق المال، ومن ثم تحقيق التنمية الاقتصادية، وهذا يدل على وجود علاقة إيجابية بين المعلومات المناسبة والتنمية الاقتصادية[3].
- المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات إلى المستفيدين منها"[4].
- هو وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً تهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في المستوى أو الممارسة وفي الظرف المشابهة، ويعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني وتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية[5].
- قواعد قرار عامة تشتق من الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة وتعمل على تطور الأساليب المحاسبية[6].
- عبارة عن مسطرة لقياس السلوك الاقتصادي لمنظمات الأعمال المختلفة[7].

---

[1] Rosse Skinner, Alex Milburn, **Adaptation française**, Nadi CHLALA, Jaques Fortin, Normes Comptables Analyse et concepts, 2eme Edition, Québec, Canada, 2003, p798.

[2] محمد إبراهيم علي، **تحليل ومناقشة المداخل الاستراتيجية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية "مدخل مقترح"**، مجلة كلية بغداد للعوم الاقتصادية الجامعة، العدد 52، جامعة بغداد، العراق، 2017، ص 360.

[3] Larson R, Kenny S, **accounting standard setting strategies and theories of economy for the adoption of international development for the adopting of international accounting Standards**, advanced in international accounting Vol 9, 2009, pp1-5.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص366.

[5] حكمت أحمد الراوي، **المحاسبة الدولية**، دار حنين للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 1995، ص ص 45-46.

[6] Ahmed Belkaoui, **Accounting Theory**, Harcourt Brace jovanocich, Inc, NY, 1981, p51.

[7] مداني بن بلغيث، **التوافق المحاسبي الدولي، المفهوم، المبررات والأهداف**، مجلة الباحث، العدد 3، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2005، ص 74.

عبارة عن نماذج أو ارشادات عامة تدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق[1].

وفي ضوء هذه التعريفات يستنبط الباحث ما يلي:

- المعيار المحاسبي عبارة عن مجموعة من القواعد المحاسبية المتفق عليها، والمتعارف على استخدامها كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في معالجة الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على نتائج أعمال الشركة.
- غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تعالج بها العمليات والأحداث الاقتصادية.
- المعيار المحاسبي مرتبط عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من العمليات أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للشركة، كما يعالج مشاكل محاسبية معينة.
- يعتبر بمثابة مرشد يسترشد به المحاسب عند معالجة الأحداث الاقتصادية، ويقلل من المرونة غير الضرورية وخيارات التطبيق.

وفي ضوء العرض السابق يمكن للباحث تعريف المعايير المحاسبية "بأنها مجموعة من القواعد والمقاييس تم إصدارها بواسطة هيئة حكومية أو جهات مسؤولة تلقى قبولاً عاماً، بهدف تحقيق التوافق والتنسيق في معالجة مختلف المعاملات والأحداث الاقتصادية التي تؤثر على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي".

1-1-2 أهمية معايير المحاسبة

تكمن أهمية المعايير المحاسبية فيما يلي:

– إن عدم وجود معايير محاسبية يحد من إمكانية إجراء المقارنات بين المعلومات المالية، حيث أن إجراء المقارنات يسهل عملية تقييم الأداء للشركات ومن ثم تقييم البدائل الاستثمارية، وهو بدوره يساعد على إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية. ويبدو منطقياً أن تخفيض درجة الاختلافات في الممارسات المحاسبية هو الحل لهذه المشكلة فالقوائم المالية القابلة للمقارنة سوف تشجع على التدفق الحر لرأس المال عند أقل تكلفة ممكنة إلى الأعمال الأكثر كفاءة[2]؛

– في غياب المعايير المحاسبية يمكن أن يعطي ذلك للإدارة الحرية في الافصاح عن السياسات والأساليب المحاسبية التي تختارها أو تطبقها وبالتالي ممكن أن يؤدي ذلك إلى تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذات المصالحة بالشركة وانخفاض الثقة في التقارير المالية.

– تحول الاهتمام من مجرد اعتبار المحاسبة أداة تسجيل وتبويب وتلخيص عمليات الشركة إلى اعتبار المحاسبة نظام معلومات متكامل، وسيلة قياس وايصال معلومات متعددة عن نشاطات الشركة، بحيث تفي إلى أكبر حد ممكن باحتياجات قطاعات عديدة من المستفيدين لمعلومات متنوعة يحتاجونها لأغراض الاستثمار والتمويل والتقييم[3].

---

[1] حسين القاضي، وآخرون، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 33.

[2] محمد مبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2014، ص 231.

[3] حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص60.

– انتقاء الحاجة إلى مجاميع متعددة من القوائم المالية للشركات التي تريد إدراج أسهمها في البورصات العالمية إذ بدلاً من إعداد قوائم مالية تتطابق مع المعايير المحلية لكل بورصة تريد إدراج أسهمها فيها فمعايير المحاسبة تزيل هذه الحاجة وتؤدي إلى توحيد لغة التقارير المالية على مستوى دول العالم[1]؛

– تضييق الاختلافات في تطبيق القواعد والاجراءات المحاسبية من خلال التجانس في المعالجات المحاسبية، وهو ما يجعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة وبالتالي سهولة اتخاذ القرارات.

– يساعد على إنجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على الشركات، مثل الاتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية والبنك الدولي، لما يتيحه من خفض تكاليف هذه الرقابة، التي تتطلب في حالة العكس (وجود اختلافات) أعباء إضافية تتعلق أساساً بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها والاستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة لمراجعة الفروع، ما يطرح مسألة مصداقية هذه الأعمال وتطابقها مع أهداف مراجعي المجمع[2]؛

– إن المعايير المحاسبية يمكن أن تسهل على الشركات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، وذلك من خلال إعطاء المؤسسة فرصة أخرى للحصول على الأموال من خارج حدود الدولة الموجودة فيها. سواء كان في صورة رأس مال أو قروض، حيث إن أصحاب رؤوس الأموال في الداخل والخارج يعتمدون على التقارير المالية لتحقيق أفضل فرص الاستثمار والإقراض، وسوف يفضلون المعايير الدولية، لأن المعلومات المنشورة بالتقارير المالية تكون أكثر ملاءمة وقابلة للمقارنة بالنسبة لهم، مما يشجع المستثمرين والمقترضين على الاعتماد على هذه المعلومات في تقييم فرص الاستثمار والاقتراض، ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة لهم[3]؛

– بالنسبة لرجال المصارف والمقترضون فسوف ترتفع درجة الثقة لديهم في القوائم المالية، وكذلك المحللون الماليون فسوف يتمكنون من الحصول على تقارير مالية مفهومة يمكن أن يعتمدوا عليها كمدخلات لعمليات التحليل المالي، واستخدام المقارنات التي تعتبر إحدى الأدوات الرئيسية للمحلل المالي تكون ممكنة ومبنية على أسس أكثر موضوعية ومن ثم تزيد من درجة الثقة في نتائج التحليل المالي.

ويرى الباحث أن أهمية المعايير المحاسبية تكمن في زيادة الانسجام والتوافق والتوحيد في الممارسات والمعالجات المحاسبية، وبالتالي زيادة ثقة ومصداقية المعلومات المالية وإمكانية الاعتماد عليها من قبل مستخدميها لإجراء المقارنات واتخاذ القرارات الاقتصادية.

---

[1] ياسر أحمد السيد محمد الجرف، **أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية إطار مقترح**، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الرياض، السعودية، 18-19ماي، 2010، ص13.

[2] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص107.

[3] محمد مبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص232.

1-1-3 خصائص معايير المحاسبة

بعد تناولنا دراسة وتحليل مفهوم وأهمية المعايير المحاسبية، يمكن أن نستنتج بأنها تختص بمجموعة من الخصائص، لعل أهمها ما يلي[1]:

- الملاءمة، حيث تعد المعايير المحاسبية من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر والتطبيق.
- التناسق (الاتساق)، أي ضرورة اتساق المعايير التي تم إصدارها في تواريخ مختلفة مع بعضها البعض، ويمكن تحقيق ذلك من خلال رسم خطة متكاملة لبناء المعايير ترتكز على إطار فكري متكامل للمحاسبة المالية.
- المرونة، ويقصد بها أن تكون معايير المحاسبة مرنة لمقابلة التطور والتغير في الظروف الاقتصادية، بحيث تكون عملية إعدادها مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة.
- الواقعية، أي يجب أن تكون المعايير المحاسبية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها، كما يجب أن تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة.
- الموضوعية، أي عدم التحيز تجاه بلوغ نتيجة محددة مقدماً أو الدفع إلى سلوك معين، وتجنب المجاملات التي قد تؤثر على موضوعية المعايير وتصبح عرضة لتحكم أصحاب المصالح بأن تحقق في النهاية مكاسب اجتماعية أو اقتصادية للفئة الأكثر قوة على حساب الفئات الأخرى مما قد يفقد معايير المحاسبة مصداقيتها وحيادها.
- القابلية للتطبيق، بمعنى أن يتم بناء معايير محاسبية مقبولة من جانب المستخدمين لها والمستفيدين منها، وذلك لتحسين الممارسة العلمية، وأكثرها اتساقا مع الإطار الفكري والنظرية المحاسبية السائدة والمقبولة من الأطراف المعنية، وهو الأمر الذي يحقق لها خاصية القبول العام.
- التوافق مع القوانين، حيث أن النظم القانونية تحدد الأساليب والإجراءات والممارسات على مستوى الدولة التي تطبق فيها، وبالتالي يوجد تأثير لهذه النظم على الإجراءات والممارسات والمعايير المحاسبية على مستوى الدولة الواحدة أو الدول محل التوافق المحاسبي، وعلى ذلك يجب على المحاسبين عند وضع المعايير بذل الجهد اللازم لتحقيق التوافق بين النصوص القانونية والمعايير المحاسبية، وقد يؤدي تأثير النظم القانونية على التطبيق المحاسبي إلى نتائج قد لا تتماشى مع الإجراءات والممارسات والمعايير المحاسبية، وفي هذه الحالة فإن المسؤولية تقع على عاتق المحاسبين حيث أنه يجب عليهم مطالبة الجهات المسؤولة بمحاولة تعديل هذه النصوص.

وفي ضوء ما تقدم، يمكن القول بأن المعايير المحاسبية يجب أن تمثل حلولاً لمشاكل خاصة، تتسم بالتعدد والتعديل المستمر انسجاماً مع الاطار المفاهيمي والمبادئ المحاسبية اللذان يتسمان بالثبات النسبي، كما يجب أن تتوافر فيها الدقة والموضوعية، فالمعايير هي التي تربط الأهداف والمفاهيم بالتطبيقات العملية، كما يجب أن توفر معلومات مالية ملاءمة وممثلة بصدق أي بدرجة عالية من الشفافية والافصاح، لاستخدامها من طرف مختلف الأطراف ذات المصلحة خاصة المستثمرون الحاليون والمحتملون والمقرضون الذين يؤثرون بشكل أساسي في مالية

[1] مطاوع السعيد السيد مطاوع، **معايير المحاسبة الدولية والأزمات المالية العالمية (دراسة تحليلية)**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2017، ص ص 75-76.

الشركة، كما يجب أن تواكب المعايير المحاسبية التغيرات الديناميكية المستمرة في مختلف البيئات الاقتصادية والسياسية والثقافية والاجتماعية في المجتمعات التي تطبق فيها.

2-1 الهيئات التي تعمل على وضع وتطوير المعايير المحاسبية

توجد عدد من الهيئات التي أسهمت في إعداد معايير المحاسبة بغية تطبيقها على مستوى دولي أو إقليمي ومن أهمها[1]:

1-2-1 الجماعة الأوروبية (EC) European Community

تعود جذور انشاء هذه الجماعة إلى عام 1948 عندما تم إنشاء منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبية (European Economic Cooperation Organization) لتنفيذ خطة مارشال لإعادة بناء أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية، وأدى التعاون بين هذه الأقطار إلى إنشاء الجمعية الأوروبية للفحم والصلب عام 1952 التي أسهم نجاحها في إنشاء السوق الأوروبية المشتركة من قبل فرنسا، وألمانيا، وايطاليا، وبلجيكا، وهولندا ولوكسمبورغ، في اتفاقية روما عام 1957، ثم انضمت بريطانيا والدنمارك وإيرلندا واليونان إلى السوق، بهدف تحقيق التكامل الاقتصادي بين أعضائها من خلال توحيد سياسات التعريفة الجمركية والتنسيق بين السياسات المالية والنقدية.

وقد اتجهت الجماعة الأوروبية نحو التنسيق بين المعايير المحاسبية المطبقة في البلدان الأعضاء شملت: طرائق عرض البيانات المالية للشركات في دولها، طرائق تقييم الأصول ...إلخ، وأهم ما صدر عنها هو التوجيه الرابع الذي يعالج التنسيق في الحسابات الختامية للشركات، والتوجيه السابع الذي يعالج التنسيق في الحسابات الموحدة للشركات، وتنفيذ المعايير التي تضمنتها التوجيهات الصادرة عن (EC) من ناحية تركيزها على المحاسبة المالية، غير أن التوجيهات الصادرة عن (EC) لا ينتظر أن تعمم عالميا كونها تعد من هيئة شبه حكومية، في حين أن التوجه الدولي لإعداد لمعايير ينحو باتجاه النموذج الأمريكي- البريطاني الذي يعتمد على القطاع الخاص في إعداد المعايير.

2-2-1 الأمم المتحدة (UN) United Nations

أفضى نجاح تطبيق نظام الحسابات القومية للأمم المتحدة في العديد من بلدان العالم إلى تشجيع الأمم المتحدة لتحقيق مفهوم المحاسبة العالمية **World Accounting** أحد مفاهيم المحاسبة الدولية، وقد بدأ نشاط الأمم المتحدة في هذا الجانب عام 1973 عندما تم تعيين مجموعة من الأفراد البارزين بغية دراسة تأثير الشركات متعددة الجنسية على التطور الاقتصادي والعلاقات الدولية.

في عام 1977 تم إنشاء فريق الخبراء للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ والذي ركز جهوده على الشركات متعددة الجنسية فيما يتعلق: بالمعلومات والسياسات المحاسبية، والمعلومات المالية المتعلقة بالفروع التي يجب الافصاح عنها في البيانات المالية، فضلا عن إعداد البيانات المالية على أساس الأجزاء، كما ركز الفريق على

[1] عبد الحميد مانع الصيح، **العولمة وتأثيراها على المعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على التطبيقات المحاسبية في الدول النامية**، مجلة الإداري، السنة 24، العدد 90، جامعة صنعاء، اليمن، 2002، ص ص 78-81.

المعلومات غير المالية المتعلقة بالتوزيع الجغرافي لتلك الشركات، زيادة على كشف العمالة والتشغيل، وآخر عن الاجراءات المتبعة للسيطرة على التلوث البيئي.

على الرغم من أنّ (UN) قد تكون أفضل منظمة يمكنها وضع نظام محاسبي للسيطرة على عمليات الشركات متعددة الجنسية من خلال إلزامها للبلدان المختلفة بإصدار التشريعات تلزم تلك الشركات بتقديم المعلومات المطلوبة للبلدان التي تعمل فيها، لكن ما يؤخذ على عملها هو التركيز على المحاسبة المالية من دون المحاسبة الإدارية، وكذا التركيز على المعايير المتعلقة بالإفصاح من دون القياس.

1-2-3 منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية Organization of Economic and Coopertaion Development (OECD)

أنشئت هذه المنظمة بغية تشجيع النمو الاقتصادي والتوسع في التجارة الدولية، ولتحقيق هذا الهدف وضعت عام 1976 دليل الإفصاح عن المعلومات للشركات متعددة الجنسية، وقد أقترح هذا الدليل العناصر الرئيسة للمعلومات التي ينبغي الافصاح عنها ي البيانات المالية للشركات متعددة الجنسية، ومن هذه العناصر هيكل الشركة، والقطاعات الجغرافية والأنشطة الرئيسة للشركة الأم، ونتائج التشغيل والمبيعات والاستثمارات الجديدة في رأس المال على مستوى المناطق الجغرافية وعلى مستوى القطاعات الصناعية للشركة ككل، وقائمة استخدامات وموارد الشركة، ومصاريف البحث والتطوير، وسياسات أسعار التحويل، والسياسات المحاسبية بما فيها السياسات المتبعة في إعداد البيانات المالية المجمّعة.

تسعى (OECD) لتحقيق التنسيق المحاسبي بالتركيز على المحاسبة المالية من دون المحاسبة الإدارية فضلا عن اهتمامها بمشاكل البلدان الصناعية أكثر من غيرها، ولذا فهي أبعد من أن تطور معايير يمكن أن توجه لخدمة الدول النامية.

1-2-4 الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC)

استبدلت لجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة (ICCAP) بالاتحاد الدولي للمحاسبين بناءاً على القرار المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين المنعقد في ميونخ عام 1977، وذلك بهدف ترتيب المؤتمرات الدولية المستقبلية، وانجاز دليل لمهنة المحاسبة من النواحي الفنية والأخلاقية والتعليمية، ويسعى الاتحاد نحو تحقيق تعاون دولي في مهنة المحاسبة من خلال العمل على ايجاد معايير منسقة. وقد قامت لجنان الاتحاد بوضع المعايير التالية[1]:

- معايير دولية لمراقبة الجودة؛
- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكد؛
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة؛
- معايير التأهيل الدولية؛
- معايير المحاسبة للقطاع العام.

[1] مطاوع السعيد السيد مطاوع، مرجع سبق ذكره، ص 77.

1-2-5 لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

تُعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) الذي أعيد تسميتها لاحقاً بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هيئة مستقلة، ولا تخضع لسلطة أي حكومة أو منظمة مهنية معينة، تكونت عام 1973، بعضوية هيئات محاسبية مهنية في تسع دول هي أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان المكسيك، هولندا، إنجلترا، إيرلندا، والولايات المتحدة، والجدير بالذكر هنا أن هذه الدول ليست أعضاء في IASC ولكن الهيئات المحاسبية داخل هذه الدول، بهدف الحصول على توحيد في المبادئ المحاسبية المطبقة وبالتالي تضييق هوة الاختلافات المحاسبية بين الدول[1].

1-2-6 مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)

لقد نتج عن توصيات لجنة Wheat حل (APB) وتشكيل هيكل جديد لوضع المعايير يتكون من ثلاثة منظمات هي: مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) والمجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية (FASAC) وتقوم مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) بإنتقاء أعضاء (FASB) ومجلسه الاستشاري وتمويل أنشطته والاشراف بصفة عامة على أنشطة (FASB)، ولكن المنظمة الأكثر أهمية في هذا الهيكل الثلاثي هي (FASB)، التي ترتكز مهمته الأساسية في وضع وتحسين معايير المحاسبة والتقرير المالي والإرشاد وتوجيه الجمهور العام الذي يضم مصدري ومراجعي ومستخدمي المعلومات المالية[2].

1-3 تفسير اعتماد المعايير المحاسبية على نهجي القواعد و المبادئ

تناول الفكر المحاسبي العديد من التعريفات لنهجي المبادئ والقواعد في إعداد المعايير المحاسبية إلا أنها أجمعت على بعض السمات الأساسية في تعريفها لكل مدخل، فقد تم تعريف النهج القائم على المبادئ بأنه عملية وضع المعايير المحاسبية اعتماداً على مجموعة من المفاهيم والتعريفات الاقتصادية العامة والتي تتيح للممارسين استخدام الحكم المهني لمعالجة الأحداث وفقا للجوهر الاقتصادي لكل عملية، في حين أن المدخل القائم على القواعد يعتمد بشكل أساسي على قدر كبير من القواعد التفصيلية والتوضيحية التي يجب أن يتم تطبيقها لمعالجة الحدث الاقتصادي[3].

كما بدأ الجدل حول جدوى مدخلي إعداد المعايير المحاسبية (القواعد–المبادئ) بعد إفلاس كبريات الشركات العالمية نتيجة عمليات الغش والاحتيال المحاسبي واتهام البعض المعايير خاصة القائمة على القواعد بأنها كانت ثغرة نفذت منها مجالس الإدارات (وخاصة الشركات الأمريكية) لتضخيم الأصول والتلاعب في الأرباح، وهو ما ترتب عليه قيام الكونجرس الأمريكي بإصدار قانون (Sarbanes-Oxley Act) وتكليف لجنة تداول

---

[1] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 238.

[2] دونالد كيسو، جيرى ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، تعريب أحمد حامد حجاج، الجزء 1، دار المريخ، السعودية، 2004، ص 33.

[3] عماد محمد رياض أحمد، **تحليل العلاقة بين مدخلي القواعد والمبادئ لمعايير المحاسبة المالية الصادرة عن (IASB-FASB) ومعايير التقرير المالي (IFRS) وأثرها على جودة الأداء المهني للمراجع (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المقيدة في سوق المال السعودي**، مجلة الفكر المحاسبي، الجزء 2، العدد 3، جامعة عين شمس، مصر، 2017، ص 749.

الأوراق المالية الأمريكية بإعداد ودراسة عن جدوى التحول نحو المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ. ويمكن تناول أهم نقاط الاختلاف بين النهج القائم على المبادئ والنهج القائم القواعد كما يلي[1]:

- **النهج القائم على المبادئ أقل تحديداً والنهج القائم على القواعد أكثر تفصيلاً**

بمعنى أن هناك نقص أو عدم وجود ارشاد تفصيلي للنهج القائم على المبادئ، حيث ترى هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) أن المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ تواجه صعوبات في التطبيق لأنها توفر ارشاد أو هيكل أقل لممارسة الحكم المهني من خلال المراجعين والمعدين للتقارير المالية، في حين أن النهج القائم على القواعد ممتلئة بتفصيلات محددة كمحاولة لمواجهة الحالات الطارئة المحتملة، أي أن المعايير القائمة على القواعد تمتاز بشكل عام بتوفير تفصيل أكبر لكيفية التطبيق، كما أنها توفر مقاييس للخطوط التوضيحية.

- **إعمال الحكم المهني للنهج القائم على المبادئ والتخلي عنه للنهج القائم على القواعد**

إن المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ تتطلب استخدام الحكم المهني بشكل أكبر وأوسع، وهي تؤدي إلى مخرجات أكثر تنوعا أو اختلافا للتقرير المالي، كما أن هذا النهج يتطلب من ممارسي وخبراء المحاسبة ممارسة الحكم المهني، في حين أنه في ظل النهج القائم على القواعد يتخلى المحاسبين المعتمدين عن مسؤولياتهم في استخدام الحكم المهني.

- **النهج القائم على المبادئ يمنع التقارير الابداعية أما النهج القائم على القواعد يوفر مجال لها**

إن معدي التقارير المالية يكونوا أقل إمكانية من التلاعب بالتقارير المالية عند التطبيق المعايير المحاسبية القائمة أو الأكثر اعتمادا على المبادئ (الأقل تحديداً)، في حين أن النهج القائم على القواعد توفر مدى أو مجال يمثل خارطة طريق لتجنب الأهداف المحاسبية الكامنة في المعايير، وهو ما يترتب عليه زيادة الميل للتلاعب بالتقارير المالية بشكل أكثر حدة.

هذا ما تؤكده عليه دراسة (Tsakumis and Christopher) التي توصلت إلى أن معدي القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة على أساس القواعد (الصرامة) قليلاً ما يقومون بالتسجيل المالي الدقيق حتى مع وجود لجنة مستقلة للتدقيق وبالتالي فقد أيدت الدراسة فكرة الانتقال إلى المدخل القائم على أساس المبادئ سوف يعمل على تقوية الدور الذي تلعبه لجان المراجعة بالإضافة لزيادة الدقة في تسجيل البيانات المحاسبية[2].

- **النهج القائم على المبادئ يتميز بالمرونة أما النهج القائم على القواعد يتميز بالثبات والمقارنة**

المعايير المحاسبية القائمة على القواعد أفضل من حيث الثبات والقابلية للمقارنة عنه بالمعايير المحاسبية القائمة على المبادئ، حيث تختلف وتتعدد تفسيرات المبادئ عبر الزمن وبين الشركات، إضافة إلى ذلك أن المعايير القائمة على المبادئ تتطلب وجود تخمين أو تقدير من طرف آخر (خبراء –جهات رقابية أو قضائية) لتفسير

[1] للمزيد أنظر

– عماد محمد رياض أحمد، مرجع سبق ذكره.

[2] Christopher Agoglia, Timothy Doupnik, **Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions**, American Accounting Association, Vol 86, N° 3, 2011, pp 747-767.

تطبيق المعيار بشكل سليم وهو ما قد يترتب عليه تكاليف إضافية من قبل المنظمين أو تكاليف متعلقة بالنزاعات القضائية.

المبحث الثاني: الإطار المنظم لعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)

1-2 تطور عملية إعداد التقارير المالية الدولية

أدت حرية التبادل التجاري بين دول العالم، وتحرير التجارة التدريجي من القيود الجمركية وتزايد عدد الدول الموقعة على اتفاقية التبادل التجاري (المنظمة العالمية للتجارة)، إلى زيادة غير مسبوقة في حجم التجارة العالمية، مما أدى إلى اتساع رقعة وتعاظم حجم الشركات متعددة الجنسيات، وعمليات الاستثمار المباشر في الخارج.

وفي الوقت التي تزايدت فيه عمليات الاستثمار الأجنبي المباشر وتطور ما يعرف بالشركات متعددة الجنسيات أو العابرة للقارات، كانت هناك حاجة ملحة في كل دولة أن تنشئ وتطور قواعدها المحاسبية الخاصة بها والمرتبطة بإعداد التقارير المالية، وإنشاء الهيئات الوطنية المتخصصة للإشراف على تطوير القواعد واللوائح المنظمة لإعداد التقارير المالية، مما إنبثق عنه حدوث اختلافات وتناقضات في المعالجات المحاسبية للعمليات التجارية المختلفة بين الدول وبالتالي الاختلاف في التقارير المالية من دولة لأخرى، ويمكن تناول أهم اسباب الاختلافات في التقارير المالية من دولة لأخرى كما يلي[1]:

- ما إذا كان الممولين يتكونون بشكل أساسي من الدائنين أو من ملاك الشركة، على سبيل المثال في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة يقوم الملاك أو حملة الأسهم بتمويل الشركة بالجزء الأكبر من الأموال اللازمة، أما في ألمانيا وفرنسا واسبانيا فإن عملية التمويل تعتمد بشكل أكبر على الجهات خارجية كالبنوك أو الدولة.
- الأساس الذي يقوم عليه النظام القضائي وما إذا كان قائماً على القانون العرفي أو القانون الوضعي، على سبيل المثال، في بعض الدول وجود قانون وضعي يخلق إطار عمل مختلف تماماً للممارسة النشاط التجاري والتقرير المالي عن دول أخرى الغلبة فيها القانون العرفي.
- العلاقة بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي وكيفية تحديد الالتزامات الضريبية تساعد أيضاً على صياغة عمل التقارير المالية وما إذا كان هذا الإطار قائماً على أساس إلزامي لا يتسم بالمرونة أو على أساس مبدئي يسمح ببعض المرونة، على سبيل المثال في اليابان هناك أسلوب مركب مكون من القانون الوضعي ويكون الهدف الأساسي من عملية إعداد التقارير في اليابان هو خدمة الأغراض الضريبية مما أدى إلى تكوين نظام محاسبي مُلزم للغاية.
- أما بالنسبة لمعدي التقارير المالية في الشركات متعددة الجنسيات، تمثل عملية الافتقار للثبات الناتجة عن عدم استخدام مجموعة متسقة من المعايير المحاسبية الدولية بمثابة إهدار للوقت في إعداد مجموعات متعددة من

[1] ليزا ويفر، **إدارة التحول (US GAAP) إلى (IFRS)**، تعريب لجنة البحوث والتطوير، جمعية المحاسبين والمدققين الداخليين، دار حميثرا للنشر، مصر، 2016، ص ص 30-32.

الحسابات وفقاً لقواعد ومبادئ مختلفة مما يضطرهم بعد ذلك إلى القيام بتسويات لتلك الحسابات المختلفة، كما يسمح الانسجام والاتساق الدولي بجعل العمليات المحاسبية المرتبطة بالمكونات الفردية للمجموعة أكثر بساطة، بالإضافة إلى تحسين كفاءة الدور المحاسبي وجعل عملية دمج وتوحيد القوائم المالية أكثر سلاسة، وما يستتبع ذلك من خفض تكلفة إعداد القوائم المالية ومراجعتها.

- الاختلافات الثقافية مثل الموقف من سرية المعلومات المالية واختلافات اللغة، وما إذا كانت هناك رقابة من جانب الدولة أو قواعد مهنية منظمة لعملية إعداد التقارير المالية.

2-2 مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

يعود تاريخ تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى عام 1973، عندما تم إنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC)، كان هدفها الأصلي توفير الدعم التقني للبلدان النامية في جهودها الرامية إلى وضع معايير محاسبية مناسبة، ولكن مع مرور السنين ، تم توسيع هذا الهدف[1]، ليصبح له بعد دولي يتم بمقتضاه تطوير معايير محاسبية دولية تهدف بصفة عامة إلى تحقيق الانسجام والاتساق للسياسات والمعالجات المحاسبية بين الدول.

لقد كان مقر لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) في لندن، وكانت بدايتها الأولى عبارة عن منظمة صغيرة تجتمع لعدة مرات في العام، وكان أعضائها عبارة عن ممثلين من الهيئات المحاسبية المهنية في كل من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، حيث وافق كل عضو على الترويج والتشجيع على استخدام المعايير المحاسبية في بلده.

استمرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) في أداء أعمالها لمدة (27) عاماً، إزداد خلالها عدد أعضائها واتسعت رقعتها الجغرافية بضم ممثلين من دول مثل نيجيريا وجنوب افريقيا، وفي عام 1987 كان هناك حدث رئيسي لتطور لجنة المعايير المحاسبية الدولية وذلك عندما قامت المنظمة الدولية لمفوضية الأوراق المالية (IOSCO) والتي كانت قد ضمت في عضويتها للتو المفوضية الأمريكية للأسهم والبورصات (SEC) بمناقشة إمكانية قيامها بدعم استخدام المعايير المحاسبية الدولية في أسواق الأوراق المالية للدول الأعضاء بها بموجب ذلك عملت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) على انتاج مجموعة من المعايير المحاسبية الرئيسية لتقديمها إلى المنظمة الدولية لمفوضية الأوراق المالية (IOSCO) وقد تم ذلك وفقاً لعملية مطولة، حيث تم بدايتها إعداد مجموعة من المعايير المحاسبية الرئيسية وكان يُطلق على مشروع "القابلية للمقارنة/ التحسينات" والتي اكتملت في عام 1993 ولم تعتمدها المنظمة الدولية لمفوضية الأوراق المالية (IOSCO)، مما استدعى قيام لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) بتطوير برنامج عمل منقح أطلق عليه "برنامج نواة المعايير الرئيسية".[2]

[1] Dimitris Chorafas, **IFRS Fair Value and Corporate Governance, CIMA Publishing is an imprint of Elsevier**, First edition, UK, 2006, p 29.

[2] ليزا ويفر، مرجع سبق ذكره، ص 33.

توسعت عضوية لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) خلال فترة التسعينات لكنها ظلت منظمة صغيرة إلى حد ما، وأصدرت اللجنة خلال فترة وجودها 41 معيار دولي إضافة إلى العديد من التفسيرات والمبادئ والمفاهيم والوثائق المنظمة لإطار العمل وغيرها من الارشادات والتوجيهات.

قد كان هناك اعتقاد سائد بأن ليس من الممكن واقعيا تطوير معايير عالية الجودة لمقابلة احتياجات الأطراف المتنامية في ظل الهيكل القائم للجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC)، بالإضافة كان هناك نداءات تطالب من المساهمات من مناطق جغرافية واسعة النطاق، وفي ماي 2002 وافقت الكيانات المنظمة لعضوية مجلس المعايير المحاسبية الدولية والبالغ عددها (143)، على تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتم اختيار (David Tweedie) كأول رئيس لمجلس الإدارة، حيث كان يشغل في السابق منصب رئيس مجلس المعايير المحاسبية في المملكة المتحدة، كما اشتمل الأعضاء على ممثلين من بلدان متنوعة، وتم تكليف بعض الأعضاء منهم بالتواصل مع واضعي المعايير المحاسبية الوطنية.

2-2-1 أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

تكمن الأهداف الرئيسية لمجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) فيما يلي:

- تطوير مجموعة واحدة وموحدة عالية الجودة وعالمية من المعايير الدولية (IFRS) تمتاز بالسهولة والفهم.
- زيادة التوافق بين الأنظمة والمعايير والاجراءات المحاسبية المتعلقة بإعداد البيانات المالية.
- الترويج والتشجيع على استخدام تلك المعايير والتطبيق الصارم لها.
- الأخذ في الحسبان احتياجات عمليات التقرير المالي للاقتصاديات الصاعدة والشركات الصغيرة والمتوسطة.

ومن الأهداف الرئيسية أيضاً لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، هو الاتفاق مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) على برنامج للتقارب، حيث أصدر الكيانان في أكتوبر من عام (2002) مذكرة تفاهم أصبحت تعرف بعد ذلك باسم اتفاقية نوروك (Norwalk agreement)، وكان هدفها الأساسي هو بدء سلسلة من المشروعات التي من شأنها إزالة الاختلافات بين المبادئ المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية والمعايير الدولية (IFRS)، وكان هناك مجالات العديد من مجالات النجاح في عملية التقارب، إلا أن التقارب الكامل لم يتحقق حتى تاريخه ومازال مسألة مثيرة للجدل.

كما ساهمت أحداث عدة رئيسية في بداية القرن الواحد والعشرين بشكل أساسي في عملية تحقيق الانسجام والاتساق الدولي في اعداد التقارير المالية، كان من بينها عندما أصدر الاتحاد الأوروبي في عام 2002 تشريعا يقتضي من الشركات المدرجة في اوروبا تطبيق المعايير الدولية (IFRS) في بياناتها المالية الموحدة وأصبح التشريع نافذ المفعول عام 2005 وينطبق على أكثر من 8000 شركة في 30 بلدا، بما في ذلك فرنسا وألمانيا واسبانيا والمملكة المتحدة. وتعني عملية تطبيق المعايير الدولية (IFRS) في أوروبا أن تحل محل معايير ومتطلبات المحاسبة الوطنية كأساس لإعداد وعرض البيانات المالية الجماعية للشركات المدرجة في أوروبا.

في عام 2005 أصبحت أيضاً هذه المعايير إلزامية في بلدان عديدة في جنوب شرق آسيا وآسيا الوسطى وأمريكا اللاتينية وجنوب إفريقيا والشرق الأوسط وبلدان الكاريبي، ويضاف لذلك أن بلدان أخرى كانت قد تبنت معايير المحاسبة وطنية تعكس المعايير الدولية (IFRS) مثل استراليا وهونغ كونغ ونيوزيلندا والفلبين وسنغافورة، وقُدر أن أكثر من 80 بلداً طلبت من شركاتها المدرجة تطبيق المعايير الدولية (IFRS) عند إعدادها وعرضها للتقارير المالية بداية من 2008.

2-2-2 الإطار التنظيمي للمعايير الدولية (IFRS)

تتعدد الكيانات الرئيسية في الإطار التنظيمي للمعايير الدولية (IFRS) تضم كل من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Foundation)، ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ولجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والمجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، على النحو التالي:

2-2-2-1 مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Foundation)

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي منظمة خاصة لا تهدف إلى الربح، أنشأت بموجب قانون الشركات العام لولاية ديلاوير في الولايات المتحدة الأمريكية، وتعمل في انجلترا وويلز كشركة أجنبية (رقم الشركة FC023235)، تم إعادة تسمية هذه اللجنة باسم (IFRS Foundation) في جويلية 2010 بعدما كانت تسمى (IASC Foundation)، وتتكون هذه اللجنة حالياً من 22 عضوا إدارياً (Les Trustees)، يتحمل مجلس المراقبة مسؤولية الموافقة على تعييناتهم، وتشمل مسؤوليات الأمناء الإشراف على عمليات مؤسسة لجنة المعايير الدولية (IFRS Foundation) ومجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) والمجلس الاستشاري للمعايير ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والمتابعة والإشراف على فاعلية مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتزامه بأسلوب عمله وبالإجراءات الاستشارية ووضع وتنفيذ ترتيبات التمويل المناسبة وتحمل مسؤوليات التغييرات في النظام الداخلي.

2-2-2-2 مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

هو هيئة مستقلة لإعداد وتطوير وإصدار المعايير الدولية (IFRS) وأيضاً المعايير الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SEMS)، يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من ستة عشر (16) عضواً، بدءا من شهر جويلية 2012، يتم تعينهم من قبل الأمناء على أساس الكفاءة المهنية والخبرة العملية، لمدة خمس سنوات وتكون قابلة للتجديد مرة واحدة فقط ولمدة خمس سنوات. يتكون مجلس إدارته من مناطق جغرافية متنوعة كما يلي[1]:

[1]Steven Callings, **Frequently Askeds Question in IFRS**, John wiley & Sons Ltd, United Kingdom, 2013, p 46.

- أربعة أعضاء من منطقة آسيا/ منطقة الهادئ - أربعة أعضاء من أوروبا - أربعة أعضاء من أمريكا الشمالية - عضو واحد من أفريقيا - عضو واحد من أمريكا الجنوبية - عضوان يتم تعيينهما من أي منطقة لتحقيق التوازن الجغرافي الكلي، ويضطلع مجلس المعايير المحاسبة الدولية بالمهام الأتية:

✍ إعداد ونشر ورقة النقاش (DP) بشأن كافة المشاريع وأيضاً نشر وثائق مناقشات ليطلع الجمهور على المشاريع الكبرى، وفقا للإجراءات التي تم الموافقة عليها من قبل الأوصياء؛ من أجل الحصول على ردود الفعل المبكرة على المشروع وقياس مدى استجابة الأطراف المعنية وعادة ما تتضمن ورقة النقاش (DP) نظرة عامة على الموضوع، مع توضيح الخطوط العريضة للمداخل التي يمكن استخدامها بما في ذلك وجهات نظر مجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB) بالإضافة إلى دعوة لإبداء التعليقات.

✍ إعداد ونشر مسودة العرض (ED)، وهي خطوة إلزامية تصف بالتفصيل المعالجة المحاسبية المقترحة، وتأخذ شكل معيار محاسبي جديد مقترح (أو تعديل لمعيار محاسبي موجود بالفعل)، ويتم إعدادها بناء على التعليقات الواردة من مصادر متنوعة بما فيها ما تم الحصول عليه من دعوة إبداء التعليقات الموجودة في ورقة النقاش، ومساهمات طاقم الباحثين بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والمجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والمناقشات التي جرت في الاجتماعات العامة، كما هو الحال مع ورقة النقاش (DP) تتضمن مسودة العرض (ED) أيضا دعوة لإبداء التعليقات.

✍ إصدار أحد المعايير الدولية (IFRS)، بعد أخذ التعليقات على مسودة العرض (ED) في الحسبان وفحصها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وإن لزم الأمر يتم إعادة عرض مسودة العرض (ED) على المجلس مرة أخرى، وبمجرد اقتناع مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) بأن المعالجة المحاسبية المقترحة قد تم مناقشتها بشكل مناسب وذلك بناء على ردود الأفعال والتعليقات والملاحظات الواردة في مسودة العرض (ED). تتم الصياغة المبدئية لهذا المعيار وأخذ الأصوات، وبعد أن تتم عملية إصدار المعايير الدولية (IFRS) وتتم مراجعته بعد التطبيق، وتشمل عملية المراجعة لقاءات مع واضعي المعايير الوطنية والأطراف الأخرى المعنية لفهم أي مشكلة أو أثار على تطبيق متطلبات المعيار.

2-2-2-3 لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

أنشأ الأمناء لجنة التفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC) المسمات سابقاً لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية (SIC) في مارس 2002 حيث تضم اللجنة (14) عضواً يتم اختيارهم من بين مجموعة متنوعة من بين أفضل الخبرات الفنية المتاحة ومختلف خبرات الأسواق والأعمال الدولية، ومن مناطق جغرافية مختلفة، تنظر تلك اللجنة في كيفية تطبيق المعايير الدولية (IFRS) وتوفير الإرشادات في الوقت المناسب حول مسائل التقرير المالي التي لم يتم تناولها بشكل خاص في المعايير الدولية (IFRS)، وتنظر اللجنة أيضا في القضايا والمشكلات المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) القائمة، مثل المشاكل التي تنشأ عن التطبيق العملي لتلك

المعايير، حيث تقوم بإعادة تفسيراتها المعروفة بإسم ($IFRIC_S$) وغالبا ما تنصب تلك التفسيرات على مسائل محددة ومتخصصة.

2-2-2-4 المجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

يتكون المجلس الاستشاري (SAC) من (50) عضواً يمثلون الأطراف المعينة على المستوى الدولي حيث يوفر المجلس أداة اتصال رسمية للمجموعات الأخرى والأفراد الراغبين في إعداد التقارير المالية من خلفيات وظيفية وبيئات جغرافية متباينة، و لا يعتبر هذا المجلس في حد ذاته كيان مُختص بوضع المعايير، إنما يوفر المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) حول جدول العمل، القرارات، وأولويات عمله، وتقديم مشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أو إلى الأمناء (IFRS Foundation)، يتم تعيين أعضاء المجلس الاستشاري من قبل أمناء المؤسسة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، كما يتم تعيين رئيس المجلس الاستشاري من قبل الأمناء ولا يمكن أن يكون عضواً في مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أو من موظفيه. ويُدعى رئيس المجلس الاستشاري لحضور اجتماعات الأمناء والمشاركة فيها.

2-2-3 المعايير الموضوعة بمعرفة مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB)

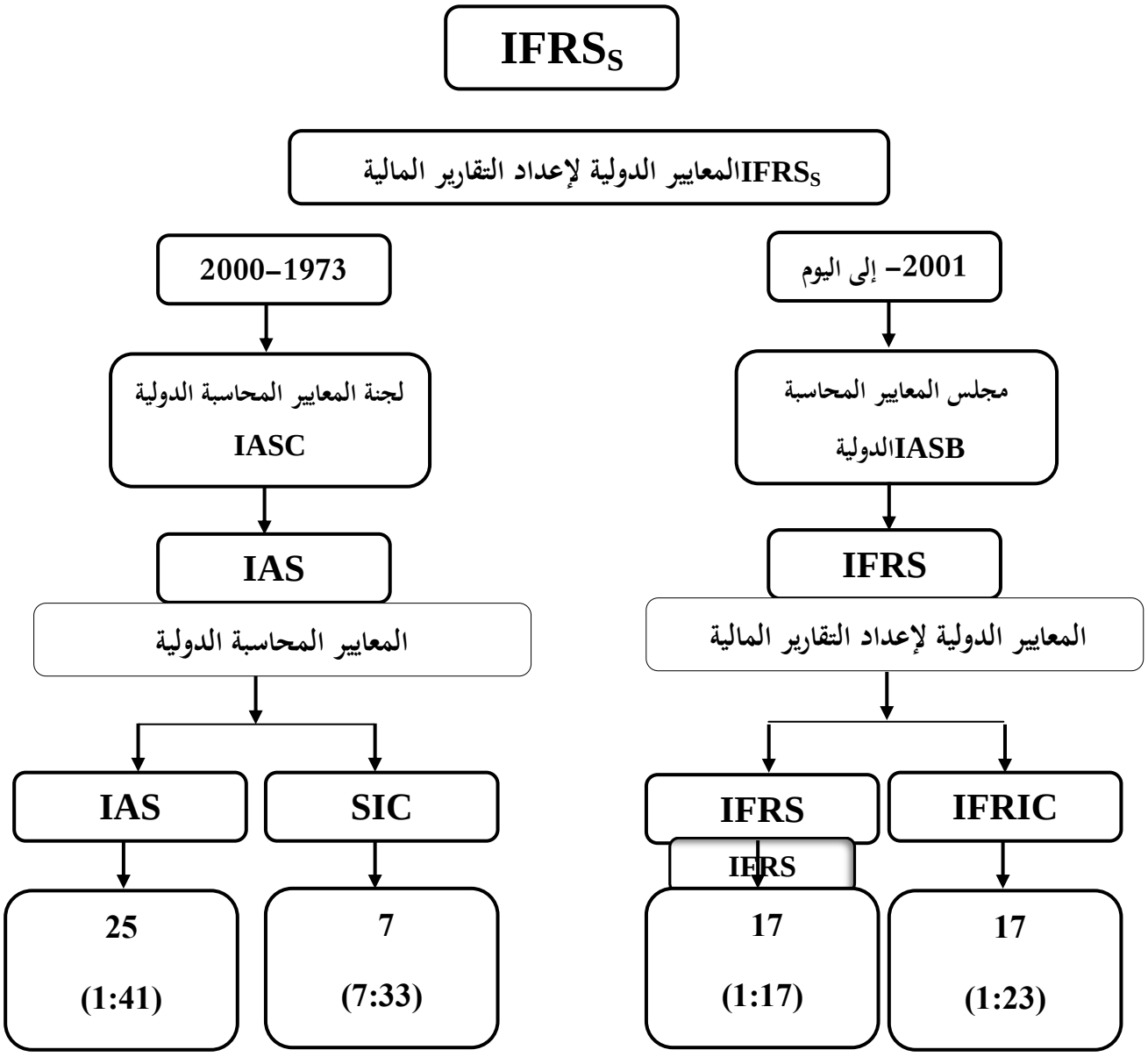
حتى وقتنا هذا أصدر مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) (17) من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، واعتمد (25) معيار من المعايير المحاسبية الدولية (IAS) كانت قد صدرت عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) ومازالت سارية، بالإضافة إلى العديد من التفسيرات ووثائق اللجنة المصدرة الدائمة (SIC) التي تشكل جزءا من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

يتم نشر هذه المعايير سنوياً في صورة نسخة ورقية هي "الكتاب الأحمر" وهو النسخة الرسمية الوحيدة المطبوعة بمعرفة مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB)، ويحتوي هذا الكتاب على النص الكامل للمعايير بالإضافة إلى المستندات المرفقة لها، مثل الأمثلة التوضيحية، ودليل التطبيق، وأسس الاستنتاجات والآراء المخالفة وهناك أيضا "الكتاب الأخضر" وهو دليل للمعايير، و "الكتاب الأزرق" الذي يحتوي على المعايير دون التطبيقات المبدئية.

كما يمكن الوصول إلى هذه المعايير وملخصاتها الفنية (بدون الوثائق المصاحبة) مجاناً من خلال الموقع الإلكتروني لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Foundation) عند التسجيل في الوقع (www.IFRS.org) ولتحقيق أهداف المؤسسة، فإنه من الأهمية بمكان ترجمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، إلى لغات مختلفة يمكن أن يساعد بشكل كبير على تبنيها، وتوجد لدى مؤسسة المعايير الدولية (IFRS Foundation) عدة سياسات للترجمة، منها أن يكون هناك نسخة واحدة فقط مترجمة بمعرفتها، وأن يشارك في عملية الترجمة خبراء في المحاسبة من الناطقين بلغة البلد المترجم له، فعلى المستوى الدول العربية يتولى المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (مجموعة طلال أبو غزالة) عملية ترجمة المعايير إلى اللغة العربية.

والشكل والجداول الآتية توضح اصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) السارية المفعول إلى غاية نهاية عام 2017.

الشكل رقم (1-1) اصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مجلس معايير المحاسبة الدولية

الجدول رقم (1-1) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) السارية المفعول إلى غاية نهاية 2017

الرقم	اسم المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ التطبيق	حل محل
IFRS 1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	2008-11-24	2009-7-1	-
IFRS 2	الدفع على أساس الأسهم	2004-2-19	2005-1-1	-
IFRS 3	إندماج الأعمال	2008-1-10	2009-7-1	IAS 22
IFRS 4	عقود التأمين	2004-3-31	2005-1-1	-
IFRS 5	الأصول الغير مالية المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة	2004-3-31	2005-1-1	IAS 35
IFRS 6	استكشاف وتقييم الموارد المعدنية	2004-12-9	2006-1-1	-
IFRS 7	الأدوات المالية: الإفصاحات	2005-8-18	2007-1-1	IAS 30
IFRS 8	القطاعات التشغيلية	2006-11-30	2009-1-1	IAS 14
IFRS 9	الأدوات المالية	2004-7-24	2018-1-1	IAS 39
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة	2011-5-12	2013-1-1	IAS 27
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	2011-5-12	2013-1-1	IAS 31
IFRS 12	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	2011-5-12	2013-1-1	IAS 27.28.31
IFRS 13	قياس القيمة العادلة	2011-5-12	2013-1-1	-
IFRS 14	الحسابات القانونية المؤجلة	2014-1-30	2016-1-1	-
IFRS 15	الايراد من عقود مع العملاء	2014-5-28	2018-1-1	IAS 11. 18
IFRS 16	عقود الايجار	2016-1-13	2019-1-1	-
IFRS 17	عقود التأمين	2017-5-18	-	-

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مجلس معايير المحاسبة الدولية

يتضح من الجدول أعلاه أن هناك من المعايير الدولية (IFRS) تم إصدارها من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وهناك معايير أخرى حلت محل معايير المحاسبة الدولية (IAS) الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) بعد إجراء التحسينات والتعديلات عليها، فعلى سبيل المثال حل المعيار الدولي (IFRS 15) " الايراد من عقود مع العملاء" محل المعيارين (IAS 11) "عقود الانشاء و المعيار (IAS 18)" الايراد"، جاء المعيار (IFRS 15) كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) لتطوير متطلبات مشتركة لمشروع الايراد تعمل على ما يلي[1]:

- تعمل على إزاحة عدم الاتساق والضعف في المعايير السابقة.
- تقديم إطار قوي للتعامل مع الحالات المختلفة للاعتراف بالإيراد.
- تحسين قابلية المقارنة لممارسات الاعتراف بالإيراد بين منشآت الأعمال وبين القطاعات والتشريعات وأسواق المال المختلفة.
- تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات مفيدة أكثر من خلال تحسن متطلبات الافصاح.
- تبسيط أعداد القوائم المالية من خلال تقليص عدد وتفاصيل متطلبات الاعتراف بالإيراد.

الجدول رقم (1-2) المعايير المحاسبة الدولية (IAS) السارية المفعول إلى غاية نهاية 2017

الرقم	اسم المعيار	تاريخ آخر تعديل
IAS 1	عرض القوائم المالية	2007
IAS 2	المخزونات	2005
IAS 3	القوائم المالية الوحدة	1976
IAS 4	محاسبة الاهتلاك	-
IAS 5	المعلومات الواجب الافصاح عنها في القوائم المالية	1976
IAS 6	أثار التغيرات في أسعار الصرف	-
IAS 7	قائمة التدفقات النقدية	1992
IAS 8	السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	2003
IAS 9	محاسبة تكاليف البحث والتطوير	-
IAS 10	الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية	2003

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية**، المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2017، ص 844.

IAS 11	عقود الانشاء	1993
IAS 12	ضرائب الدخل	1996
IAS 13	عرض الأصول المتداولة والخصوم المتداولة	-
IAS 14	التقرير عن القطاعات	1997
IAS 15	المعلومات التي تعكس التغيرات في الأسعار	2003
IAS 16	الممتلكات والمعدات والمصانع	2003
IAS 17	عقود الايجار	2003
IAS 18	الايراد	1993
IAS 19	منافع الموظفين	2011
IAS 20	محاسبة المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية	1983
IAS 21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الاجنبية	2003
IAS 22	إندماج الأعمال	1998
IAS 23	تكاليف الاقتراض	2007
IAS 24	الافصاحات عن الاطراف ذات العلاقة	2009
IAS 25	محاسبة الاستثمارات	-
IAS 26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	1987
IAS 27	القوائم المالية المفصلة	2011
IAS 28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	2003
IAS 29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	1989
IAS 30	الافصاح في البنوك والمؤسسات المالية المشابهة	1990
IAS 31	الحصص في المشاريع المشتركة	2003

IAS 32	الأدوات المالية: العرض	2003
IAS 33	ربحية السهم	2003
IAS 34	التقارير المالية المرحلية	1998
IAS 35	العمليات غير المستمرة	1998
IAS 36	الانخفاض في قيمة الأصول	2004
IAS 37	المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة	1998
IAS 38	الأصول غير الملموسة	2004
IAS 39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	2003
IAS 40	الاستثمارات العقارية	2003
IAS 41	الزراعة	2001

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مجلس معايير المحاسبة الدولية

نلاحظ من الجدول أعلاه أن هناك (25) معياراً من المعايير المحاسبية الدولية (IAS) مازالت سارية إلى الآن بعد ما كانت (41) معياراً، وبذلك يُمكن القول أن التسمية القديمة المعايير المحاسبة الدولية (IAS) سوف تختفي من الأدب المحاسبي تدريجياً لتحل محلها التسمية الجديدة المعايير الدولية (IFRS) مع الإصدارات الجديدة والتعديلات المحتملة على المعايير النافذة المفعول.

الجدول رقم (1-3) تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC)

السارية المفعول إلى غاية نهاية 2017

الرقم	اسم التفسير	تاريخ الإصدار
IFRIC 1	التغيرات في الالتزامات الحالية للإزالة والاستعادة والالتزامات المماثلة	2004
IFRIC 2	أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة	2004
IFRIC 3	حقوق الانبعاثات (سحب)	2004
IFRIC 4	تحديد ما إذا كان الترتيب يحتوي غلى عقد الايجار	2004
IFRIC 5	الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والاستعادة والاصلاح البيئي	2004

IFRIC 6	الالتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محدد- مخلفات المعدات الكهربائية والالكترونية	2005
IFRIC 7	تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب المعيار معيار المحاسبي IAS 29	2005
IFRIC 8	نطاق المعيار IFRS 2 (سحب)	2006
IFRIC 9	إعادة تقييم المشتقات المضمنة	2006
IFRIC 10	إعادة التقارير المالية المرحلية وانخفاض القيمة	2006
IFRIC 11	مجموعة وشركات الخزانة حصة المعاملات (سحب)	2006
IFRIC 12	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات	2006
IFRIC 13	برامج ولاء العملاء (سحب)	2007
IFRIC 14	IAS 19 القيود على أصول المنافع المحددة، متطلبات الحد الأدنى للتمويل وتفاعلاتها	2007
IFRIC 15	اتفاقيات إنشاء العقارات (سحب)	2008
IFRIC 16	تحوطات صافي الاستثمار في عملية أجنبية	2008
IFRIC 17	توزيع الأصول غير النقدية على المالكين	2008
IFRIC 18	عمليات نقل الأصول من العملاء (سحب)	2009
IFRIC 19	تسديد الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية	2009
IFRIC 20	تكاليف التجريد والكشط في مرحلة الإنتاج لمنجم سطحي	2011
IFRIC 21	الرسوم	2013
IFRIC 22	معاملات العملات الأجنبية والنظر المسبق	2016
IFRIC 23	عدم اليقين بشأن معاملات ضريبة الدخل	2017

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مجلس معايير المحاسبة الدولية

يتضح من الجدول أعلاه أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC) أصدر (23) تفسيراً للمعايير الدولية (IFRS)، غير أن السارية إلى الآن هي (17) تفسيراً. فعلى سبيل المثال من التفسيرات

السارية جاء التفسير (IFRIC 19) " تسديد الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية" ليتناول التفسير المواضيع الآتية:

- هل تم إصدار أذونات حقوق ملكية المنشأة لتسديد الإلتزام المالي بأكمله أو جزء منه عن طريق النقدية وفقا للفقرة (3.3.3) من المعيار الدولي (IFRS 9) "الأدوات المالية".
- كيف ينبغي أن تقيس الشركة مبدئيا أدوات حقوق الملكية الصادرة لتسديد هذا الإلتزام المالي.
- كيف ينبغي للشركة محاسبة أي فرق بين المبلغ المسجل للالتزام المالي المسدد ومبلغ القياس المبدئي لأدوات حقوق الملكية الصادرة.

الجدول رقم (1-4) تفسيرات المعايير المحاسبة الدولية (SIC)

السارية المفعول إلى غاية نهاية 2017

الرقم	اسم المعيار	تاريخ الاصدار
SIC 1	تناسق – صيغ تكلفة مختلفة للمخزون (سحب)	1997
SIC 2	الاتساق – رسملة تكاليف الاقتراض	1997
SIC 3	القضاء على الأرباح والخسائر غير المحققة من المعاملات مع الشركات الشقيقة	1997
SIC 5	تصنيف الأدوات المالية – أحكام التسوية الطارئة	1998
SIC 6	تكاليف تعديل البرامج الحالية	1998
SIC 7	إدخال عملة اليورو	1998
SIC 8	أول تطبيق لمعايير المحاسبة الدولية كأول أساس للمحاسبة	1998
SIC 9	دمج الأعمال – تصنيف إما كاستحواذ أو وحدة مصالح	1998
SIC 10	المساعدات الحكومية – عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية	1998
SIC 11	صرف العملات الأجنبية – رسملة الخسائر الناتجة عن تخفيض قيمة العملة الشديدة	1998
SIC 12	توحيد – الكيانات ذات الأغراض الخاصة	1998
SIC 13	الكيانات الخاضعة للسيطرة المشتركة – المساهمات غير النقدية من قبل شركات التأمين	1998
SIC 14	الممتلكات والآلات والمعدات – التعويض عن انخفاض أو نقصان البنود	1998
SIC 15	عقود الإيجار التشغيلية – الحوافز	1999

SIC 16	أسهم رأس المال – أدوات الملكية الخاصة المعاد استردادها (أسهم الخزينة)	1999
SIC 17	الأسهم – تكاليف معاملة الأسهم	2000
SIC 18	الاتساق – طرق بديلة	2000
SIC 19	عملة التقارير – قياس وعرض البيانات المالية	2000
SIC 20	طريقة محاسبة الأسهم – الاعتراف بالخسائر	2000
SIC 21	ضرائب الدخل – استرداد الأصول المعاد تقديرها غير القابلة للاستهلاك	2000
SIC 22	دمج الأعمال – التعديل اللاحق للقيم العادلة والشهرة المبلغ عنها في البداية	2000
SIC 23	الممتلكات والآلات والمعدات – التفتيش الرئيسي أو تكاليف الإصلاح	2000
SIC 24	ربحية السهم – الأدوات المالية والعقود الأخرى التي يمكن تسويتها في الأسهم	2000
SIC 25	ضرائب الدخل – التغير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهميه	2000
SIC 27	تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير	2000
SIC 28	دمج الأعمال – "تاريخ الصرف" والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية	2001
SIC 29	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات – الافصاح	2001
SIC 30	عملة التقارير – الترجمة من عملة القياس إلى عملة العرض	2001
SIC 31	الايراد – عمليات المقايضة التي تنطوي على خدمات إعلانية	2001
SIC 32	الأصول غير الملموسة – تكاليف الموقع الالكتروني	2001
SIC 33	طريقة الدمج والمساواة – حقوق التصويت المحتملة وتخصيص حقوق الملكية	2001

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مجلس معايير المحاسبة الدولية

من الجدول أعلاه نلاحظ أن لجنة تفسيرات المعايير المحاسبة الدولية (SIC) التي حلت محلها لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC) قامت بإصدار (31) تفسيراً إلى غاية عام (2001) غير أن السارية إلى الآن (7) تفسيرات فقط، وعليه يمكن القول أن التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير المحاسبة الدولية (SIC) ستحذو حذو المعايير المحاسبة الدولية (IAS) وتختفي من الأدب المحاسبي تدريجياً لتحل

محلها التسمية الجديدة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC) مع الإصدارات والتفسيرات الجديدة والتعديلات المحتملة على المعايير النافذة المفعول.

2-2-4 فوائد التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)

هناك العديد من مزايا التحول إلى إطار التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، على الرغم من أن عملية التحول في حد ذاتها مكلفة ولها آثار أخرى، لكن بالنسبة للعديد من الهيئات والمنظمات والدول يجلب التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) فوائد على المدى الطويل، وتكمن أهم فوائد التحول نحو المعايير الدولية (IFRS) في النقاط الأتية:

- قابلية المقارنة، إن استخدام المعايير الدولية (IFRS)، ونظراً لتوحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية فإن القوائم المالية للشركات سيتم انتاجها في إطار يتصف بالثبات والاتساق ووفقا لمجموعة من المتطلبات المحددة مما يزيد بالتأكيد من القابلية للمقارنة.

- قابية الفهم وامكانية وجود تصور موحد ومشترك للقوائم المالية، إذ أن المعلومات المالية التي تعد على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها، ويتطلب ذلك مزيدا من التوضيح والافصاح عن الأسس التي أعدت المعلومات المالية على غرارها، وبالتالي غموض المعلومات المالية وعدم صلاحيتها لاتخاذ القرارات، وهذا يتنافى مع الهدف الرئيسي من المعلومات المالية[1].

- تطبيق المعايير الدولية (IFRS) يضفي صفة الدولية على القوائم المالية للشركات مما يمنحها تأشيرة الاستثمار والدخول إلى الأسواق المالية والمنافسة[2]،

- تطبيق المعايير الدولية (IFRS) يزيد من فرص الشركات الحصول على التمويل من مجموعات واسعة من المستثمرين في شتى أنحاء العالم، وأن يخفض من تكلفة رأس المال.

- استخدام المعايير الدولية (IFRS) يزيل الحواجز أما الاستثمار الخارجي، على سبيل المثال، تشير دراسة أمريكية أن التجول إلى المعايير الدولية (IFRS) يسمح حتى للشركات الصغيرة بخفض تكاليف التشغيل المرتبطة بالأعمال التجارية الخارجية كما يحد من مخاطر الاستثمار[3].

- تخفيض تكلفة إعداد قوائم مالية موحدة، أي قد يكون هناك وفورات في التكاليف الفعلية في المدى الطويل فعلى سبيل المثال لم يعد هناك حاجة لتسوية القوائم المالية المعدة وفقا للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولا عاما

---

[1] خالد جمال الجعارات، **تطبيق معايير المحاسبة في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "دور المعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص 20.

[2] شعيب شنوف، رمضاني لعلا، **دور معايير الابلاغ المالي في جلب الاستثمارات في البلدان العربية**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "دور المعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص 458.

[3] ليزا ويفر، مرجع سبق ذكره، ص 55.

لدولة ما مع تلك المعدة في دولة أخرى، أما بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات فإن هناك فوائد محددة تتمثل في تبسيط عمليات توحيد ودمج القوائم المالية.

2-2-5 التجارب السلبية للتحول إلى المعايير الدولية (IFRS)

الميزة الكبرى للدول والشركات التي تواجه الآن إحتمال التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) هي أن هناك دروسا مستفادة يمكن تعلمها من تجارب الدول والشركات الأخرى المعدة للتقارير التي مرت بالفعل بعملية التحول، حيث يمكن أن توفر لها أمثلة عديدة بخصوص ما لم يسر بشكل صحيح في عملية التحول عن طريق المشاركين في تلك العمليات باعتبارهم جزء من إدارة الشركة المعدة للتقارير أو كمستشارين خارجيين ومن المثير للاهتمام تكرار نفس المشاكل لمعظم التحولات وبغض النظر قريبا عن درجة التعقيد التي تتسم بها عملية التحول، ومن بين هذه المشكلات استنادا للعديد من المشاركين في عدد كبير من عمليات التحول في دول مختلفة بما في ذلك كندا والمملكة المتحدة وإيرلندا واستراليا وألمانيا وجمهورية التشيك وجنوب افريقيا والهند[1]:

2-2-5-1 عملية مقاومة التغيير

بحكم الطبيعة البشرية يميل الأفراد إلى الاستقرار ومقاومة التغيير بدرجة أو بأخرى. وقد علق أحد الأشخاص ممن تم إستطلاع آرائهم بقوله « يميل المحاسبون ى تفضيل الإجراءات الروتينية وفعل الشيء نفسه في نهاية كل شهر ونهاية كل عام. وأن مقاومة التغيير تعتبر واحدة من أكبر المشاكل التي رأيتها في الشركات التي تتحول للمعايير الدولية (IFRS)، لذا يجب أن يكون هناك شخص ديناميكي مسؤول عن المشروع يمكنه اقناع الجميع بعملية التحول وأن يشجع المحاسبين على تبني التغييرات بدلا من مقاومتها» هذا واحد من الأسباب التي تجعل مسألة إشراك مُتخصص في إدارة الشركات ضمن فريق التخطيط لعملية التحول فكرة جيدة، حيث يمتلك مهارة إدارة التغيير والتغلب على مقاومته.

وشخص آخر ممن تم استطلاع رأيهم شارك في إحدى عمليات التحول، رأى أن الإدارة العليا لم تكن مُلتزمة بها ولا مُتحمسة لها باعتبارها مُسبب لا داعي له للاضطراب وأن تكلفتها غير ضرورية. كما لم تفعل الإدارة شيئاً يذكر للتخفيف من عملية تطبيق التغييرات اللازمة بل على العكس تسبب فريق الإدارة العليا بالفعل في مشاكل بالجدال حول جدوى إستخدام المعايير الدولية (IFRS) (كانت هذه الحالة حيث ألزمت التشريعات منظمات معينة باستخدام المعايير الدولية)، مما جعل من السهل على مُعدي القوائم المالية في تلك الشركة الإلتزام بدرجة منخفضة بعملية التحول.

ولخص أحد الاستشاريين هذه المشكلة على النحو التالي "المشكلة الرئيسية التي واجهتني كاستشاري شارك في العديد من عمليات التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) هي عدم اقتناع الإدارة وأنها لم تنظر إلى عملية التحول إلى المعايير الدولية على أنها أولوية، كما لم ترى فوائد كبيرة في تكريس الموارد اللازمة لذلك بل نظرت إلى

[1] ليزا ويفر، مرجع سبق ذكره، ص ص 158-168.

عملية التحول على أنها شيء مفروض عليها إما عن طريق اللوائح التنظيمية أو من قبل الشركة الأم، وهذا يجعل من الصعب جدا إدارة مشروع التحول بفعالية، نظرا لعدم وجود من يرغب في تحمل مسؤولياته أو تكريس الكثير من الوقت لذلك".

2-5-2-2 الجداول الزمنية والحفاظ على المسار الصحيح

من السهل جدا أن نستهين بمقدار الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ التحول بفعالية. ضيق الوقت له تداعيات واضحة تتمثل في زيادة إحتمال الخطأ وتحميل الموارد فوق طاقتها، كما قد يعني أيضا إهمال القضايا قليلة الأولوية أو التعامل معها بشكل سطحي، حيث تتركز كل الجهود على إعداد القوائم المالية طبقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

والنصيحة الأكثر شيوعاً التي يقدمها من قاموا بالفعل بعملية التحول للمعايير الدولية (IFRS)، هي البدء في التخطيط في أقرب وقت ممكن والاستمرار في متابعة مشروع التحول لضمان أن يظل على الطريق الصحيح. كما توجد مشكلة أخرى متعلقة ببدء المشروع قبل سنوات من أول فترة مشمولة بالتقرير تتمثل في صعوبة الحفاظ على قوة الدفع، وهو أمر يستطيع المتخصصين في إدارة الشركات التعامل معه، إذا كانت فترة التقرير الأولى بعد سنوات، يمكن أن يكون من الصعب إثارة الكثير من الاهتمام بعملية التحول والبقاء على درجة عالية من التركيز.

2-5-2-3 التقليل من شأن الآثار واسعة النطاق لعملية التحول

من السهل أن نفشل في تحديد كافة الآثار المترتبة على عملية التحول بالنسبة للمنظمات، وأن نعتقد أن التأثيرات ستنصب بصفة أساسية أو كلية على النواحي المحاسبية، وهناك مشكلة في بعض التحولات تمثل عدم النظر إلى الآثار واسعة النطاق على أنها جزء من مشروع التحول على الإطلاق. وأن يتم تركها حتى نهاية المشروع للتعامل معها، ويمكن أن تشمل الآثار واسعة النطاق التي ينبغي النظر إليها عند تخطيط عملية التحول ما يلي:

- الآثار على العمليات التجارية على مستوى وحدة الأعمال.
- الحاجة إلى تغييرات في الأنظمة وتعزيز الرقابة الداخلية.
- التغييرات التي يمكن إجراءها على نظم المعلومات الداخلية وإعداد التقارير.
- الآثار على قياس الأداء والآثار غير المباشرة على المكافآت وحزم الأجور.
- الآثار على كيفية قياس السيولة والكفاءة المالية وتأثيرها على العقود والاتفاقيات الأخرى.
- التخطيط للآثار الضريبية.
- الحاجة إلى تأهيل الموظفين الماليين وبعض الموظفين غير الماليين للتأكد من إجادتهم للمعايير الدولية (IFRS).
- إدارة علاقات المستثمرين والتواصل مع أصحاب المصلحة الخارجيين.

استخدم أحد هؤلاء الأشخاص المستطلع آرائهم مثال عن عملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) إحدى منظمات القطاع العام، حيث علق كالتالي "عندما قامت المنظمة كجزء من مشروع التحول بمراجعة عقودها من حيث الآثار المحاسبية، وجدت أن هناك عقد كبير تم معالجته كمصروف تشغيلي، في حين أن العقد متعلق باتفاقية ترخيص أو إمتياز خدمة، كان يسهل التعامل مع الأثر المحاسبي في تلك الحالة، لكن في الواقع ما كان ينبغي أبدا أن تدخل المنظمة في هذا التعاقد لأنه يمثل شكلا من أشكال مبادرات التمويل الخاص الذي قامت اللوائح المنظمة بمنعه، وكان يجب إعادة التفاوض بشأنه وعلى الرغم من كون تلك المسألة ليس لها علاقة بالمعايير الدولية في حد ذاتها إلا أنه تم اكتشافها كنتيجة لعملية التحول، لذا يجب على من يخطط لعملية التحول أن يدرك أن التدقيق في الوثائق والعقود بحثا عن الآثار المحاسبية المحتملة يمكن أن يكشف عن قضايا واسعة النطاق تحتاج إلى حل".

2-5-2-4 التقليل من الاختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP) المطبقة سابقاً و المعايير الدولية (IFRS)

قد تنشأ بعض المشكلات في عمليات التحول نظراً لعدم اهتمام الإدارة بالاختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاماً (GAAP) المطبقة سابقا والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وخاصة عندما تكون المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاماً (GAAP) المطبقة سابقا قائمة على مبادئ مماثلة لتلك المعايير الدولية لكن حتى في هذه الحالة سيكون هناك العديد من التغييرات المطلوبة في التقارير المالية كي تتوافق مع المعايير الدولية. أما بالنسبة لنطاق السلطات والاختصاصات التي لا تستند فيها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما المطبقة سابقا مماثلة للمعايير الدولية فإن من البديهي أن يكون حجم التغيير أكبر بكثير.

واجهت إحدى الشخصيات المستطلع رأيها مثالاً صارخا على الإختلاف بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاماً (GAAP) المطبقة سابقا والمعايير الدولية (IFRS) في إحدى عمليات التحول في القطاع العام حيث علقت كالتالي" كان هناك تغيير كبير بين المبادئ المحاسبية الأساسية، وليس مجرد بضعة محاسبية مختلفة، حيث كان الكيان العامل في القطاع العام يستخدم الأساس النقدي المطبق سابقاً، لذلك كان هناك تغيير كامل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وليس فقط مجرد الانتقال إلى مجموعة مختلفة من القواعد المحاسبية. وكان عدد الأشخاص المؤهلين محاسبيا قليل واستغرق الأمر وقتا طويلا لجذب الموظفين المهرة وتطوير الموارد التدريبية للموظفين الحاليين، كما كان هناك أيضا مقاومة كبيرة للتغييرات وكان الموظفين غير قادرين على إستخدام الحكم الشخصي والقيام بالتقديرات الهامة كما كانت قدرتهم على تطبيق المعرفة الفنية ضعيفة للغاية".

هذا يوضح مدى الصعوبة التي يمكن أن تكون عليها عملية التحول عندما يكون التركيز كله منصباً على التغيير من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً الأكثر تقييداً إلى المرونة النسبية التي توفرها المعايير الدولية (IFRS).

هناك نقطة الجدير بالذكر هو أنه كثيراً ما تتسبب الإفصاحات في مشكلة، حيث كانت متطلبات الإفصاح في ظل العديد من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً أكثر إيجازاً بكثير من متطلبات الإفصاح في المعايير الدولية (IFRS)، وأنه من السهل الاستهانة بالوقت والجهد المبذولين لإعداد الإيضاحات المتممة للقوائم المالية المطلوبة بموجب المعايير الدولية (IFRS)، كما قد نحتاج أيضا إلى الحصول على بيانات جديدة مرتبطة بالمعاملات والأرصدة ما يتطلب القيام بتغييرات في الأنظمة وصياغة التقارير بالإضافة إلى وضع ضوابط رقابية داخلية جديدة.

2-5-2-5 الخبرة المحدودة بالمعايير الدولية (IFRS)

تبين التجربة أنه حتى بالنسبة لتلك المنظمات التي خططت بعناية لعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، لم يكن لديها ما يكفي من الموظفين العاملين في مشروع التحول ممن يمتلكون معرفة مُفصلة كافية بالمعايير الدولية (IFRS)، وفي العديد من الدول كان هناك ولا يزال ندرة في الأشخاص الذين يمتلكون المعرفة الكافية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويصبح هذا المورد الثمين أكثر ندرة عند قيام العديد من المنظمات بعملية التحول في نفس الوقت، مما يجعل من عملية الحصول على خدمات الاستشاريين الخارجيين عملية مكلفة ويصعب الحصول عليها.

وعلق أحد هؤلاء الأشخاص المستطلع آرائهم على أنه في العديد من عمليات التحول التي شارك فيها فإن المنظمات المعنية وجدت أنه من الضروري الحصول على مزيد من الخبرات المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وبدأت حملة توظيف استغرقت وقتا أطول بكثير مما كان متوقعا لتعيين أو حتى الحفاظ على موظفيها ذوي الخبرة بالمعايير الدولية مما أثر بشدة على مشروع التحول وتسبب في تأخيرات كبيرة في أداء عملية تحليل الآثار المحاسبية وإجراء تغييرات النظم، وعلقت استشارية أخرى ممن تم استطلاع آرائهم أنه في بعض المنظمات كان معظم الموظفين أصحاب الخبرة في المعايير الدولية يميلون إلى ترك العمل لشغل وظائف أكثر جاذبية وذات أجر أفضل في شركات أخرى، ومع النقص في المعروض من الكفاءات التي تجيد التعامل مع المعايير الدولية، لذلك كانت الشركات الثرية فقط قادرة على الحصول على الأفراد الأكثر كفاءة.

لذا يجب أن يركز جزء من مشروع التحول على ضمان وجود معرفة كافية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، إما عن طريق تدريب موظفي الشركة أو من خلال التخطيط لاستخدام الكفاءات الخارجية لنقل تلك المعرفة الأساسية إلى الفريق.

2-5-2-6 عدم وجود قيادة حازمة أو مساهمة من وظائف النشاط الأخرى

تحتاج جميع المشروعات إلى وجود مالك قوي أو قائد يمكن أن يدفع المشروع إلى الأمام، ويقوم بالتفاوض على الموارد، ويقيم حلقة للوصل بين الوظائف المختلفة في المشروع وتوصيل المعلومات إلى المستويات العليا للتنظيم، وضمان مشاركة المنظمة ككل واقتناعها بالمشروع، كما رأت بعض المنظمات التي مرت بعملية التحول أنه كان يمكن للمشروع الاستفادة أكثر في حالة وجود قيادة أقوى خلال المراحل المختلفة للتحول، وعلى وجه

الخصوص أنه كان يمكن بذل المزيد من الجهد لإبراز أهمية عملية التحول وأنها مسألة متشعبة الوظائف، في كثير من الحالات تم ترك عملية التحول بالكامل إلى المحاسبين للتعامل معها، وهذا قد يكون ملائما بالنسبة للمنظمات الصغيرة، ولكن عدم وجود مدخلات واتصالات مع وظائف أخرى خارج وظيفة المحاسبة يعني أن الآثار واسعة النطاق لعملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لن تكون مفهومة فهما صحيحا وفي بعض الحالات لم يتم التعرف عليها وتحديدها أو التخطيط لها على الإطلاق.

ينبغي أن يتابع مالك المشروع القوي أو القائد باستمرار عملية التقدم في المشروع، لتتأكد من أنه يتم استيفاء المراحل الهامة والمواعيد القصوى وأن المخاطر والمشاكل يتم تحديدها وحلها بأسرع وقت ممكن، أحد فوائد التخطيط لمشروع التحول على أنه مشروع متشعب متشابك الوظائف هو أن ذلك ينطوي على مشاركة غير المحاسبين من البداية، كما أن ذلك يحقق الاتصال من الإدارات الأخرى في وقت مبكر من دورة حياة المشروع مما يعني عملية تحول أكثر فعالية من حيث التكلفة، كما يسهل ذلك من عملية تضمين مشروع التحول في جميع أجزاء المنظمة.

2-2-5-7 قلة مشاركة مدققي الحسابات الخارجيين وغيرهم من المتخصصين أو الإفراط في الاعتماد عليهم

في بعض المنظمات تسبب قلة مشاركة المراجعين الخارجيين في مشاكل، وبصفة خاصة في المراحل المبكرة لعملية التحول، مما يصعب من عملية اقناعهم بالتغييرات التي أدخلت على التقارير المحاسبية والمالية المرتبطة بالتحول على المعايير الدولية (IFRS)، وذلك بدوره يؤدي إلى مزيد من التغييرات في الأنظمة، وطرق جمع البيانات وتعديل القوائم المالية، وما لذلك من آثار مترتبة على وقت وموارد الوظائف المحاسبية المضغوطة بالفعل.

فإن إشراك المدققين الخارجيين في التخطيط لعملية التحول يجنبنا الكثير من المفاجآت غير المرغوب فيها في المراحل اللاحقة للمشروع، وكلما ازداد انخراط المراجع الخارجي في المشروع كلما ازدادت سلاسة عملية تشغيله،

ومع ذلك يعتقد عدد من تم استطلاع آرائهم أنه في حالات كثيرة تعتمد المنظمات بشكل مبالغ فيه على المراجع الخارجي أو غيره من الاستشاريين الآخرين، ويلخص أحد التعليقات التي أدلى بها استشاري شارك في العديد من مشروعات التحول الأوروبية هذه المسألة بصورة جيدة كالتالي " تعتمد الشركات بشكل كبير جدا على مساهماتي، لدرجة أنني في بعض الأحيان شعرت كما لو أنني من يدير المشروع ويتخذ جميع القرارات الرئيسية للعميل، مسألة الموضوعية لم تمثل لي أي مشكلة حيث أنني لم أشارك كمراجع حسابات، لكنني كنت قلقاً من أن الإدارة تركت لي الموضوع برمته ولم تحاول فهم الآثار المحاسبية والتبعات الأخرى للمعاملات، وفي اعتقادي أنه ينبغي للشركات على الأقل التأكد من أن المديرين التنفيذيين على علم تام بالقرارات التي يتم اتخاذها، وأن لا يتم النظر إلى المعايير الدولية (IFRS) على أنها مشروع يتم القيام به لمرة واحدة وأنهم في غنى عن المشاركة فيه، وأن يتوقفوا عن التعامل مع المشروع كمشكلة تتطلب الاستعانة بمصادر خارجية.

2-2-5-8 عدم وضوح الأهداف

في البدايات المبكرة لتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لم يكن تنفيذ عملية التحول كمشروع له أهداف واضحة دائما، حيث كان ذلك مشكلة خاصة بالنسبة من قاموا بتبني المعايير الدولية (IFRS) للمرة الأولى في بداية تطبيق المعايير الدولية، وعلى الرغم من أن الجوانب المحاسبية للتحول قد يكون تم التخطيط لها بشكل كاف، فإن الأهداف الأشمل لم يتم أخذها في الإعتبار مما أدى في بعض الحالات إلى إتخاذ قرارات خاطئة، ومنها عدم أداء أجزاء ضرورية من عملية التحول في حين تم تكرار أجزاء أخرى، وإنتاج بيانات غير ضرورية ومعلومات إدارية، والاعتماد المفرط على الاستشاريين الخارجيين، وكلها أدت إلى الضغط على المواعيد النهائية وزيادة التكاليف الإضافية.

2-2-5-9 عدم تضمين المعايير الدولية (IFRS) في صميم أعمال المنظمة

أدت السرعة التي يفترض أن تتم بها عمليات التحول وندرة المعرفة الداخلية بالمعايير الدولية (IFRS) إلى اضطرار الكثير من المنظمات إلى الاعتماد بشدة على المساعدات والخبرات الخارجية، هذا هو أحد العوامل الكبيرة في الإجابة عن السؤال المتعلق بعدم تضمين المعايير الدولية (IFRS) في صميم أعمال العديد من المنظمات في السنوات القليلة الأولى ن مرحلة التحول، حيث كان ينظر إليها على أنها ممارسة تتم في نهاية العام، وغالبا ما تنطوي على مشاركة عدد قليل من الأفراد داخل المنظمة، المشكلة هي أن الاستمرار في طلب المساعدة الخارجية للعمل على إعداد التقارير المالية المرتبطة بالمعايير الدولية أمر مكلف وغير ضروري إذا كان المشروع يعتزم تضمين عملية إعداد التقارير طبقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مرحلة مبكرة، بالإضافة إلى ذلك، عندما لا يتم ضمين المعايير الدولية ضمن عمليات المنظمة، فإن العديد من عمليات إعداد البيانات المالية وفقا للمعايير الدولية سيتم إجراءها بطريقة يدوية، وهي الطريقة كثيفة العمالة ومكلفة، كما أنها أكثر عرضة للأخطاء.

2-2-5-10 الذهاب للخيارات "الرخيصة والسهلة"

علق العديد من تم استطلاع آرائهم على أنه في المراحل المرتبطة التحول بصفة خاصة حيث كان هناك مشكلة ضغط الوقت، أو حينما لم تهتم الإدارة بمحاولة تضمين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في صميم أعمال المنظمة، كان هناك إتجاه للذهاب للحلول السريعة والخيارات السهلة بدلا من "القيام بذلك بشكل صحيح"، وهذا يعني أن العديد من الفوائد المحتملة التي كان يمكن أن تتحقق كأهداف ثانوية لن تتحقق، كما علق أحد المشاركين في عمليات التحول بأن الإدارة إتجهت إلى تكريس الحد الأدنى من الموارد اللازمة لهذا المشروع، وبذلت أقل جهد ممكن لضمان أن تأتي القوائم متوافقة مع المعايير الدولية.

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية (IFRS)

يتناول هذا المبحث المفاهيم الأساسية التي يقوم عليها إعداد وعرض القوائم المالية بموجب المعايير الدولية (IFRS)، بما في ذلك المبادئ الأساسية للإطار المفاهيمي، وكيف يتم تحديد السياسات المحاسبية ومحتوى وطريقة

عرض القوائم المالية، كما يُسلط هذا المبحث الضوء على إستخدام الأحكام الشخصية المطلوبة عند وضع السياسات المحاسبية وآلية إستخدام التقديرات.

3-1 الإطار المفاهيمي

تم إصدار الإطار بالأساس في عام 1989 من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) تحت عنوان "إطار إعداد وعرض القوائم المالية"، وتم اعتماده وتعديله في عام 2001 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، كما تم إعادة إصداره عام 2010 بوصفه "الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية" (الإطار).

3-1-1 الغرض من الإطار المفاهيمي

الغرض من إصدار هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بهدف[1]:

(أ) مساعدة المجلس في تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) المستقبلية ومراجعة المعايير القائمة.

(ب) مساعدة المجلس في زيادة التوافق بين الأنظمة واللوائح والمعايير والإجراءات المحاسبية المتعلقة بإعداد القوائم المالية بتوفير أساس لتخفيض عدد أساليب المعالجات المحاسبية المسموح بها وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

(ج) مساعدة الهيئات الوطنية المختصة بوضع المعايير الوطنية.

(د) مساعدة معدي القوائم المالية في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وفي التعامل مع الموضوعات التي لم تتناولها تلك المعايير الدولية.

(هـ) مساعدة مدققي الحسابات عندما يقومون بإبداء رأي حول مدى امتثال القوائم المالية التي أعدت بالاعتماد على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

(و) مساعدة مستخدمي القوائم المالية في تفسير المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية التي أعدت بالاعتماد على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

(ز) مساعدة الأشخاص المهتمون بالعمل مع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ويزودون المجلس بالمعلومات لصياغة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

3-1-2 محتوى الإطار المفاهيمي

يحتوي الإطار على أربعة فصول أساسية (أنظر الجدول رقم **1-5**) يرتكز عليها إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام.

3-1-3 الهدف من التقارير المالية ذات الغرض العام

يُشكل الهدف من التقارير المالية ذات الغرض العام أساس إطار المفاهيم، إذ أن الجوانب الأخرى للإطار المفاهيمي، كمفهوم الشركة المعدة أو المقدمة للتقارير المالية والخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة والقيود

[1] Christopher Naidoo, et al, **Interpretation and Application of IFRS Standards**, John Wiley & Sons, TJ International Ltd, Padstow, Cornwall, UK, 2018, pp12-15.

المفروضة عليها وعناصر القوائم المالية (الأصول والالتزامات، والايرادات والمصروفات) وأسس القياس كلها تتدفق بشكل رئيسي ومنطقي من الهدف.

يُشير الإطار أن الهدف من التقارير المالية ذات الغرض العام هو تقديم معلومات مالية حول الشركة المعدة للتقارير تكون مُفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للشركة، وتشمل تلك القرارات شراء أو بيع أو إمتلاك أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين، وتقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الإئتمان[1].

من المفيد أن نأخذ في الحسبان، أنه على الرغم من أن الغرض من القوائم المالية هو الإستخدام العام من قبل عملاء الشركة والموظفين ومجموعات المستخدمين على نطاق واسع بما في ذلك الهيئات الحكومية والجمهور العام، ولكن يركز الإطار على مقدمي رأس المال (الممولين أو المستثمرين) هم مجموعة المستخدمين الرئيسية المستهدفة[2].

كما يؤكد الإطار على أن العديد من المستثمرين والمقرضين الحاليين والمحتملين وغيرهم من الدائنين لا يستطيعون أن يطلبوا من الشركة المعدة للتقارير أن تقدم لهم معلومات بشكل مباشر بل يجب أن يعتمدوا على التقارير المالية ذات الغرض العام للحصول على الكثير من المعلومات المالية التي يحتاجونها.

ومن أجل تقييم احتمالات الشركة المتعلقة بصافي التدفقات النقدية المستقبلية الواردة يحتاج مقدمي رأس المال معلومات حول موارد الشركة والالتزامات من الشركة وكيف يؤدي مجلس إدارة الشركة مسؤولياته بكفاءة وفاعلية لإستخدام موارد الشركة، وتشمل الأمثلة على تلك المسؤوليات حماية موارد الشركة من الآثار غير المواتية للعوامل الاقتصادية مثل تغير الأسعار والتغيرات التقنية وضمان إمتثال الشركة للقوانين واللوائح المعمول بها والأحكام التعاقدية.

هذه نقطة مهمة لأنها تُشكل أساساً للمنطق القائل بأن مستخدمي القوائم المالية يكونون مهتمين في المقام الأول بالمركز المالي، حيث سيؤدي ذلك إلى تمكينهم من تحليل السيولة واليُسر المالي للشركة، ويستند المركز المالي على مفهوم أن الشركة المقدمة للتقارير لديها موارد متاحة (أصول)، وأنه سيكون هناك مطالبات (إلتزامات) على الشركة، وهذه هي طريقة الإطار في شرح الأصول والإلتزامات بإعتبارها اللبنات الأساسية لإعداد التقارير المالية في ظل المعايير الدولية[3].

---

[1] Abbas Ali Mirza, et al, **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook**, Second Edition, John Wiley & Sons, New Jersey, USA, 2008, p8.

[2] ليزا ويفر، مرجع سبق ذكره، ص 75.

[3] نفسه، ص 76.

الجدول رقم (1-5) فصول الإطار المفاهيمي

الفصول	المحتويات الرئيسية
الفصل الأول: الهدف من التقارير المالية ذات الغرض العام	- الهدف من القوائم المالية هو توفير معلومات مُفيدة لشريحة واسعة من المستخدمين. - يُعتبر "المركز المالي" هو أحد عناصر المعلومات المفيدة، أي الموارد الاقتصادية المتاحة "الأصول" والمطالبات "الإلتزامات" المقابلة لتلك الموارد. - تركز العناصر الأخرى من المعلومات المفيدة على "الأداء المالي" والتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة في المستقبل.
الفصل الثاني: الشركة المقدمة للتقارير	- تعريفات ومناقشات حول مفهوم الشركة المعدة للتقارير بما في ذلك مفهوم الرقابة، وما إذا كان يمكن اعتبار قسم أو جزء من الشركة بمثابة كيان مُعد للتقارير.
الفصل الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة	- تعتبر الملاءمة والعرض الصادق من أهم خصائص المعلومات المفيدة. - يتضمن عنصر الملاءمة مفهوم "القيمة التنبؤية" كما يأخذ "الأهمية النسيبة" في الاعتبار - أما العرض الصادق فهو يستند على الإكتمال والحيادية وخلو المعلومات من الخطأ. - من شأن قابلية المقارنة والتوقيت الملائم وقابلية التحقق وسهولة الفهم أن تُعزز من فائدة المعلومات ذات الصلة والتي تتميز بالعرض الصادق. - يجب أن يتم أخذ التكلفة والمنفعة المتعلقة بتوفير المعلومات في الحسبان.
الفصل الرابع: عناصر القوائم المالية وأسس القياس	- تُعتبر "فرضية الاستمرارية" هو الافتراض الأساسي. - تتضمن عناصر القوائم المالية التي تم تحديدها وشرحها المركز المالي (الأصول، الإلتزامات وحقوق الملكية)، الأداء المالي (الإيرادات والمصروفات). - تشمل معايير الاعتراف تقييم احتمالية حدوث منافع اقتصادية مستقبلية ومدى مصداقية القياس. - تتوافر أسس قياس مختلفة بما في ذلك التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية، القيمة القابلة للتحقق والقيمة الحالية. - مفاهيم المحافظة على رأس المال وتحديد الربح.

المصدر: ليزا ويفر، **إدارة التحول (US GAAP) إلى (IFRS)**، تعريب لجنة البحوث والتطوير، جمعية المحاسبين والمدققين الداخليين، دار حميثرا للنشر، مصر، 2016، ص **77**.

2-3 تطوير السياسات المحاسبية

يرتبط المعيار المحاسبي الدولي (IAS8)" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" بعملية التحول إلى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، حيث يتعامل مع معايير إختيار وتغيير السياسات المحاسبية، ونظراً لأن خطوة التحول من المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، سوف تؤدي حتماً إلى تغييرات في السياسات المحاسبية، فإنه ينبغي دراسة مفاهيم معيار المحاسبة الدولي (IAS8) وفهمها جيداً من قبل أولئك الذين يخططون للقيام بعملية التحول، وهناك أهمية خاصة لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS8) فيما يتعلق بتحديد السياسات المحاسبية الجديدة التي سيتم تطبيقها بموجب التحول إلى تطبيق المعايير الدولية، ومع ذلك فإنه لابد من التأكيد على أنه في أثناء فترة التحول يجب تطبيق متطلبات معيار التقارير المالية (IFRS1) والخاص بتبني لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، وبصفة خاصة تلك المرتبطة إرتباط وثيق بالسياسات المحاسبية[1].

1-2-3 التعريفات والمبادئ الأساسية للإفصاح

يتم تعريف السياسات المحاسبية باعتبارها مبادئ محددة وأسس واتفاقيات وقواعد وممارسات التي يتم تطبيقها من قبل الشركة عند إعداد وعرض قوائمها المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (IAS8)" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، لكن عادة ما يتم تطوير السياسات المحاسبية لتحديد أسس الاعتراف والقياس وطريقة عرض الأرصدة والمعاملات في القوائم المالية، بهدف تعزيز ملاءمة وموثوقية القوائم المالية للشركة.

كما يشترط المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) عند عرض القوائم المالية أن يتم الإفصاح عن ملخص للسياسات المحاسبية المطبقة في الايضاحات المكملة للقوائم المالية، إذ أن من المهم بالنسبة للشركة إبلاغ مستخدمي القوائم المالية عن أسس القياس المستخدمة في إعداد هذه القوائم، لأن الأساس الذي تقوم الشركة وفقا له بإعداد قوائمها المالية يؤثر بشكل جوهري على تحليل المستخدمين وفهم الطريقة التي عكست بها تلك المعاملات والأحداث في الأداء والمركز المالي المقدم عنهما في التقرير[2].

ويستند المعيار أيضا أنه قد تكون السياسة المحاسبية مُهمة وذلك بسبب طبيعة عمليات الشركة حتى ولو لم تكن المبالغ المبينة للفترات الحالية والمستقبلية مادية، كما أن من المناسب الإفصاح عن سياسة محاسبية لكل سياسة لا تكون مطلوبة بشكل محدد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولكن الشركة تختار وتطبق ما يتفق مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS8).

[1] ليزا ويفر، مرجع سبق ذكره، ص 80.

[2] IFRS Foundation, **International Financial Reporting Standards IFRS,** Red Book, PART A, UK, 2017, p 55.

كما يُشير المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) أن تُفصح الشركة في مُلخص السياسات المحاسبية الهامة أو الإيضاحات الأخرى عن الأحكام والتقديرات التي أصدرتها الإدارة، بعيداً عن تلك الأحكام والتقديرات أي (الافتراضات المتعلقة بالمستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى في التقدير في فترة نهاية إعداد التقارير التي تنطوي على مخاطرة كبيرة) في عملية تطبيق السياسات المحاسبية التي يكون لها الأثر الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في القوائم المالية[1].

قد يتطلب مستوى الإفصاح المطلوب بالسياسات المحاسبية جهداً أكبر بكثير في ظل المعايير الدولية (IFRS) مقارنة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، ويجب توخي الحذر لضمان الإفصاح عن جميع السياسات المحاسبية الهامة، وأن هذا الإفصاح مُفصل بما فيه الكفاية دون الخوض في التفاصيل غير الضرورية مما قد يصعب من عملية الفهم[2].

3-2-2 اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

إن المعايير الدولية (IFRS) التي توصل إليها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ينتج عنها تقارير مالية تشمل على معلومات ملاءمة وممثلة بصدق عن المعاملات وعن الأحداث والظروف الأخرى التي تنطبق عليها تلك السياسات ليست بحاجة إلى التطبيق عندما يكون أثر تطبيقها ليس ذا أهمية، إلا أنه ليس من المناسب أن يتم جعل أو ترك الحياد غير ذو أهمية دون تصحيح عن المعايير الدولية لتحقيق عرض خاص للمركز المالي للشركة أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية[3].

من المهم أن نتذكر أن المعايير الدولية (IFRS) يصاحبها إرشادات وتفسيرات (IFRIC and SIC) والتي هي بدرجة أهمية ومكانة المعايير ذاتها، والتي تهدف إلى مساعدة الشركات في تطبيق متطلبات المعايير لذلك فعند تحديد السياسات المحاسبية، يجب النظر في متطلبات جميع المعايير الدولية (IFRS)، بما في ذلك تفسيراتها.

نظراً لاتساع نطاق الموضوعات التي تتناولها المعايير الدولية، فإنه غالباً ما يكون قد تم تغطية معظم الأرصدة والمعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تنعكس في القوائم المالية من قبل معيار أو تفسير معين ولكن في غياب أي من المعايير الدولية، فإن الإدارة سوف تحتاج إلى تطوير سياسة محاسبية، وينص معيار المحاسبي الدولي (IAS8) على أنه عند تطوير وتطبيق سياسة محاسبية، فإنه يجوز للإدارة أن تستخدم الحكم والتقدير الشخصي، على أن تقوم بتطوير سياستها المحاسبية لتغطية هذا المجال، على أن تتبع في سبيل ذلك "مبادئ الإطار المفاهيمي" لإنتاج تلك المعلومات التي تعكس الخصائص النوعية الأساسية من حيث الملائمة والعرض الصادق[4].

---

[1] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الجزء (أ) "إطار المفاهيم والمتطلبات"، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2017، ص6.

[2] ليزا ويفر، مرجع سبق ذكره، ص 80.

[3] IFRS Foundation, op cit, p 611.

[4] ليزا ويفر، مرجع سبق ذكره، ص 81.

ينص المعيار المحاسبي الدولي (IAS8) في حالة غياب معيار دولي ينطبق على وجه التحديد على معاملة ما أو أحداث أو ظروف أخرى، فإنه يجب على الإدارة أن تستعمل الحكم والتقدير الشخصي في تطوير تطبيق سياسة محاسبية ينتج عنها معلومات ملاءمة لاحتياجات صناعة القرار الاقتصادي لمستخدميها وموثوقة من حيث المعلومات المالية، وعند التوصل إلى هذا الحكم على الإدارة الرجوع والنظر في قابلية تطبيق المصادر التالية بالترتيب التنازلي التالي:

- المتطلبات والإرشادات في التعامل مع المعايير الدولية (IFRS) المتعلقة بقضايا ومسائل ذات صلة.
- إن تعريفات معايير الاعتراف ومفاهيم قياس الأصول والخصوم والايرادات والنفقات وفقا للإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية.

وتتمثل المصادر النهائية للتوجيهات والارشادات التي اقترحها معيار المحاسبة الدولية (IAS8) لتطوير السياسات المحاسبية في حالة عدم وجود معايير دولية محددة أن تنظر الإدارة أيضا في آخر البيانات والنشرات الخاصة بالهيئات الواضعة للمعايير والتي تستعمل إطاراً مفاهيمياً مماثلا لتطوير معايير المحاسبة، أو الإصدارات والمؤلفات المحاسبية الأخرى المرتبطة بممارسات الصناعة المقبولة، إلى الحد الذي لا يتعارض ولا يتناقض مع تلك المصادر السالفة الذكر.

وتجدر الإشارة إلى النقاط الآتية المتعلقة بهذه المصادر النهائية للتوجيه[1]:

- لا يُلزمنا معيار المحاسبة الدولي (IAS8) بإستخدام هذه المصادر، بل ترك لنا حرية الخيار، حيث تنص صياغة المعيار على الإدارة (قد) تأخذ بتلك المصادر في الإعتبار ولم يستخدم صيغة الأمر (يجب).
- يتم فقط إستخدام هذه المصادر (غير إلزامية) للتوجيهات والإرشادات في حالة عدم تعارضها مع المعايير الدولية ومتطلبات ومبادئ الإطار المفاهيمي.

وتعني النقطة الأولى المذكورة أعلاه أن الشركة المعدة للتقارير المالية يمكن أن تنظر في متطلبات ومبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) وذلك في حالة عدم وجود معايير دولية متعلقة، على سبيل المثال، بعض المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) بما في تلك المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، تحتوي على توجيهات صناعية محددة أكثر بكثير مما هو عليه الحال في ظل المعايير الدولية، وقد تسعى الشركات إلى تطبيق تلك التوجيهات في قوائمها المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وهذا يعتبر أمر مسموح به، ولكن فقط إذا كانت السياسة المحاسبية التي تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الأخرى لا تتعارض مع المعايير الدولية، ويجب على الإدارة في تلك الحالة أن تكون حذرة للغاية من التناقضات ومن مخاطر استخدام السياسات المحاسبية غير المناسبة لمجرد أنه مسموح بها في ظل المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الأخرى[2].

[1] ليزا ويفر، مرجع سبق ذكره، نفسه، ص 81.

[2] نفسه، ص 82.

3-2-3 المعالجات المحاسبية البديلة

تسمح بعض المعايير الدولية (IFRS) باستخدام المعالجات المحاسبية البديلة، وقد كان هناك اتجاه عام في السنوات الأخيرة لتخفيض عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها في ظل المعايير الدولية، مثل الغاء طريقة (LIFO) "الوارد أخيراً الصادر أولا" في تحديد تكلفة المخزون، والتي كان يسمح باستخدامها قبل العام 2003، وذلك كون هذه الطريقة لا تتماشى مع مفهوم القيمة العادلة والتي تعتبر الاتجاه الحالي لمجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB)، ويوجد الآن عدد قليل فقط من المعايير الدولية (IFRS) التي تسمح بالخيارات في السياسة المحاسبية، أهمها ضمن المعيار (IAS 16) المتعلق " بالممتلكات والمعدات والمصانع" والذي يتيح للشركات الاختيار بين قياس عناصر الأصول الثابتة باستخدام سياسة التكلفة التاريخية أو سياسة إعادة التقييم.

3-3 عرض القوائم المالية

إن الفهم الضروري للقوائم المالية يقتضي النظر إليها كوحدة معلوماتية واحدة بحكم العلاقات المتبادلة بين القوائم المالية، فقائمة الدخل الشامل تعتبر ضرورية لإعداد قائمة المركز المالي للتعرف على نتيجة لأعمال والتي يتم عكسها في قائمة المركز المالي وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، ولا فائدة من الاقتصار على قائمة المركز المالي دون معرفة هيكل ونشاط الدخل والقواعد التي على أساسها تم إعداد قائمة الدخل الشامل[1].

تطرق المعيار (IAS 1) الخاص بعرض القوائم المالية إلى وصف أسس عرض القوائم المالية للاستخدام العام وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة مع القوائم المالية لنفس الشركات أو مع القوائم المالية للشركات الأخرى المنافسة في نفس الصناعة، ولتلبية احتياجات المستخدمين الذين هم ليسوا في موقع يسمح لهم بالحصول على المعلومات التي يتخذون على أساسها قرارتهم المختلفة، فالقوائم المالية هي بمثابة مرآة تعكس مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد الموضوعة تحت تصرفها.

صدر هذا المعيار بآخر التعديلات والتحسينات عام (2007) من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وتم تنقيحه عدة مرات منذ ذلك الحين، وكانت أهم التعديلات عليه عام (2007) و (2011) عندما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتغيير بعض المصطلحات المستخدمة في عرض القوائم المالية، وتم تقديم مفهوم الدخل الشامل الآخر (OCI)، وينص المعيار على مجموعة كاملة من القائم المالية تشمل ما يلي:

3-3-1 قائمة المركز المالي

لا يصف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1) شكل قائمة المركز المالي، كما لم يحدد هذا المعيار الترتيب أو التنسيق الذي تعرض به الشركة عناصر قائمة المركز المالي، لكنه يحدد الحد الأدنى من متطلبات الافصاح عن عناصر معينة، خاصة إذا كان حجم هذا العنصر وطبيعته ووظيفته مرتبطة بفهم المركز المالي، والأصل أن العنصر الذي يتمتع بالأهمية النسبية لابد من الإفصاح عنه بشكل منفصل في القوائم المالية، كما يمكن للشركة من إعادة

[1] خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الجزء 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص 208.

الوصف المستخدم وترتيب العناصر أو مجموعة من العناصر وفقا لطبيعة الشركة ومعاملاتها، بهدف توفير المعلومات ذات العلاقة بفهم المركز المالي للشركة، وفيما يلي الحد الأدنى من العناصر المطلوب الإفصاح عنها:

- الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- الاستثمارات العقارية؛
- الأصول غير الملموسة؛
- الأصول المالية؛
- الاستثمارات التي تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛
- الأصول البيولوجية؛
- المخزون؛
- العملاء والذمم المدينة الأخرى؛
- النقدية وما يعادلها؛
- الأصول المصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع؛
- الموردون والدائنون الأخرون؛
- المخصصات؛
- الإلتزامات المالية؛
- الضريبة الحالية (أصول، التزامات)؛
- الضريبة المؤجلة (أصول، التزامات)؛
- الإلتزامات المصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع؛
- حصة الأقلية (عرضت ضمن حقوق الملكية)؛
- رأس المال الصادر والاحتياطات المنسوبة لملاك الشركة الأم.

لم يحدد المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1) ترتيب عرض عناصر قائمة المركز المالي، ومع ذلك هناك حاجة للتمييز بين الأصول والالتزامات المتداولة وبين الأصول والالتزامات غير المتداولة، والقاعدة أنه يجب على الشركة تصنيف الأصول على أنها متداولة عندما يتوقع أن يحقق الأصل أو تنوي بيعه أو استهلاكه أثناء الدورة التشغيلية العادية، وعندما يحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة كما تتوقع أن يتحقق الأصل خلال (12) شهراً من نهاية الفترة، وعندما يكون الأصل نقداً أو أصلاً معادلاً للنقد، أما تصنيف الإلتزامات على أنه متداول عندما تتوقع تسديد الالتزام أثناء الدورة التشغيلية العادية للشركة، وعندما يحتفظ بالالتزام بشكل أساسي لغرض المتاجرة، وعندما يستحق الالتزام التسديد خلال (12) شهراً بعد نهاية الفترة، وعليه أن تعامل أي أصول أو التزامات أخرة غير المذكورة على أنها غير متداولة.

3-3-2 قائمة التغيرات في حقوق الملكية

يجب على الشركة عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية التي تبين تسوية لعناصر حقوق الملكية (أول وآخر الفترة)، ويتضمن المعيار المحاسبي (IAS 1) في متطلباته الأساسية أن يتم فصل التغيرات في حقوق الملكية الناتجة عن الأرباح والخسائر أو الدخول الشاملة الأخرى وتلك الناتجة عن المعاملات مع الملاك، كما يجب أن تظهر هذه القائمة لكل عنصر من عناصر القائمة أثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي المعترف به وفقا للمعيار المحاسبي (IAS 8)، ويمكن أن تكون قائمة التغيرات في حقوق الملكية قائمة طويلة بسبب وجود عناصر كثيرة قد نحتاج إلى عرضها، كما أن الحاجة إلى المعلومات المقارنة تزيد بشكل واضح من حجم الافصاحات الواجب تقديمها.

3-3-3 قائمة التدفقات النقدية

تعتبر قائمة التدفقات النقدية جزء من مجموعة الكاملة للقوائم المالية المطلوبة من قبل المعيار المحاسبي (IAS 1)، فإن متطلبات إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية موجودة ضمن المعيار المحاسبي (IAS 7) "قائمة التدفقات النقدية، وتوفر هذه القائمة معلومات عن التدفقات النقدية لمستخدمي القوائم المالية لتقييم قدرة الشركة على توليد النقد ومعادلات النقد، وتصنف هذه القائمة النقدية إلى ثلاثة أنشطة: التدفقات النقدية المتأتية من النشاطات التشغيلية والتدفقات النقدية المتأتية من النشاطات الاستثمارية والتدفقات النقدية المتأتية من النشاطات التمويلية، فالتصنيف حسب النشاط يوفر معلومات تسمح للمستخدمين من تقدير أثر هذه النشاطات على المركز المالي ومبلغ النقدية وما يعادلها للشركة، كما يمكن استخدام هذه المعلومات لتقييم العلاقات بين تلك النشاطات.

3-3-4 قائمة الربح أو الخسارة والدخول الشاملة الأخرى

تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال الشركة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة، وقد استخدم المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1)، ضمن التعديل الذي تم ادخاله عام (2003) مصطل الربح أو الخسارة بدلا من صافي الربح أو الخسارة للدلالة عن الرقم الأخير الذي يظهر في قائمة الدخل[1].

وثمة مسألة أخرى يجب الإحاطة بها وهي أنه بعد التعديلات التي تم إدخالها على المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1) في عام (2011)، فإنه مطلوب من الشركات أن تقوم بتجميع عناصر "الدخول الشاملة الأخرى" إلى تلك التي قد يعاد تصنيفها كأرباح أو خسائر في الفترات اللاحقة، وتلك التي لن يتم إعادة تصنيفها، وقد تم ذلك استجابة لزيادة عدد العناصر المصنفة كدخول شاملة أخرى، والحاجة إلى توضيح مثل هذه العناصر[2].

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 43.

[2] ليزا ويفر، مرجع سبق ذكره، ص 91.

3-4 الاعتبارات العامة العرض العادل، والاستمرارية

لتحقيق المساعي والأهداف المرجوة من القوائم المالية المعدة وفق فلسفة مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) يجب التقيد ببعض الاعتبارات العامة منها:

3-4-1 العرض العادل وقائمة الامتثال للمعايير الدولية

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1) أن تتعرض القوائم المالية بصدق المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للشركة، والعرض العادل يتطلب التمثيل الصادق لتأثير المعاملات والأحداث الظروف الأخرى كما يتطلب الآتي[1]:

- تحديد وتطبيق السياسات المحاسبية كما تم طرحها في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) " السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".
- تقديم معلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات ملاءمة وممثلة بصدق وقابلة للمقارنة والفهم.
- تقديم إيضاحات إضافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث معينة على المركز المالي والأداء المالي للشركة.

3-4-2 فرض الاستمرارية وغيرها من الخصائص العامة

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1) أن يتم إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) باستخدام مفاهيم محاسبية أساسية متنوعة، كما يجب على إدارة الشركة إجراء تقييم لقدرة الشركة على البقاء كشركة مستمرة ما لم يكن هناك نية لدى الإدارة إما في تصفية الشركة أو في التوقف على مزاولة نشاطها، والجدول الآتي يوضح المفاهيم العامة للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 1).

الجدول رقم (1-6) المفاهيم العامة للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 1)

المفهوم الرئيسي	المتطلبات الرئيسية لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 1)
فرضية الاستمرارية	- يتم إعداد القوائم المالية بناء على فرض الاستمرارية إلا إذا كانت الإدارة تعتزم تصفية الشركة أو إيقاف العمليات التجارية أو ليس لها بديل واقعي إلا القيام بذلك. - يجب الإفصاح عن تلك الشكوك التي قد تقوض فرض الاستمرارية في الايضاحات المتممة للقوائم المالية. - إذا لم يتم إعداد القوائم المالي طبقا لمبدأ الاستمرارية، فيجب الافصاح عن تلك الحقيقة بأسباب واضحة وتوضيح أسس الإعداد المستخدمة.

[1] IFRS Foundation, op cit, p 553.

أساس الاستحقاق المحاسبي	- يتم عرض القوائم المالية باستثناء قائمة التدفق النقدي طبقا لأساس الاستحقاق المحاسبي.
الأهمية النسبية	- يتم عرض مجموعة متشابهة من العناصر ذات الأهمية النسبية بصورة منفصلة. - إذا كان العنصر ليس له أهمية نسبية، يتم ضمه أو جمعه على عناصر أخرى سواء في القائمة المالية نفسها أو في الايضاحات المتممة لها.
المقاصة	- لا يتم عمل مقاصة بين "الأصول والالتزامات" أو "الايرادات والمصروفات" إلا إذا كان مسموحا به وفقا للمعايير الدولية

المصدر: ليزا ويفر، **إدارة التحول (US GAAP) إلى (IFRS)**، تعريب لجنة البحوث والتطوير، جمعية المحاسبين والمدققين الداخليين، دار حميثرا للنشر، مصر، 2016، ص **77**.

خلاصة الفصل الأول

اختص هذا الفصل بدراسة وتحليل للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية (IFRS)، وذلك من خلال دراسة وتحليل الإطار الفكري لتطور المعايير المحاسبية، ودراسة الاطار المنظم لعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، ودراسة وتحليل الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية (IFRS).

وقد خلص الباحث من هذا الفصل إلى الآتي:

1- للمعايير المحاسبية دور كبير وهام في تحقيق الاتساق والتوافق المحاسبي الدولي للحصول على قوائم مالية تتضمن معلومات مالية تتصف بالملاءمة والتمثيل الصادق، من أجل اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية من قبل مستخدميها.

2- هناك مجموعة من الخصائص يجب أن تتصف بها المعايير المحاسبية منها: (الملاءمة، التناسق، الواقعية الموضوعية، التوافق مع القوانين، القابلية للتطبيق).

3- توجد عدد من الهيئات التي أسهمت في إعداد معايير المحاسبة بغية تطبيقها على مستوى دولي أو إقليمي منها (منظمة الأمم المتحدة، الجماعة الأوروبية، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، الاتحاد الدولي للمحاسبين، لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)).

4- هناك العديد من مزايا التحول إلى إطار التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، على الرغم من أن عملية التحول مكلفة ومن بين المزايا (قابلية المقارنة للقوائم المالية للشركات، القابلية للفهم، تشجيع جلب الاستثمارات، وفورات في تكاليف اعداد القوائم المالية الموحدة، الدخول إلى الأسواق الدولية والمنافسة...).

5- للدول والشركات التي تواجه الآن احتمال التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، أن هناك دروسا مستفادة يمكن تعلمها من تجارب الدول والشركات الأخرى المعدة للتقارير التي مرت بالفعل بعملية التحول و المشاكل التي مرت بها من بين هذه المشاكل: (عملية مقاومة التغيير، الخبرة المحدودة بالمعايير الدولية (IFRS)، الجداول الزمنية والحفاظ على المسار الصحيح، عدم وضوح الأهداف، الذهاب للخيارات "الرخيصة والسهلة"...).

6- يعتبر إعداد وعرض القوائم المالية من المسائل ذات الأهمية للشركات التي تطبق المعايير الدولية (IFRS).

7- يتطلب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1) أن يتم إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) باستخدام مفاهيم محاسبية أساسية متنوعة منها (فرضية الاستمرارية، أساس الاستحقاق المحاسبي المقاصة، الأهمية النسبية...).

الفصل الثاني

إدارة الأرباح في الفكر المحاسبي

تمهيد الفصل الثاني

بين (Jensen and Meckling) في معرض شرحهما لسلوكيات حملة الأسهم والإدارة، أن دور الإدارة ينبغي أن يكون بالطريقة والشكل الذي يحقق نواتج ايجابية تفوق تكلفة الفرصة البديلة التي كان من الممكن استثمار تلك الموارد فيها وتعظيم ثروة حملة الأسهم، وأوضحا أن ذلك يتحقق في صورته الأكثر قبولاً عندما تتمثل الإدارة بمالك الشركة الوحيد، حيث تتوافق عندها منفعة الادارة مع منفعة حملة الأسهم وتكون على نسق واحد، وتختفي عندها مشكلة تعارض المصالح.

نظراً لما يترتب عن مشكلة تعارض المصالح من ممارسات انتهازية، التي باتت تعرف في الفكر المحاسبي بـ (**إدارة الأرباح**) Earnings Management، حيث حظيت هذه الظاهرة باهتمام كبير من الباحثين وذلك بسبب ما ينتج عنها من تظليل وطمس للحقائق، وازداده اهتمام الفكر المحاسبي بموضوع ممارسات إدارة الأرباح كأحد تكاليف الوكالة خاصة في السنوات الأخيرة في ظل الأزمة المالية العالمية الأخيرة والتي حدث خلال الفترة من (2008-2009) مما نتج عنها آثار سلبية متمثلةً في ظهور حالات فشل الأعمال وانهيار العديد من الشركات العملاقة مثل شركتي "انرون" و "ووردكوم" الأمريكيتين، بجانب افلاس كثير من الشركات العالمية.

تأسيساً على ما سبق يُخصص هذا الفصل لعرض الجوانب النظرية لإدارة الأرباح، فسيتم تناولها بصفة عامة من الناحية الأكاديمية، ومن عدة زوايا، ولكن بالقدر الذي يتوافق مع موضوع الدراسة، ولتغطية جوانبه النظرية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى المباحث الرئيسية الآتية:

المبحث الأول: مراحل تطور مفهوم إدارة الأرباح في الفكر المحاسبي؛

المبحث الثاني: عوامل ودوافع إدارة الأرباح واستراتيجياتها؛

المبحث الثالث: الاساليب المحاسبية لممارسات إدارة الأرباح؛

المبحث الرابع: نماذج الكشف عن إدارة الأرباح.

المبحث الأول: مراحل تطور مفهوم إدارة الأرباح في الفكر المحاسبي

قبل الخوض في شرح (مراحل تطور مفهوم إدارة الأرباح في الفكر المحاسبي) تجدر الاشارة هنا لتوضيح مفهوم الربح المحاسبي والفرق بينه وبين الربح الاقتصادي وذلك على النحو الآتي:

1- مفهوم الربح

عرض مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) تعريفا للربح بأنه" الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية في صورة تدفقات إلى الدخل، أو الزيادة في الأصول، ينتج عنه زيادات في حقوق الملكية من غير تلك المرتبطة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية"[1].

ويُشير البعض إلى أن الربح مفهوم مصطنع، وأن الافتراضات التي تؤخذ في الحسبان عند قياسه تعتمد على الغرض أو الفائدة من رقم الربح المطلوب قياسه، فهناك مفاهيم مختلفة لأغراض مختلفة وليس هناك مفهوم واحد وشامل يخدم كافة الأغراض، وأن المعيار الوحيد للاختيار بين البدائل المختلفة لقياس الربح يتوقف على فعالية الطريقة وأساس الغرض من قياس الربح[2].

2- أنواع الربح

ينقسم الربح إلى قسمين رئيسين هما: (الربح في الفكر الاقتصادي، الربح في الفكر المحاسبي)، حيث يوضح أحد الكتاب أنه دائما ما يُشار إلى اثنين من المفاهيم الاقتصادية للتعبير عن الربح المحاسبي، المفهوم الأول: التغير في ثروة المشروع خلال فترة معينة، وبمصطلح محاسبي يسمى (الدخل الشامل) Comprehensive Income وهو يرتبط بمفهوم المحافظة على رأس المال، والمفهوم الثاني: تعظيم الأرباح في ضوء هيكل محدد للسوق والطلب على المدخلات وتكاليفها[3].

فالربح المحاسبي هو حصيلة المقابلة بين الايرادات الجارية من عمليات الفترة بالتكاليف التاريخية المستنفذة من أجل تحقيقها وهذه المقابلة تعتبر غير سليمة لا تسمح بالمحافظة على رأس المال الحقيقي للشركة المستخدم في توليد الدخل وإنما تسمح بالمحافظة على رأس المال المالي فقط حسب وحدة النقد المستخدمة، ومنه لا يعترف بالربح المحاسبي بالمكاسب غير المحققة الناتجة عن الارتفاع في قيمة الأصول. بينما الربح الاقتصادي يتحدد من خلال المقابلة السليمة بين المصاريف (المنافع الاقتصادية المستنفذة خلال الدورة) والايرادات الناتجة عن استنفاذ هذه المنافع الاقتصادية خلال نفس الدورة وهذا ينتج إسترداد التكاليف بالقيم الجارية وبالتالي إمكانية إستبدال الموارد الاقتصادية وهذا يتماشى مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي[4].

---

[1] محمد الطيب علي شريف، **دراسة تحليلية لممارسات إدارة لأرباح وآليات الحد منها وآثارها على أسعار الأسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية الليبي**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2016، ص37.

[2] Kerr giean, **three concepts of business in come from an income approach to accounting theory**, 1971, p 41.

[3] محمد الطيب علي شريف، مرجع سبق ذكره، ص 37.

[4] عرابة الحاج، وآخرون، **دور القيمة العادلة في الحفاظ على رأس المال والتوجه نحو الدخل الاقتصادي**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "دور المعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص 314.

3- مفهوم الربح المحاسبي

منذ حقبة من الزمن يحاول الاقتصاديون والمحاسبون التوجه نحو ما يُسمى بالدخل الاقتصادي والاستغناء عن الدخل المحاسبي في عرض القوائم المالية للشركات، وخصوصاً لما للدخل الاقتصادي من ايجابيات تكاد تكون الموجه الرئيسي في صحة القرارات الاستثمارية المبنية على القوائم المالية للشركات، لكن هناك معوقات كثيرة تقف أمام تطبيق هذا التوجه، مما دعا الشركات إلى إتباع الدخل المحاسبي في عرض قوائمها المالية رغم سلبياته الكثيرة[1].

ويعتبر الربح المحاسبي من أكثر المعلومات المحاسبية أهمية لمعظم أصحاب المصالح فهو يساعد في تقييم أداء الشركة إلى جانب تقييم أداء الإدارة باعتباره أحد المحددات المهمة التي تلخص فائدة المعلومات المحاسبية لتعكس الواقع الاقتصادي للشركات بما يؤدي إلى تخفيض الوكالة الناتجة عن عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين وبما ينعكس على كفاءة أداء أسواق الأوراق المالية[2].

كما يُعد الربح المحاسبي قناة هامة للمستثمرين للحصول على معلومات دقيقة وملاءمة تستخدم في تقييم أداء الشركة، وأنه كلما زادت دقة ومصداقية الربح المفصح عنه كلما زاد اعتماد المستثمرون عليه في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المختلفة[3].

وعُرف الربح المحاسبي بأنه الفرق بين الايرادات المتحققة وما يرتبط بها من تكاليف ناشئة من علاقة السبب بالنتيجة، وعليه فإن هذا التعريف يتسم بخمسة صفات هي[4]:

- إن الربح المحاسبي مبني على صفقات فعلية كانت الشركة طرفا فيها؛
- إن الربح المحاسبي مبني على فرضية المدة، ويشير إلى الأداء المالي للشركة خلال مدة معينة؛
- إن الربح المحاسبي مبني على مبدأ تحقق الإيراد لذا يتطلب تعريف الإيراد وقياسه وتوقيت الاعتراف به؛
- يتطلب قياس الربح المحاسبي قياس المصاريف على أساس التكلفة التاريخية؛
- يتطلب ربط الايرادات المعترف بها عن المدة المحاسبية بالتكاليف المناسبة والمناظرة لها.

وبالرغم من أهمية الربح المحاسبي إلا أن الكثير من المستثمرين لا يستخدمونه كأداة للحكم على أداء الشركة ويرجع ذلك على أنه يحتوي على الكثير من الضوضاء والتي تتمثل في المعلومات غير الدقيقة والتي خضعت للتلاعب من قبل إدارة الشركة، بمعنى أن الربح المحاسبي أصبح لا يعكس أداء الشركة الحقيقي[1].

---

[1] حازم الخطيب، ظاهر القشي، **توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد**، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد2، العدد 2، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن، 2004، ص 5.

[2] Biddle Gary C, et al, **How Does Financial Reporting Quality Relate to Investment Efficiency**?, Journal of Accounting and Economic, Vol 48, N^0 2-3, 2009, p p 112 -131.

[3] Gao Qun, Huang Qian, **An Empirical Study of the Earnings Management of the Enterprises Taking Sports Industry as the Main Business: Based on USA Listed Companies**, Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 9, N°8, USA, 2013, p p 1089- 1090.

[4] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، **إدارة الأرباح "عوامل نشوئها واساليبها وسبل الحد منها"**، دار غيداء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2015، ص 145.

كما أن من الأسباب وراء تلاعب الإدارة في الربح المحاسبي هو التأثير على سلوك أسعار الأسهم في السوق[2].

وبناء على ما سبق يمكن للباحث إعطاء تعريفاً للربح المحاسبي بأنه " الفائض في الايرادات التي حققتها الشركة خلال فترة زمنية معينة وهذا بعد استبعاد الأعباء والمصاريف التي تحملتها خلال نفس الفترة والمرتبطة بتحقيق هذه الايرادات".

1-1 مراحل تطور إدارة الأرباح

مرة الفكر المحاسبي بثلاث مراحل لتطور إدارة الأرباح سيتم تناولها كما يلي:

1-1-1 المرحلة الأولى التقديرات المحاسبية

مرحلة التقديرات المحاسبية Accounting Estimates سادت هذه المرحلة قبل العقد التاسع من القرن العشرين، وقد تضمن الفكر المحاسبي في هذه المرحلة الكثير من المصطلحات العلمية التي تعبر عن طبيعتها، وكيفية الاهتمام بالأرباح خلالها مثل: البدائل المحاسبية، الاختيارات المحاسبية، السياسات المحاسبية، التغيرات المحاسبية، وتشير جميعها: إلى حرية الإدارة في الاختيار بين الطرق المحاسبية عند إعداد القوائم المالية وعرض المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يحقق الهدف من ذلك[3].

تمثل التقارير المالية منهجاً فكرياً وأسلوباً علمياً يعبر عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي للشركة خلال فترة زمنية معينة، فهي تهدف إلى تقديم المعلومات المفيدة لاتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية من طرف مستخدميها كالمستثمرين الحاليين والمرتقبين، والمقرضين الحاليين والمرتقبين، وغيرهم من المستخدمين الذين يمتلكون سلطات محدودة أو محددة للحصول على هذه المعلومات في تقويم الأداء الاقتصادي للشركة والتنبؤ وكذا المقارنة وتقييم التدفقات النقدية المستقبلية المحتملة من حيث المقدار والتوقيت ودرجة عدم التأكد، وتعد التقارير المالية من أهم المصادر التي يعتمد عليها مستخدموها لاتخاذ القرارات الاقتصادية، غير أنه لا يكون بالإمكان قياس كثير من عناصر التقارير لمالية بدقة نتيجة لطبيعتها، ومن ثم لابد من تقديرها.

ويتم إعداد تلك التقارير المالية وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية والتي تسمح للإدارة بحرية الاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة وكذلك تسمح بحرية التقدير فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية والتي تتطلب نوعا من الحكم والاجتهاد الشخصي، فالتقديرات المحاسبية واحدة من أهم المفاهيم التي تعرضت للكثير من الجدل في الفكر المحاسبي المعاصر.

---

[1] أمير عاطف نصحي عياد، **نموذج محاسبي كمي لقياس أثر استخدام خطط مكافآت الإدارة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية)**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2015، ص 61.

[2] Arjan Premti, **Earnings Management Prior to Initial Public Offerings and Its Effect on Firm Performance: International Evidence**, International Journal of Financial Research, Vol 4, N^0 3, 2013, p 10.

[3] محمد أحمد ابراهيم خليل، **مؤشرات إدارة الأرباح في الوحدات الاقتصادية وكيفية الحد من سلبيتها مع دراسة نظرية تطبيقية**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة 25، العدد 2، جامعة بنها، مصر، 2005، ص 220.

1-1-2 المرحلة الثانية تمهيد الدخل

تم استخدام مصطلح (تمهيد الدخل) كمقابل للمصطلح الإنجليزي (Income Smoothing)، حيث سادت هذه المرحلة بشكل ملحوظ خلال العقدين التاسع والعاشر من القرن العشرين، وهي امتداد للمرحلة السابقة مع زيادة ممارسات الإدارة في ممارسات إعداد المعلومات المحاسبية. وتسمى أيضا بمرحلة التلاعب المحاسبي أو تقلبات الأرباح.

وعلى الرغم من أن تمهيد الدخل هو أحد طرق إدارة الأرباح إلا أنه هناك من الباحثين من يميز بين مفهوم إدارة الأرباح ومفهوم تمهيد الدخل فالأول يعبر عن رغبة الإدارة في الوصول إلى أهداف معينة منها زيادة الحوافز الإدارية أو تقليل المدفوعات الضريبية أو تقليل تكاليف الاقتراض، في حين يعبر الثاني عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير المتوقعة في الدخل إلى أدنى حد ممكن[1].

وقد ورد في الأدب المحاسبي العديد من التعريفات لتمهيد الدخل نذكر منها:

عُرف تمهيد الدخل على أنه " تخفيف التقلبات في الدخل من سنة لأخرى بتحويل المكاسب من سنوات الذروة إلى الفترات الأقل نجاحاً"[2].

وعُرف أيضاً تمهيد الدخل بأنه "شكل من أشكال إدارة الأرباح، يتضمن خطوات لتخفيض دخل السنوات الجيدة لاستخدامها في السنوات البطيئة"[3].

ويرى Beidleman تمهيد الدخل على أنه" محاولة مقصودة من جانب إدارة الشركة للحد من التغيرات أو الانحرافات غير الطبيعية في الأرباح المحاسبية"[4]، أي محاولة إظهار الربح بشكل أكثر استقراراً عما هو عليه في توقيت الافصاح لتحقيق استراتيجية الإدارة.

كما أكدت بعض الدراسات أن المديرون يواجهون ضغطاً كبيراً ومستمراً للقيام بما يسمى بتجميل الدخل (Earnings Smoothing (Income، حتى إن بعض المديرين في أكبر (500) شركة أمريكية يرون أن المهمة الأولى للإدارة هي تجميل الدخل[5].

وقد تلجأ الإدارة إلى أنواع مختلفة من تمهيد الدخل وذلك للتقليل من تقلبات الدخل الناتجة من العمليات التشغيلية العادية للشركة، كما قد تتدخل الإدارة بشكل مقصود لتغيير مدلول التقارير المالية، لتحقيق غايات معينة والتأثير في أدائها. وتعبيراً عن مستوى تدخل الإدارة، ظهرت أنواع مختلفة من عملية تمهيد الدخل منها[1]:

---

[1] أنور أحمد الشبراوي، **المحاسبة الابداعية (حل مشكل التعثر المصرفي، تحقيق الميزة التنافسية، نظام حماية الودائع، إعداد القوائم المالية)**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2017، ص 7.

[2] طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الابتكارية (دوافعها، أساليبها، آثارها)**، الدار الجامعية، مصر، 2011، ص 45.

[3] Charles Mulford, Eugene Comiskey, **The Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices**, John Willy & Sons Inc, New York, USA, 2002, p 3.

[4] Jennifer Tucker, Paul Zarowin, **Does Income Smoothing Improve Earnings Informativeness**, The Accounting Review, Vol 81, N° 1, USA, 2006, p 254.

[5] محمد بن سلطان السهلي، **إدارة الربح في الشركات السعودية**، دورية الإدارة العامة، المجلد 46، العدد 3، السعودية، 2006، ص 513.

أولا- التمهيد الطبيعي للدخل (Naturally Smoothing)

حيث ينتج مثل هذا النوع من التمهيد بشكل طبيعي دون التدخل من الإدارة وذلك من خلال طبيعة أعمال الشركة التي تكون في هذه الحالة تتسم بالاستقرار.

ثانيا- التمهيد المقصود للدخل (Intentionally Smoothing)

ويتم هذا النوع من التمهيد بشكل متعمد ومقصود من قبل إدارة الشركة وذلك عن طريق استخدام أحد الأسلوبين وهما[2]:

أ - التمهيد الحقيقي للدخل

الذي يحدث من خلال الصفقات والمعاملات الحقيقية، ويتم ذلك من خلال اتخاذ بعض القرارات الإدارية التي قد تؤثر على توقيت وقوع الأحداث المالية، ومن ثم انعكاس ذلك على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وعلى جودة التقارير المالية.

ب- التمهيد المصطنع (المحاسبي)

هو تلاعب محاسبي تقوم به الإدارة من أجل تخفيف تقلبات الدخل، بحيث يمكن من خلاله أن تقوم الإدارة بتمهيد الدخل عن طريق توزيع التكلفة على الفترات المحاسبية أو عن طريق التصنيف الداخلي لعناصر قائمة الدخل بما يؤدي إلى تحقيق أهداف الإدارة، ويؤثر ذلك على الدخل فقط من الناحية المحاسبية دون التأثير على توقيت وقوع الأحداث داخل الشركة.

رغم تعدد الصياغات المختلفة لمفهوم تمهيد الدخل، إلا أنها تصب في معنى واحد آلا وهو طمس الحقائق أو إخفائها مؤقتا عن أصحاب الشأن الأمر الذي يؤدي إلى سوء توجيه الموارد فيما بين مجالات الاستثمارات البديلة، حيث يقوم على أساس افتراض ضمني هو عدم إلمام المستثمرين بالطرق المحاسبية بصورة تمكنهم من التمييز بين الزيادة الحقيقية في الربح والزيادة المحاسبية في الربح الناتجة عن تطبيق السياسات والطرق المحاسبية الاختيارية التي تختارها الإدارة[3].

---

[1] آمنة خميس حمد، محمد ابو نصار، **أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية**، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 40، العدد2، الأردن، 2013، ص 332.

[2] أمينة فداوي، **تمهيد الدخل كأثر حاسم لتبني المعايير المحاسبية الدولية**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "دور المعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص ص 148-149.

[3] سماسم كامل، **دور أبعاد حوكمة الشركات في الكشف عن ممارسة إدارة الأرباح والحد منها (دراسة تطبيقية)**، مجلة الفكر المحاسبي، الجزء2، العدد2، جامعة عين شمس، مصر، 2011، ص43.

يميز عدد من الباحثين بين مفهوم تمهيد الدخل ومفهوم إدارة الأرباح، فالأول يعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير المتوقعة في الدخل إلى أدنى حد ممكن، في حين يعبر الثاني عن رغبة الإدارة في الوصول إلى أهداف معينة منها زيادة الحوافز الإدارية أو تقليل المدفوعات الضريبية أو التقليل من تكاليف الاقتراض[1].

في ضوء ما تقدم يرى الباحث أن رقم الدخل هو أهم العناصر التي يعتمد عليها مستخدمو التقارير المالية لاتخاذ مختلف قراراتهم الاقتصادية، فإدارة الشركة هي المسؤولة عن تمهيد الدخل، فهي تستعمله كوسيلة لتخفيض التقلبات في الأرباح لإحداث تحسين صوري في ربحيتها ومركزها المالي وإظهاره أكثر استقراراً وثباتاً بما يتلاءم مع أهدافها، وفي جميع الأحوال سواء كان تمهيد الدخل محاسبياً أو حقيقياً فهو راجع بالدرجة الأولى إلى السلوك الأخلاقي للقائمين بإدارة هذه الشركات.

1-1-3 المرحلة الثالثة إدارة الأرباح

لقد ظهرت هذه المرحلة بوضوح مع بداية القرن الحادي والعشرين وحتى الآن، وتسمى مرحلة إدارة الاستحقاقات (Accruals Management)، أو المحاسبة الابتكارية (Creative Accounting)، أو محاسبة الاغتسال الكبير (Big Bath Accounting) ولا تنفصل هذه المرحلة عن المرحلتين السابقتين وخاصة المرحلة الثانية، كما تتميز هذه المرحلة بأن تدخلات الإدارة في تحديد الأرباح بدأت تأخذ بعداً جديداً يعبر عن دوافعها المختلفة للقيام بذلك[2].

1-2 مفهوم إدارة الأرباح

كانت بدايات ظهور المحاسبة في الشركات أو في المشروعات الفردية، ومن ثم ظهرت الشركات التضامنية وإن أوائل الكتاب في المحاسبة، قد نصحوا بأن تكون أول خطوة في عملية التسجيل في المحاسبة هي إعداد جرد أو بيان لرأس المال، وتظهر فيه كل الممتلكات الشخصية فضلا عن الديون عليه/ وله منذ اليوم الأول للعمل[3].

يرجع مفهوم إدارة الأرباح إلى الباحث (Paul Healy.M) الذي نشر مقال عام 1985 تحت عنوان (The Effect of Bonus Schemes on Accounting) "تأثير خطط المكافآت على القرارات المحاسبية" والذي ناقشه العلاقة بين مكافآت الإدارة والقرارات التي تم اتخاذها اعتماداً على الإجراءات المحاسبية وتوصل الباحث أن الإدارة تختار الإجراءات والأساليب المحاسبية التي تعظم المكافآت التي يتم الحصول عليها[4].

كما ارتبط مفهوم إدارة الأرباح مع نظرية الوكالة، وإن مفاهيم هذه النظرية تعود إلى الاقتصادي المعروف "أدم سميث" إذ أشار عند مناقشة مشكلة الفصل بين الملكية والرقابة في كتابه ثروة الأمم " **Wealth of**

---

[1] أنور أحمد الشبراوي، **المحاسبة الابداعية (حل مشكل التعثر المصرفي، تحقيق الميزة التنافسية، نظام حماية الودائع، إعداد القوائم المالية)**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2017، ص 7.

[2] محمد أحمد ابراهيم خليل، **القياس المحاسبي لممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال وسبل معالجتها دراسة نظرية تطبيقية**، دورية الإدارة العامة، المجلد 52، العدد 1، السعودية، 2011، ص 62.

[3] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[4] Scott Dyreng. D, et al, **Where Do Firms Manage Earnings**, Review of Accounting Studies, Springer US, Vol 17, N^0 3, 2011, p 649.

Nations" الصادر في عام 1776، إلى أنه "**لا يمكن أن نتوقع من مدراء الشركات الذين يُؤتمنون على أموال الآخرين أن يديروها بنفس اليقظة والحذر، كما لو كانوا مالكين لهذه الأموال**"[1].

نظراً لما ترتب على هذه الظاهرة من تظليل وطمس الحقائق، والذي نجم عنه العديد من الفضائح والانهيارات لكبرى الشركات العالمية، فقد لاقت اهتمام العديد من الباحثين والمهنيين، سواء على المستوى الفردي أو على المستوى المنظمات المهنية، في هذا السياق فقد ألقى رئيس هيئة الأوراق المالية لأمريكية الأسبق (SEC) (Arthur Levitt) خطاباً مشهوراً في مركز جامعة نيويورك للقانون والأعمال تحت عنوان (لعبة الأرقام)، أدان فيه ممارسة المحاسبة الابداعية المستخدمة من قبل الشركات الأمريكية، حيث بين أن الشركات ما زالت مستمرة في استخدام ممارسات إدارة الأرباح، وأن هناك العديد من الأسئلة أثيرت حول قدرة الشركات العامة على رقابة غش الإدارة في عملية إعداد التقارير المالية، ودعا إلى تغييرات ثقافية أساسية في إدارة الشركات، كما دعا لتقوية الحوكمة المؤسسية من خلال تحسين فعالية لجان التدقيق وتقويتها وأن تكون أكثر يقظة وحرصا في أداء وظائفها الإشرافية، بالإضافة إلى رقابة أكبر وإلى الحذر من عمليات إعداد التقارير المالية المحرفة.[2]

تجدر الإشارة هنا إلى توضيح أنه يوجد اختلاف بين مفهوم إدارة الأرباح والغش (الاحتيال)، حيث أن إدارة الأرباح تتم داخل حدود المبادئ والمعايير المحاسبية، كأن يتم الاختيار بين السياسات المحاسبية المتاحة والأحكام الشخصية والتقديرات اللازمة، وتحدث إدارة الأرباح حينما يتم التلاعب في الحسابات من خلال الأساليب والطرق السابقة أما الاحتيال أو الغش فيتم خارج حدود المبادئ والمعايير المحاسبية، ويحدث عندما ترتكب إدارة الشركة عملاً غير قانوني[3]، والجدول الآتي يُبين الفرق بين إدارة الأرباح والغش (الاحتيال) المحاسبي.

الجدول رقم (2-1) الفرق بين إدارة الأرباح والغش (الاحتيال) المحاسبي

التسمية	الخيارات المحاسبية	خيارات التدفقات النقدية الحقيقية
	داخل حدود المبادئ المحاسبية المتفق عليها (GAAP)	
المحاسبة المتحفظة	-المبالغة في تقدير أعباء اعادة الهيكلة والتخلص من الأصول؛ - إثبات مخصصات مبالغ فيها؛ - زيادة مصاريف البحث والتطوير.	- تأجيل اثبات المبيعات؛ - تعجيل استنفاد مصاريف البحث والتطوير.

[1] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، **مرجع سبق ذكره**، ص 18.

[2] عماد محمد علي أبو عجيلة، علام حمدان، **أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، يومي 20-21 أكتوبر 2009، ص ص 2-3.

[3] Rasha Kassem, **Earnings Management and Financial Reporting Fraud: Can External Auditors Spot the Difference**, American Journal of Business and Management, Vol 1, N° 1, 2012, pp 30-33.

المحاسبة المحايدة	– اتباع سياسات محاسبية ليست متحفظة أو متعسفة (الأرباح الناتجة عن العمليات التشغيلية المحايدة)	
المحاسبة المتعسفة	–حذف المخصصات والاحتياطات بطريقة متعسفة؛ – تخفيض مخصصات الديون المعدومة.	– تعجيل إثبات المبيعات. – تأجيل استنفاد مصاريف البحث والتطوير.
	خارج حدود المبادئ المحاسبية المتفق عليها (GAAP)	
المحاسبة الاحتيالية	– تسجيل المبيعات قبل تحققها؛ – تسجيل مبيعات وهمية؛ – المبالغة في المخزون (جرد وهمي)؛ – تخزين الخسائر	

Source: Dechow Patricia M, Skinner Douglas J, **Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics. Practitioners and Regulators**, Accounting Horizons, Vol 14, N^0 2, 2000, pp 235-250

كما أن الاحتيال يقوم على مجموعة من الركائز والمقومات تسمى بمثلث الاحتيال وهي[1]:

- **الفرصة (Opportunity)**

تشير الأدبيات المهنية إلى أن الفرصة تنشأ نتيجة لطبيعة الرقابة الداخلية للشركة، وكلما كانت أنظمة الرقابة الداخلية أكثر تساهلاً، أدت إلى زيادة امكانية فرصة الأفراد بالتلاعب والاحتيال، ولممارسة الاحتيال لا بد أن يمتلك الشخص المحتال القدرة على الوصول إلى الأصول والسجلات للقيام بعملية الاحتيال، أو القدرة على إدارة إجراءات الرقابة فضلاً عن المسؤوليات والتفويض الذي قد يتيح له الفرصة لارتكاب عملية الاحتيال، وكذلك فإن الثقة الكبيرة المرافقة لنظام رقابة داخلي ضعيف مع ضعف الاشراف من قبل المشرفين وغيرها تخلق الفرصة لارتكاب الاحتيال.

- **التبرير (Rationalizations)**

أشار بيان معايير التدقيق (SAS 99) في الجزء (316.85 A.3) المتعلق باختلاس الأصول، إلا أن المسوغات الشائعة لدى أغلب الموظفين، هو نتيجة عدم الرضى عن إدارة الشركة أو نتيجة استيائهم من معاملتها

[1] حكيم حمود فليح الساعدي، **الاحتيال في ظل القيمة العادلة "دراسة استطلاعية"**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 86، جامعة بغداد، العراق، 2015، ص ص 721-722.

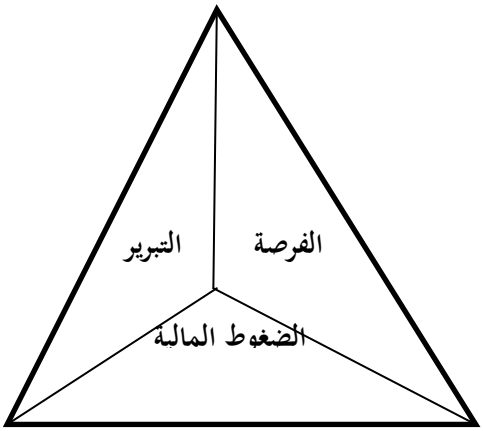
لهم، إذ أنهم يعتقدون أن العمل الذي يقومون به لا يعد احتيالاً، وذلك لأن الإدارة قد استغلت جهودهم لسنوات طويلة، وإن مكافأتهم لا تتناسب مع تلك الجهود[1].

- **الضغوط المالية (Financial Pressures)**

إن الدافع لارتكاب الاحتيال غالباً ما يرتبط بالضغوطات الشخصية أو ضغوطات الشركة على الأفراد أو الاثنين معاً، وإن الحافز هو الرغبة في ارتكاب عملية الاحتيال، والذي ينشأ عن الضغوطات الشخصية أو ضغوطات الشركة على الأفراد، وقد تنشأ الضغوطات الشخصية الخاصة بالعاملين بسبب الرغبة في الحصول على المنافع الاقتصادية بدافع الطمع، ومن أمثلة الاحتيال في هذا المجال هي المطالبة الوهمية أو تحقيق استحقاق بعض المصاريف، وذلك للحصول على صافي ربح مطابق أو قريب من الرقم المخطط له والمقدم إلى الإدارة.

ويصور الشكل الآتي النقاط المذكورة أنفاً مثلث الاحتيال

الشكل رقم (2-1) مثلث الاحتيال (Fraud Triangle)



Source: Jack Dorminey, et al, **The Evolution of Fraud Theory**, Issues in Accounting Education, Vol 27, N° 2, 2012, pp 555-579.

تُعد المعلومات المحاسبية الركيزة الأساسية للتقارير المالية، ولذلك اهتم المدراء الماليون والمحاسبون بضرورة عرض المعلومات المالية بصورة واضحة وملاءمة والإفصاح عن جميع المعلومات من خلال التقارير المالية إذ تعتبر من أهم المصادر التي يعتمد عليها مستخدموها في اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية[2].

من ناحية ثانية يصعب أن تُوفر التقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الاحتياجات المعلوماتية لكل فئة من المستخدمين على حدة، غير أن هناك قاسماً مشتركاً يمثل احتياجات عامة لجميع المستخدمين، ونظراً لأن

[1] Buchholz Alexander K, **SAS 99: Deconstructing the Fraud Triangle and Some Classroom Suggestions,** journal of Leadership, Accountability and Ethics Vol 9, N^0 2, 2012, pp 109-118.

[2] Karen Nelson K, et al, **Accruals and the Prediction of Future Cash Flows**, The Accounting Review, Vol 76, N^0 1, 2001, pp 27-58.

المستثمرين من أفراد أو أشخاص أو مساهمين هم يتحملون المرتبطة بتمويل أنشطة الشركة، فينظر إلى احتياجاتهم المعلوماتية على أنها نموذج يلبي معظم احتياجات المستخدمين الآخرين[1].

كما يمكن تحديد أهداف إعداد التقارير المالية كما حددها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) كما يلي[2]:

- تقديم معلومات مالية حول الشركة تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين في اتخاذ القرارات، وتشمل تلك القرارات شراء أو بيع أو امتلاك أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين، وتقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الائتمان؛

- توفير المعلومات الملاءمة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين في اتخاذ القرارات لتقييم احتمالات الشركة المتعلقة بصافي التدفقات النقدية المستقبلية الواردة، وتتمثل أهمية تلك المعلومات في تقييم مدى قدرة الشركة على توليد صافي تدفقات نقدية موجبة للوفاء بالعائد المستحق لكل من المستثمرين والدائنين؛

- تقييم كيف يؤدي مجلس إدارة الشركة مسؤولياته بكفاءة وفاعلية لاستخدام موارد الشركة، وتشمل الأمثلة على تلك المسؤوليات حماية موارد الشركة من الآثار غير المواتية للعوامل الاقتصادية مثل تغير الأسعار والتغيرات التقنية وضمان امتثال الشركة للقوانين واللوائح المعمول بها والأحكام التعاقدية؛

- تقديم معلومات حول طبيعة ومبالغ الموارد الاقتصادية للشركة والتزاماتها يُمكن أن تساعد مستخدمي التقارير المالية في تحديد نقاط القوة والضعف المالية للشركة، وتقييم سيولة وملاءة الشركة واحتياجاتها من التمويل الاضافي ومدى نجاحها في امكانية حصولها على ذلك التمويل.

كما أصبحت المرونة التي توفرها المبادئ والمعايير المحاسبية أمراً طبيعياً وواقعياً تقبل به جميع المنظمات والهيئات المهنية التي تقوم بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، لأن عدم السماح بها يعتبر تجاهلا للظروف المختلفة التي تحيط بالشركة، وتهدف المرونة في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية إلى تقديم معلومات مالية تتسم بالجودة، ولكن قد تستغل الإدارة هذه المرونة المتاحة في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية وبما يتوافر لديها السلطة في إعداد التقارير المالية وتغيير رقم الربح المنشور وذلك لتحقيق الأهداف خاصة[3].

في ذات الصياغ فإن استخدام المحاسبة على أساس الاستحقاق والتي تسمح بها المبادئ والمعايير المحاسبية، يؤدي إلى قيام إدارة الشركة بممارسات إدارة الأرباح، من خلال التحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصاريف ومن ثم التلاعب الفعلي في أرباح الشركة.

---

[1] ساكار ظاهر عمر، يعقوب أحمد حمه، **دور المحاسبة القضائية في رفع درجة المصداقية بالقوائم المالية دراسة حالة في محاكم اقليم كوردستان**، مجلة التقني، العدد 4، هيئة التعليم التقني، العراق، 2017، ص 374.

[2] IFRS Foundation, **International Financial Reporting Standards**, Red Book, Part A Conceptual framework and requirements, IFRS Foundation, United Kingdom, 2016, p 23.

[3] فواز سفير القثامي، توفيق بن عبد المحسن الخيال، **إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية (دراسة مقارنة)**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 48، العدد 1، جامعة الاسكندرية، مصر، 2010، ص 246.

3-1 تعريف إدارة الأرباح

تعتبر إدارة الأرباح من الاستراتيجيات المحاسبية التي يتسم بها السلوك الإداري عند التقرير عن نتائج أعمال الشركات والتي عن طريقها تتمكن الإدارة من إظهار أرقام محاسبية مستهدفة مقدماً ضمن المعلومات المنشورة عن أداء تلك الشركة لغرض تحقيق أهداف محددة، وتعتقد الإدارة عند استخدامها لاستراتيجية إدارة الأرباح لغرض تحقيق أهدافها المعلنة أو غير المعلنة بعدم قدرة القارئ للقوائم المالية المعبرة عن أداء تلك الشركة على كشف مدلول الأرقام المتضمنة في تلك القوائم[1].

كما اجتذبت إدارة الأرباح اهتمام العلماء والباحثين وصانعي السياسات في العديد من البلدان وأثيرت واحدة من أهم القضايا للمستثمرين وأصحاب المصالح في الشركات، ونظراً لطبيعة عملية إدارة الأرباح المعقدة وصعوبة رصدها بسهولة، ورد في الأدب المحاسبي تعاريف عديدة لإدارة الأرباح، حيث تناول كل تعريف وجهة نظر محددة سواء من حيث الوسيلة المستخدمة للقيام بإدارة الأرباح، أو الهدف منها، الأمر الذي نتج عنه العديد من التعريفات، وعليه يصبح من الضروري تناول البعض منها والتي انطلق واضعوها من وجهات نظر مختلفة، ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

تعرف إدارة الأرباح بأنها " القدرة على زيادة أو تخفيض صافي الدخل بالقوائم المالية حسب الرغبة"[2].

عُرفت إدارة الأرباح بأنها "عملية تدخل هادفة أو مقصودة في عملية الإبلاغ المالي بقصد الحصول على مكاسب خاصة"[3].

عُرفت إدارة الأرباح أيضاً بأنها " استخدام المديرون الأحكام الشخصية في إعداد التقارير المالية وفي هيكلة المعاملات إما لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي الأساسي للشركة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المبلغ عنها"[4].

كما عرفت هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) إدارة الأرباح بأنها "تحريف تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً".

عُرفت بأنها " التلاعب المصطنع بالأرباح لتحقيق أهداف محددة سلفاً من قبل إدارة الشركة، لمقابلة توقعات المحللين الماليين، أو استمرارية اتجاه معين للأرباح"[5].

---

[1] سامح محمد رضا رياض، **دور حوكمة الشركات في الحد من إدارة الارباح دراسة تطبيقية على شركة الأدوية المصرية**، المجلة العربية للمحاسبة، البحرين، 2012، ص 11.

[2] Copeland Ronald M, **Income Smoothing**, Journal of Accounting Research, Empirical Research in Accounting: Selected Studies, Vol 6, Accounting Research Center, Booth School of Business, University of Chicago, USA, 1968, p 103.

[3] Indiale Daniel Kaaya, **The Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) on Earnings Management: A Review of Empirical Evidence**, Journal of Finance and Accounting, Vol 3, N° 3, UK, 2015, p 59.

[4] Healy, P. M, Wahlen, J. M, **A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting**, Accounting Horizons, Vol 13, N° 4, USA, 1999, p 368.

[5] Mulford Charles. W, Comiskey Eugene. E, **The Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices**, John Wiley & Sons, INC, New York, USA, 2002, p 59.

تعرف بأنها "امكانية استخدام الإدارة للمستحقات بغرض الحصول على بعض المكاسب الخاصة"[1].

كما قدم كل من (Ronen and Yaari) ثلاثة تعريفات لإدارة الأرباح هي[2]:

- **إدارة الأرباح البيضاء:** وتعرف بأنها الإفادة من المرونة في اختيار المعالجة المحاسبية للإشارة إلى المعلومات الخاصة بالمدير بشأن التدفقات النقدية المستقبلية.

- **إدارة الأرباح الرمادية:** وتعرف بأنها اختيار المعالجات المحاسبية والتي هي إما بدافع الانتهازية أو لأغراض الكفاءة الإدارية.

- **إدارة الأرباح السوداء:** وتعرف بأنها ممارسة واستخدام الحيل Tricks لتحريف أو تقليل شفافية التقارير المالية.

كما عرفت إدارة الأرباح بأنها " عملية التلاعب في إعداد الحسابات التي هي تحت نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP[3].

كما عرفها (Schroeder and others) بأنها" محاولة إدارة الشركة التأثير على الدخل المفصح عنه في الأجل القصير"[4].

وعرفها (Scott) بأنها" عملية اختيار الإدارة بين السياسات المحاسبية المختلفة للتأثير في الأرباح وذلك لتحقيق بعض الأهداف والابلاغ عنها"[5].

كما عرفها (Arthur Levitt) رئيس هيئة الأسواق المالية الأمريكية "بأنها التقرير عن الأرباح بطريقة تعكس رغبات الإدارة وليس الأداء المالي الحقيقي للشركة"[6].

وعرفها (Kieso and others) بأنها" التوقيت المخطط للنواتج والأعباء والأرباح الخسائر لتمهيد الارتفاع والانخفاض في الدخل"[7].

من خلال التعاريف السابقة لإدارة الأرباح يمكن للباحث إبداء الملاحظات التالية:

- لا يوجد تعريف متفق عليه في تاريخ الأدب المحاسبي لإدارة الأرباح؛

---

[1] Ahmed Balkaoui, **Accounting theory**, 5th ed, Businness Press Thomson Iearning, USA, 2004, p 457.

[2] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، **مرجع سبق ذكره**، ص 21.

[3] Liming Guan, et al, **Goal-Oriented Earnings Management: Evidence from Taiwanese Firms**, Emerging Markets Finance and Trade, Taylor & Francis Group ،LLC, UK, 2014, p 21.

[4] Schroeder Richard. G, and al, **Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases,** 9th ed, John Wiley & Sons, INC, New York, USA, 2009, p85.

[5] Scott Willian R, **Financial Accounting Theory**, 7th ed, Pearson, USA, 2015, p 372.

[6] Magrath Lorraine, Weld leanard, **Abusive earning management and early warning signs**, Magazine article from The CPA Journal, Vol 72, N^0 8, 2002 ,p 2.

[7] Kieso Donald E, et al, **Intermediate Accounting,** 14th ed**,** John Wiley & Sons, INC, New York, USA, 2012, p161.

- تعددت تعاريف إدارة الارباح بطرق مختلفة، إلا أن هناك عامل مشترك بين هذه التعاريف ألا وهو قدرة إدارة الشركة على التأثير في رقم الربح؛

- اتفاق بين أغلب الباحثين على أن إدارة الأرباح تستخدم لتظليل مستخدمي القوائم المالية للشركة؛

- تعددت وجهات النظر للظاهرة أولهما أنها سلوك غير قانوني طالما توافر في هذا السلوك صفة التعمد، أما الأخرى فترى أنها سلوكاً قانونياً مشروعاً حتى ولو كان غير أخلاقي طالما أنه يحقق مصلحة الشركة؛

- هناك اتجاهين في التعاريف، الاتجاه الأول يفترض أن عملية إدارة الأرباح تهدف دائماً إلى تحقيق مكاسب أو منافع لمديري الشركات، وأن أي نشاط يقوم به هؤلاء المديرون للتأثير على التقارير المالية هو بالضرورة تلاعب يعود عليهم بالدرجة الأولى بالنفع، أما الاتجاه الثاني أظهر وجود عملية الحكم الشخصي بالنسبة للمديرين ولكن ليس بالضرورة من أجل تحقيق مكاسب تعود لهم.

- هناك خلط في بعض التعاريف بين ظاهرتين أولهما أنها تتم بشكل قانوني في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وهي ظاهرة إدارة الأرباح، أما الأخرى فتتم بمخالفة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وهي ظاهرة الغش؛

- تمثل إدارة الأرباح إحدى السياسات غير المعلنة من الإدارة التي تحاول من خلالها تحقيق أهدافها؛

- تمثل إدارة الأرباح محدداً رئيسياً للتأكيد على صحة توقعات سابقة (مثل تنبؤات المحللين الماليين، توقعات سابقة للإدارة عن مستويات الأرباح، استمرارية اتجاه معين للأرباح)؛

-احتل موضوع إدارة الأرباح أهمية استثنائية في الآونة الأخيرة، نظراً للتغيرات والتطورات التي لحقت ببيئة الأعمال الدولية، والانهيارات المالية المتتالية في الأسواق المالية العالمية.

بناء على ما تقدم يُمكن للباحث إعطاء تعريف شامل للتعاريف السابقة لظاهرة إدارة الأرباح بأنها ممارسات محاسبية وادارية متعمدة تقوم بها إدارة الشركة انطلاقاً من مجموعة من الأنشطة والوسائل والإجراءات من أجل التأثير على الأرباح المحاسبية إما لزيادتها أو تخفيضها، ويتم ذلك من خلال استغلال المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية عن طريق التلاعب بالمستحقات والأنشطة الحقيقية للشركة، أو عن طريق التحريف والخروج عن المبادئ والمعايير المحاسبية من خلال ممارسات لا تمتثل لها، وذلك لتحقيق أهداف شخصية وتعظيم فوائد الإدارة أو المديرين أو لأغراض خاصة بالشركة مثل المحافظة على أداء مالي مستقر، بغض النظر على مشروعيتها أو طبيعة أثارها السلبية على نشاط الشركة في الأجل القصير والطويل.

تُجدر الإشارة في هذا المقام أنه ورد في الأدب المحاسبي العديد من العبارات والمصطلحات والمفاهيم والتعاريف لأساليب محاسبية ترتبط بإدارة الأرباح، وتُعد هذه المفاهيم جزءاً من إدارة الأرباح أو مرادفاً لها وتصنف جميعها تحت ما يسمى لعبة الأرقام المالية (The Financial Numbers Game) ومن بين هذه المصطلحات: المحاسبة الإبداعية، تمهيد الدخل، المحاسبة التجميلية، تخفيف تقبات دخل، المحاسبة غير المتحفظة، الإبلاغ المالي الاحتيالي، محاسبة الخدع، العبث في السجلات، إعادة هندسة قائمة الدخل، الهندسة المالية، المحاسبة الخلاقة (الابتكارية)...الخ، والجدول الآتي أكثر توضيحاً للمسميات والأشكال المختلفة للعبة الأوراق المالية.

الجدول رقم (2-2) المسميات والأشكال المختلفة للعبة الأوراق المالية

التسمية	التعريف
المحاسبة المتعسفة	اختيار وتطبيق مبادئ المحاسبة بشكل قوي ومتعمد في محاولة لتحقيق النتائج المرجوة، وعادة ما تكون الأرباح الحالية أعلى، وسواء أكانت هذه الفوارق متوافقة مع المبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً أم لا.
إدارة الأرباح	التلاعب النشط في الأرباح نحو هدف محدد مسبقًا، والذي قد يتم تحديده من قبل الإدارة، أو تنبؤات بمعرفة توقعات المحللين الماليين، أو مبلغ يتناسب مع تدفق أرباح أكثر سلاسة وأكثر استدامة.
تمهيد الدخل	هي شكل من أشكال إدارة الأرباح مصمم لإزالة الانخفاضات الارتفاعات من سلسلة الأرباح الطبيعية، بما في ذلك خطوات تقليل الأرباح وتخزينها خلال السنوات الجيدة للاستخدام خلال سنوات الأبطأ.
التقارير المالية الاحتيالية	الأخطاء أو الإهمال المتعمد للمبالغ أو الإفصاحات الضرورية في القوائم المالية، والتي تهدف لخداع مستخدمي التقارير المالية، والتي يتم تحديدها على أنها احتيالية وتدخل هذه الممارسات تحت طائلة الاجراءات الإدارية أو المدنية أو الجنائية.
ممارسات محاسبية مبتكرة	تشمل جميع الخطوات المستخدمة للعبة الأرقام المالية، بما في ذلك الاختيار المتعسف والتطبيق المخادع وغير المخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتقارير المالية الاستباقية، وأية خطوات تتخذ نحو إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.

Source: Charles Mulford, Eugene Comiskey, **The Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices**, John Wiley & Sons, Inc, New York, USA, 2002, p 3.

مما سبق يرى الباحث أنه أياً كانت هذه المسميات والأشكال فجميعها تعبر عن قيام الإدارة باستغلال المرونة في المبادئ والمعايير المحاسبية وتعدد البدائل في السياسات والطرق المحاسبية لتغيير النتائج المالية المفصح عنها، أو بجعل التقارير المالية قناعاً للأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة، بشكل يخدم مصالح طرف دون الأطراف الأخرى ذات المصلحة بالشركة، وعليه أصبحت هذه المسميات والمصطلحات تُشير إلى أن التقارير المالية مضللة وغير سليمة ولا يمكن الاعتماد عليه لاتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية.

4-1 طبيعة إدارة الأرباح

إن طبيعة إدارة الأرباح نشأت نتيجة صراع المصالح أو ما يسمى (**بمشكلة الوكالة**) التي يمكن أن تتجسد بصورة الممارسات الإدارية الانتهازية من خلال استغلال نظام الحوافز والمكافآت أو العمل على تكوين شهرة إدارية عن طريق الاستفادة من مساحة الحرية المتاحة لها للاختيار من بين السياسات المحاسبية البديلة، وعلى الرغم من المحاولات لوضع حلول لمشكلة الوكالة، إلا أنها ما زالت المشكلة الأساسية التي تسيطر على جودة التقارير المالية، وانتشار الفساد المالي، والممارسات المحاسبية الخاطئة.

يعتقد الكثير من الباحثين أن السياسة المحاسبية تعد المحور الأساسي الذي تدور في فلكه ممارسات إدارة الأرباح، ونتيجة لهذا الفهم جاءت غالبية نماذج الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح قائمة على التغيير في الطرائق المحاسبي أو التقديرات المحاسبية، أو تغيير توقيت تطبيق المبادئ المحاسبية، سواء الالزامية أو الاختيارية، ولكن مع صدور البيان رقم (20) الصادر عن مجلس المبادئ المحاسبية الذي يلزم الشركات بضرورة الافصاح عن التغيرات الحاصلة في الطرق والمبادئ والاجراءات المحاسبية ضمن الايضاحات المرفقة بالتقارير المالية، بدأت تتقوض ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية، وتظهر ممارسات ذات الطبيعة التشغيلية (الحقيقية)[1].

من بين هذه الممارسات ذات الطبيعة التشغيلية منح الزبائن خصماً على مشترياتهم في حالة قيامهم بالشراء قبل موعدهم المعتاد (ضغط عمليات البيع)، أو الانتاج بمستويات أكبر مما تتطلبه مبيعات الفترة الحالية، أو إعطاء العمال راحة لعدة ساعات قبل انتهاء مواعيد العمل الرسمية نظراً لأن معدل الانجاز الحالي يفوق الخطة.

كما بينت إحدى الدراسات حول إدارة الأرباح في اليونان، أن الشركات الكبيرة تمارس إدارة الربح بطريقة ايجابية (زيادة الأرباح) بغرض الحصول على القروض، أما الشركات الصغيرة فإن إدارتها للأرباح بهدف التقليل من الضرائب[2].

كما أن الإدارة قد تفضل إدارة الأرباح التشغيلية (الحقيقية) على المحاسبية، وذلك لعدة أسباب من بينها[3]:

بينها[3]:

- استخدام الاختيارات المحاسبية المتعسفة في ممارسة إدارة الأرباح قد يؤدي إلى زيادة الدعاوي القضائية ومخاطرها من قبل التنظيمات المهنية مثل هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC).
- استخدام الاختيارات والبدائل المحاسبية في إدارة الأرباح يجب أن يلبي توقعات المدققين، بينما إدارة الأرباح التشغيلية (الحقيقية) تكون تحت تحكم الإدارة وبالتالي صعوبة ملاحظتها بسهولة من طرف المدققين.

---

[1] مؤيد محمد علي الفضل، **حوكمة الشركات ودورها في الحد من إدارة الأرباح (دراسة اختبارية لحالة العراق)**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2017، ص 18.

[2] Spyros Baralexis, **Creative accounting in small advancing countries: The Greek case**, Managerial Auditing Journal, Vol 19, N^0 3, 2004, pp 440-461.

[3] Elisabetta Ipino, Antonio Parbonetti, **Mandatory IFRS adoption: the trade-off between accrual-based and real earnings management,** Accounting and Business Research, Vol 47, N^0 1, 2017 , p 10.

قد تكون للشركة مرونة محدودة لإدارة المستحقات بسبب ارتباطها بعمليات الشركة، وارتباطها بمدى التلاعب في استحقاقات السنوات السابقة.

تُدير إدارة الشركات الأرباح بشكل قانوني من خلال الالتزام بالمبادئ والمعايير المحاسبية، وبشكل غير قانوني من خلال تطبيق إجراءات لا تتطابق مع تلك المبادئ، وإن الممارسات المحاسبية التي تنتهك المبادئ والمعايير المحاسبية هي أكثر خطورة على المستثمرين والدائنين من تلك التي تمتثل لها، والتي تتم عن طريق اختيار الإدارة وسائل مصطنعة لتعظيم الأرباح[1].

يختلف الكتاب والباحثون في النظر لممارسات إدارة الأرباح بين مؤيد ومعارض، فيرى الطرف الأول أنها ممارسات مرغوب فيها من قبل الإدارة وحملة الأسهم على حد سواء، وذلك لأهميتها لتحسين صورة الشركة في السوق المالي، إذ تقوم إدارة الشركات باختيارها السياسات المحاسبية وغيرها لإعدادها التقارير المالية خاصة أنها لا تخالف المبادئ والمعايير المحاسبية أو القواعد القانونية التي تحكم الشركة، من أجل التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية لفهم أداء الشركة واتخاذ القرارات، ومن بين المؤيدون لإدارة الأرباح (Scott and Pitman) الذي يعتقد بوجود جانب جيد في إدارة الأرباح، حيث يرى أنها من الممكن أن تكون أداة لنقل المعلومات الداخلية بالشركة إلى السوق وتمكين سعر السهم في السوق المالي ليعكس بشكل جيد مستقبل الشركة، وبالتالي هي ليست بالضرورة ظاهرة سيئة إذا كانت توفر للمديرين فرصة زيادة منفعة حملة الأسهم، أما الطرف الثاني فيرون أن إدارة الأرباح هي سلوك غير أخلاقي وغير قانوني ودافع الإدارة من وراء ذلك انتهازي لما يترتب عليه من الإضرار بمستخدمي المعلومات المحاسبية وتشويه الحقائق التي تفقد التقارير المالية مصداقيتها وامكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية[2].

كما يُنظر إلى إدارة الأرباح على أنها جريمة جنائية، يجب الكشف عن لغز الجريمة أو التحقيق في موقع الجريمة بشروط أكثر معاصرة، ومثل هذه التحقيقات تشمل النظر في العناصر الآتية: ارتكاب الجريمة، ومن المسؤول عن الجريمة، والأدوات المستخدمة، وضحايا الجريمة، ودوافع الجريمة[3].

مما سبق ذكره يرى الباحث أن ممارسة الشركة لإدارة الأرباح سوف يؤدي إلى مشكلات ونتائج خطيرة على المدى البعيد وعلى الرغم من معرفة إدارة الشركة بهذه المشكلات والمخاطر غير أنها تقوم بهذه الممارسات الانتهازية لتحقيق منافع ذاتية أو منافع للشركة في المدى القصير، ومن أهم هذه المشكلات ما يلي:

---

[1] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[2] للمزيد أنظر:

- Khaled Elmoatasem Abdelghany, **Measuring The Quality of Earnings**, Managerial Auditing Journal, Vol 20, N° 9, 2005, p 1001.

- فواز سفير القثامي، توفيق بن عبد المحسن الخيال، **إدارة الربح في الشركات المساهمة السعودية (دراسة تطبيقية)**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 48، العدد1، جامعة الاسكندرية، مصر، 2010، ص ص 247-248.

[3] Kin Lo, **Earnings management and earnings quality**, Journal of Accounting and Economics, Vol 45, N^0 2–3, 2008, pp 350-357.

أولاً– انتهاك السلوك الأخلاقي

يرى (Hellriegel et al) "أن السلوك الأخلاقي استراتيجية فعل مسبقة مصممة إلى ما هو أبعد من الحد الأدنى من معايير الكمال المفروضة بالقوانين واللوائح، وهو قائم على افتراض بأن مدراء الشركة يكونون موجهين بشيء ما هو أكبر من المصالح الاقتصادية، وأن القيم الشخصية يجب أن توجه أفعال الشركة"[1].

تستند الإدارة في قيامها بممارسات إدارة الأرباح على مبررات أخلاقية حيث أنها قد لا تنتهك المبادئ والمعايير المحاسبية بشكل واضح، وكذلك القواعد القانونية فضلاً على أنها تتم في نطاق سلطتها، ويمكن النظر أيضا إلى إدارة الأرباح من منظور نظرية تماثل المعلومات حيث يتم التركيز على أثارها الإيجابية ومنها توصيل المعلومات الداخلية عن الشركة لحملة الأسهم ومن ثم الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات[2].

الشركة التي تدير أرباحها فهي ترسل رسالة إلى عامليها بأن الإخفاء والتضليل هي ممارسة مقبولة في الشركة، ويخلق المدراء الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخا أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها، فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام، يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكنه من انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر، وايضاً تصبح إدارة الأرباح منحدراً زلقاً جداً، فأساليب التحايل المحاسبي البسيطة نسبياً تصبح معقدة أكثر فأكثر إلى أن تؤدي إلى نشوء مخالفات جوهرية في التقارير المالية[3].

إلا أن الباحث يرى أن الوضع الأخلاقي لإدارة الأرباح هو موضوع خلاف كبير، غير أن ممارسات إدارة الأرباح لا تنطوي على مبررات أخلاقية نظراً لعدم توافر الشفافية عن هذه الممارسات لمستخدمي التقارير المالية من حيث الطرق والأساليب التي استخدمتها إدارة الشركة في التلاعب بالأرباح، وبالتالي ممارسة الشركة لإدارة الأرباح بجميع أشكالها هي إخفاء للحقيقة وتضليل مستخدمي تقاريرها المالية، وبالتالي فهي ممارسات غير أخلاقية وغير جيدة.

ثانياً– انتهاك المعايير المحاسبية

استخدمت المحاسبة في العقود الأخيرة من القرن الماضي ولغاية اليوم في العديد من الدول في رسم سياسها الاقتصادية، فبدءًا من عام 1970 زاد الاهتمام بالاعتبارات الاقتصادية عند وضع المعايير المحاسبية في العديد دول

---

[1] سعد العنزي، نغم حسين، **المنطق في فلسفة السلوك الأخلاقي بمنظمات الأعمال**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، العراق، 2009، ص 3.

[2] مجدي مليجي عبد الحكيم، **نموذج مقترح لقياس العلاقة بين جودة لجان المراجعة وإدارة الأرباح (دراسة نظرية تطبيقية)**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 50، العدد 2، جامعة الاسكندرية، مصر، 2013، ص 292.

[3] سعود محمد دعيج الركيبي، **أثر ممارسات إدارة الأرباح على أسعار الأدوات المالية في سوق الكويت للأوراق المالية (دراسة تطبيقية)**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2015، ص 89.

العالم وفي مقدمتها السويد، وبهذا فإن هناك دوراً اساسياً للمبادئ والمعايير المحاسبية في توجيه اقتصاديات العديد من البلدان وخصوصا فيما يخص تنمية الاقتصاد القومي لتلك البلدان.

إلا أن إدارة الشركة بدلاً من استغلالها للمبادئ و المعايير المحاسبية لصالح الشركة نجد أنها تستغل تلك المبادئ و المعايير المحاسبية لتحقيق دوافعها الذاتية عن طريق تغيير الأداء الحقيقي للشركة من أجل إعطاء انطباع محتمل ومضلل عن الأداء الحقيقي للشركة، فاستغلال تلك المبادئ والمعايير المحاسبية والمرونة في السياسات المحاسبية قد يسمح بتوجيه الانتقادات حول جدوى مهنة المحاسبة في تنمية الاقتصاد القومي. [1]

في سياق العديد من الأزمات والفضائح المالية التي لحقت بموثوقية التقارير المالية، لأن هذه التقارير المالية تعتبر المرشد الأساسي في اتخاذ العديد من القرارات من قبل العديد من الأطراف ذات العلاقة، فيقتضي أن تحتوي تلك التقارير على معلومات صحيحة وعادلة لتحقق الغرض الذي أعدت من أجله، وبالرغم من أن الإدارة تقوم بإعداد هذه المعلومات في إطار المبادئ و المعايير المحاسبية التي تهدف إلى سلامة وموضوعية القياس المحاسبي والبعد عن التحيز الشخصي والعدالة في العرض والافصاح.[2]

ثالثاً- انخفاض قيمة الشركة

إن موضوع إدارة الأرباح كان ولا يزال موضوع جدل بين الكتاب والباحثين، وكلا منهم يراه من منظوره الخاص، فيرى مؤيدو إدارة الأرباح بأن الدور الرئيسي لمدراء الشركات هو تعظيم قيمة الشركة أو ثروة المساهمين من خلال التخصيص الكفء للموارد الاقتصادية وبالتالي الدافع لإدارة الأرباح هو تحسين أداء الشركة وبالتالي هي دوافع غير ضارة إن لم تكن مفيدة لحملة الأسهم.

أما معارضو إدارة الأرباح يرون أن ممارسات إدارة الأرباح قد تؤدي إلى انخفاض قيمة الشركة على المدى الطويل خاصة فيما يتعلق بالمصروفات الاختيارية، فعلى سبيل المثال عندما تلجأ إدارة الشركة إلى تخفيض مصاريف البحث والتطوير فإن هذا يؤدي إلى فقدان الشركة لميزتها التنافسية في السوق ويسمح للشركات المنافسة على تحقيق تطوير أفضل في منتجاتها، وبالتالي حصة سوقية أكبر على حساب الحصة السوقية للشركة مما يهدد بقائها أصلاً في السوق[3].

رابعاً - العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد التقارير المالية

في السنوات الأخيرة فرضت هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC)* ، عقوبات صارمة على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها، فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينات من القرن الماضي فرضت الهيئة غرامة مالية قدرها مليون دولار على شركة W.R.Grace & CO وطلب منها إعادة حساب أرباحها والإعلان عنها والسبب في ذلك هو أن الشركة قد قامت خلال السنوات 1990- 1992 بتخفيض أرباحها المعلنة، وذلك بتسجيل

[1] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

[2] مطاوع السعيد السيد مطاوع، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[3] سعود محمد دعيج الركيبي ، مرجع سبق ذكره، ص77.

احتياطات غير صحيحة قيمته 55 مليون دولار، وبين السنوات 1993- 1995 قامت بإعادة الاحتياطات إلى الأرباح، وذلك لمقابلة الأرباح الفصلية المستهدفة[1].

خامساً - إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية

إن ممارسات إدارة الأرباح لا تتم على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما تمارس أيضاً على مستوى الإدارة التشغيلية، فمدراء الإدارة التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت أو الفوز بالترقيات، أو تجنبت الانتقادات عن الأداء السيئ، ومن أهم مخاطر ممارسات إدارة الأرباح على المستويات الإدارية الدنيا هي إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، مما يؤدي إلى بقاء الأخطاء بدون تصحيح والمشاكلات دون حلول لمدة زمنية طويلة.[2]

المبحث الثاني: عوامل ودوافع إدارة الأرباح واستراتيجياتها

يختص هذا المبحث بدراسة وتحليل أهم العوامل التي تؤدي إلى قيام إدارة الشركة بالقيام بالممارسات الانتهازية المتمثلة في إدارة الأرباح، كما يختص بدراسة دوافع أو حوافز قيام الإدارة بممارسة هذه الظاهرة وأخيراً سيتم تناول استراتيجيات التي تلجأ اليها الادارة عند ممارستها إدارة الأرباح وذلك على النحو التالي:

2-1 عوامل إدارة الأرباح

هناك العديد من العوامل التي تؤدي إلى قيام الإدارة بممارسة إدارة الأرباح نذكر منها ما يلي[3]:

2-1-1 الغموض في القواعد المحاسبية

إن الإدراك والفهم التام للنطاق الحالي والمستقبلي، لا يعتمد على فهم الأساليب الفنية المحاسبية فحسب، وإنما يعتمد أيضاً على هيكل النظرية المحاسبية التي منها تنشق الأساليب الفنية، وكانت جهود (Paton) في تحليل الأسس الجوهرية للمحاسبة، تمثل أساس البدايات لتطوير هيكل للنظري المحاسبية، من خلال تبريره للقواعد والأساليب الفنية القائمة، وبسبب فشل المنظمات المهنية للتوصل إلى نظرية محاسبية، أوكلت المهمة إلى مجلس المعايير المحاسبة المالية (FASB) سنة 1973، لصياغة إطار نظري تمهيداً لنظرية محاسبية، فالهدف الأساسي من صياغة هذا الإطار هو من أجل حل المشكلات الجديدة وبصورة وبسرعة أكثر، وتعد المعايير والقواعد والاجراءات المحاسبية القاعدة الأساس في هذا الإطار النظري.

التشريعات والقواعد المحاسبية التي توضع لتوجيه التطبيق المحاسبي، غالباً ما تصاغ بشكل غامض ومرن، وأنها تهدف فقط إلى تضييق الخيارات المتوفرة، كما أنها تتطلب الاستخدام المتسق للإجراءات المحاسبية، لكنها لا

---

[1] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي مرجع سبق ذكره، ص27.

[*] هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC): هي الهيئة التنظيمية الأساسية للأسواق المالية الأمريكية أنشأها الكونغرس الأمريكي في عام 1934 لاستعادة الثقة في الأسواق المالية وحماية المستثمرين بعد فترة الكساد الكبير في الولايات المتحدة الأمريكية، تتمتع بسلطة تسجيل الأوراق المالية كما تقوم بدور الهيئة الرقابية لنشاطات البورصة، وهي المسؤولة عن تنفيذ القوانين للأوراق المالية والبورصة اليوم.

[2] Clikeman Paul. M, **Where Auditors Fear To Tread**, The internal auditor- journal of the Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, 2003, p 76.

[3] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي مرجع سبق ذكره، ص ص 34-37.

تهدف إلى تنميط جميع الطرائق المحاسبية، فهي تترك انطباعاً لتوحيد الممارسات المحاسبية، لكنها في الواقع تنطوي على معالجات محاسبية مختلفة لمسألة محاسبية واحدة، وبذلك فإنها تفسح المجال لممارسة المحاسبة الإبداعية، ومن أمثلة ذلك الإبلاغ عن المخزون بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، واستخدام قيد التحفظ في تأجيل الاعتراف بالدخل، لكن الاعتراف بالخسائر بصورة مباشرة.

في هذا السياق يؤكد (Canning) على التباين بين النظرية والتطبيق المحاسبي، عندما أشار إلى أن التطبيق المحاسبي يتصف بالمدخل العملي، وبذلك لا يمكن أن يتحرر من التحيز الشخصي من المحاسبين والممارسين، أما النظرية المحاسبية، فإنها تحاول استبعاد مثل هذا التحيز، ويضيف أن الاتساق هو عامل أخر يميز النظرية المحاسبية عن التطبيق المحاسبي، ولوحظ وجود عدد كبير من حالات عدم الاتساق في التطبيق، وأنها لا تخرج عن إطار التطبيقات المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ومن مشكلات عدم الاتساق في المحاسبة هو اتباع أكثر من معالجة محاسبية لنفس المشكلة كما هو مستخدم في حساب الاهتلاكات أو عند تقييم المخزون.

2-1-2 التقدم في التكنولوجيا أو في أساليب الأعمال

إن التكنولوجيا وأساليب الأعمال تتقدم بشكل أسرع من التشريع والقواعد المحاسبية، وإن المحاسبة كحقل معرفي اجتماعي، تتأخر عن طرق الأعمال التي تتقدم بشكل سريع، وفي غياب التشريعات والقواعد المحاسبية المواكبة لتلك التطورات، لم يكن هناك أمام الممارسين المحاسبين، خياراً سوى استخدام طرق المحاسبة الإبداعية للمحاسبة عن القضايا التي تنشأ جراء التطورات التكنولوجية وأساليب الأعمال، ومن الأمثلة على ذلك أن الأدوات المالية عندما ظهرت لم تكن هناك معايير تحكم عملية تطبيق إجراءاتها، لذا خضعت للحكم الشخصي للمحاسبين في ذلك الوقت، أما التشريع المحاسبي فقد كان لاحق لتلك الممارسات.

3-1-2 رعاية العهدة مقابل التنافس في تخصيص الموارد

هناك المنافسة على الموارد الاقتصادية الشحيحة، تواجه الشركات ضغوطاً للإبلاغ عن نتائج مرضية، فالقوائم المالية لم تعد مجرد سجلاً لأداء الشركة ولحالتها المالية، ففي الأسواق التنافسية أن القوائم المالية ينبغي أن تجعل كلا من المستثمرين الحاليين والمحتملين راضيين بتدفقات الدخل الممهدة ومستوى النمو.

ينشأ التعارض عندما يكون الأداء الفعلي للشركة غير مستقر وغير مرضي، فمن جانب تظهر الحاجة إلى النمو الممهد لإرضاء المستثمرين الحاليين منهم والمحتملين، ولأجل أن تكون الشركة قادرة على الحصول على حصة من الموارد الاقتصادية النادرة بأقل تكاليف ممكنة، ومن جانب آخر الإبلاغ المالي عن رعاية العهدة يتطلب من الشركات الإبلاغ عن الأداء الفعلي للشركة، حتى لو كانت النتائج غير مرضية.

4-1-2 الراية الحمراء

يُشير مفهوم الراية الحمراء (Red Flag) إلى الضعف في استراتيجية حوكمة الشركات واجراءات الرقابة الداخلية، والمشكلات في أسلوب أو نمط الإدارة (Management Style)، فضلاً عن تطبيق ممارسات لا تتوافق مع المعايير المحاسبية، ومشكلات مالية تواجهها الشركة، فعلى الرغم من أن حوكمة الشركات وجدت لحل

مشكلات الوكالة وللحد من عمليات الفساد المالي والإداري، إلا أن الآليات الضعيفة للحوكمة تؤدي إلى ضعف في تطبيقها، وبذلك يسمح للإدارة في ممارسة إدارة الأرباح والعكس صحيح بالنسبة لحوكمة الشركات الجيد، وهذا ما سيتم تناوله الباحث لا حقاً في (الفصل الثالث) .

2-1-5 التصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبية

يرى (Graham) أنه قد يجوز للتصميم الخاطئ (Faulty Design) للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أن تكون مساعداً على قيام إدارة الشركات بممارسة إدارة الأرباح، فعلى سبيل المثال فإن المبادئ المحاسبية والمقبولة قبولاً عاماً، تسمح للشركات الاقتصادية أن تنشر الأرباح التي لم تكتسب بعد، وقد وضح كل من (Jouhson and Petrone) العضوين في مجلس المحاسبة المالية حول طريقة توحيد المصالح المعمول بها سابقاً في اندماج لأعمال، "**إن طريقة توحيد المصالح (Pooling-of- interests) لأغراض النشر المالي بعد دمج الأعمال هي وسيلة لنشر أرباح أعلى بدون جنيها**"، إذ يتم اللجوء إلى هذه الطريقة لغرض الابلاغ عن دخل مرتفع، على أن ينظر له وكأنه حقيقي، أو العكس من ذلك فإنه في حالات أخرى لا تعترف بالأرباح المتحققة مثلاً اتباع سياسة الحيطة والحذر عن تقييم الاستثمارات.

من وجهة نظر هيئة الأوراق المالية الأمريكية، أن التحريف في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً هو السبب الأصغر من سببين أساسيين لإدارة الأرباح، والسبب الأكبر هو التصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، فالتصميم الخاطئ قد يسمح للأرباح بأن تدار، والسبب في التطبيق الحالي للمبادئ المحاسبية والمقبولة قبولاً عاماً يؤدي إلى الفشل في الإبلاغ المالي فيما يخص الجزء الرئيس الكامن وراء الأحداث الاقتصادية التي تلبي معايير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لمجلس معايير المحاسبة المالية الخاصة بنشر الأحداث في التقارير في بيانها الخاص بالمفاهيم ذو الرقم 2 لسنة 1982.

2-2 دوافع أو حوافز إدارة الأرباح

لم يحظى موضوع دوافع أو حوافز إدارة الأرباح باهتمام من طرف الباحثين والمنظمات المهنية ذات الصلة إلا في مطلع تسعينات القرن الماضي، حيث توصلت دراسة Sloan and Sweeney عام 1996 في دراسة لهم حيث قاموا بفحص 92 نشرة من نشرات المحاسبة والتدقيق AAERs بين سنتي 1978–1990، إلى أنه من بين 92 نشرة من نشرات المحاسبة والتدقيق، فقط نشرة واحدة فسرت دوافع أو حوافز ممارسات إدارة الأرباح، وعليه سوف نتناول في هذا المبحث دوافع أو حوافز الإدارة في ممارسة إدارة الأرباح كالآتي:

2-2-1 دوافع أو حوافز تعاقدية

ينشأ هذا النوع من الحوافز عندما يكون التعاقد بين الشركة وأطراف أخرى ممثلة في الإدارة والمقرضين، مبنياً على النتائج المحاسبية، فالهدف الرئيسي للإدارة هو تعظيم ربحية السهم، وأن أنموذج تعظيم رفاهية حملة الأسهم يرتبط بأنموذج رفاهية الإدارة، وأن الشركات التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى الحقوق الملكية تلجأ إلى الطرائق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب انتهاك شروط الدين للحصول على القروض

البنكية، وهذا ما تطرق اليه المعيار الدولي للتدقيق 240 لعام 2004 الذي أشار إلى أن الهدف من تضخيم الأرباح هو الحصول على تمويل بنكي، كل هذا يولد لدى الإدارة حافزاً للتلاعب في تلك النتائج باستخدام ممارسات إدارة الأرباح، وتتمثل هذه الحوافز التعاقدية في الآتي:

2-2-1-1 دوافع الادارة

تُقدم نظرية الوكالة تفسيراً لوجود إدارة الأرباح فالنظرية تفترض أن المديرين لديهم القدرة على أن يعملوا على تحقيق مصالحهم الشخصية مستغلين في ذلك عدم تماثل المعلومات بينهم وبين الملاك، فنشأت الحوافز الادارية لتقليل حدة التعارض بين مصالح الإدارة ومصالح الأطراف الأخرى، والتي تتمثل في المكافآت، والأمان الوظيفي، ومنح حقوق خيارات الأسهم في ظل اعتماد هذه الحوافز على ما يتم تحقيقه من أرباح، فإن الإدارة ستسعى إلى الأساليب والطرق التي تزيد الأرباح للحصول على أكبر قدر يمكن تحقيقه من المكافآت[1].

كما أن الإدارة تقوم بنقل الأرباح من فترة إلى أخرى للتأثير على أسعار أسهمها في السوق، خاصة إذا كانت المكافآت التي تتحصل عليها في صورة أسهم، فالمدراء يقومون بتعديل تقارير الأرباح من أجل زيادة مكافآت خيار الأسهم[2].

فقد يحاول المدراء زيادة مكافئاتهم من خلال تعظيم المبيعات أو الموجودات أو نسبة نمو الشركة أو المنفعة الإدارية، وكلما تزداد الملكية الإدارية سيكون هناك توافق كبير لمصالح المدراء مع حملة الأسهم الخارجيين، وفي هذا الوقت أن المدراء الذين يستندون إلى تعظيم مصلحة الشركات سوف ينخرطون في إدارة الأرباح بهدف زيادة القيمة السوقية للسهم، وهذا ما أشارت إليه دراسة (Lin 2011) إلى أنه عندما تكون الملكية الإدارية بين نسبة 5 % و 25 % او بين نسبة 14 % و 40% فإن المدراء الذين يسيطرون على جزء مهم من ملكية الشركة لربما يكون لهم حقوق تصويت كافية، مما يدفع لربط ثروة المدراء الذاتية وأسعار الأسهم بقوة، وهذا يضمن بقائهم في وظائفهم، وهنا سيشغل المدراء في إدارة الأرباح الانتهازية، وقد توصلت الدراسة أيضاً إلى أن المدراء قد يمارسون إدارة الأرباح الانتهازية عندما تكون الملكية الإدارية أقل من 9.67%.[3]

أكدت بعض الدراسات أن المديرين في الإدارات العليا أكثر ميلاً للتأثير على أداء الشركة والقيام بممارسات إدارة الأرباح من غيرهم، وأن أي تغيير في كوادر الإدارة العليا يؤثر بالسلب على هذه الممارسات حيث يقل الحافز لدى الإدارة للقيام بالتأثير على الأرقام الواردة بالتقارير المالية.

يمكن النظر إلى الحوافز الإدارية من ناحية المكاسب المعنوية وليست المادية للإدارة، حيث اعتبرت أن الاستقرار الوظيفي للإدارة واستمرار المديرين في وظائفهم من الدوافع الأساسية التي تؤدي بالإدارة لاختيار الطرق

---

[1] John Xuefeng Jiang, et al, **CFOs and CEOs Who have the most influence on earnings management**, Journal of Financial Economics, Vol 96, 2015, p 513.

[2] Mary Lea Mcanally, **Executive Stock Options, Missed Earnings Targets, and Earnings Management**, The Accounting Review, Vol 83, N° 1, 2008, pp 185-216

[3] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي مرجع سبق ذكره، ص 43.

والسياسات المحاسبية المؤدية إلى زيادة الأرباح، حيث أكدت هذه الدراسة وجود علاقة ايجابية قوية بين طول فترة بقاء المديرين في مناصبهم وتغير الطرق والسياسات المحاسبية[1].

2-2-1-2 دوافع الاقتراض

من أجل قيام الشركة بنشاطها وضمان استمراريتها يتحتم عليها تدبير الأموال اللازمة التي تكفل لها توفير مستلزمات النشاط الضرورية، فقد تحصل الشركة على موجوداتها من أموال مالكيها أو من الديون المقترضة من الدائنين.

عندما تتقدم الشركة بطلب للحصول على قرض يجب أن توفر قوائمها المالية تأكيداً على قدرة الشركة على سداد التزاماتها، وكذلك تخضع القوائم المالية للتقويم والمتابعة المستمرة من المقرضين للاطمئنان على موقف الشركة المالي، لذلك يمكن أن تلجأ الشركة إلى الوسائل والأساليب المحاسبية التي تفي بمتطلبات الحصول على القروض، وإظهار مركز مالي قوي يفيد مقدرتها على السداد، حيث يترتب على عدم الوفاء بالشروط التي تتضمنها عقود الدين تحمل الشركة تكاليف أخرى كتكاليف إعادة التفاوض، وتكاليف إعادة التمويل، وتكاليف إعادة الهيكلة، بالإضافة إلى فرض قيود جديدة تحد من حرية الشركة في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالاستثمار والتمويل، وخضوع الشركة للمراقبة من قبل الدائنين، لذا فمن المتوقع أن تلجأ الإدارة إلى المحافظة على عدم انتهاك تلك القيود وزيادة الأرباح.[2]

اتساقاً على ما سبق تُعد عقود الاقراض أحد الحوافز الأساسية التي تدفع الإدارة للقيام بممارسات إدارة الأرباح، ووفقا لفرضية عقود الدين التي تقدمها نظرية المحاسبة الايجابية، فإن هذه العقود تؤثر على قرارات المديرين لاختيار السياسات والطرق المحاسبية، مثل تحديد حد أعلى للتوزيعات، أو لنسب السيولة، أو نسب المديونية، لذا فقد تفضل الشركة استخدام السياسات المحاسبية التي تعزز وتحسن من الربح المفصح عنه وتقلل من فرص انتهاك الشروط.[3]

اختبرت عدت دراسات من بينها دراسة (Franz and al) العلاقة بين اقتراب انتهاك عقود الدين وبين قيام الادارة بممارسات إدارة الأرباح، حيث استخدمت عينة من الشركات خلال الفترة الممتدة بين (1992-2007)، وانتهت الدراسة بأن الشركات التي تقترب من انتهاك عقود الدين بها تزيد بها الأرباح عبر ممارسات إدارة الأرباح أكثر من الشركات التي لم تقترب من انتهاك عقود الدين، وارجعت السبب في ذلك إلى زيادة الأرباح تحسن من وضع الشركة التفاوضي مع المقرضين، وتخفض من التكاليف التي تتحملها الشركة.[4]

---

[1] John Graham R, et al, **The Economic Implications of Corporate Financial Reporting**, Journal Accounting and Economics, Vol 40, N^{0}3, pp 1-72.

[2] فواز سفير القثامي، توفيق بن عبد المحسن الخيال، مرجع سبق ذكره، ص 261.

[3] Akhgar Omid M, et al, **Type of Earnings Management and the Effects of Debt Contracts, Future Earnings Growth Forecast and Sales Growth:Evidence from Iran**", International Research Journal ofFinance and Economics, Issue, 101, 2012.

[4] Diana R. Franz, and al**, Impact of Proximity to Debt Convenant Violation on Earnings Management**, Review of Accounting Studies, Vol 19, N^{0}1, pp 473-505.

كما أظهرت دراسة (warfield, wild and wild) علاقة ارتباط موجبة بين نسبة المديونية وسلوك الإدارة نحو إدارة الأرباح، حيث وجدت الشركات المرتبطة بقيود المديونية ذات شروط مقيدة إلى حد كبير لحرية الإدارة، يكون المديرون فيها ميالين إلى تغيير طريقة الإهتلاك، وذلك باختيار الطريقة التي تؤدي إلى زيادة الربح، ويصفون هذا الاختيار بأنه الوسيلة الفاعلة لتجنب ارتفاع تكلفة رأس المال.[1]

تأسيساً على ما سبق يرى الباحث، أن عقود الاقراض من الدوافع الرئيسية المؤدية لممارسة إدارة الأرباح من طرف الادارة، وعادة ما تكون بقيام المدراء بزيادة الأرباح وإظهار مركز مالي قوي، من أجل تجنب انتهاك عقود المديونية، والرغبة على الحصول على المزيد من القروض لمواجهة التعثر في السيولة، أو من أجل التوسع في النشاط.

2-2-1-3 دوافع كبار حملة الأسهم

قد يؤثر تركز الملكية في أيدي القليل من كبار حملة الأسهم، إلى الضغط على إدارة الشركة لتبني الطرائق والسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الربح المحقق، وذلك لتغطية عمليات تسرب موارد هذه الشركات وأصولها لأيدي هؤلاء المساهمين الأكثر سيطرة[2].

2-2-2 دوافع أو حوافز السوق

تعتبر حوافز السوق أحد الحوافز الرئيسية التي تدفع بإدارة الشركة للقيام بممارسات إدارة الأرباح ويرجع السبب لإدراك الإدارة لأهمية العلاقة بين الأرباح المعلن عليها والقيمة السوقية للشركة، لذا يقوم المدراء بإدارة الأرباح بنية التأثير على السوق الذي يستجيب بصورة ايجابية لهذه الأرباح، وتتمثل حوافز السوق في الآتي:

2-2-2-1 تلبية توقعات المحللين الماليين

يتمثل الدور الرئيسي للتقارير المالية المنشورة من طرف الشركات هو توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية في الوقت المناسب وبالطريقة المناسبة، لاتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة وللحكم على قدرة الإدارة على استغلال الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية، فإن مقابلة توقعات المحللين الماليين في الأسواق المالية من أحد أهم الدوافع قيام الإدارة بممارسة إدارة الأرباح، إذ تعد توقعات المحللين الماليين ذات تأثير هام على قرارات المستثمرين الحاليين والمحتملين، وباقي المشاركين في السوق، حيث أن دور المحللين الماليين يتمحور حول معالجة المعلومات المالية المتعلقة بالشركة واصدار توقعات وتوصيات يتم نشرها للمستثمرين داخل السوق المالي، والتي تؤثر بدورها على قرارات المستثمرين وتغيير آرائهم وتصوراتهم حول الشركة.

في ذات السياق اهتمت دراسة (Jong and al) ببحث العلاقة بين توقعات المحللين الماليين وبين سلوك المدراء في إعداد التقارير المالية ومدى قيامهم بممارسات إدارة الأرباح عند إعدادها، وتمت هذه الدراسة عبر

---

[1] مؤيد محمد علي الفضل، مرجع سبق ذكره، ص23.

[2] ناظم شعلان جبار، **دوافع ووسائل تبني الإدارة لممارسات إدارة الأرباح المحاسبية وسبل الحد منها دراسة تطبيقية لعينة من الشركات العراقية**، مجلة المثنى، المجلد 6، العدد 1، جامعة المثنى، العراق، 2016، ص11.

استطلاع رأي المحللون الماليون ومدراء الشركات من خلال قوائم استقصاء ومقابلات شخصية، وخلصت الدراسة إلى أن السوق يهتم بمدى وصول الشركة أو اخفاقها في الوصول إلى توقعات المحللين، وأن الشركات التي تتمكن من تحقيق أو تتجاوز تلك التوقعات تزيد القيمة السوقية لها ويعد هذا مؤشرا للأداء المستقبلي لها كما توصلت الدراسة إلى أن 88.2% من العينة ترى أن الوصول إلى الربح المتوقع يساعد الشركة على بناء مصداقيتها داخل سوق المال، وأن 87.5% من العينة ترى أن ذلك يساعد على تقليل الصورة لدى المستثمر عن النمو المستقبلي للشركة، وأن 77.1% من العينة ترى أن ذلك يؤدي إلى الحفاظ على أو زيادة سعر السهم السوقي، وأن 57.8% من العينة ترى أن ذلك يؤدي إلى خفض أو الحد من تقلبات سعر السهم السوقي، وأن 77.5% من العينة ترى أن الاخفاق في تحقيق الربح المتوقع يؤدي إلى زيادة عدم التأكد حول الفرص المستقبلية المتاحة أمام الشركة، وأن 80% من العينة ترى أن هذا الاخفاق يشير إلى وجود العديد من المشاكل داخل الشركة، وأن 88.2% من العينة ترى أنه يؤدي إلى فقدان الإدارة إلى سمعتها كمؤشر على عدم كفاءتها كما خلصت هذه الدراسة إلى أن مقابلة توقعات المحللين الماليين يعد حافزا رئيسياً لقيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح[1].

يعتبر السبب الأكثر أهمية في التلاعب بالأرباح هو التأثير على سوق الأسهم في المدى القصير، وعليه فإن وصول الإدارة إلى توقعات المحللين الماليين تمر بدوافع متعددة من بينها ما يلي:

- تحقيق الأرباح المخططة لتفادي العقوبات التي من الممكن أن تتعرض لها إدارة الشركة؛
- مواجهة السنة السيئة وذلك بتحميل مبالغ كبيرة من المصاريف غير العادية على ايرادات السنة الحالية؛
- تجنب الإبلاغ عن الخسائر؛
- تحسين حالة الشركة بالأخص منها ما هو مرتبط بالنمو وزيادة مبلغ الأرباح المفصح عنه.

2-2-2-2 التأثير على أسعار الأسهم

إن الاستخدام السائد للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين، والمحللين الماليين، للمساعدة في تقييم أداء الأسهم، يمكن أن يولد دافعاً لدى المديرين للتلاعب بالأرباح، وذلك في محاولة منهم للتأثير على أداء سعر السهم، حيث أن تراجع القيم المالية للشركات يؤثر سلباً على أسعار أسهمها.

عندما تكون خطط حوافز الإدارة في صورة أسهم تحصل عليها بسعر منخفض لغرض دفعها لتحقيق مصالح الملاك، وهنا قد تقوم الإدارة باستخدام الاستحقاق الاختياري لتخفيض الربح للتأثير على سعر السهم بشكل مؤقت، أو حينما تنوي الإدارة شراء الأسهم من الجمهور فإنها ترغب في الحصول على هذه الأسهم بسعر منخفض، وقد يدفعها ذلك للقيام بممارسات إدارة الأرباح بغرض تخفيض الربح، ومن ثم تخفيض أسعار الأسهم، ومن ناحية أخرى يمكن للشركات تحقيق زيادة مؤقته في أسعار الأسهم من خلال تحكم الإدارة في اختيار وتغيير

[1] أمير عاطف نصحي عياد، مرجع سبق ذكره، ص 86.

السياسات والتقديرات المحاسبية، وتوقيت حدوث العمليات وبعض الأنشطة لإحداث زيادة متعمدة في الربح من خلال التأثير المتعمد على الأرباح، وبذلك تتأثر أسعار الأسهم بارتفاعها بصورة مؤقتة[1].

مما سبق يرى الباحث أن إدارة الشركة تلجأ الى ممارسات أساليب إدارة الأرباح للتأثير في سعر سهم الشركة في الفترات التي يريد المدراء شراء أسهم الشركة التي يديرونها هذا من جهة، ومن جهة أخرى فالمعلومات المحاسبية تستعمل بشكل كبير من قبل المستثمرين والمحللين للمساعدة في تقييم الأسهم، هذا يخلق دافع للمدراء من أجل التلاعب ومحاولة التأثير في سعر وتقييم الأسهم في المدى القصير.

2-2-3 الدوافع أو الحوافز التنظيمية

تعتبر الحوافز التنظيمية أحد أهم العوامل التي تدفع الإدارة للقيام بممارسات إدارة الأرباح وتتمثل الحوافز التنظيمية فيما يلي:

2-2-3-1 دوافع أو حوافز التكلفة السياسية

هي التكاليف المرتبطة بسلطة الحكومة على مصادر الثروة من الشركات، وإعادة توزيعها على الأطراف الأخرى في المجتمع، إذ أن التقارير المالية هي مصدر المعلومات المستخدمة من الحكومة في تحديد الشركات لنقل الثروة، كما تستخدم التقارير المالية من اتحادات العمال في دعم مطالبهم في زيادة الأجور، وأنها تستخدم من قبل مجاميع المستهلكين في تقييم معقولية الأسعار المحددة من الشركات للسلع والخدمات التي تقدمها، ومن الجهات الأخرى التي تهتم بالاطلاع على التقارير المالية للشركات هم السياسيون، إذ أنهم يمكن أن يتدخلوا في شؤون الشركات بإجراءات حلول تشريعية مثل تجميد الأسعار، إن مثل هذا الإجراء يمكن أن يزيد من فرصهم في إعادة الانتخاب، لذلك توفر العملية السياسية الحوافز للإدارة لاختيار التطبيقات المحاسبية التي تقلل من الأرباح الكبيرة المقرر عنها، وبذلك تقلل من الانتقادات الموجه للشركة[2].

كما تسعى الشركات الكبيرة الحجم وذات الشهرة ألا تكون محط أنظار المنظمين والسطات في الدولة، فالأرباح الفاحشة التي تحققها بعض الشركات الكبرى قد تدفع السلطات التشريعية إلى محاولة كبح جماحها عندما ترى أن تلك الأرباح عالية بدرجة كافية وتبرر فرض ضرائب عالية عليها أو قد ترى السلطات في الدولة أن حجم الشركة أصبح كبيراً بدرجة مخيفة قد تؤدي إلى الاحتكار فتلجأ إلى تقسيمها بغرض زيادة المنافسة أو تطبق عليها قوانين لمكافحة الاحتكار، فتلجأ الشركات إلى محاولة تخفيف أثار الأرباح الضخمة باتخاذ خطوات وممارسات من شأنها تأجيل الايرادات أو التعجيل بالمصروفات وذلك بغرض تخفيض الدخل المعلن[3].

لعلّ من أبرز الأمثلة الزيادات الكبيرة و المفاجئة في أسعار المشتقات النفطية في محطات تزويد الوقود عقِب الحظر البترولي الذي صحب حرب الخليج الثانية، هذه الزيادات ولدت استياء عاماً وحراكاً سياسياً نتيجة

[1] محمد الطيب علي شريف، مرجع سبق ذكره، ص 70.

[2] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي مرجع سبق ذكره، ص 49.

[3] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 52.

الارتفاع الكبير في الأسعار، ونتيجة لذلك قامت الشركات البترولية بممارسات إدارة الأرباح لكي تتجنب التكاليف السياسية.

وفقاً لمفهوم التكاليف السياسية، يرى الباحث أن الشركات الكبيرة الحجم والأكثر ربحية، هي الأكثر احتمالاً لاستخدام المرونة والخيارات المحاسبية التي تقلل من الأرباح المفصح عنها للحد من التكاليف السياسية التي تفرضها الدول والحكومات.

2-3-2-2 الدوافع أو الحوافز الضريبية

إن تحديد مقدار الضرائب يعتمد على ما تحققه الشركة من أرباح، فكلما زادت الأرباح المحققة من قبل الشركات زاد مقدار الضريبة المستحقة عليها والعكس صحيح، لذا تعتبر المدفوعات الضريبية من أهم الدوافع لإدارة الشركة لخفض أرباحها بهدف خفض الضريبة المدفوعة، وبالتالي التهرب منها، هذا الأخير الذي كان أحد أهم أسباب ظهور ما يسمى بالمحاسبة الضريبية.

نظراً للظروف السائدة في عالم الأعمال تلجأ الكثير من إدارات الشركات إلى استخدام ما يعرف بإدارة الأرباح لإظهار نتائج الأعمال والمركز المالي بغير حقيقتها مستغلين بذلك المرونة التي وفرتها المبادئ المحاسبية وحرية الاختيار بين البدائل المختلفة، يقودها في ذلك دوافع متعددة من بينها دوافع التوفير في ضريبة الأرباح، إذ تسعى الشركات عن إعداد الافصاحات الضريبية إلى التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن من خلال الاختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة [1].

في السياق ذاته الشركات التي تحقق أرباحاً كبيرة سوف تقوم بإدارتها لخفضها لكنها لا تظهر أن الشركة لا تحقق أرباحاً وذلك لخفض الضريبة المدفوعة، ويرجع سبب عدم إظهار الشركة أنها لا تحقق أرباحاً أن ذلك يؤدي إلى زيادة الفحص الضريبي من قبل الجهات المعنية مما يترتب عليه زيادة التكاليف السياسية على الشركة، ويعد زيادة الفحص الضريبي ذو تكلفة مرتفعة للشركة لأنه من المحتمل أن يترتب عليه زيادة القيمة الحالية للضريبة أو المتوقعة مستقبلا بالإضافة إلى فرض غرامات أخرى على الشركة[2].

من خلال هذا العرض السابق لأهم دوافع وحوافز الإدارة للقيام بممارسات أساليب إدارة الأرباح يمكن للباحث إبداء الملاحظات الآتية:

- الحافز الرئيسي والتي تنبثق منه الحوافز الأخرى لممارسات الإدارة لأساليب إدارة الأرباح هو تحقيق منافع ذاتية لإدارة الشركات؛
- هناك العديد من الدوافع التي تدفع الإدارة للقيام بإدارة الأرباح سواء كانت هذه الدوافع بصورة إرادية أو غير إرادية؛

[1] ليلى عبد الصاحب داخل، **تأثير المحاسبة الابداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47، جامعة بغداد، العراق، 2016، ص 375.

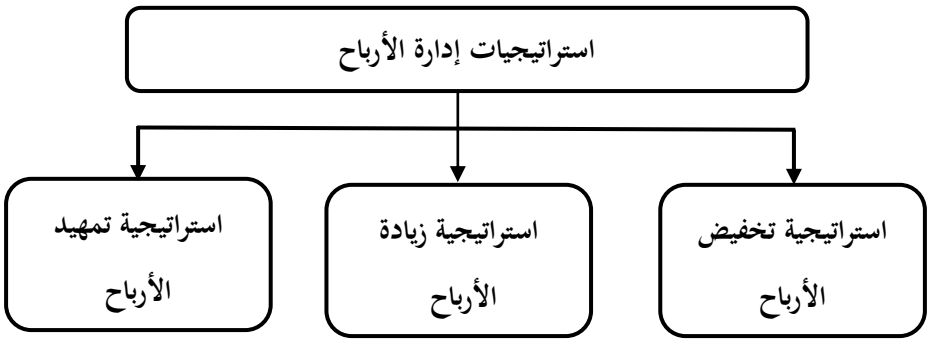
[2] أمير عاطف نصحي عياد، مرجع سبق ذكره، ص 196.

التأثير المباشر في أسعار أسهم الشركة وبالتالي التأثير في سوق الأوراق المالية.

3-2 استراتيجيات إدارة الأرباح

هناك ثلاث استراتيجيات تلجأ إليها الإدارة عند ممارستها إدارة أرباح شركاتها، حيث أصبحت هذه الاستراتيجيات هي الأساس في عملية صناعة القرارات، بل إن نجاح الشركات أو فشلها إنما يرجع بالدرجة الأولى إلى مدى تفهم إدارة الشركات لظروف بيئتها الخارجية وقوى المنافسة في الصناعة التي تنتمي إليها، وكذا التعرف على جوانب القوة والضعف لديها، وتستخدم إدارة الشركات هذه الاستراتيجيات من أجل تحقيق الدوافع والحوافز التي تم ذكرها سابقاً، وتكمن هذه الاستراتيجيات في الآتي:

الشكل رقم (2-2) استراتيجيات إدارة الأرباح



المصدر: من اعداد الباحث

1-3-2 استراتيجية تخفيض الأرباح

تظهر هذه الاستراتيجية عندما تتوقع الشركة ظهور مصاريف كبيرة خلال فترة الانخراط في تغييرات هيكلية والتي قد تمتد إلى عدة سنوات بدلاً من الاعتراف بهذه المصاريف بمجرد ظهورها، إذ ينتج عن ذلك تخفيض للدخل بإجمالي المصروفات المتوقعة في سنة واحدة وهو ما يسمى Big Bath والنتيجة من ذلك تعزيز دخل السنوات التالية[1].

كما أن الإدارة تسعى إلى التخفيض المتعمد للأرباح في حالة وصول المكافأة الإدارية إلى الحد الأقصى نظراً لأن تعظيم الأرباح لا ينعكس على المكافأة بالزيادة، وبالتالي فإن السلوك الإداري في هذه الحالة يتسم بالتوجه نحو تعمد تخفيض الأرباح في الفترة الحالية لصالح الفترات اللاحقة إذا بلغت المكافأة الحد الأقصى[2].

إن مثل هذا الأسلوب ربما يتم اتخاذه من إدارة الشركات التي يمكن أن تتعرض إلى ضغوطات سياسية من الحكومة والجهات المنظمة للمهنة، واتحادات أو نقابات العمال وغيرها من المنظمات الأخرى، ينتج عنها تكاليف سياسية خلال المدد التي تحقق فيها أرباح عالية يمكن أن تلفت نظر تلك الجهات، ومن السياسات التي يمكن أن تخفض الربح، هي الشطب السريع للموجودات الرأسمالية والموجودات غير الملموسة، وتحميل مصاريف الإعلان

[1] سعود محمد دعيج الركيبي ، مرجع سبق ذكره، ص 68.

[2] Holthausen Robert W, et al, **Annual bonus schemes and the manipulation of earningsm**, Journal of Accounting and Economics, Vol 19, N^0 1, 1995, pp 29-74.

ونفقات البحث والتطوير فوراً على حساب المصاريف للسنة التي حدث فيها، واستخدام طريقة المجهودات الناجحة في المحاسبة عن تكاليف استكشاف النفط والغاز، وكما هو معروف فإن طريقة المجهودات الناجحة تواجه العديد من الانتقادات على الرغم من الحلول التي وضعتها تلك الطريقة مقارنة بالطريقة الإيرادية والطريقة الرأسمالية.

من الممكن ممارسة إدارة الأرباح في ظل طريقة المجهودات الناجحة عن طريق اعتبار الآبار المنتجة آبار منتجة بصورة غير اقتصادية، وبذلك اعتبارها مصاريف إيراديه تدرج ضمن قائمة الدخل، بدلاً من عدها مصاريف رأسمالية تدرج في قائمة المركز المالي، كما أن الاعتبارات الضريبية على الأرباح مثل استخدام طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (FIFO) للمحاسبة عن المخزون في الولايات المتحدة الأمريكية، تمثل حافز آخر لتبني مثل هكذا إجراء[1].

كما قد تلجأ الإدارة إلى تخفيض الأرباح المعلنة قبل تاريخ ممارسة خيار شراء الأسهم لتحقيق أغراض خاصة، حيث أن تخفيض الأرباح يؤدي إلى انخفاض سعر ممارسة خيار شراء الأسهم نتيجة انخفاض سعر السهم[2].

2-3-2 استراتيجية زيادة الأرباح

إن هذا النوع من الاستراتيجية لممارسات إدارة الأرباح يخضع وبشكل كبير لحكم الإدارة، فبموجب هذه النوع تقوم الإدارة بالتلاعب في الدفاتر المحاسبية لتوليد أرباح قد تكون وهمية وذلك من خلال تعجيل الاعتراف بالإيراد وتسجيله قبل اكتسابه فعلاً، إلا أنه من الصعوبة بمكان على البائع التقرير عن توقيت اكتساب الإيراد خاصة إذا كان على البائع أداء التزامات مؤجلة أو عندما يحتفظ المشتري بحق إعادة البضاعة، الأمر الذي يدفع بالعديد من المراقبين لمجتمع الأعمال إلى الاعتقاد بأن النمو الاقتصادي الثابت في عقد التسعينات دفع بالشركات وبشكل تدريجي إلى تبني سياسات غير متحفظة بشأن الاعتراف بالإيراد[3].

كما قد يتم تضخيم الأرباح عن طريق تأجيل الاعتراف بالمصاريف التي تخص السنة الحالية وتحميلها على عدد من السنوات القادمة بدلاً من تحميلها على أرباح السنة التي حدثت فيها للحصول على أرباح أكثر أو أقل حسب المصلحة، أو عن طريق إدراج مصاريف غير متكررة ضمن المصاريف العادية التي تخص النشاط الجاري وأخيراً خفض معاشات التقاعد بالنسبة للشركة التي تعمل في أسواق تشهد ارتفاعاً في الأسعار[4].

---

[1] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي مرجع سبق ذكره، ص ص 60-61.

[2] Terry Baker, et al, **stock Option Compensation and Earnings Management Incentives**, Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol 18, N^{0}4, 2003, pp 557-581.

[3] Beatty Anne L, et al, **Earnings Management to Avoid Earnings Declines across Publicly and Privately Held Banks**, *The Accounting Review*, Vol 77, N^{0}3, 2002, pp 547-570.

[4] Eli Bartov, Partha Mohanram, **Private Information, Earnings Manipulations and Executive Stock Option Exercises**, The Accounting Review, Vol 79, N^{0}4, 2004, pp 889-920.

2-3-3 استراتيجية تخفيف التقلبات (تمهيد الأرباح)

تمهيد الربح هو تسوية مقصودة للأرباح المحاسبية بهدف الوصول إلى المستوى أو الاتجاه المرغوب الذي يعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الأرباح إلى الحد الممكن أو المسموح به من خلال مجموعة من الآليات التي يتم عن طريقها تخفيض الأرباح في الفترات التي ترتفع فيها بشكل ملحوظ وزيادتها في الفترات التي تنخفض فيها بشكل كبير في حدود المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لأغراض الحد من درجة المخاطرة المصاحبة لهذه لظاهرة التقلبات في الأرباح المحاسبية، ومن ثم زيادة القيمة السوقية للشركة في الأجل الطويل وبالتالي تحقيق مصلحة الملاك وزيادة قدرة مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وزيادة الثقة في هذا التنبؤ[1].

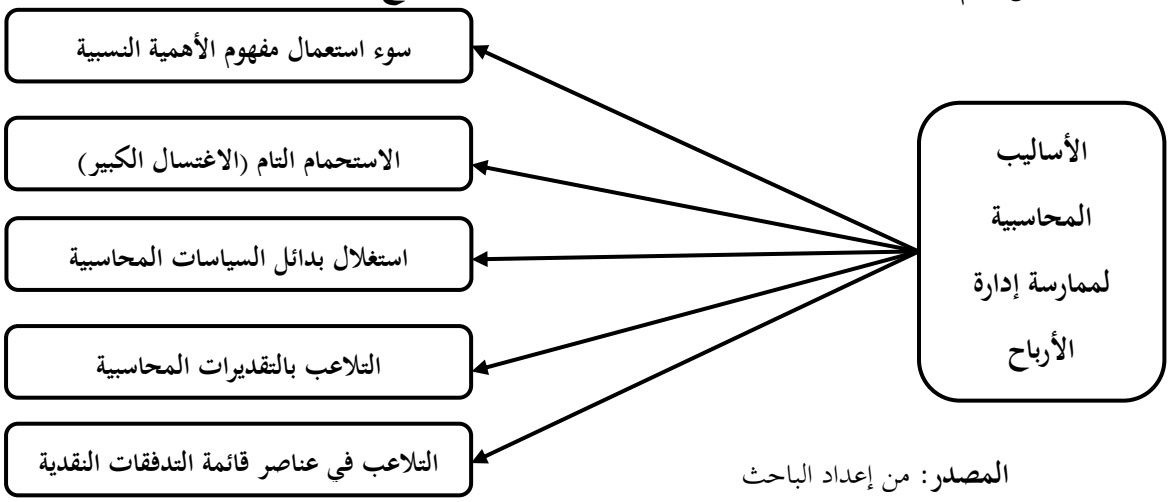
المبحث الثالث: الأساليب المحاسبية لممارسات إدارة الأرباح

في 28 سبتمبر 1998 أشار رئيس هيئة الأوراق المالية الأمريكية (Arthur Levitt) إلى أن العادة الواسعة الانتشار، وقليلة التحدي هي "إدارة الأرباح" وألمح إلى أنها ممارسة للعبة الإيماءات والغمازات (Nods and Winks)، وأن المحاسبة تشهد فساداً وإفساد واختصاراً في المعلومات، وأمنيات كثيرة غير منفذة، والتي لم تنجح إلى اليوم في إعطاء تمثيل دقيق وصحيح.

وأن السبب الرئيس لممارسات إدارة الأرباح هو المرونة في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاماً، وهذا ما أشار إليه العديد من الباحثين في أن الجانب الأكثر شيوعاً من أساليب إدارة الأرباح ينطوي ببساطة إلى استعمال المرونة التي توجد في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما[2].

وهناك أساليب عدة التي قد تستخدمها الإدارة عند قيامها بممارسات إدارة الأرباح، والتي تهدد سلامة ومصادقيه وشفافية التقارير المالية، والتي يمكن تحديدها وفقاً للشكل الآتي:

الشكل رقم (2-3) الأساليب المحاسبية لممارسة إدارة الأرباح



المصدر: من إعداد الباحث

[1] محمد ابراهيم محمد حسن، **مؤشر مقترح لتصنيف الشركات غير المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية طبقاً لجودة الأرباح المحاسبية: دراسة تطبيقية**، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 4، جامعة عين شمس، مصر، 2012، ص 214.

[2] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي مرجع سبق ذكره، ص56.

1-3 سوء استعمال مفهوم الأهمية النسبية

لقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) الأهمية النسبية بأنها مقدار الإغفال أو الانحراف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه خلال الانحراف، أي بمعنى آخر تعتبر المعلومات المالية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المالية المأخوذة من القوائم المالية، كما تعتمد الأهمية النسبية على حجم الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو عرضه بصورة خاطئة[1].

كما عرفته لجنة معايير التدقيق الدولية في معيار التدقيق الدولي (320) بأن الأهمية النسبية ما هي إلا إطار لإعداد أو عرض المعلومات المالية في ضوء الشروط الآتية[2]:

- تّعد المعلومات مادية (هامة) إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرارات التي يتخذها مستخدمو التقارير المالية؛
- حجم الضرر أو الخطأ وظروف حذفه أو انحرافه.

كما عرف المعيار الأمريكي (SAS 47) الأهمية النسبية بأنها " قيمة السهو أو التحريف الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي يجعل من الممكن في ضوء الظروف المحيطة أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات، نتيجة لهذا السهو أو التحريف[3].

تكمن المشكلة في الأهمية النسبية في افتقارها إلى تعريف محدد فمعظم التعاريف تؤكد على دور المحاسب في تحديد ما هو مادي أو غير مادي، ويتم انتهاك هذا المفهوم عن طريق التعمد في تسجيل الأخطاء أو تجاهل الخطأ في القوائم المالية تحت افتراض أنها ليس لها أثر كبير أو معنوي أو مادي على عملية اتخاذ القرار[4].

تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف المحددة، كما تعتمد على الحكم الشخصي للمحاسب، فالمبالغ التي تكون مهمة في شركة معينة، قد تكون غير مهمة في شركة أخرى كبير ة الحجم مقارنة بالشركة الأولى، فالاعتماد على الحكم الشخصي للمحاسب وعدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاماً، كذلك من غير المناسب التسبب في الحياد عن أو ترك الحياد بدون تصحيح، وإلا نكون بصدد عملية إدارة الأرباح.

2-3 الاستحمام التام (الاغتسال الكبير)

يُعد من التطبيقات الفظة لإدارة الأرباح والتي تتخطى حدود المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فعلى سبيل المثال في سنة سيئة قد تقرر الشركة تخفيض الأصول بطريقة البيع بالجملة، فهي على أية حال سنة رديئة، حيث لم

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2009، ص 289.

[2] منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة، **استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية**، مجلة تنمية الرافدين، العدد 29، جامعة الموصل، العراق، 2007، ص 173.

[3] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA,) **, Audit risk and Materiality in Conducting an audit Statement on Auditing Standards 47**, AICPA, New York, 2003, pp 2-46.

[4] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي مرجع سبق ذكره، ص60.

تحقق توقعات الأرباح، وتتضمن بذلك نظرة ضمنية وهي أنه لن يكون هناك جزاءات اضافية في حالة جعل السنة أسوأ مما ليه الحال، أو كما يقال بالعامية بالمرة، حيث يتم التخلص من كل الأصول التي تحقق خسائر، وبتخفيض الأصول في هذه السنة الرديئة، من خلال –الاستحمام التام– فإنه يمكن تنظيف الميزانية وجعلها متحفظة بصفة خاصة، وبهذا الإجراء فإن المصروفات سوف تنخفض في السنوات المستقبلية[1].

كما أن هناك استخدام واسع من الشركات لنفقات إعادة الهيكلة من أجل تنظيف قائمة المركز المالي وبذلك تستعمل مصطلح الاغتسال الكبير أو الاستحمام التام، فالإغراء بالنسبة لإدارة الشركات هو من أجل المبالغة في هذه التكاليف، وذلك لأن المستثمرين سينظرون إلى ما بعد الخسارة لمرة واحدة، ويركزون فقط على الأرباح المستقبلية.

إن تضخيم نفقات إعادة الهيكلة هو من أجل تخفيض الموجودات وبالتالي تقليل المصاريف في المستقبل سوف يؤخذ بنظر الاعتبار من المحللين الماليين والمستثمرين في سنة حدوثها، إلا أنهم سيركزون على الأرباح المستقبلية.

تلجأ الشركات إلى هذه الاستراتيجية في حالات معينة، ولا سيما في المدد المالية المعروفة بالكساد، وتكون الشركات الأخرى في الصناعة نفسها قد أعلنت عن أرباح غير جيدة، فتستغل الشركة هذه الفرصة للتخلص من بعض المصاريف من خلال تحميلها وتعظيم خسارتها في السنة الحالية، وخاصة عندما تكون الشركة في وضع سيئ، ولم تحقق أهدافها في بلوغ مستوى الأرباح المتوقعة من المحللين الماليين، فتتخذ قرارات مخفضة للأرباح من خلال تأجيل الاعتراف ببعض الإيرادات، وتحميل المدة بمصاريف مستقبلية، أو تسريع إعدام الديون، وهذا ما يعرف بالتخلص من كل الخسائر في سنة رديئة[2].

3-3 استغلال بدائل السياسات المحاسبية

نظراً لأهمية السياسة المحاسبية داخل الشركة ومن أجل زيادة وتعزيز ملاءمة وموثوقية البيانات المنشورة في القوائم المالية، ولزيادة درجة وقابلية القوائم المالية لنفس الشركة من فترة لأخرى والمقارنة بين الشركات المختلفة لنفس الفترة، جاء المعيار المحاسبي الدولي (IAS8) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

إذ تمثل السياسات المحاسبية مجموعة من المبادئ المحددة والأسس والطرائق والإجراءات التي تطبقها إدارة الشركة أو تستخدمها كقواعد للمعالجات المحاسبية للعمليات اليومية التي تقوم بها، أو لضبط عرض المعلومات المحاسبية في تقاريرها المالية.

حيث يتضمن استغلال فرص اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة، أو التحول من طريقة أو سياسة متعارف عليها إلى طريقة أو سياسة أخرى، مثل تغيير طرائق تقييم المخزون السلعي من طريقة التكلفة

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص ص 74-75.

[2] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي مرجع سبق ذكره، ص57.

الوسطية المرجحة إلى طريقة (FIFO) أو العكس، أو تغيير طريقة اهتلاك الأصول غير الجارية من طريقة الاهتلاك الخطي إلى طريقة الاهتلاك حسب عدد الوحدات المنتجة، أو معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها مصاريف إيراديه.

لذا فإن إدارة الشركات قد تلجأ في بعض الأحيان إلى تغيير السياسات المحاسبية أو الإجراءات المحاسبية في حدود المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، من أجل ممارسة إدارة الأرباح.

وفقاً للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أن هناك خصائص ثانوية أو معزِزة للمعلومات المحاسبية هي الثبات والمقارنة، حيث يشير الثبات إلى استخدام نفس الطرق لنفس العناصر، إما من فترة لأخرى ضمن الشركة المعدة لهذه التقارير المالية أو ضمن فترة واحدة عبر الشركات، وبالتالي فإن الحالات التي يسمح فيها للشركة بتغيير سياسة محاسبية معينة نحو سياسة محاسبية أخرى وذلك حسب ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي (IAS8) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" فقط في الحالات التالية[1]:

- إذا تطلب معيار أو تفسير معين هذا التغيير؛ أو
- إذا تطلب قانون تشريعي محلي هذا التغيير؛ أو
- إذا أدى هذا التغيير إلى زيادة موثوقية وملاءمة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية للشركة.

عندما يتم التغيير في السياسة المحاسبية بناءاً عن التغيير في السياسة المحاسبية الناتجة عن التطبيق الأولي لمعيار محاسبي أو تفسير معين، أو بناءاً على متطلبات معيار محاسبي جديد، على الشركة معالجة آثار هذا التغيير في أثناء المدة الحالية، وتتم هذه المعالجة عن طريق إعادة عرض المعلومات المقارنة عند تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة إلا إذا كان التطبيق غير عملي.

4-3 التلاعب بالتقديرات المحاسبية

نتيجة لظروف عدم التأكد والشكوك الموروثة في الأنشطة التجارية، لا يمكن قياس العديد من عناصر وبنود القوائم المالية بدقة، ولكن يمكن تقديرها فقط، ويشمل هذا التقدير الأحكام التي تقوم على معلومات حديثة ومتوفرة وموثوق به إلى حد ما، ومن أمثلة هذه التقديرات:

- تقدير القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية؛
- تقدير الديون المعدومة والمخصصات المختلفة؛
- تقدير العمر الإنتاجي أو النمط المتوقع لاهتلاك الأصل وقيمته التخريدية؛
- تقدير الالتزامات المرتبطة بالدعاوي القضائية على الشركة.

على هذا الأساس يمكن أن تستعمل إدارة الشركة هذه التقديرات لممارسة إدارة الأرباح إما بتعديل التقديرات السابق إعدادها في السنوات السابقة إما بالزيادة أو بالنقصان مما يؤثر على رقم الربح المفصح عنه فعلى

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 136.

سبيل المثال، المخصصات هي عبارة عن تقدير للخسائر المتوقع حدوثها تطبيقاً لمبدأ المحاسبي الخاص بالحيطة والحذر، وهنا تستطيع الإدارة استخدام تلك المخصصات للتأثير على الأرباح، حيث أن تخفيضها يؤدي إلى زيادة الأرباح، وزيادتها تؤدي إلى تخفيض الأرباح.

كما أن معالجة التغيرات في التقديرات المحاسبية لا تحتاج إلى تعديلات في القوائم المالية المنشورة سابقاً وتتم معالجتها محاسبياً في مدة التغيير، وإذا تأثرت بها أكثر من مدة مالية تتم معالجتها في مدة التغيير وفي المستقبل[1].

كذلك من أسباب لجوء مدراء الشركات لهذه الطريقة هو وجود نسب مديونية عالية، وذلك لتجنب التأخر في سداد أقساط الديون حيث ترتبط ممارسة إدارة الأرباح في هذه الحالة بحوافز ومكافآت ومزايا المديرين[2].

5-3 التلاعب في عناصر قائمة التدفقات النقدية

تهدف قائمة التدفقات النقدية إلى تحليل التغيرات الحاصلة في النقدية، إلى تفسير كيفية تشكل هذه النقدية، كما هو الشأن بالنسبة لقائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) الذي يفسر تشكل النتيجة[3].

كما أن معلومات التدفقات النقدية للشركة مفيدة لتزويد مستخدمي التقارير المالية بالأساس لتقييم قدرة الشركة على توليد النقدية وما يعادلها، فالقرارات الاقتصادية التي تتخذ من قبل مستخدمي التقارير المالية تتطلب تقييماً لقدرة الشركة على توليد النقدية وما يعادلها وعلى توقيتها ودرجة تأكيد عملية توليدها[4]، وتصنف هذه القائمة التدفقات النقدية إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويمكن للإدارة ممارسة ظاهرة إدارة الأرباح من خلال إعادة تبويب عناصر قائمة التدفقات النقدية للتأثير على الأداء الحقيقي للشركة، ومن أساليب إدارة الأرباح في قائمة التدفقات النقدية الآتي[5]:

- يقوم المحاسب بتصنيف المصاريف التشغيلية، باعتبارها مصاريف استثمارية أو تمويلية أو العكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية بقائمة التدفقات النقدية؛

- تستطيع كذلك الشركة دفع تكليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛

- تتوافر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية

---

[1] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي مرجع سبق ذكره، ص 71.

[2] Rong Ruey Duh, et al, **Reversing an impairment loss and earnings management: The role of corporate governance**, The International Journal of Accounting, Vol 44, N^{0}2, 2009, p p 113-137.

[3] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 164.

[4] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص 592.

[5] حسن فليح القطيش، فارس جميل الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، جامعة بغداد، العراق، 2011، ص ص 368-369.

وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة لعمليات غير مكتملة أو نتيجة للتخلص منه، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير المكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الربح الصافي.

- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة العناصر غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للشركة باعتبارها أسهماً تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ بها.

المبحث الرابع: نماذج الكشف عن إدارة الأرباح

على الرغم من أن عملية قياس ممارسات إدارة الأرباح تتصف بالصعوبة، وذلك لكونها تعكس تصرفات الإدارة التي تهدف في محاولة لتحقيق منافعها الذاتية والمتمثلة في تعظيم مكافآتها المرتبطة بحجم الأرباح المحققة، غير أن هناك العديد من النماذج والأساليب الاحصائية الذي قدمها الأدب المحاسبي لقياس والكشف عن ممارسات الإدارة لظاهرة إدارة الأرباح، وقد أشارت العديد من هذه النماذج على أهمية استخدام أساس الاستحقاق في الكشف عن إدارة الأرباح.

كما أن الأرباح المحاسبية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق هي أفضل مقياس لأداء الشركات إلا أن سوء استخدام الإدارة للحرية الممنوحة لها في تطبيق أساس الاستحقاق قد يجعل من رقم الربح المحدد وفقاً لهذا الأساس غير معبر عن حقيقة أداء الشركة[1].

وفي هذا الصدد قدم الفكر المحاسبي مجموعة من الدراسات والنماذج التي تهدف لقياس مقدار التلاعب في الأرباح المحاسبية المعدة وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي، وفيما يلي سيتم عرض أهم النماذج المستخدمة من قبل الباحثين في اختبار وجود ممارسات إدارة الأرباح كالآتي[2]:

1-4 نماذج ركزت على التفرقة بين الاستحقاق الاختياري والاستحقاق غير الاختياري

عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) الاستحقاق على أنه "عملية محاسبية للاعتراف بالأحداث والظروف غير النقدية عند حدوثها، وعلى وجه الخصوص يتطلب الاستحقاق الاعتراف بالإيرادات

[1] ابراهيم مبارك الرفاعي، **جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية**، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 74، الجزء 2، جامعة القاهرة، مصر، 2009، ص 289..

[2] للمزيد أنظر:

- James Miller E, **The Miller Ratio (MR): A Tool For Practitioners And Regulators To Detect For The Possibility Of Earnings Management (EM)**, Journal of Business & Economics Research, Vol 7, N^0, 2009, p p 79-90.

- Peasnell, K. V, et al, **Detecting earnings management using cross-sectional abnormal accruals models**, Accounting and Business Research, Vol 30, N^0 4, 2000, p p 313-326.

-عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي مرجع سبق ذكره، ص ص 77- 88.

والزيادات ذات العلاقة بالموجودات، والمصاريف والزيادة ذات العلاقة بالمطلوبات على أساس مبالغ يتوقع لها أن تقبض أو تدفع عادة على شكل نقد بالمستقبل".

يُعد مدخل المستحقات من أكثر المداخل استخداماً من قبل الباحثين لقياس ممارسات إدارة الأرباح التي تقوم بها إدارة الشركات، وذلك لكون الأساس المستخدم في المحاسبة المالية والمعتمد بشكل أساسي هو أساس الاستحقاق المحاسبي، الذي يقوم على مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات التي تخص المدة الحالية، إلا أنه بسبب الانتقادات الموجه لهذا الأساس الذي يتطلب من المحاسب الكثير من التقدير والاجتهاد الشخصي، ولا سيما في مجال حساب الاهتلاك وتقدير المخصصات والاختيار فيما بين طرق تقويم المخزون، فإنه يتيح الفرصة لإدارة في الاختيار والتقدير والحكم الشخصي واستغلال هذه الفرصة لممارسة إدارة الأرباح والتأثير على مبلغ الربح المتحقق[1].

4-1-1 نموذج (De Angelo 1986)

وضعت De Angelo نموذجاً للمستحقات الاختيارية يختلف عن نموذج إجمالي المستحقات في سنة حدوث t، يقاس بواسطة إجمالي المستحقات A_{t-1}، والمستحقات غير الاختيارية NDA_t، أما إجمالي مستحقات المدة السابقة TA_{T-t} فتقاس بواسطة إجمالي الأصول A_{t-2}، وكما هو موضح في المعادلة الآتية:

$$NDA_t = TA_{t-1} / A_{t-2}$$

إذ أن:

NDA_t: المستحقات غير الاختيارية في سنة الحدوث t التي تقاس بواسطة إجمالي الأصول.

A_{t-1}: إجمالي الأصول السنة السابقة لسنة القياس t-1.

TA_{T-t}: إجمالي مستحقات المدة السابقة.

ويؤخذ على هذا النموذج أنه يفترض أن كل تغير في إجمالي المستحقات عبر الفترات يرجع إلى الاستحقاقات الاختيارية فقط بسبب أن الاستحقاقات غير الاختيارية تبقى ثابتة عبر الفترات.

4-1-2 نموذج (Healy 1989)

نموذج Healy للمستحقات الاختيارية NDA_t، حيث يعتبر هذا النموذج من أبسط النماذج لقياس مستوى ممارسة الإدارة لظاهرة إدارة الأرباح، بافتراض أن الاستحقاقات غير الاختيارية تساوي صفر أي غير موجودة وبالتالي فإن إجمالي الاستحقاقات عبارة عن الاستحقاقات الاختيارية فقط.

يعني أن إجمالي المستحقات تقاس بواسطة إجمالي الأصول A_{t-2} في المدة المقدرة، وبذلك فإن المستحقات الاختيارية تقاس في المعادلة أدناه:

$$NDA_t = 1/n\sum(TA_y/A_{y-2})$$

[1] المرجع نفسه، ص 74.

إذ أن NDA_t هي المستحقات غير الاختيارية في السنة t، وتقاس بواسطة إجمالي الأصول، n عدد السنوات المقدرة خلال المدة، y هو السنة الأخيرة للسنوات ضمن المدة المقدرة، أما الجزء المتعلق بالمستحقات الاختيارية فيختلف عن إجمالي المستحقات في سنة الحدوث، والذي يقاس بواسطة NDA_t و A_{t-1}.

4-1-3 نموذج (Jones 1991)

إن الهدف الرئيسي لنموذج Jones هو الرقابة على أثر التغيرات في الظروف الاقتصادية للشركة عند حساب المستحقات غير الاختيارية، ويقوم الأنموذج على فرض أساسي هو أن الايرادات تمثل استحقاقاً غير اختياري، أي أنها لا تستخدم في إدارة الأرباح، أما إذا تم إدارة الأرباح من خلال تعديل الإيرادات فسيؤدي ذلك إلى خطأ في التقدير، وبالتالي سيحذف الأنموذج جزءًا من الأرباح التي تم إدارتها من مؤشر الاستحقاق غير الاختياري، والتي يمكن حسابها بالمعادلة التالية:

$$NDA_t = a_1(1/A_{t-1}) + a_2(\Delta REV_t / A_{t-1}) + a_3(PPE_t/A_{t-1})$$

إذ أن:

NDA_t: المستحقات غير الاختيارية في سنة الحدوث t التي تقاس بواسطة إجمالي الأصول.

ΔREV_t: التغير في إيرادات السنة الحالية عن إيرادات السنة السابقة.

PPE: إجمالي الأصول الثابتة في نهاية السنة t.

A_{t-1}: إجمالي الأصول السنة السابقة لسنة القياس t-1.

$a_1\ a_2\ a_3$: مقاييس خاصة بكل شركة.

ويتم حساب هذه المقاييس الخاصة بهذه الشركات بواسطة المعادلة التالية:

$$A_t/A_{t-1} = a_1(1/A_{t-1}) + a_2(\Delta REV_t / A_{t-1}) + a_3(PPE_t/A_{t-1}) + E_t$$

إذ أن:

$a_1\ a_2\ a_3$ تمثل OLS المقدرة لـ $a_1\ a_2\ a_3$، أما E_t في الجزء المتبقي من المستحقات الاختيارية من إجمالي المستحقات.

4-1-4 نموذج (Jones 1995 المعدل)

يقوم هذا الأنموذج على استبعاد الميل الحدسي في أنموذج Jones الأصلي في قياس المستحقات الاختيارية باستخدام الايرادات، يتم تقدير الاستحقاق غير الاختياري بموجب المعادلة الآتية:

$$NDA_t = a_1(1/A_{t-1}) + a_2[(\Delta REV_t - \Delta REC_t / A_{t-1})] + a_3(PPE_t/A_{t-1})$$

إذ أن:

ΔREV: التغير في الذمم المدينة بين السنة الحالية والسنة السابقة.

يتم بعد ذلك تتبع نفس إجراءات حساب المستحقات الاختيارية المستخدمة في الأنموذج السابق، وقد اعتمد أكثر الباحثين على نموذج Jones المعّدل في حساب المستحقات الاختيارية لأنه يقلل من الأخطاء في

الأنموذج السابق، إذ إضافة التغير في الذمم المدينة يعكس مدى تدخل الإدارة لممارسة إدارة الأرباح في شركاتها من خلال التلاعب بالمبيعات الآجلة، والتي تكون أكثر عرضة لمجالات التلاعب وتدخل الإدارة في المبيعات النقدية، وهذا ما يمثل تدخل الإدارة في عمليات القياس المحاسبي من خلال مبدأ الاعتراف بالإيراد[1].

4-1-5 نموذج (Dechow, Sloan, and Sweeney 1995)

تم صياغة هذا النموذج في ضوء نماذج المستحقات الاختيارية السابقة، كما هو موضح بالمعادلة أدناه:

$$TA_t = (\Delta CA_t - \Delta CL_t - \Delta Cash_t - \Delta DCL_t - DEP_t)/ A_{t-1}$$

إذ أن:

TA_t: المستحقات الاجمالية في السنة t.

ΔCA: التغير في الأصول المتداولة.

$\Delta Cash$: التغير في النقد ومكافئات النقد.

ΔCL: التغير الالتزامات المتداولة.

ΔDCL: التغير في الديون قصيرة الأجل الداخلة ضمن الالتزامات المتداولة.

DEP: مصاريف الاهتلاك ومصاريف إطفاء الأصول غير ملموسة.

A: إجمالي الأصول.

4-1-6 نموذج (Kothari, et al, 2005)

قدم (Kothari, et al) طريقة لتقدير المستحقات من خلال ربطها بأداء الشركة في الماضي والحاضر، وبذلك استطاع تقديم استطاع تقديم نموذج مطور يعتمد على الربط بين المستحقات والعائد على الأصول (ROA) كمقياس لأداء الشركة[2].

ويتم تقدير المستحقات غير الاختيارية وفقا لهذا النموذج كالآتي:

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

إذ أن:

ROAijt: العائد على الأصول الشركة (i) التي تنتمي إلى القطاع (j) خلال الفترة (t-1)، والذي يساوي نسبة بين الربح الصافي وإجمالي الأصول في بداية الفترة.

4-2 نماذج ركزت على الاستحقاق قصير الأجل والاستحقاق طويل الأجل

ظهرت حديثاً بعض النماذج للتنبؤ بقيام الإدارة بممارسات ظاهرة إدارة الأرباح، ركزت هذه النماذج على الاستحقاق قصير الأجل ومن بين هذه النماذج (نموذج Visvanathan 2006، نموذج Chou, et al 2006، نموذج نسبة ميلر Miller Ratio 2007).

---

[1] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 79.

[2] كهينة شاوسي، **إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2016، ص 111.

4-2-1 نموذج (Visvanathan 2006)

يبين (Visvanathan) أن إجمالي الاستحقاق يتكون من استحقاق طويل الأجل مثل (الاهتلاك والضرائب المؤجلة) والاستحقاق قصير الأجل مثل (التغير في المخزون، التغير في المدينون، التغير الدائنون، التغير في الالتزامات المستحقة، التغير في الضرائب المستحقة، التغير في عناصر الأصول والخصوم المتداولة الأخرى).

ومن ثم يؤثر الاستحقاق على أرصدة معينة من الميزانية وينعكس على الأصول المتداولة و/أو الخصوم المتداولة ولذلك يمكن معرفة مدى الاستحقاق للتلاعب في الأرباح في الأجل القصير من خلال التغير في عناصر الأصول والخصوم المتداولة، ومن ناحية أخرى فإن التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية والذي يعتبر قياساً بديلاً للأداء لا يتأثر بالاستحقاق فإنه يعد أقل قابلية للتلاعب من صافي الدخل المعد وفقاً لأساس الاستحقاق[1].

4-2-2: نموذج (Chou, et al 2006)

بني هذا النموذج على أساس أن الإدارة من السهل عليها التلاعب في الأرباح باستخدام الاستحقاق قصير الأجل، حيث تختار السياسات المحاسبية التي يكون لها التأثير المرغوب في الأجل القصير للسياسات المحاسبية التي يترتب عليها تسويات للأصول قصيرة الأجل مثل: التغير في أرصدة حسابات المدينين[2].

4-2-3 نموذج نسبة ميلر (2007 Miller Ratio)

سيتم التطرق إلى هذا النموذج بالتفصيل في الفصل الرابع (أنظر الفصل الرابع).

4-3 نماذج أخرى للكشف عن إدارة الأرباح

هناك العديد من النماذج تم استعمالها في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح نذكر منها[3]:

4-3-1 نموذج الشبكات العصبية

هناك ثلاثة أنواع من الخلايا العصبية وكل منها يستخدم في حل نوع معين من المشكلات، وتقسم هذه الخلايا إلى ثلاثة أنواع رئيسية وعلى النحو التالي:

4-3-1-1 الخلايا العصبية التنبؤية

تستخدم هذه الخلايا للتنبؤ بقيمة أحد الظواهر اعتمادا على القيمة المحددة لظواهر أخرى مرتبطة بها، وكمثال على هذا الشكل من الخلايا يتم إدخال المدخلات التالية:

للتنبؤ بالأرباح المستقبلية للشركة
- الأرباح الحالية التي تحققها الشركة.
- بيانات النمو الاقتصادي للشركة.
- بيانات النمو الخاصة بالصناعات.
- بيانات اقتصادية عامة.

---

[1] Visvanathan G, **An empirical investigation of closeness to cash' as a determinant of earnings response Coefficients**, Accounting and Business Research, Vol 36, N^0 2, 2006 ,p p 109-120.

[2] محمد الطيب علي شريف، مرجع سبق ذكره، ص 60.

[3] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 79.

وتستخدم مثل هذه الخلايا في حالات التنبؤ في أسواق رأس المال.

4-3-1-2 الخلايا العصبية التبويبية

تستخدم هذه الخلايا لتبويب أحد البنود وتحديد المجموعة التي ينتمي إليها البند وكمثال على هذه البنود استخدام القوائم المالية لمعرفة ها تصنف الشركة ضمن الشركات التي تعاني من عسر مالي أم تصنف ضمن الشركات التي لا تعاني من ذلك.

4-3-1-3 الخلايا العصبية المرتبطة بالحلول المثلى

تستخدم هذه الخلايا في تخصيص الموارد بطريقة مثلى بما يحقق أقصى أرباح ممكنة، ويطلق عليها بالشبكات الخاصة باستغلال الموارد الخاصة.

وتتمثل معادلة الشبكة العصبية بما يأتي:

Fismat = genfiis2 (X in, X out, raduis).....1

إذ أن:

Fismat: تقدير حالات الاحتيال في القوائم المالية.

X in: تشير إلى بيانات المدخلات (النسب والمؤشرات المالية).

X out: تشير إلى بيانات المخرجات (التنبؤ بحالات الاحتيال).

Raduis: تشير إلى مدى تأثير مركز الشبكة العصبية على كل متغير.

وتمثل بيانات مخرجات الشبكة العصبية (X out) من عنقودين رئيسيين يمثل أحدهما الحالات التي بها احتيال، والثاني يمثل الحالات التي ليس بها احتيال، وتحدد هذه البيانات بواسطة دالتين لكل متغير من متغيرات المدخلات (X in) وذلك كما توضحه المعادلة 2 على النحو التالي:

إذا كانت B*Y, A*X

فإن:

$$Z = P * X + q * Y + r$$

وتشير متغيرات المعادلة إلى:

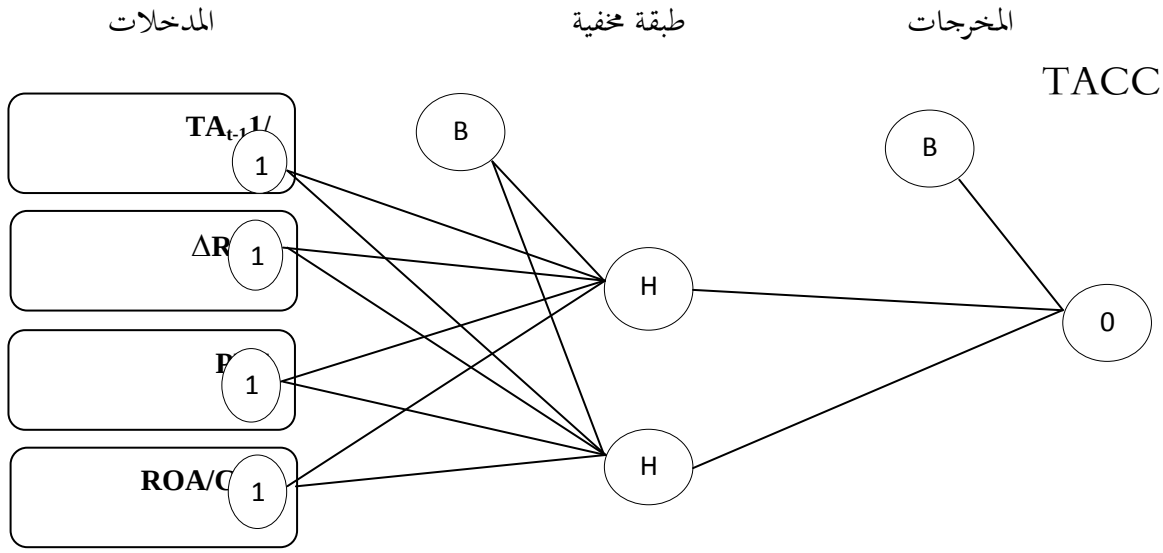
A, B: تشير إلى متغيرات المخلات.

P, q , r : تشير إلى متغيرات الثوابت التي تم تقديرها بواسطة الأنموذج.

Z: تشير إلى متغيرات الخرجات (حالات الاحتيال)، وهي تمثل دالة خطية لمجموعة من المتغيرات السابقة.

ومن الممكن استخدم الشبكات العصبية في الكشف عن إدارة الأرباح عن طريق المستحقات الاختيارية، ففي دراسة قام بها Hoglund 2010 استخدم فيها الشبكات العصبية في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، فقد تضمنت الدراسة تقدير للمستحقات الاختيارية باستخدام الشبكات العصبية. وفي أدناه تصميم لشبكة عصبية.

الشكل رقم (2-4) شبكة عصبية



المصدر: عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، دار غيداء للنشر والتوزيع، العراق، 2015، ص 83.

4-3-1 قانون بنفورد

إن قانون بنفورد نظرية رياضية تخصص احتمالات للأرقام المفردة حسب الموقع، والتحليل الرقمي هو الأداة التي تحلل التكرارية أو الأنماط الشاذة في البيانات، إن الفرضية الضمنية لهذه الطريقة عي أن أرقام البيانات إن الفرضية الضمنية لهذه الطريقة هي أن أقام البيانات التي تنشر بصدق ستتوافق مع الترددات الرقمية المتوقعة بقانون بنفورد[1].

تستند فكرة قانون بنفورد (Frank Benford) إلى أن الرقم 1 يرد في بداية الصفقات أكثر من الرقم 2 بينما الأخير يرد بنسب أكبر من الرقم 3، وهكذا حتى الرقم 9، وقد قام بنفورد باختبار هذه النظرية من خلال دراسة 20.229 مجموعة من الأعداد التي تضمنت إحصاءات لعبة البيسبول، وأسعار سوق الأوراق المالية، سكان المدن، معدلات الوفاة، بيانات التكلفة ...إلخ، ومن بين البيانات التي تناولها بنفورد بيانات ترتبط بالجانب المحاسبي، على سبيل المثال بيانات التكلفة كما ذكرها بنفورد، والبعض الأخر لا يرتبط بالجانب المحاسبي ويمكن الاستفادة منها في التخصصات علمية أخرى.

ففي الجانب المحاسبي تم استخدام عمودين فقط من قانون بنفورد، وهناك دواعي وأسباب عدة لاختيار تلك الأعمدة، ومن خلال الاطلاع على البحوث الخاصة بهذا الشأن، تبين أن العمود الأول يستخدم في حالة اختبار وجود تلاعب أو احتيال والمتمثل بإدارة الأرباح أو أي نوع آخر من الاحتيال والتلاعب، فقد استخدمت بيانات العمود الأول في الكشف عن إدارة الأرباح، أما العمود الثاني يستخدم في حالة توفر دليل بأن هناك عملية

[1] محمد نواف عابد، **استخدام قانون بنفورد في اكتشاف عمليات ادارة الأرباح دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين**، مجلة جامعة الأقصى للعلوم الانسانية، المجلد 22، العدد 2، جامعة الأزهر، فلسطين، 2018، ص 199.

تلاعب أو احتيال ناتج عن عملية تقريب أو زيادة في الأصفار للأعداد المثبتة في السجلات، إذ أن الأشخاص الذين يمارسون التلاعب والاحتيال قد يقومون بتسجيل مبالغ متشابهة لتلك المثبتة في السجلات المحاسبية، فعلى سبيل المثال يتم تحويل العدد 5000 إلى 50000 أو أكثر أو بالعكس، وبذلك يتعين على المدقق استخدام العمود الثاني في قانون بنفورد، حيث يعتمد قانون بنفورد على مجموعة من الاحتمالات تظهر في المعدلات أدناه:

$$\text{Prob (D1=d1)} = \log\left(1+\frac{1}{d1}\right):\ d1 \in (1.2.3 \ldots .9) \qquad (1.1)$$

$$\text{Prob (D2=d2)} = \sum_{d1=9}^{9} \log\left(1+\frac{1}{d2d2}\right):\ d2 \in (0.1.2.3 \ldots .9) \qquad (1.2)$$

$$\text{Prob (D1D2} = \text{d1d2)} = \log\left(1+\frac{1}{d2\ d2}\right):\ d2 \in (10.11.12. \ldots .99) \qquad (1.3)$$

إذ أن:

Prob: تمثل احتمال حدوث المشاهدة.

D1: تمثل العمود الأول في الاحتمالية.

d1: تمثل العدد.

ويبين الجدول أدناه الاحتمالية المتوقعة لجميع الأرقام من 0 إلى 9 لكل من الأعمدة الأربعة.

جدول رقم (2-3) الاحتمالات المتوقعة لقانون بنفورد

Digit	Digit First	Digit Second	Digit Third	Digit Fourth
0		0.11968	0.10178	0.10018
1	0.30103	0.11389	0.10138	0.10014
2	0.17609	0.10882	0.10097	0.10010
3	0.12494	0.10433	0.10057	0.10006
4	0.09691	0.10031	0.10018	0.10002
5	0.07981	0.09668	0.09979	0.09998
6	0.06695	0.09337	0.09940	0.09994
7	0.05799	0.09035	0.0992	0.09990
8	0.05115	0.08757	0.09864	0.09986
9	0.04576	0.08500	0.09827	0.09982

Source: MARK J. NIGRINI, Benford's Law Applications for Forensic Accounting, .Auditing, and Fraud Detection, John Wiley & Sons, Inc, 2012, p 6.

تتضمن البيانات المعيارية بقانون بنفورد أربعة أعمدة للتحليل الرقمي، إذ يقابل العمود الأول احتمالية المرتبة الأولى من الأعداد إبتداءاً من الرقم 0 إلى الرقم 9، وهكذا للعمود الثالث والرابع، ونوضح في أدناه كيفية استخراج العمود الأول والثاني كما يلي:

أولا: استخراج العمود الأول

إن الحسابات في العمود الأول واضحة ويسيرة، وأن المطلوب هو الحصول على احتمالية ظهور الأرقام من (9.....3.2.1) في بداية العدد، أي أن المرتبة الأولى من الأعداد، فعلى سبيل المثال إن العدد (256631) فإن 2 تمثل الرقم الأول، وقد تم استبعاد 0 من المجموعة لأنه لا يظهر كرقم أول على الإطلاق، وفي أدناه المعادلة الخاصة بقانون بنفورد والتي توضح كيف يتم حساب العمود الأول (D1) في الجدول كما هو موضح بالمعادلة التالية:

$$\text{Prob (D1=d1)} = \log\left(1+\frac{1}{d1}\right):\ d1 \in (1.2.3 \dots .9)$$

$$\text{Prob (D1=1)} = \log\left(1+\frac{1}{1}\right) = \log(2) = 0.30103$$

$$\text{Prob (D1=2)} = \log\left(1+\frac{1}{2}\right) = \log\left(\frac{3}{2}\right) = 0.17609$$

وهكذا يستمر الحساب لبقية الأعداد المتبقية في الجدول للأرقام (9.8.7.6.5.4.3).

ثانيا: استخراج العمود الثاني

إن الأعداد ذوات المرتبتين التي تبدأ بالعدد 10 وتنتهي بالعدد 99، وأن الأعداد تنحصر بالمجموعة (99.....10.11.12) وعندما نحاول حساب احتمالية ظهور المرتبة الثانية للأعداد، يجب استخدام المعادلة كما هو موضح أدناه:

$$\text{Prob (D2=d2)} = \sum_{d1=9}^{9} \log\left(1+\frac{1}{d2d2}\right):\ d2 \in (0.1.2.3 \dots .9)$$

إذ أن:

D2: تمثل العمود الثاني.

d2 d2: تمثل العدد.

وبما أننا نريد حساب احتمالية ظهور العدد 0 كرقم ثاني، فمن السهولة أن نرى أنه سيظهر كرقم ثاني في الأعداد (10،20،30،40،50،60،70،80،90) أي أن:

$$\text{Prob (D2= 0)} = \sum_{d1=9}^{9} \log\left(1+\frac{1}{d2d2}\right)$$

$$= \log\left(1+\frac{1}{10}\right) + \log\left(1+\frac{1}{20}\right) + \log\left(1+\frac{1}{30}\right) + \log\left(1+\frac{1}{40}\right) + \log\left(1+\frac{1}{50}\right) + \log\left(1+\frac{1}{60}\right) + \log\left(1+\frac{1}{70}\right) + \log\left(1+\frac{1}{80}\right) + \log\left(1+\frac{1}{90}\right) = 0.11968$$

إذا أردنا حساب احتمالية ظهور العدد رقم 1 رقم ثاني، فمن السهولة أن نرى أنه سيظهر كرقم ثاني في الأعداد (11، 21، 31،41،51،61،71، 81، 91) بنفس المعادلة نجدها تساوي 0.11389.

في حين إذا أردنا حساب احتمالية ظهور 2 رقم ثاني يتوجب علينا احتساب احتمالية ظهور العدد 2 كرقم ثاني في الأرقام (12، 22، 32، 42، 52، 62، 72، 82، 92)، ويتم تطبيق المعادلة كما في أعلاه وبنفس الطريقة السابقة، وهكذا مع بقية الأعداد.

خلاصة الفصل الثاني

إن الهدف الرئيسي لهذا الفصل هو محاولة التعرف على الإطار العام لإدارة الأرباح في الفكر المحاسبي من خلال تناول مراحل التطور التاريخي لإدارة الأرباح في الأدب المحاسبي، بالإضافة إلى مفهوم إدارة الأرباح وطبيعتها، كما تم عرض وتحليل أهم عوامل وحوافز إدارة الأرباح واستراتيجياتها، كما تطرق الباحث إلى أساليب ممارسة إدارة الشركة لهذه الظاهرة، وخُتم هذا الفصل بأهم أدوات أو نماذج الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، وقد خلص الباحث في هذا الفصل إلى الآتي:

8- مرّ الفكر المحاسبي بثلاثة مراحل لتطور مفهوم إدارة الأرباح، أولها مرحلة التقديرات المحاسبية، اتسمت هذه المرحلة بحرية الإدارة في الاختيار بين الطرق المحاسبية عند إعداد القوائم المالية وعرض المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يحقق الهدف من ذلك، أما المرحلة الثانية مرحلة تمهيد الدخل، وهي امتداد للمرحلة السابقة مع زيادة ممارسات الإدارة في ممارسات إعداد المعلومات المحاسبية، وأخيراً المرحلة الثالثة والتي سُميت بمرحلة إدارة الأرباح حيث ميّز هذه المرحلة بأن تدخلات الإدارة في تحديد الأرباح (تعظيمها أو تدنيتها) بدأت تأخذ بعداً جديداً يعبر عن دوافعها المختلفة للقيام بذلك.

2- ظاهرة إدارة الأرباح هي ممارسات محاسبية وادارية متعمدة تقوم بها إدارة الشركة انطلاقاً من مجموعة من الأنشطة والوسائل والإجراءات من أجل التأثير على الأرباح المحاسبية إما لزيادتها أو تخفيضها.

3- طبيعة إدارة الأرباح نشأت نتيجة صراع المصالح أو ما يسمى (بمشكلة الوكالة) التي يمكن أن تتجسد بصورة الممارسات الإدارية الانتهازية من خلال استغلال نظام الحوافز والمكافآت.

4- ممارسات إدارة الأرباح سوف يؤدي إلى مشكلات على الشركة على المدى الطويل من أهمها: (انتهاك السلوك الأخلاقي، انتهاك المعايير المحاسبية، انخفاض قيمة الشركة، إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية، العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد التقارير المالية).

5- وجود دوافع لممارسات إدارة الأرباح أهمها: (الدوافع التعاقدية، دوافع السوق، الدوافع التنظيمية).

6- هناك ثلاثة استراتيجيات تقوم بها إدارة الشركات للممارسة ادارة الارباح هي (استراتيجية زيادة الارباح، استراتيجية تخفيض الأرباح، واستراتيجية تخفيض التقلبات أو ما يسمى بتمهيد الأرباح).

7- أن أساليب المستعملة لإدارة الأرباح تتمثل في: (سوء استعمال مفهوم الأهمية النسبية، الاستحمام التام (الاغتسال الكبير)، استغلال بدائل السياسات المحاسبية، أسلوب تخفيض الأرباح، أسلوب تعظيم الأرباح، التلاعب بالتقديرات المحاسبية، التلاعب في عناصر قائمة التدفقات النقدية).

8- أما عن نماذج الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح فقد ركزت الدراسة على ثلاثة أنواع (نماذج ركزت على التفرقة بين الاستحقاق الاختياري والاستحقاق الإجباري، نماذج ركزت على الاستحقاق قصير الأجل والاستحقاق طويل الأجل، ونماذج أخرى).

الفصل الثالث

علاقة المعايير الدولية (IFRS) بممارسات إدارة الأرباح وعوامل الحد منها

تمهيد الفصل الثالث

إن تحقق جودة المعلومات المحاسبية منوط بمدى تحقق جودة التقارير المالية المعدة من قبل الشركات والمرتبطة هي الأخرى بجودة القياس والتقييم المحاسبي، وبالتالي فإن جودة المعلومات المحاسبية تتوقف على مدى جودة المعايير المحاسبية على انتاج معلومات محاسبية ملاءمة وممثلة بصدق، تساعد مستخدميها على اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية بشكل سليم، لذا فإن جودة المعايير المحاسبية تُعد من أهم العناصر التي يتعين توفرها لتحقيق جودة التقارير المالية.

ويمكن القول أن المعايير الدولية (IFRS) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) هي المعايير ذات الجودة العالية، فالبرغم من أنها غير مُلزمة إلا أن معظم الدول اتجهت طواعية لتطبيقها أو محاولة التوافق بينها وبين المعايير المحلية، ويعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) على تطوير هذه المعايير لتحقيق جودة القياس والإفصاح المحاسبي لتحقيق جودة التقارير المالية، وبالتالي زيادة حجم منفعة مستخدمي التقارير المالية، والحد من التلاعب في البدائل والسياسات المحاسبية، مع الأخذ في الاعتبار أن جودة هذه المعايير لا تكفي لتحقيق ذلك، إنما تتطلب مجموعة من المقومات الأساسية لتفعيل تطبيق المعايير الدولية (IFRS) للحد ممارسات الإدارة الانتهازية المتمثلة في ظاهرة إدارة الأرباح.

ويختص هذا الفصل بدراسة علاقة المعايير الدولية (IFRS) بممارسات إدارة الأرباح وعوامل الحد منها وذلك من خلال المباحث الرئيسية التالية:

المبحث الأول: دراسة وتحليل العلاقة بين (IFRS) وجودة المعلومات المحاسبية.

المبحث الثاني: مشكلات تعدد بدائل القياس المحاسبي وفقاً (IFRS) وأثر ذلك على إدارة الأرباح.

المبحث الثالث: المقومات الأساسية لتفعيل تطبيق (IFRS) للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

المبحث الأول: دراسة وتحليل العلاقة بين (IFRS) وجودة المعلومات المحاسبية

1-1 جودة المعلومات المحاسبية

تُعتبر المعلومات المحاسبية مورداً أساسياً في أي نشاط اقتصادي، وعنصراً مهماً في عملية اتخاذ القرارات، فقد أصبح لزامًا على إدارة كل شركة تكثيف الجهود للحصول على معلومات محاسبية دقيقة ملاءمة وموثوق بها، وهي تلك الواردة بالقوائم المالية[1].

كما تتفق العديد من الدراسات والبحوث التي أجريت في مجال الكشف عن مصادر معلومات المستثمرين ودرجة أهميتها في ترشيد قرارات الاستثمار بالأسهم في السوق المالية على أهمية المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم المالية في صنع قرارات الاستثمار في الأسهم[2].

وتُعد التقارير المالية عموماً، والقوائم المالية خصوصاً، الوسيلة الفاعلة لتحقيق وظيفة الاتصال في المحاسبة فمن خلالها يمكن اشباع حاجات مستخدميها من المعلومات المحاسبية التي تصور الأحداث الاقتصادية التي أثرت بالشركة خلال فترة النشاط، إلى جانب دورها في عرض المعلومات التي تعلن عن خطط وتوقعات الإدارة المستقبلية ناهيك عن كونها أصبحت نظام للإنذار المبكر الذي يسعى إلى تنبيه المستثمرين على احتمالات فشل الشركة، أو قربها من حافة الفشل أو الاستمرار في النجاح ودرجة هذا النجاح[3].

1-1-1 مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

لا يوجد مفهوم واحد ومُوحد لجودة المعلومات المحاسبية، أو تعريف مقبول على نطاق واسع، إذ يمكن أن نجد عدداً كبيراً من التعريفات لهذا المصطلح، والتي تختلف بشكل كبير بين الأفراد، والشركات، والمشاريع والمنظمات، ويتوقف هذا الاختلاف على الغرض الذي تُستخدم من أجله المعلومات المحاسبية[4].

وعلى الرغم من الاختلاف في تحديد مصطلح موحد لجودة المعلومات المحاسبية، إلا أنها أجمعت على أن جودتها تعني توافر مجموعة من الخصائص المحاسبية الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية والتي يجب أن تكون في إطار نظام محاسبي متكامل يعمل في ظل معايير محاسبية عالية الجودة، وفي ظل إدارة حوكمة الشركات كفء وفعال، وكذلك في نظام سوق مالي كفء يهدف إلى توفير مناخ ملائم للاستثمار في السوق، وبالتالي نصل إلى تقارير مالية ممثلة بصدق ومفيدة وخالية من الأخطاء المادية بسبب الغش والتحريف والتظليل[5].

---

[1] نمر عبد الحميد السليحات، **جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على اتخاذ القرارات الائتمانية طويلة الأجل في البنوك التجارية**، مجلة الفكر لمحاسبي، الجزء1، العدد 2، جامعة عين شمس، مصر، 2011، ص 16.

[2] بوبكر رزيقات ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة التقارير المالية دراسة ميدانية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015، ص 84.

[3] مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، **تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تأخير إصدار التقارير السنوية للشركات دراسة مقارنة من وجهة نظر المديرين والمدققين القانونيين في كل من العراق والأردن**، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 33، العدد2، الجامعة الأردنية، الأردن، 2006، ص282.

[4] علي ناصر ثابت النوري، عباس حميد يحي التميمي، **تأثير تطور معايير الابلاغ المالي الدولية في جودة المعلومات المحاسبية لعينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 103، جامعة بغداد، العراق، 2018، ص 535.

[5] أحمد بن محمد السلمان، **تطور جودة المعلومات المحاسبية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية بين عامي 2001 و2008**، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، المجلد 11، العدد 2، 2012، ص40.

فبالرجوع إلى الأدبيات المحاسبية نجد مجموعة من التعريفات لجودة المعلومات المحاسبية نذكر منها:

عُرفت جودة المعلومات المحاسبية بأنها "المعلومات المتعلقة بالإبلاغ التي تكون مفيدة للمستثمرين بالأسهم الحاليين والمحتملين والمقرضين وغيرهم من الدائنين لاتخاذ قراراتهم بصفتهم ممولي رأس المال"[1].

وعرفها اتحاد المحللين الماليين (FAF) على أنها "الوضوح والشفافية وتوافر المعلومات في التوقيت المناسب"[2].

وعُرفت أيضا بأنها "الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير، وكذلك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرائق والأساليب المحاسبية البديلة"[3].

كما عُرفت جودة المعلومات المحاسبي بأنها "مدى قدرة المعلومات المحاسبية في عكس الأداء التشغيلي الحالي للشركة، ومدى قدرتها على التنبؤ بالأداء المستقبلي، وقدرتها على تحديد قيمة الشركة"[4].

وعُرفت بأنها "خلو المعلومات من الخطأ والتحيز ومن ثم تتصف بالتمثيل الصادق"[5].

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن هناك اختلاف في وجهات النظر حول مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، غير أنه يمكن التوصل إل مفهوم شامل من خلال التكامل بين وجهات النظر السابقة على أن جودة المعلومات المحاسبية هي تلك المعلومات التي تتوفر على الخصائص النوعية المفيدة لمستخدمي التقارير المالية في اتخاذ مختلف قراراتهم الاقتصادية.

2-1-1 مقومات جودة المعلومات المحاسبية

تُعد مقومات جودة المعلومات المحاسبية من السمات والمزايا التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية كما أنها الصفات التي تجعل المعلومات المحاسبية ذات فائدة كبيرة[6].

ووفقاً لورقة العمل الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في عام 2008 تحت عنوان "تحسين الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي، فإن الشرط الأساسي لجودة التقارير المالية هو توافر مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير، وهذه الخصائص هي مجموعة من الصفات التي تجعل من المعلومات مفيدة لمستخدميها، وتتكون من الخصائص الأساسية (الرئيسية) وهي الملاءمة والتمثيل

---

[1] Ferdy van Beest, et al, **Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics**, Nijmegen Center for Economic, Nice, 2009, pp 1-41.from http://www.ru.nl/nice/workingpapers

[2] سطم صالح حسين، عباس حميد يحي التميمي، **تأثير جودة الابلاغ المالي في سياسات توزيع لأرباح للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 23، العدد 95، جامعة بغداد، العراق، 2017، ص 431.

[3] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ط1، دار السلاسل للنشر والتوزيع، 1990، ص 195.

[4] Bruce Pounder, **Measuring Accounting Quality**, Journal Strategic Finance, 2013, pp 18-61.

[5] Richardson Scott, et al, **Accrual reliability ,earnings persistence and stock prices**, Journal of Accounting and and Economics, N^0 39. 2005, pp 437-485.

[6] كريمة علي كاظم الجوهر، **العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 90، جامعة المستنصرية، العراق، 2011، ص113.

الصادق، والخصائص المعززة (الثانوية) وهي القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، القابلية للفهم، والتوقيت المناسب[1].

1-1-2-1 الخصائص النوعية الأساسية (الرئيسية)

حُدِدت الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية بموجب الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لعام 2010 بخاصيتين نوعيتين هما الملاءمة والتمثيل الصادق، ويمكن التطرق اليهما كما يلي:

1-1-1-2-1 خاصية الملاءمة

فالمعلومات الملاءمة هي المعلومات التي تكون قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون حتى وإن اختار بعض المستخدمون عدم الاستفادة منها أو كانوا على علم مسبق بها من مصادر أخرى، وتكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كانت تنطوي على قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو كلاهما معاً[2].

ويقصد بالمعلومات التي تنطوي على قيمة تنبؤية، هي التي يمكن استخدامها في وضع تنبؤات حول النتائج النهائية الماضية، أو التنبؤ بالنتائج المستقبلية، أما المعلومات التي تنطوي على قيمة تأكيدية إذا كانت تقدم تغذية راجعة (تؤكد أو تغير) تقييمات سابقة.

2-1-1-2-1 خاصية التمثيل الصادق

يجب على المعلومات أن تمثل بصدق الظواهر الاقتصادية التي تقصد تمثيلها وحتى يكون التمثيل الصادق بشكل كامل يجب أن يتم الوصف بثلاثة خصائص إذ يجب أن يكون كاملاً وحيادياً وخالي من الخطأ طبعاً الكمال أمر نادر، هذا إن لم يكن قابلاً للتحقق على الإطلاق.

2-1-2-1 الخصائص النوعية المعززة (الثانوية)

وفقاً للإطار المفاهيمي الجديد لمجس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الصادر عام 2010، فتُعد قابلية المقارنة وقابلية التحقق وقابلية الفهم والتقديم في الوقت المناسب خصائص نوعية تُعزز من فائدة المعلومات الملاءمة والممثلة بصدق.

1-2-2-1 قابلية المقارنة

قابلية المقارنة هي خاصية تساعد مستخدميها على تحديد وفهم جوانب الاتفاق في العناصر والاختلافات فيما بينها، طالما أنه لم يتم إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية مماثلة[3]، كما أن الثبات في اتباع النسق الواحد في تطبيق الاجراءات نفسها لمعالجة الأحداث المتماثلة عبر الدورات المحاسبية المتتالية في شركة

---

[1] Stergios Tasios, Michalis Bekiaris, **Auditor's Perceptions of Financial Reporting Quality: The Case of Greece**, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol 2, N^0 1, 2012, pp 57-74.

[2] IFRS Foundation, **International Financial Reporting Standards**, Part A, Concepts and Requirements Framework, IFRS Foundation, 2018, p 27.

[3] دونالد كيسو، جيري بجانت، **المحاسبة المتوسطة**، تعريب أحمد حامد حجاج، الجزء 1، دار المريخ للنشر والتوزيع، السعودية، 2005، ص 72.

معينة يهدف إلى جعل القوائم المالية الصادرة عن الأحداث الاقتصادية المختلفة قابلة للمقارنة، وذلك عن طريق خفيض التنوع الكبير الناشئ عن استخدام اجراءات محاسبية مختلفة في شركات مختلفة[1].

وبخلاف الخصائص النوعية الأخرى لا ترتبط قابلية المقارنة ببند واحد فالمقارنة تتطلب وجود بندين اثنين على الأقل، وهنا يُلزم الإشارة إلى أن عقد المقارنات في مجال المحاسبة يتم على مستويين[2]:

- المقارنة بين نتائج الفترات لنفس المؤسسة وهو ما يعرف بالثبات أو التماثل.
- المقارنة بين نتائج المؤسسات المختلفة وهو ما يعرف بالتوحيد.

1-1-2-2-2 قابلية التحقق

يُقصد بقابلية التحقق أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر باستخدام نفس الأساليب وهذه الخاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم[3].

وقد وردت بعض الملاحظات على هذه الخاصية منها أنه حتى لو استعمل عدة محاسبين أو مراجعين نفس الطريقة أو طرق مشابهة للقياس واستندوا على أدلة متشابهة فإنه يبقى هناك احتمال أن يحصلوا على نتائج متباينة من القيم وحتى ولو افترضنا أن القياس كان خاليا من التحيز. إن هذه الخاصية تبقى نظرية بعيدة عن الواقع العملي لأنه لا يمكن للقياس المحاسبي أن يكون خاليا من التحيز من جهة ومن جهة أخرى فإن الأخطاء في القياس والاختلاف في التفسير والتأويل تؤدي إلى فقدان القدرة على التحقق[4].

1-1-2-2-3 قابلية الفهم

تتطلب هذه الخاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم أن لدى مستخدم المعلومات المالية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال الشركة ونشاطاتها الاقتصادية ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المالية المقدمة في التقارير المالية للشركة[5].

1-1-2-2-4 التوقيت المناسب

يُعتبر التوقيت المناسب أمراً مستحسناً ولكنه ليس مهماً بالدرجة نفسها كالملاءمة والتمثيل الصادق، ولا تكون المعلومات المقدمة في الوقت المناسب مفيدة إلا في حال كانت ملاءمة وممثلة بصدق وفي المقابل يمكن أن تبقى المعلومات ملاءمة والممثلة بصدق مفيدة (خاصة لأغراض التأكيدية) حتى ولو لم تكن معدة تقاريرها في الوقت المستحسن.

---

[1] رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 84.

[2] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص ص 197-198.

[3] زيتو عولا أبوبكر، وآخرون، **أثر الافصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية المرحلية على جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية**، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 1، العدد 37، جامعة تكريت، العراق، 2017، ص 360.

[4] بوبكر رزيقات ، مرجع سبق ذكره، ص 96.

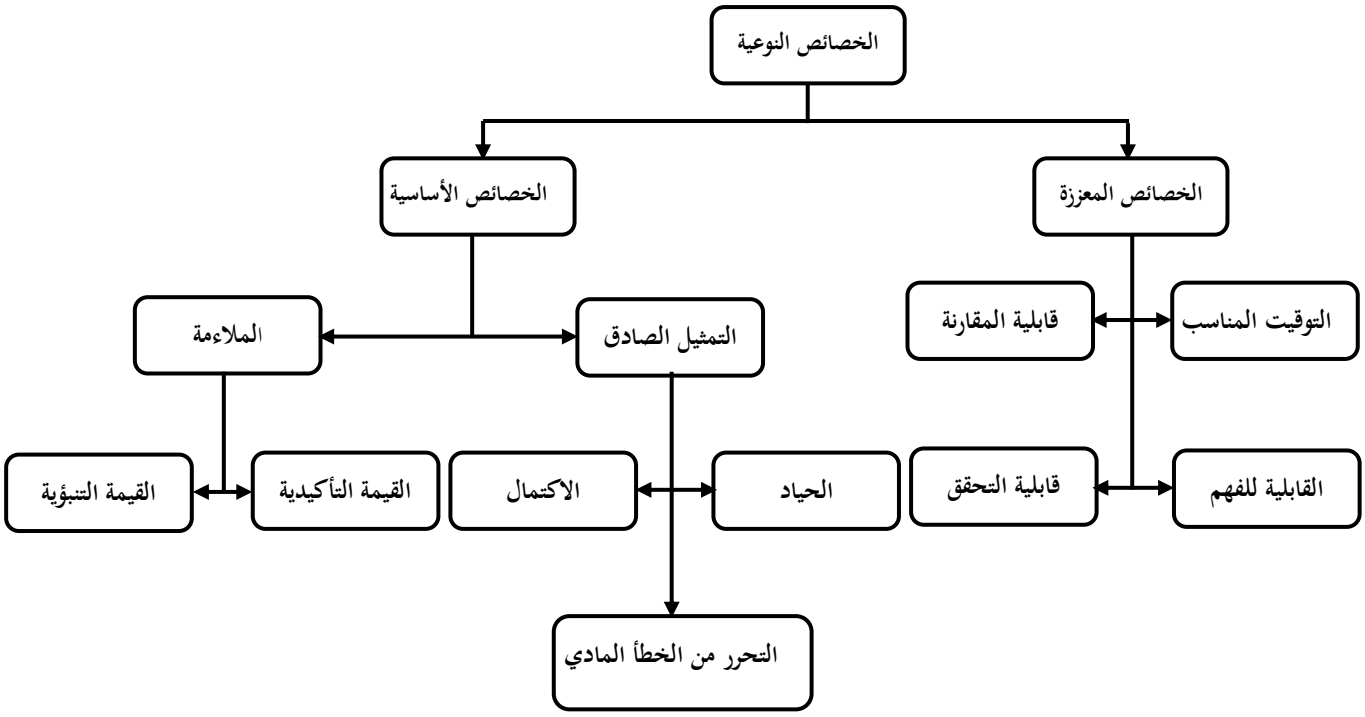
[5] محمد ابو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص11.

ومن الضروري أن يتوفر لمستخدمي المعلومات المحاسبية ما يلزمهم من المعلومات الملاءمة لتنبؤاتهم وقراراتهم ولا يكفي هذا وإنما يجب بالإضافة إليه أن تكون المعلومات حديثة في طبيعتها أكثر من ارتباطها بالفترات السابقة فقط، أي أنه يجب أن تكون البيانات التي يستخدمها المستثمرون والدائنون حديثة في إعداد التنبؤات واتخاذ القرارات، وفي الواقع فإن مفهوم الملاءمة ينطوي ضمنا عل عامل التوقيت ومع ذلك يجب التركيز على أن التوقيت يمثل قيدا هاما على نشر القوائم المالية، ويجب أن يكون تجميع وتلخيص المعلومات المالية ونشرها سريعاً بقدر الإمكان لضمان إتاحة معلومات حديثة لمستخدمي المعلومات المالية[1].

والشكل الموالي يبين لنا الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة وفق الإطار المفاهيمي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الصادر عام 2010.

الشكل رقم (3-1)

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة وفق الإطار المفاهيمي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)



المصدر: من إعداد الباحث.

3-1-1 أثر انخفاض جودة المعلومات المحاسبية

يؤثر انخفاض جودة المعلومات المحاسبية على ما يلي[2]:

- يؤدي انخفاض جودة المعلومات المحاسبية إلى رفع حالة عدم التأكد لدى المستثمر عن الشركة، مما يؤدي إلى انخفاض الطلب على أي إصدار لأسهم جديدة للشركة، وبالتالي ارتفاع تكاليف الاكتتاب والمخاطر.

[1] هندركسن، **النظرية المحاسبية**، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، ط 4، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2005، ص129.

[2] مطاوع السعيد السيد مطاوع، مرجع سبق ذكره، ص 199.

- يؤثر انخفاض جودة المعلومات المحاسبية على التذبذب في عوائد السهم، والتشتت بين تنبؤات المحللين الماليين بشأن الأرباح، وهو ما يؤدي إلى رفع درجة المخاطرة وانخفاض الاستثمار في الأسهم.
- يؤدي انخفاض جودة المعلومات المحاسبية إلى انخفاض درجات التقييم لديون الشركة من قبل المؤسسات المالية، وهو ما سيؤدي إلى الحد من قدرة الشركة في الحصول على مزيد من التمويل لأنشطتها، وارتفاع التكلفة.
- يؤدي انخفاض جودة المعلومات المحاسبية إلى زيادة الفرق بين سعر الشراء وسعر البيع للأسهم مما يؤدي إلى انخفاض عمليات التداول في الأسواق المالية.

2-1 أثر تطوير المعايير الدولية (IFRS) على جودة المعلومات المحاسبية

يتبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عملية تطوير مجموعة موحدة من معايير إعداد التقارير المالية عالية الجودة والمفهومة والمقبولة عالمياً بناءً على مبادئ واضحة ومحددة، لتوفر للمستثمرين والمشاركين الآخرين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين معلومات محاسبية تمتاز بالشفافية وقابلية المقارنة لصنع مختلف القرارات الاقتصادية.

إن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) يؤدي إلى تحسن المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنشورة من طرف الشركات، فعلى سبيل المثال فإن تعديل المعالجة المحاسبية للشهرة باستخدام أسلوب الانخفاض في القيمة بدلاً من أسلوب الاهتلاك يتضمن معلومات أكثر ملاءمة عن مستقبل الشركة وتدفقاتها النقدية المستقبلية[1].

كما يؤدي تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، إلى قدرة الشركات والمؤسسات المالية على منح القروض عبر الحدود والعمل بشكل دولي، كما يمنح للموردين من تقييم الوضع المالي للعملاء في البلدان أو الأقاليم الأخرى قبل بيع السلع أو الخدمات بالدين[2].

يؤدي التوافق أو تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، إلى الحد من الخيارات والبدائل المحاسبية المتاحة أم إدارة الشركة، وبالتالي الحد من قدرتها على إدراج أرقام محاسبية لا تعكس الموقف الاقتصادي الحقيقي للشركة وأدائها مما يعني الحد من إدارة الأرباح وزيادة جودة صافي الربح المعلن عليه.

تخفيض حالة عدم التماثل في المعلومات المحاسبية بين المستثمرين فحالة عدم التماثل في المعلومات تؤدي إلى خيارات متعارضة في الأسواق المالية خاصة بين المستثمرين الأقل اطلاعاً على المعلومات وسيجعل هناك رغبة من قبل هؤلاء المستثمرين في المتاجرة مما سيؤثر على سيولة السوق، كما أن المستثمرين سيطلبون عائداً مرتفعاً على الأوراق المالية الأقل سيولة، مما يعني أن رفع جودة الافصاح سيؤدي إلى تخفيض التقديرات بشأن المخاطرة،

[1] Tyrone Carlin, Nigel Finch, **Evidence on IFRS goodwill impairment testing by Australian and New Zealand firms**, Managerial Finance, Vol 36, N^0 9, 2010, pp 785-798.
[2] Theodosia Leventi, **The impacts of the implementation of International Accounting Standards,** MIBES, 2009, pp 423-429.

وسيكون من السهولة على المستثمرين تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، وهو ما يؤدي بدوره إلى تخفيض معدل العائد المطلوب[1].

الغاء معظم أو غالبية البدائل (المعالجات القياسية والمعالجات البديلة) في المعايير المحاسبية الجديدة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل محاسبية تستغل للممارسات إدارة الأرباح، هذه الاجراءات تنعكس بدورها إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية.

تطبيق المعايير الدولية (IFRS) يؤدي إلى الاعتراف بالخسائر في التوقيت المناسب، وبالتالي تصبح بنود المحاسبية بالقوائم المالية أكثر ملاءمة[2]، كما أن الافصاح عن المعلومات المحاسبية في التوقيت المناسب من شأنه أن يعزز من جودة المعلومات المحاسبية[3].

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث، أن المعايير الدولية (IFRS) أداة للتوافق المحاسبي الدولي الذي يهتم بتقليل الاختلافات في الطرق والممارسات والبدائل المحاسبية، لتحقيق منفعة المعلومات المحاسبية، وهو ما يصبوا إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من خلال تطوير مجموعة من المعايير ذات الجودة العالية، القابلة للفهم والتطبيق بهدف إعطاء معلومات شفافة وقابلة للمقارنة وتفادي الوقوع في الممارسات الانتهازية (ادارة الأرباح) التي تمارسها إدارة الشركة على الأطراف ذات المصلحة بالشركة. ويمكن القول أيضاً أن من أهم أسباب قيام الادارة بالتلاعب بالتقارير المالية هو تعدد الممارسات المختلفة والسياسات والبدائل المحاسبية، حيث تشتمل بعض المعايير المحاسبية على معالجات مسموح بها أو بديلة للمعالجات القياسية وانعدام الضبط في تلك المعايير يتيح الفرصة أمام ادارات الشركات لاختيار السياسة المحاسبية التي تراها محققة لمصالحها الخاصة ولو على حساب الأطراف ذات المصلحة بالشركة، مما يؤدي إلى انخفاض جودة التقارير المالية وتضليل مستخدميها، وبالتالي تدهور ثقتهم بتلك التقارير.

وعلى ضوء ما تقدم سيقوم الباحث في النقطة الموالية بدارسة وتحليل مشكلات القياس المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وأثر ذلك على إدارة الأرباح، من خلال دراسة تطور بدائل القياس المحاسبي، ثم بدائل القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IFRS)، ثم فعالية بدائل القياس المحاسبي وفقاً (IFRS) وأثر ذلك على إدارة الأرباح.

المبحث الثاني: مشكلات تعدد بدائل القياس المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) وأثر ذلك على إدارة الأرباح

تبرز بين الحين والآخر مشكلة القياس المحاسبي القديمة والمتجددة بأشكال وقوالب متعددة، ويرافق ذلك ازدياد حدة الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة بشأن عدم امكانية التوصل إلى مفهوم قياس موحد ومقبول قبولاً عاماً، ولعل هذه المشكلة تلقي بظلالها على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ومدى مصداقيتها وموثوقيتها خاصة في أوقات الأزمات.

[1] مطاوع السعيد السيد مطاوع، مرجع سبق ذكره، ص 200.

[2] Rudy Jacob, Christian Madu, **International financial Reporting Standards: an Indicator Of High Quality?**, International Journal of Quality & Reliability Management, Vol 26, N^0 7, pp 712-722.

[3] Epstein Barry Jay, **The Economic Effects Of IFRS Adoption,** The CPA Journal, 2009, pp 26-31.

ونظراً لتشعب أسباب نشوء الأزمة المالية العالمية واتجاه آراء عديدة إلى مُبرأ ومتهم لمعايير المحاسبة ولا سيما تلك المتعلقة بالقياس المحاسبي بأنها وراء زيادة وتيرة الأزمات المالية وتضخيمها، فقد صرحت العديد من الجهات خصوصاً عدد من أعضاء مجلس الشيوخ الأمريكي، والكثير من رؤساء مجالس ادارات البنوك والشركات العملاقة، إلى وقف تطبيق جميع المعايير الخاصة بالقيمة العادلة، كما اتضح ذلك جلياً خلال اجتماع زعماء الدول الأوروبية الأربعة في مجموعة **G20** إذ أبدى الرئيس الفرنسي ساركوزي آنذاك انتقاداً لاذعاً للقيمة العادلة بقوله "**انها قيمة تلاعبيه وغير حقيقية لا تعبر عن عملية تبادل حقيقية**"، بينما كان بعظهم مُبرأ للقيمة العادلة مثل رئيس الوزراء البريطاني جيمس براون آنذاك بقوله "**انها عين السوق في الشركة**".

وتستند الآراء المتهمة لمعايير المحاسبة خاصة القيمة العادلة إلى أن الفترة التي أعقبت أزمة الكساد العالمي الكبير وحتى نهاية الثمانينات من القرن الماضي قد شهدت استقرار نسبي نتيجة سيادة التكلفة التاريخية أما مع بداية استخدام نماذج القيمة العادلة كأساس للاعتراف والقياس المحاسبي في التسعينات فإن وتيرة الأزمات المالية العالمية قد زادت وتضخمت.

كما أن موضوع المفاضلة بين أسس القياس المختلفة مثل التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من أقدم موضوعات الجدل المحاسبي، والتي لم تنته ولن تنتهي إلى نتيجة محددة على اعتبار أن كل مدافع عن هذه الأسس له حججه وبراهينه، وعليه فإن من المتوقع أن أي بحث في هذا الموضوع لن يكون أكثر من مجرد تكرار لحجج الفريقين، ولكن الموضوع سيعود له بريقه مع تنامي الاعتماد الدولي على المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والتي تشجع استخدام أساس القيمة العادلة.

1-2 تطور بدائل القياس المحاسبي

يعود أساس القياس نظرياً إلى ما قدمه علماء النظريات الطبيعية وفي مقدمتهم عالم الفيزياء (Galileo)، فقد حددت العناصر العلمية الأساسية لعملية القياس عموماً بأنها (نظام عددي، وقواعد حسابية)، وفي خضم عملية التطور العلمي ساهم علماء آخرين في تطوير عملية القياس منهم (Helmholtz) إذ أصدر مؤلفاً عام 1887 تصمن ضرورة إضافة عنصر جديد لعملية القياس ألا وهو الإضافة الرياضية (الطبيعية) أو التجانس[1].

وتبعهم في تبني تلك الأفكار المنظِر الرئيسي لنظرية القياس الكلاسيكية (Campell)، وكانت النظرية الكلاسيكية للقياس تطبق بشكل أساسي في العلوم الطبيعية والتي تعتمد أساساً على قياس الخواص الطبيعية الملموسة فقط كالوزن والطول والحجم والعدد وغيرها أما الخواص المعنوية فهي لم تكن تخضع للقياس. واستمر هذا الوضع لغاية 1946 عندما أصدر (Steven) مؤلفاً حول نظرية القياس تبنى فيها مفاهيم حديثة لشمول الخواص المعنوية للقياس وبالتالي أصبح بمقدور العلوم الاجتماعية أن تفيد من تطبيقات النظرية الحديثة للقياس[2].

[1] محمد مطر، **التأصيل العلمي للممارسة المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2004، ص 111.

[2] كمال النقيب، **تطور الفكر المحاسبي**، مطبعة الفطافطة، الأردن، 1999، ص 266.

وتزداد أهمية القياس في المحاسبة المالية نتيجة اعتماد عمليتي التحقيق والتقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عملية القياس، فإذا كانت عملية القياس قد تم تنفيذها بدقة وكفاءة وفقا للأصول والقواعد المراعاة في المحاسبة أمكن تحديد نطاق برنامج التحقيق في أضيق الحدود وامتد أثر ذلك إلى عملية التقرير، أما إذا وجدت مشاكل في القياس فإنه غالباً ما تنعكس نتائجها وأثارها على عمليتي التحقيق والتقرير.

هذا ويهتم المحاسبون الماليون في نظرتهم للقياس بالبحث في الأساس العلمي لتعيين أرقام الوحدات النقدية للتعبير عن العمليات المالية للمشروع، ويؤيد هذا الاتجاه التعريف القائل بأن القياس المحاسبي "هو تعيين أرقام للظواهر الاقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلية المتعلقة بوحدات اقتصادية في ضوء ملاحظة الماضي والحاضر وطبقا لقواعد معينة"[1].

2-1-1 مفهوم عملية القياس المحاسبي

ينسب أول تعريف علمي مُحدِد لعملية القياس بشكل عام إلى المنظر (Campell) الذي عرفه بأنه "قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناءً لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة"[2].

وعرفه أرسطو بأنه "الاستدلال الذي إذا سلمنا فيه ببعض الأشياء لزم عنها بالضرورة شيء آخر"[3].

كما عُرِّف القياس بأنه "مقابلة أو مطابقة أحد خصائص مجال معين بخصائص مجال آخر، حيث يعتبر القياس أحد عناصر البحث العلمي، ومن خلاله يتم اختبار صحة الفروض والنتائج"[4].

وُيعرف القياس المحاسبي وفق لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) على أنه "تحديد القيم النقدية للعناصر التي تظهر بها القوائم المالية والتي ستظهر بها قائمة المركز المالي وبيان الدخل ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس"[5].

كما عُرِّف القياس المحاسبي على أنه "ما هو إلا تعبير كمي ونقدي للظواهر والأحداث والوقائع المالية الاقتصادية الخاصة بشركة معينة، وعرضها بصورة صادقة ومفهومة"[6].

و عُرِّف القياس المحاسبي أيضا " تخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالشركة على أن يشمل القياس على عمليات التعريف والتبويب لهذا الحدث"[1].

---

[1] بالرقي تيجاني، **القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 8، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2008، ص 59.

[2] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007، ص 100.

[3] محمود قاسم، **المنطق الحديث ومناهج البحث**، دار المعارف، ط 5، مصر، 1968، ص 21.

[4] فارس جميل الصوفي، **المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي للشركات المساهمة العامة**، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص15.

[5] علي ناجي سعيد الذهبي، موفق عبد الحسين محمد، **القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها بحث تطبيقي في احدى الشركات الصناعية العراقية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 2، العدد8، جامعة بغداد، العراق، 2009، ص 67.

[6] أحمد حلمي جمعة، **المدخل السلوكي في المحاسبة المالية**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 154.

لكن أكثر التعريفات تحديداً للقياس المحاسبي فهو الصادر في تقرير جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) ورد فيه ما يلي: "لا يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث الشركة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"[2].

وبناءً على التعاريف السابق يمكن للباحث تعريف عملية القياس المحاسبي بأنها "عملية تحديد القيم النقدية العددية للأحداث أو الأشياء أو الظواهر المرتبطة بالشركة بناء على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة، وعادة تكون هذه الأحداث مرتبطة بعناصر القوائم المالية".

2-1-2 نماذج القياس المحاسبي

شهدت فترة الثمانينات العديد من المقترحات حول بدائل القياس المحاسبي وذلك حتى تكون القوائم المالية للشركات أكثر تعبيراً وقدرة على توفير بيانات أكثر فائدة لمتخذي القرارات، وقد تبلورت هذه الاقتراحات في ثلاثة نماذج للقياس المحاسبي، والتي يمكن ايضاحها كما يلي:

– **النموذج الأول:** يُستخدم هذا النموذج الأرقام القياسية للأسعار في تعديل بيانات التكلفة التاريخية وقياس أثر التغير في الأسعار على الأرباح والمركز المالي فيما يسمى بالتكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار.

– **النموذج الثاني:** يهتم بالتكلفة الجارية لعناصر التكاليف والتكلفة الاستبدالية للأصول بطاقتها الانتاجية الحالية.

– **النموذج الثالث:** يقترح قياس الأصول على أساس صافي القيمة البيعية.

إلا أن هذه الاقتراحات لم تلقى القبول العام في الممارسة العملية عند إعداد التقارير المالية، ومع ذلك فقد صاحب ارتفاع معدلات التضخم خلال السبعينات من القرن الماضي مناقشات واسعة حول الطرق والبدائل المناسبة عند اعداد التقارير المالية ولا سيما في ظل التغيير السريع في الأسعار.

كما يمكن القول بأن أزمة مؤسسات الادخار والإقراض في أواخر السبعينات وأوائل الثمانينات، والتي تسببت في انهيار 747 مؤسسة من مؤسسات الادخار والإقراض كانت تدير 400 مليار دولار، لفتت الانتباه إلى ضرورة استخدام مدخل محاسبة القيمة العادلة لمساعدة المستثمرين في اكتشاف المشاكل لدى المؤسسات أولا بأول، وهو ما يساعد على القيام بتغييرات سريعة في وقت مبكر وبأقل تكلفة مالية ممكنة قبل وقوع الأزمة، وقدى إلى هذا إلى المطالبة في أواخر الثمانينات وأوائل التسعينات بضرورة استخدام القيمة السوقية العادلة في التنظيم المحاسبي للمؤسسات المالية.

كما شهدت أيضا تلك الفترة تغيرات كبيرة طرأت على نموذج العمل المصرفي، كان من أهمها ظهور الأدوات المالية وما تبعها من تحرير الأسواق وتحرير أسعار الفائدة والتغييرات في قوانين الضرائب، والتقلبات في

---

[1] أحمد محمد مخلوف، **مدى الالتزام بتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية وأثرها على توليد تقارير مالية ذات جودة عالية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية"**، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2014، ص 76.

[2] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 24.

الأسعار وغيرها من العوامل، ولذا ظهرت أهمية الحاجة إلى استخدام أسلوب القيمة العادلة، حيث قد تم تطوير معايير المحاسبة الدولية بما يساعد على استخدام أسلوب القيمة العادلة [1].

2-1-3 أسباب تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي

يهدف الباحث في هذا الجزء إلى دراسة أسباب تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي من خلال النقاط التالية[2]:

2-1-3-1 تطور المفاهيم والسياسات المحاسبية من الناحيتين العلمية والعملية

مرت المحاسبة بمراحل مختلفة تطورت فيها المفاهيم والسياسات والطرق المحاسبية، وقد ساهم فيها الجانب العملي بجزء كبير في بداية التطور، ثم انتقلت الأهمية إلى الجانب العلمي عن طريق الفكر المنظم والابتكار لوضع مفاهيم وطرق قياس تلائم المتغيرات المستجدة أولاً بأول، فبدائل القياس والتقييم المحاسبي التي ظهرت في البداية كانت تمثل رد فعل للمشاكل التي تظهر في التطبيق العملي، فعند كل مشكلة محاسبية كان يتم البحث عن طريقة القياس المناسبة لها، ولعل من أبرز الأمثلة على ذلك:

2-1-3-1-1 تطور مفهوم الاهتلاك وطرق حساب النتيجة

ومن أسباب تطور مفهوم الاهتلاك وطرق حساب النتيجة ما يلي:

- ظهور الشركات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة؛
- تدعيم فرض الاستمرار؛
- التقدم التكنولوجي الكبير وضرورة أخذ عنصر التقادم في الحسبان؛
- تغير القوة الشرائية لوحدة النقد وصعوبة استبدال الأصول الثابتة بأخرى جديدة بنفس القيمة.

2-1-3-1-2 تطور طرق تقييم المخزون السلعي

فمثلا طريقة التقويم على أساس سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل نشأت نتيجة رغبة الدائنين في أن يمثل رقم المخزون السلعي في القوائم المالية القيمة السائلة للأصل، ونتيجة هذه الحاجة من الدائنين لمعلومة من نوع معين نشأت الحاجة إلى إجراء محاسبي معين.

ومثال آخر، يمكن أن نقابله طريقة الاهتلاك المعجل، فلقد شجع المحاسبين على اتباع هذا الإجراء المشكلة التي واجهت رجال الأعمال في استبدال أصولهم نتيجة الارتفاع المضطرد في الأسعار وأغراهم على اتباعها أيضا أنها تؤدي إلى تخفيض رقم ضريبة الدخل.

ومن أبرز العلامات في تطور المحاسبة ما تم في نهاية القرن التاسع عشر نتيجة قيام الثورة الصناعية وانفصال الملكية عن الإدارة وظهور نظرية الشخصية المعنوية والتي أدت إلى انعكاسات محاسبية كبيرة على المفاهيم المحاسبية وأساليب وطرق القياس المحاسبي، وتحول الأهمية النسبية من قائمة المركز المالي إلى قائمة الدخل، وأدى

[1] مطاوع السعيد السيد مطاوع، مرجع سبق ذكره، ص ص 118- 119.

[2] طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الابتكارية دوافعها– أساليبها–أثارها**، مرجع سبق ذكره ص ص 114-129.

تدعيم فرض الاستمرار إلى التركيز والاهتمام بالقدرة الكسبية للمنشأة وانعكس ذلك على أساليب القياس والتقييم المحاسبي مثل اتباع سياسة (FIFO) لتسعير المخزون، وتطبيق سياسة الحيطة والحذر في أضيق الحدود لأن التحفظ في فترة يعقبه تلقائيا عدم التحفظ في الفترات التالية.

إلا أن تطور المحاسبة لم يعتمد فقط على هذا المدخل الاستقرائي، ولكن المحاسب استخدم أيضا المدخل الاستنباطي عن طريق الفكر المنظم والابتكار لوضع مفاهيم واجراءات تناسب التطبيق العملي، وما قد يستجد من مشكلات.

أي أن النظرية المحاسبية بفروضها ومفاهيمها ومبادئها قد تكونت من خلال المدخلين الاستقرائي والاستنباطي حيث تخضع دائماً الفروض الأساسية لأية نظرية للتطور المستمر لتتخذ صوراً جديدة أكثر قبولاً من سابقتها، بما يؤدي إلى تطوير صياغتها حتى ينتهي بها إلى النضج والكمال.

2-1-3-2 اختلاف الظروف البيئية

يمكن القول أن أهم العوامل البيئية التي تأثرت بها المحاسبة في العصر الحديث ما يلي:

- ندرة الموارد الاقتصادية.
- المفاهيم القانونية والخلفية السائدة في المجتمع والخاصة بالممتلكات والحقوق الأخرى، مثل نوع الملكية (خاصة أو عامة)، الأسواق المالية، المنافسة، توزيع الموارد، تنظيم ومراقبة نشاط الوحدات الاقتصادية.
- استقلالية الوحدات الاقتصادية.
- انفصال الملكية عن الإدارة، وبروز أهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة في إعداد التقارير المالية، وزيادة الحاجة إلى وضع معايير ومبادئ محاسبية للتحقق من صحة التقارير المالية، وضمان تزويد المستثمرين بالمعلومات الملائمة والقابلة للمقارنة، وتقييم كفاءة الإدارة في حماية ممتلكات الشركة، وتوجيه نشاطها الاقتصادي للاتجاه الأمثل.
- تطور وسيلة التبادل.

ويرى (Mueller) نقلا عن (وابل بن على الوابل) أنه من التسليم بأنه:

- البيئة الاقتصادية وبيئة الأعمال تختلفان من بلد إلى آخر.
- هناك علاقة وثيقة بين كل من البيئة الاقتصادية وبيئة الأعمال والمحاسبة.

فإن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ليست ملاءمة في كل الظروف والمجتمعات وأنه إذا افترضنا في لحظة معينة من الزمن أن المبادئ المحاسبية المقبولة في الولايات المتحدة الأمريكية تم تطبيقها في دول الاقتصاد الحر، فإن هذا يؤدي إلى تطبيق نظام محاسبي موحد على المستوى الدولي بما يسهل معالجة المشكلات المحاسبية الدولية، ولكن هذا يعني أن كل دول الاقتصاد الحر متشابهة في ظروفها البيئية المؤثرة في المحاسبة مع ظروف الولايات المتحدة الأمريكية، وهذا الأمر غير منطقي، وبالتالي فإن التوحيد يؤدي إلى نتائج غير دقيقة نظراً لاختلاف الظروف البيئية في الدول.

ومن ناحية أخرى يرى (Mueller) أنه بالرغم من صعوبة حصر جميع المتغيرات البيئية المؤثرة في المبادئ والممارسات المحاسبية، فضلاً عن عدم موضوعيتها إلا أنه يمكن ذكر بعض المتغيرات البيئية التي تؤثر على المحاسبة على النحو التالي:

- الاستقرار النسبي لقيمة العملة.
- درجة التدخل في الشركات من خلال التشريعات.
- شكل ملكية الشركات.
- مستوى ثقافة إدارة الشركة.
- الاختلافات في حجم الشركات.
- سرعة التجديدات والابتكارات في نشاط الشركات.
- وجود تشريعات محاسبية معينة.
- مرحلة التنمية الاقتصادية.
- نوع الاقتصاد ودرجة اعتماده على أنشطة معينة.
- نمط نمو الاقتصاد.
- مدى وجود جمعيات مهنية وتعليم مهني.
- المستوى العام للتعليم وأساليب تطور المحاسبة.

وقد أضاف (Choi and Mueller) في دراسة لهما سنة 1978 ثلاثة متغيرات بيئية أخرى هي النظام السياسي، والنظام القانوني، والنظام الاجتماعي، وكاختبار للعلاقة بين هذه المتغيرات البيئية والعديد من المبادئ المحاسبية المختلفة، فقد توصلت الدراسة إلى:

- الظروف البيئية المتغيرة تؤدي إلى مبادئ محاسبية مختلفة.
- الظروف البيئية المتشابهة قد تؤدي إلى مبادئ محاسبية مختلفة مثل طرق تسعير المخزون.
- يجيب أن تستجيب المحاسبة أي تغيرات في الظروف البيئية بأسرع ما يمكن حتى تؤدي وظيفتها على أكمل وجه.

وخرجت الدراسة ببعض الاستنتاجات أهمها:

- أن المبادئ المحاسبية المقبولة في الولايات المتحدة الأمريكية يجب ألا تفرض عشوائيا على أية دولة أخرى.
- أن الاختلاف الدولي الكامل للمبادئ المحاسبية غير مرغوب فيه وغير ضروري.
- أن المحاسبة ديناميكية وتعمل في وجود يسوده التغيير.

ويؤدي اختلاف الظروف البيئية إلى التأثير على وضائف المحاسبة الأساسية وهي القياس والافصاح المحاسبي، ويمكن توضيح ذلك من خلال تتبع أثر أهم الظروف البيئية المؤثرة على المحاسبة والتي تتمثل في الظروف البيئة الاقتصادية والقانونية والاجتماعية والسياسية كما يلي:

2-1-3-2-1 أثر اختلاف ظروف البيئة الاقتصادية على تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي

تؤثر ظروف البيئة الاقتصادية على بدائل القياس والتقييم المحاسبي من عدة جوانب أهمها:

أولا: النظام الاقتصادي

تختلف الدول والمجتمعات من ناحية النظم الاقتصادية التي تتبعها (فهناك تتبع النظام الرأسمالي وأخرى تتبع النظام الاشتراكي ودول أخرى تتبع نظاماً مختلطاً)، كما أن الدول تختلف أيضا من ناحية تكوين هياكلها الاقتصادية وتقسيماتها القطاعية ومراحل تطورها الاقتصادي ويؤدي هذا الأمر إلى التأثير البالغ على:

- الأسواق المالية (شكلها وكفاءتها).
- طريقة تمثيل الشركات، وهل تتم عن طريق البنوك أو الجهات الحكومية أو المستثمرين.
- أحجام الشركات وشكلها القانوني وملكيتها.

وتؤثر هذه الأمور على أغراض المحاسبة، وطريقة إعداد المعلومات المحاسبية، وهل تعد لخدمة المستثمرين أم المقرضين أم لخدمة المستوى القومي؟ وكذلك هل تسعى المحاسبة لتوفير المحاسبة على مستوى الاقتصاد الكلي أو على مستوى الشركات؟ وتنعكس أغراض المحاسبة بدورها على الطرق والبدائل المحاسبية المستخدمة في القياس والتقييم المحاسبي، وعلى سبيل المثال فإن الايراد يتحقق بالإنتاج على المستوى القومي، بينما يتحقق الإيراد عادة بالبيع على مستوى الشركة، ويترتب على اختلاف نقطة تحقق الإيراد اختلافات أخرى في طرق قياس التكاليف المرتبطة بتلك الايرادات، وهكذا تختلف طرق وأساليب القياس والتقييم المحاسبي في الدول الاشتراكية عنها في الدول الرأسمالية.

ثانياً: درجة التقدم الاقتصادي

تتأثر طرق وأساليب القياس والتقييم المحاسبي بدرجة التقدم الاقتصادي ففي الدول المتقدمة اقتصادياً يتم تنظيم مهنة المحاسبة وأحكام عملية وضع المعايير المحاسبية بتضييق نطاق الاختيار بين الطرق المحاسبية والالتزام بمستويات معينة من الافصاح المحاسبي بعكس الدول النامية والتي تتصف عادة بضعف النظم والمعايير المحاسبية.

وأجريت دراسة في الدول النامية عن كيفية اختيار الشركات المتعددة الجنسيات للسياسات والطرق المحاسبية بغرض إعداد تقاريرها المالية وكانت النتائج كما يلي:

- تعمل هذه الشركات على اختيار السياسات والطرق المحاسبية التي تخفض من صافي الربح لتجنب التكاليف السياسية والتي قد تتمثل في قيام الدولة المضيفة بزيادة الرقابة الحكومية أو التأميم أو المصادرة أو إخضاعها لمعدلات ضريبية مرتفعة ...إلخ.

- وجدت الدراسة أن أغلب الدول النامية ليس لديها منهج عملي لتقنين المحاسبة مثل إصدار المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة، ونتيجة لذلك فإن أعراف المحاسبة المالية في الدول النامية تطرح نطاقاً كبيراً لاختيار السياسات والطرق المحاسبية من بين الاختيارات المتنوعة، نظراً للبيئة غير المنتظمة للمحاسبة، وبالتالي يكون أمام الشركات المتعددة الجنسيات والتي في نيتها استخدام عملية الاختيار بين السياسات المحاسبية كآلية لتخفيض أرباحها

المسجلة، فرصة أكبر للقيام بذلك في الدول النامية عنها في الدول المتقدمة لأن الدول المتقدمة وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة تضع إطاراً منظماً وحدوداً لعملية الاختيار بين السياسات المحاسبية المتاحة، وعلى سبيل المثال، فإن أنشطة اللجنة الخاصة بالأوراق المالية (SEC) بالولايات المتحدة الأمريكية تعمل على إيجاد بيئة محاسبية تجعل من التلاعب بالسياسات والطرق المحاسبية أمراً عصيراً.

ثالثا: اختلاف مراحل التطور

يؤدي اختلاف المراحل التي مرت بها الدول إلى اختلاف المفاهيم والمسميات والمبادئ المحاسبية وطريقة اشتقاقها، ولعل أبرز مثال على ذلك هو المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، ويتضح ذلك من خلال الآتي:

- اختلاف المسميات والمفاهيم، فمثلا المملكة المتحدة مرت بجميع مراحل التطور في المحاسبة لذلك تستخدم مسميات مثل الربح وحساب الأرباح والخسائر والميزانية، أما الولايات المتحدة فهي دولة حديثة نسبياً وتستخدم مسميات جديدة كالدخل وقائمة المركز المالي.

- اشتقت معظم المبادئ المحاسبية والاجراءات المحاسبية في المملكة المتحدة من واقع الحياة العملية وأحكام المحاكم على مر السنوات، بينما نجد أن معظم المبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة استنباطية نتيجة لاهتمام الجمعيات العلمية والتجمعات المهنية والأجهزة الحكومية مثل (FASB SEC ,AAA) بالمشاكل المحاسبية ومحاولة ابتكار حلول مناسبة لها.

2-1-3-2-2 أثر اختلاف ظروف البيئة الاجتماعية على تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي

تؤثر البيئة الاجتماعية على افتراضات واتجاهات أفراد المجتمع نحو التقارير ومعتقداتهم وطموحاتهم ودوافعهم نحو متطلبات المعلومات ومستوى الرقابة الحكومية المقبولة والهيكل الاجتماعي.

كما أن اختلاف القيم والتقاليد والعادات من مجتمع لآخر يؤثر على سلوكيات الأفراد واتجاهاتهم سواء من ناحية أشكال وأحجام الشركات ودرجة تقبل المخاطرة وثقافة الإدارة أو من ناحية أخلاقيات التعامل ومدى قيام الشركات بمسؤولياتها الاجتماعية (مثل تقليل التلوث في البيئة، التشجير، المساهمة في مواجهات الكوارث الطبيعية، تشغيل المعوقين...إلخ)، وتؤثر مثل هذه الأمور على المحاسبة سواء من ناحية مستوى الافصاح المحاسبي والذي يرجع في جزء كبير منه إلى الإدارة كطرف أمين ومحايد بين الأطراف المهتمة بالشركة أو طرق القياس المحاسبي لقياس العائد والكلفة الاجتماعية.

2-1-3-2-3 أثر اختلاف ظروف البيئة السياسية على تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي

إن اختلاف درجة التدخل الحكومي في الشركات وفي تنظيم مهنة المحاسبة يكون له أثر كبير على تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي، فاتخاذ اجراءات حكومية ضد شركات معينة كالتأميم والمصادرة ومعدلات الضرائب المرتفعة...إلخ، وهو ما يعرف بالتكاليف السياسية وربط ذلك في معظم الأحيان بأرباح الشركة، قد يدفع الشركات إلى اختيار الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض صافي الربح.

2-1-3-3 طبيعة المبادئ والسياسات المحاسبية

يحكم الإطار العام للنظرية المحاسبية مجموعة من المبادئ والسياسات المحاسبية والتي تسمح بالمرونة نتيجة لعدم الاتفاق عليها من ناحية، وتضاربها من ناحية أخرى، مما أدى إلى ظهور العديد من بدائل القياس والتقييم المحاسبي ومن أمثلة تلك المبادئ والسياسات ما يلي:

2-1-3-3-1 مبدأ الموضوعية

يؤدي عدم توافر القياس الموضوعي لبعض بنود القوائم المالية إلى البحث عن طرق محاسبية جديدة يقل فيها عنصر التقدير الشخصي مثل ذلك: استخدام مدخل المدخلات كأساس لتقييم الأصول بدلاً من مدخل قيم المخرجات كذلك عدم الأخذ بتغير القوة الشرائية لوحدة النقد عند قياس بنود القوام المالية لعدم توافر أساس موضوعي لذلك وإن وجدت بعض الحلول الجزئية لهذا الأمر مثل طريقة (LIFO) ونموذج إعادة التقييم.

2-1-3-3-2 سياسة الأهمية النسبية

حيث تؤدي الأهمية النسبية لبعض البنود إلى التغاضي عن تطبيق المبادئ المحاسبية مثال ذلك: التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية ومعالجة نفقات تمويل شراء الأصول الثابتة حسب حجم النفقة.

2-1-3-3-3 سياسة الحيطة والحذر

فعلى سبيل المثال: فإن تطبيق سياسة التكلفة أو السوق أيهما أقل قد تتم على مستوى الصنف أو مستوى القسم أو الخط الانتاجي، أو مستوى الشركة.

2-1-3-3-4 سياسة القابلية للتطبيق

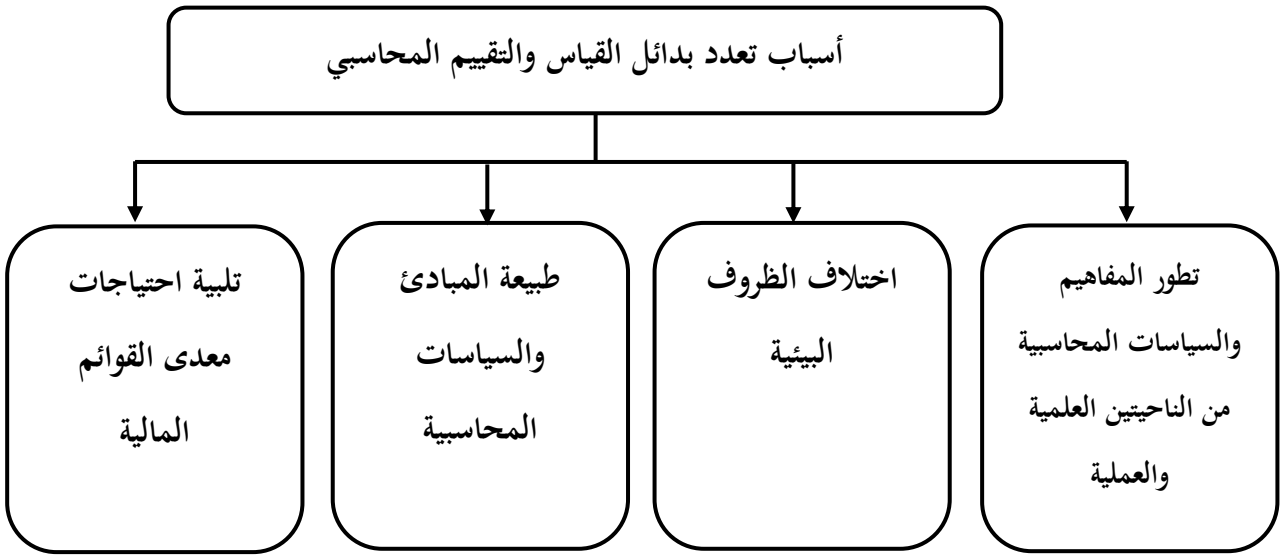
تفضي هذه السياسة بالآخذ في الاعتبار المفاهيم والبدائل القابلة للتطبيق سواء من حيث فائدتها أو تكلفتها.

2-1-3-4 تلبية احتياجات معدى القوائم المالية

ترغب الكثير من الشركات في الابقاء على تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي ليوفر لها المرونة الكافية لاختيار الطرق والسياسات المحاسبية التي تتناسب مع ظروفها وخصائصها، فعلى سبيل المثال فإن الشركات التي تعتمد على الافتراض بدرجة كبيرة قد تحبذ الابقاء على الطرق المحاسبية التي تؤدي لزيادة صافي الربح لتحسين نسب السيولة والربحية وحتى يمكنها استيفاء شروط الدين أو امكان الاتفاق على ديون جديدة، كذلك تتعدد الدوافع الاقتصادية للشركات المختلفة للتمسك ببعض الطرق المحاسبية وتمويل الأبحاث لتي تبرز أهميتها ومبررات استخدامها، كما أنها تمارس الضغوط على الجهات المختلفة المرتبطة بوضع المعايير لمنع إلغاء الطرق التي تحبذها.

والشكل الموالي ترجمة لما سبق ذكره حول أسباب تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي.

الشكل رقم (3-2) أسباب تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحث

2-2 بدائل القياس المحاسبي وفقا للمعايير الدولية (IFRS)

سنحاول من خلال هذا النقطة تحليل بعض نماذج القياس والتقييم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية (IAS) الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبة الدولية (IASC) سابقاً والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتسميتها الجديدة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) كالآتي:

2-2-1 المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"

يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس للاعتراف والقياس المرتبطة بالأصول والالتزامات المالية، والعقود المتعلقة باقتناء وبيع أصول غير مالية.

كما ننوه أن هذا المعيار والمعايير الأخرى المرتبطة بالأدوات المالية تعتبر نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي الذي يتجه نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي. ويمكن تناول أهم نقاط هذا المعيار كما يلي:

- **الاعتراف الأولي**: يتم الاعتراف بالأصول والالتزامات المالية في قائمة المركز المالي عندما تصبح الشركة طرفا في أحكام تعاقدية (للاقتناء أو التنازل عن أصول مالية).
- **القياس الأولي**: يتم قياس جميع الأدوات المالية مبدئيا بالقيمة العادلة، ويتم إضافة تكاليف المعاملة المباشرة أو خصمها من القيمة الدفترية لتلك الأدوات المالية التي لا يتم قياسها لاحقاً بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.
- **القياس اللاحق**: يعتمد القياس اللاحق على الفئة التي يتم فيها تصنيف الأدوات المالية كما يلي:
- **بالنسبة للأصول المالية**: وتنقسم إلى:

- **أصول مالية المقيمة بالقيمة العادلة (استثمارات للمتاجرة)**: تقاس الأدوات المالية بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر.

- **الاستثمارات المالية المحتفظ بها حتى الاستحقاق:** تقاس هذه الاستثمارات بالتكلفة المطفأة (المستهلكة) باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعال (Effective Interest method)
- **القروض والذمم المدينة:** تقاس هذه القروض والذمم المدينة بالتكلفة المطفأة (المستهلكة) باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعال (Effective Interest method)، اي تقاس بنفس الطريقة التي تقاس بها الاستثمارات المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.
- **الأصول المالية المتاحة للبيع:** تقاس الأصول المالية المتاحة للبيع بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالأرباح أو الخسائر ضمن حقوق الملكية إلا في حالة التنازل عنها أو تعرضها لخسائر غير مؤقتة نتيجة الانخفاض في قيمتها.

بالنسبة للالتزامات المالية

- تضم هذه الالتزامات المالية (الالتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة، المشتقات، والالتزامات المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر عند الاعتراف المبدئي، تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح و الخسارة.
- الالتزامات المالية الأخرى التي تضم (حسابات الذمم الدائنة، أوراق الدفع والأوراق المالية المحررة مقابل الديون المستحقة على الشركة) تقاس بالتكلفة المطفأة باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعال (Effective Interest method). ويمكن تلخيص ما تم التطرق اليه في المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS39) في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-2) تصنيف الأدوات المالية وأساس القياس

الفئة	أساس القياس	اختبار الانخفاض في القيمة
الأصول المالية بغرض المتاجرة	القيمة العادلة	لا يتم اجراء اختبار انخفاض القيمة
الأصول المالية المحتفظ بها حتى الاستحقاق	التكلفة المطفأة	يتم اجراء اختبار انخفاض القيمة
القروض والذمم المدينة	التكلفة المطفأة	يتم اجراء اختبار انخفاض القيمة
الأصول المالية المتاحة للبيع	القيمة العادلة	يتم اجراء اختبار انخفاض القيمة

المصدر: من اعداد الباحث

إن تصنيف الأدوات المالية إما للمتاجرة أو متاحة للبيع أو محتفظ بها إلى تاريخ الاستحقاق مرتبط بنية الإدارة، مما يعطيها فرصة للتلاعب، كأن تعتبرها محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وبالتالي تسجل بالتكلفة بينما نيتها هي بغرض المتاجرة، وبهذا التلاعب في الأرباح من خلال مفاهيم القيمة العادلة. وقد وفر المعيار (IAS39)

فرصا للشركات للقيام بالاعتراف بأرباح غير متحققة بعد (قبل عملية البيع الفعلية) في قائمة الدخل، ويجب أن لا يستخدم هذا الأمر من أجل العمل على زيادة ربحية الشركة دون النظر إلى القرار الاستثماري السليم[1].

كما أن صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض عناصر الأصول والالتزامات مثل مشتقات الائتمان التي تعتبر نوع من أنواع الأدوات المالية، حيث يؤكد الكثير من الباحثين والمتخصصين أن هذه الأدوات من بين العوامل الرئيسية التي يُلقى عليها اللوم بوقوع الأزمة المالية العالمية (2008) خصوصاً إذا علمنا أن الحجم الكبير للاستثمار في هذه الأدوات الذي يقارب 60 تريليون دولار[2].

2-2-2 المعيار المحاسبي الدولي (IAS 32) "الأدوات المالية: "العرض"

هدف هذا المعيار هو تأسيس مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية إما كالتزامات أو حقوق المالكين والحالات التي يتم فيها إجراء عمليات التقاص بين الأصول المالية والالتزامات المالية، ويقوم هذا المعيار بوضع أسس قياس القيمة العادلة وذلك على النحو التالي:

- إذا كانت الأداة المالية متداولة في سوق نشطة وذات سيولة فإن سعر السوق المعروض للأداة هو أفضل دليل على القيمة العادلة .
- إذا كانت الأداة المالية متداولة في سوق غير نشط أو غير منظم بشكل جيد أو في حالة عدم وجود سعر سوقي معروض فيمكن اللجوء إلى أساليب لتقدير وتحديد القيمة العادلة بمصداقية كافية ومن أهم هذه الأساليب ما يلي:
  - القيمة السوقية الجارية للأداة مالية مشابهة جوهريا للأداة المراد تقييمها.
  - تحديد خصم التدفقات النقدية باستخدام سعر الخصم مساوي لمعدل الفائدة السائد في السوق لأدوات مالية لها نفس الشروط والخصائص.
  - استخدام نماذج تسعير الخيارات.
  - استخدام نماذج مصفوفة التسعير.
- إذا كانت الأداة غير متداولة في سوق مالي منظم، فإنه يفضل عدم تحديد مبلغ معين لقياس القيمة العادلة وإنما تحديد مدى معين يعتقد وبشكل مقبول أن تقع القيمة العادلة في نطاقه.
- في حالة عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية كاملة لأي سبب، فإنه يجب زويد مستخدمي التقارير المالية بمعلومات حول الخصائص الأساسية للأدوات المالية المراد تقييمها، بما في ذلك الشروط والأحكام ذات الأهمية التي قد تؤثر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية ودرجة التأكد منها وذلك لمساعدهم على تقدير وتحديد القيمة العادلة.

---

[1] هيثم السعافين، **الاتجاهات الحديثة في تقييم الموجودات (المعيار المحاسبي 39 و 40)أثرها على القرارات الاستثمارية لشركات التأمين**، بحث مقدم إلى الملتقى العلمي المهني الرابع "المحاسبة وتحديات العولمة"، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الاردنيين، عمان، الأردن، 24/25/سبتمبر 2002، ص 31.

[2] Huian Marya Carmen, **Impact of Current Financial Crisis on Disclosures on Financial Instruments**,2010, p 41.

2-2-3 معيار المحاسبة الدولي (IAS2) "المخزون"

يتاح لإدارة الشركة الاختيار بين ثلاثة بدائل لتسعير المخزون وهي:

- طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO)؛
- طريقة التمييز العيني؛
- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

وتُجدر الإشارة هنا أن المعيار المحاسبي الدولي (IAS2) "المخزون" لا يسمح باستخدام طريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً (LIFO) التي كانت الشركات تطبيقها في حالة ارتفاع الأسعار والتضخم، وذلك ابتداء من عام 2005.

كما تتبع الشركة طريقة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق* أيها أقل لتقييم مخزون آخر مدة والاعتراف بالخسارة في حالة انخفاض سعر السوق عن التكلفة.

وعليه فإن اختيار طريقة تسعير المخزون توفر للشركة مُرونة كبيرة ومجالاً للتقدير (رأي واضع التقديرات) في تقرير كيفية إظهار نتائجها ومركزها المالي.

كما أن التكاليف المشتركة، ينتج عنها أحياناً وجود أكثر من مُنتج يتم انتاجه بصفة مشتركة، ومن ثم صعوبة توزيع التكلفة بالنسبة لكل منتج على حدى، لذا أقر المعيار في هذه الحالة توزيع التكلفة على المنتجات بطريقة منطقية ويتوجب الانتظام في عملية التوزيع، غير أن المعيار لم يحدد ما هو الأساس المنطقي للتوزيع، مما يؤدي إلى فتح الباب أم الإدارة للتلاعب بتحديد هذا الأساس للقياس.

2-2-4 معيار المحاسبة الدولي (IAS16) " الأصول غير الجارية (المادية)"

توجد عدة طرق لاهتلاك الأصول غير الجارية وأهمها:

- الاهتلاك الخطي (الثابت)؛
- الاهتلاك المتناقص؛
- الاهتلاك حسب الوحدات المنتجة.

كما أتاح المعيار المحاسبة الدولي (IAS8) "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" إمكانية التغيير بين طرق الاهتلاك، مما فتح الباب أم الإدارة للتلاعب رغم أن المعيار وضع ضوابط التغيير من بينها:

- أن يكون التغيير ضرورياً بموجب معيار محاسبي دولي، ويُطلق عليه (التغيير الالزامي) فمثلا المعيار (IAS2) "المخزون" ألغى أسلوب (LIFO).
- ينتج عن تغيير السياسة المحاسبية معلومات ملاءمة وممثلة بصدر (التغيير الاختياري).

* **القيمة القابلة للتحقق (التحصيل)** هي سعر البيع المقدر في السياق الاعتيادي أو الطبيعي مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام عملية تصنيع السلعة والتكاليف الضرورية المقدرة لإكمال عملية البيع.

كما أعطى هذا لمعيار قدر كبير من الحكم الشخصي في تقدير العمر الانتاجي للأصل، وتقدير قيمته التخريدية، حيث تقوم الإدارة بتحديد العمر الانتاجي للأصل على ضوء سياستها الخاصة في التخلص من الأصول، كما يتاح لإدارة الشركة أيضا عند القياس اللاحق للأصل الاختيار ما بين (نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم).

2-2-5 معيار المحاسبة الدولي (IAS 20) " المنح الحكومية"

ترك المعيار بدائل للاختيار في معالجة المنح الحكومية وذلك من خلال مدخلين هما:

- مدخل رأس المال حيث تضاف المنح إلى حقوق المساهمين مباشرة.
- مدخل الإيراد حيث تعتبر المنحة ايرادا خلال فترة محاسبية أو أكثر.

2-2-6 معيار المحاسبة الدولي (IAS 23) " تكاليف الاقتراض"

أعطى المعيار قدر كبير من بدائل الاختيار في معالجة تكاليف الاقتراض مصروف يحمل على الفترة التي تم فيها، أو رسملة تكاليف الاقتراض.

2-2-7 معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) " الأصول غير الملموسة"

هدف هذا المعيار هو تبيان المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتم تناولها في معيار محاسبي دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف الشركة بالأصل غير الملموس إذا تم تلبية مقاييس معينة، كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المرحل للأصول غير الملموسة، يقوم هذا المعيار بوضع أسس للقياس والاعتراف وذلك على النحو التالي:

- يجب عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على أنها أصل.
- من الصعب في بعض الأحيان تقييم ما إذا كان أصل ملموس مولد داخليا يستوفي شروط الاعتراف وكثيراً ما يكون من الصعب تحديد ما إذا كان هناك أصل قابل للتحديد سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة كما أن تحديد تكلفة الأصل بشكل موثوق، وفي بعض الحالات لا يمكن التمييز بين تكلفة توليد أصل غير ملموس داخليا عن تكلفة الاحتفاظ بالشهرة المولدة داخليا أو زيادتها أو إجراء العمليات اليومية.
- يجب الاعتراف بالإنفاق على بند غير ملموس على أنه مصروف عندما يتم تحمله.
- القياس بعد الاعتراف تختار الشركة إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم.

2-2-8 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS9) الأدوات المالية

تعرض المعيار المحاسبي الدولي (IAS39) لانتقادات واسعة بسبب صعوبته وتعقيداته المتعددة ففي أفريل 2009 وكرد فعل للأزمة المالية العالمية، قام رؤساء دول مجموعة العشرين G20 ومجلس الاستقرار المالي (FSB) وعدد من المستثمرين وأصحاب المصالح بدعوة من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) للتعاون مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) من أجل تخفيض تعقيدات معايير المحاسبة المتعلقة بالأدوات المالية من خلال العمل على تطوير معايير المحاسبة المالية الموجودة حالياً.

كما برز الضغط الشديد على مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لتعديل المعيار (IAS39) إبان الأزمة المالية العالمية (2007-2008) بخصوص إجازة المعيار عمليات إعادة تصنيف الأدوات المالية من فئة إلى فئة أخرى، عملاً بما هو عليه الحال في المعايير المحاسبية الأمريكية (US GAAP)، وبلغت لهجة التهديد من قبل دول الاتحاد الأوروبي لمجلس (IASB) بأن يتم إصدار نسخة أوروبية من المعيار (IAS39) في حالة عدم استجابة المجلس لتعديل المعيار، الأمر الذي حدا بالمجلس للاستجابة لهذه الضغوطات وتعديل المعيار (IAS39) وتطبيق التعديل بأثر رجعي[1].

ونتيجة لذلك أضاف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مشروع استبدال المعيار المحاسبي الدولي (IAS39) بمعيار التقارير المالية الدولي الجديد (IFRS9) ويهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لإعداد التقارير المالية للأصول المالية والالتزامات المالية من شأنها أن تعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية لتقييم مبالغ وتوقيت وشكوك التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة. وتطبق المؤسسة هذا المعيار على جميع البنود ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي (IAS39) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس". كما أنه تم إلغاء كلا من التصنيفين الواردين بالمعيار(IAS39) وهما: الأدوات المحتفظ بها إلى تاريخ الاستحقاق HTM، والأدوات المالية المتاحة للبيع AFS.

2-3 فعالية بدائل القياس المحاسبي وفقاً (IFRS) وأثر ذلك على ممارسات إدارة الأرباح

تناولنا في المبحث السابق بدائل القياس المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية (IFRS)، ويختص هذا المبحث بدراسة وتحليل فعالية بدائل القياس المحاسبي وفقاً (IFRS) وأثر ذلك على إدارة الأرباح، وذلك من خلال تحليل الآراء المختلفة المتعلقة بمشكلات تطبيق محاسبة القيمة العادلة، وأهمية ومبررات الإبقاء على استخدام محاسبة القيمة العادلة، وذلك على النحو التالي:

2-3-1 مفهوم القيمة العادلة

تضمّن المعجم الوجيز تعريف القيمة العادلة من خلال الفعل قيم، والفعل عدل، حيث يُقال قيم الشيء تقييماً أي قدر قيمته، وعادل بين الشيئين أي وازن بينهما، وعادل الشيء بالشيء أي سواه وجعله مثله قائماً مقامه، والعدل هو الإنصاف، وهو إعطاء المرء ماله وأخذ ما عليه[2].

كما يُشير مصطلح (Fair Value) إلى المعاملة العادلة (Fair Deeding) والثورة الحقيقة (True Worth) فالنجاح قيمة والثورة قيمة ولكن إعطاء معنى دقيق لمفهوم القيمة مسألة في غاية الصعوبة إذ اصطبغت القيمة في استعمالها اليومي بصبغة اقتصادية وارتبطت بمسائل البيع والشراء أي نُطلِق لفظ قيمة على كل ما نرغب فيه أو نسعى لبلوغه فمنفعة الشيء أو قدرته الذاتية على الإشباع أساس قيمته[3].

---

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبيق ذكره، ص 140.

[2] مطاوع السعيد السيد مطاوع، مرجع سبق ذكره، ص 124.

[3] محمد عبد الواحد، أشواق طالب، **تأثير معلومات القيمة العادلة على إدارة الكلفة "دراسة تحليلية لبعض الشركات الاستثمار المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 27، جامعة واسط، العراق، 2017، ص 225.

أما من الناحية المحاسبية تُعد القيمة العادلة من الأساليب الحديثة المتبعة في القياس المحاسبي، كحل لبعض الانتقادات الموجهة لمنهج التكلفة التاريخية، ولإضفاء مزيد من الملاءمة على المعلومات المحاسبية، وتوفير احتياجات مستخدمي التقارير المالية لاتخاذ مختلف القرارات، إلا أن هناك اختلاف في مفهوم القيمة العادلة، والمؤشرات المستخدمة في التعبير عن هذه القيمة، وفي هذا الصدد يوجد العديد من التعريفات والمفاهيم المختلفة للقيمة العادلة يمكن للباحث عرض البعض منها كما يلي:

تُعتبر مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية (IFS) من أوائل المنظمات التي وضعت تعريف للقيمة العادلة في مارس 1959 لأغراض المحاسبة الضريبية وعرفتها بأنها "السعر الذي يجعل الملكية تتبادل بين مشتري راغب في الشراء، وبائع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع، وأن يكون لدى كلا من الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالمعاملة[1].

وعرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS13) "قياس 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"[2].

كما عرفها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في الكثير من الإصدارات من بينها المعيار (FAS 107) المتعلق بالإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية والذي عرفها في الفقرة الخامسة منه على أنها "القيمة التي يمكن بها تبادل الأداة المالية بين الأطراف الراغبة بشكل مختلف عن حالة البيع الجبري أو التصفية"[3]، وما ورد أيضاً في المعيار (FAS 157) الخاص بمقاييس القيمة العادلة الذي عرف القيمة العادلة بأنها " السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس"[4].

كما عرفتها لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) بأنها "مبلغ تقدير يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشترٍ وبائع راغبين في عقد صفقة في ظل سوق محايد بحيث يتوافر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون إكراه على إتمام الصفقة"[5].

كما عُرفت على أنها " تلك القيمة التي يمكن على أساسها مبادلة أصل ما أو نقل التزام ما في عملية بيع متوقعة بين كل من البائع والمشتري مع توافر الرغبة الصادقة في اتمام عملية التبادل"[1].

---

[1] طارق عبد العال حماد، **المدخل الحديث في المحاسبة "المحاسبة عن القيمة العادلة"**، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص3.

[2] International Accounting Standards Board, **International Financial Reporting Standard 13 Fair Value Measurement**, IFRS Foundation, 2018, p 10.

[3] ثائر عمران موسى، علي فالح خلف، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وانعكاساتها على مهنة المحاسبة "دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق، 2018، ص 74.

[4] Elisa Menicucci, **Fair Value Accounting: Key Issues Arising from the Financial Crisis**, Palgrave Macmillan, UK, 2015, p 25.

[5] كمال أحمد يوسف، كفاح صلاح ابراهيم، **أثر محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الابداعية "دراسة ميدانية"**، مجلة الدراسات العليا، المجلد5، العدد 20، جامعة النيلين، السودان، 2016، ص 31.

وفي ضوء ما تقدم يستنتج الباحث أن هناك انسجام في تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مع تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) للقيمة العادلة كما أن التعريفين يوضحان ما يلي:

- قياس القيمة العادلة يستند إلى آليات السوق وليس خاصاً بالشركة؛
- أن تأخذ الشركة عند قياس القيمة العادلة الافتراضات التي سيطبقها المشاركون في السوق؛
- عند تسعير الأصل أو الالتزام تأخذ الشركة بالظروف الحالية بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر؛
- عملية بيع الأصل أو تحويل الالتزام هي عملية افتراضية في تاريخ القياس؛
- يجب أن تتم عملية التبادل في سوق نشط ومحايد؛
- القيمة العادلة لا تمثل قيمة التصفية أو البيع الجبري؛
- توافر الرغبة والإرادة الحرة لكل من المشتري والبائع في اتمام عملية التبادل.

وبناءً على التحليل السابق يمكن للباحث تعريف القيمة العادلة بأنها "السعر المحصل عليه من بيع أصل أو المدفوع لسداد التزام بين مشاركين لديهم الرغبة والاطلاع والحرية الكاملة وغير مجبرين في التعامل وهذا في ظل وجود سوق نشط تتوافر عنه كافة المعلومات ".

2-3-2 أهمية ومبررات استخدام القيمة العادلة

تناول الباحث في النقطة السابقة مشكلات تطبيق محاسبة القيمة العادلة والانتقادات والاتهامات التي صاحبت الأزمة المالية العالمية للقيمة العادلة، والذي يذهب البعض إلى عدم ملاءمة القيمة العادلة لتحقيق جودة القياس المحاسبي وما يترتب عليه من ممارسات الإدارة الانتهازية (إدارة الأرباح)، غير أن هناك مساندة واهتمام من جانب عدد كبير من الكتاب والباحثين والمنظمات المهنية على غرار مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، لذا سيقوم الباحث بدراسة مبررات الإبقاء على استخدام محاسبة القيمة العادلة، وذلك على النحو التالي[2]:

- ظهرت العديد من الآراء الداعمة للقيمة العادلة والتي أكدت على أن وقف التعامل بمعيار القيمة العادلة سوف يقلل من الشفافية وثقة المستثمرين في الأسواق المالية، وما يؤكد ذلك قيام (CFA) Chartered Financial Analyst وهي مؤسسة عالمية تضم حوالي 98 ألف خبير استثماري بإجراء استبيان ضمن الاتحاد الأوروبي تضمن سؤالين، **الأول**: هل تدعم إيقاف العمل بمعايير القيمة العادلة وفقا لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS؟ **والثاني**: هل تعتقد بأن الإيقاف سيزيد أو ينقص من الثقة في النظام البنكي الأوروبي؟ وجاءت النتيجة على النحو التالي:
  - 79% من المستثمرين لا يؤيدون وقف التعامل بمعايير القيمة العادلة.

[1] Mary Barth E, et al, **The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view**, Journal of Accounting and Economics, Vol 31, N^0 1–3, 2001, pp 77-104.

[2] مطاوع السعيد السيد مطاوع، مرجع سبق ذكره، ص ص 147-149.

- 85% من المستثمرين يعتقدون أنه في حالة إيقاف استخدام معايير القيمة العادلة سوف يكون له أثر مباشر على تدني الثقة في النظام البنكي.

✍ يؤدي استخدام أسلوب (Mark to Market) بشكل مستمر إلى وعي أكبر اتجاه مخاطر تقلبات الأسعار، حيث أن محاسبة القيمة العادلة تقوم بعمل تحذيرات للشركات للوقوف بعيداً عن الأصول المتقلبة، ولذا تلعب القيمة العادلة دور هام في تقليل آثار الأزمات المالية في حالة الاهتمام بعلامات التحذير وبالتالي مساعدة الأسواق على علاج الأثار السلبية للأزمات المالية بشكل أسرع ومبكر.

✍ انتقد التقرير المقدم من جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) أداء وكالات التصنيف الائتماني وسماسرة الرهونات، وقام بتدعيم محاسبة القيمة العادلة، كما أشار تقرير مجموعة العشرين (G20) المتعلقة بحالة الاقتصاد العالمي والأسواق المالية إلى أن أسلوب (Mark to Market) ليس هو السبب الرئيسي للأزمة المالية العالمية.

✍ كما يرى البعض أن استخدام التكلفة التاريخية يعني العودة إلى مستويات من عدم الملاءمة لن يقبلها مستخدمي المعلومات المحاسبية، فعلى الرغم من انتقاد العديد من الباحثين والكتاب والمنظمات المهنية للقيمة العادلة إلا أنهم لم يشيروا إلى أن التكلفة التاريخية هي البديل المناسب.

✍ تمتلك التكلفة التاريخية العديد من المشاكل والتي يمكن أن تكون بالنسبة لمجموعة من الأصول أسوأ بكثير من مشاكل القيمة العادلة، فالتكلفة التاريخية قد يترتب عليها تحقيق منافع للإدارة وذلك للقيام بما يسمى (إدارة الأرباح) فاستخدام القيمة العادلة يساعد في تخفيف النتائج السلبية للصفقات التي تهدف إلى إدارة الأرباح في ظل النموذج المختلط، والذي يُشير إلى بيع الأصول ذات القيمة المرتفعة من أجل الاعتراف بالمكاسب، في حين يتم الاحتفاظ بالأصول ذات الخسائر غير المحققة، أي عدم الاعتراف بالخسائر أو مواجهة التقلبات الدورية من خلال التلاعب بالأرباح أو الخسائر وهو ما يسمى بـ (Countercyclical Trades)، كما أن النقص في الشفافية في ظل أسلوب التكلفة التاريخية يجعل الأمور أسوأ بكثير أثناء الأزمات.

✍ يرى البعض أن محاسبة القيمة العادلة تعكس قوة المؤسسات المالية، كما يرى أحد الكتاب أن السبب الرئيسي للفشل والخسائر بصناعة البنوك هو القروض ذات الأداء الضعيف والتي لن يتم المحاسبة عنها بواسطة القيمة العادلة وإنما وفقا للتكلفة التاريخية، حيث يتم الاعتراف سائر بشكل تدريجي وإضافتها بقائمة الدخل، وليس بالشكل الفوري كما هو الحال في محاسبة القيمة العادلة والتي تعمل على إظهار المشكلة، أما التكلفة التاريخية فتخفيها أو تؤجلها، وهذا قد يترتب عليه مزيد من التلاعب بالحسابات من ناحية (إدارة الأرباح) وتعثر الوضع وتضخم الخسائر من ناحية أخرى وبالتالي حدوث الأزمات.

✍ يرى مؤيدو القيمة العادلة أنها تعكس الظروف الاقتصادية المحيطة بشكل حقيقي وأنها أفضل المقاييس ملاءمة وثقة، وفي الحالات التي تكون فيها الأسعار الممكن ملاحظتها تعكس القيمة الحقيقية فهذا مؤشر على عدم ملاءمة طريقة (Mark to Market)، حيث أن الأسواق ربما تكون غير قادرة على تحديد القيمة العادلة، وفي

هذه الحالة لا يكون هناك حاجة لتقديم أسعار السوق غير الحقيقية كقيمة عادلة، وفي هذه الحالة يتم الاعتماد على نماذج تأخذ كافة المتغيرات في الاعتبار(Mark to Model) للوصول إلى القيمة الحقيقية للأصول محل القياس، أما خوف الإدارة في أوقات الأزمات من استخدام تلك النماذج حتى لا تتعرض لمخاطر مثل التقاضي وبالتالي اللجوء لأسعار السوق باعتبارها الأسعار القابلة للتحقق وإبعاد أي نية تضليل من قبل الإدارة.

- تسمح المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية بإعادة تصنيف الأصول التي يتم تقييمها بالقيمة العادلة وتحديد الحالات التي يمكن فيها استخدام التكلفة التاريخية، وهذا يعني أن المعايير المحاسبية لديها الآليات لتجنب الأثار السلبية في الأسواق ومعالجة الانخفاضات المتتابعة، ولكن البعض يرى أن هذه الآليات يمكنها من فتح الباب أمام الإدارة للتلاعب، بالإضافة إلى أن هناك ضغط سياسي لتعليق استخدام القيمة العادلة في أوقات الأزمات وبالتالي فإن القيمة العادلة يمكن استخدامها في أوقات الارتفاع والتكلفة التاريخية يمكن استخدامها في أوقات الانخفاض.

2-3-3 الانتقادات والمشكلات الموجه نحو تطبيق القيمة العادلة

انطلاقاً من الجدل العالمي القائم حول مسؤولية معايير محاسبة القيمة العادلة عن الأزمة المالية العالمية (2007-2008)، وما صاحب ذلك من تداعيات خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث دعا الكونجرس الأمريكي لجنة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) لوقف العمل بمعيار القيمة العادلة ولو بصفة مؤقتة وذلك بحجة أن تطبيق المعيار رقم (FAS 157) يُسهم في زيادة أثار الأزمة وأيد ذلك العديد من رجال البنوك والمؤسسات المالية، كما قامت لجنة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) بتحديد أربع مشكلات أساسية تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة وهي[1]:

- يصعب الاعتماد على القيمة العادلة كأسلوب قياس عند غياب أسعار السوق النشطة.
- أن استخدام القيمة العادلة يزيد من حدة التقلبات في الدخل.
- توجد مخاوف من أثر استخدام القيمة العادلة عند هبوط أسعار الأصول نتيجة الاتجاهات الاقتصادية إلى ما دون قيمتها الحقيقية.
- التناقض في تقييم الأصول والالتزامات بسعر الخروج من السوق الحالي وبافتراض فرض الاستمرار الشركة في تقييم الأصول والخصوم الأخرى.

بالإضافة إلى ما سبق توجد بعض المشاكل التي تحول دون تطبيق محاسبة القيمة العادلة نذكر منها:

- يتطلب قياس القيمة العادلة عمل تسويات لعلاج تشوهات السوق أو عدم كفاءته أو عدم تماثل المعلومات كذلك يتطلب قياس القيمة العادلة في حالة عدم وجود سوق نشط كفء وضع افتراضات عديدة مما يفقد القيمة العادلة الموثوقية[2].

---

[1] هدى عصام حسن، **تقييم اتجاهات المعايير المحاسبية الدولية نحو مفهوم القيمة العادلة وأثره على كفاءة سوق الأوراق المالية (دراسة ميدانية)**، رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، مصر، 2017، ص 41.

[2] طارق عبد العال حماد، **نموذج مقترح لقياس منفعة القوائم المالية في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية (دراسة ميدانية)**، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 1، جامعة عين شمس، مصر، 2008، ص 127.

- عند تطبيق محاسبة القيمة العادلة قد يواجه خلل خطير مثل استبعاد الأوراق المالية المحتفظ بها إلى تاريخ الاستحقاق من إعادة التقويم أو معاملة المشتقات بالقيم العادلة التي في كثير من الأحيان يكون مبالغ في قيمتها بواسطة المديرين[1].

- بعض أنواع الأدوات المالية مثل بعض المشتقات يكون لها تكلفة تاريخية معدومة ومع ذلك القيم الجارية لها تكون مرتفعة وتتأثر بمعدلات الفائدة وأسعار الصرف[2].

- يُجبر تطبيق محاسبة القيمة العادلة من خلال طريقة (Mark to Market)، المؤسسات المالية على بيع أصولها بمبالغ منخفضة لا تعبر عن قيمتها الحقيقية، نظراً لانخفاض قيمتها السوقية نتيجة تدهور الأسواق المالية أثناء الأزمات[3].

- إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة خلال فترة عدم استقرار الأسواق المالية يؤدي إلى زيادة حدة الأزمات من خلال الاعتراف بخسائر كبيرة غير محققة واستهلاك رأس المال.

- كما يرى البعض أن محاسبة القيمة العادلة تعمل على نقل آثارها السيئة إلى الأسواق المالية، فمن خلال طريقة (Mark to Market)، نجد أن القيمة العادلة لها تأثير كبير على انتشار الأداء الضعيف من بنك لآخر وبالتالي زيادة الخطر النظامي في البنوك.

- ان استخدام القيمة العادلة في ظل تدهور الأسواق المالية ترتب عليه تساؤل حول جدوى استخدام أسعار سوق أقل من القيم الحقيقية في ظل سريان مفعول المبيعات تحت الضغط بدون الاهتمام بأن الأسعار في الأسواق الحالية لا تعكس بشكل دقيق التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للأصل.

- يُتيح تطبيق محاسبة القيمة العادلة أمام الإدارة التلاعب في الأرباح من خلال اتخاذ قرارات خاطئة لتحقيق مصالح شخصية، فعلى سبيل المثال لا الحصر لو أن الإدارة يجب عليها تقييم أصولها وفقاً لأسعار السوق، ففي هذه الحالة تبتعد الإدارة عن الأصول التي من المحتمل أن تنخفض قيمتها في السوق حتى ولو حققت لها أرباح على المدى الطويل والاعتماد على الأصول التي تحقق أرباح في الأجل القصير.

- افتقار معلومات محاسبة القيمة العادلة في أغلب حالاتها للكثير من الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية، والتي تتمثل في الملاءمة، والمصداقية، والقابلية للمقارنة والفهم[4].

- كما يُقدم المعيار (IFRS 13) "قياس القيمة العادلة" ثلاث مناهج في تحديد القيمة العادلة هي (منهج السوق ومنهج التكلفة ومنهج الدخل).

مما سبق يرى الباحث أن المعايير الدولية (IFRS) ولا سيما معايير القيمة العادلة لم تكن السبب الرئيسي في وقوع الأزمة المالية العالمية، انما كشفت عن الأزمة، فالمشكلة الرئيسية ليست في المعايير الدولية (IFRS) ذاتها،

---

[1] Benston G, **The Shortcomings Of Fair Value Accounting Described In SFAS 157**, Journal Of Accounting And Public Policy, N^0 27, 2008, pp 101-114

[2] هدى عصام حسن، مرجع سبق ذكره، ص 42.

[3] Ryan s, **Accounting in and for The Subprine Crisis,** The Accounting Review 83, 2008, pp 118-131.

[4] مطاوع السعيد السيد مطاوع، مرجع سبق ذكره، ص 146.

ومعايير القيمة العادلة، إنما في التطبيق السيئ لمحاسبة القيمة العادلة، وضعف البعد الأخلاقي والسلوكي بالإضافة إلى ضعف آليات الرقابة والحوكمة والتدقيق، وهذا ما يدعو إلى ضرورة وجود مقومات أساسية لتفعيل تطبيق هذه المعايير والحد من الأزمات المالية ومن مسببتها كإدارة الأرباح، وهو ما سيتطرق اليه الباحث في المبحث الثالث.

المبحث الثالث: المقومات الأساسية لتفعيل تطبيق (IFRS) للحد من ممارسات إدارة الأرباح

سيطر غش الشركات على الأخبار المالية في السنوات الأخيرة، خاصة بعد سلسلة الانهيارات المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات العالمية الكبرى، والتي كان من أهم أسباب انهيارها هو قيام تلك الشركات بإدارة الأرباح.

ونظراً لأن ممارسات إدارة الأرباح أصبحت ظاهرة منتشرة بصفة عامة عند إعداد التقارير المالية، الأمر الذي ترتب عليه زيادة القلق لدى الجهات المنظمة للأسواق المالية وواضعي المعايير المحاسبية بخصوص سلامة التقارير المالية المنشورة من قبل الشركات، ما دفع العديد من الهيئات والمنظمات الحكومية وغير الحكومية المعنية بمهنة المحاسبة على عمل تحسينات واسعة في المعايير المحاسبية بهدف ضمان سلامة التقارير المالية، وحيث وصفت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، بأنها معايير ذات جودة عالية.

إن التزام الشركات بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ذات الجودة العالية من شأنه أن يؤدي أو يقلص من ممارسة الإدارة لظاهرة إدارة الأرباح من خلال ما تتضمنه هذه المعايير من تحسين لعمليات القياس والافصاح المحاسبي، إلا أن جودة هذه المعايير لا تكفي لتحقيق ذلك، إنما تتطلب مجموعة من المقومات الأساسية للحد منها، وهذا ما سوف يتطرق إليه الباحث في هذا المبحث.

1-3 جودة حوكمة الشركات

إن انتشار ظاهرة إدارة الأرباح أدت إلى حدوث العديد من الأزمات المالية والانهيارات الاقتصادية لشركات عالمية خلال السنوات الأخيرة، وذلك بسبب قصور آليات التنظيم والاشراف والمراقبة بالإضافة إلى نقص الشفافية وعدم الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليه، ما أدى إلى فقدان الثقة في التقارير المالية من قبل مستخدميها.

وهذا بدوره دفع العديد من الهيئات والمنظمات الدولية إلى الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات باعتبارها أداة يمكن تلعب دوراً فعالاً في مجالات الاصلاح المالي والإداري للشركات وزيادة قدرتها الرقابية بالشكل الذي ينعكس غلى فعالية الأسواق المالية.

كما ظهرت الحاجة إلى وجود العديد من القواعد والآليات التي تشكل إطار المراقبة والاشراف على تصرفات الإدارة للحد من مشاكل إدارة الأرباح، وبما يضمن حماية مصالح جميع الأطراف المهتمة بالشركة[1].

[1] Laura Sierra Garcia, et al, **Audit committee and internal audit and the quality of earnings: empirical evidence from Spanish companies**, Journal of Management and Governance , Vol 16, N^0 2, 2012, p 306.

3-1-1 الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

في ضوء ما سبق ذكره سيتم تناول الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات من خلال النقاط التالية:

3-1-1-1 مفهوم حوكمة الشركات

رغم أن الإضاءات الأولى لموضوع الحوكمة ربما جاءت من أطروحات (آدم سميث) في كتابه ثروة الأمم والذي حذر فيها من مشكلات المحتملة للملكية الغائبة للشركات[1]، والمطالبة الصريحة لعالمي الاقتصاد (Berla and Means) بضرورة فرض السيطرة والرقابة على الفجوة التي قد تحدث بين حملة الأسهم والمديرين جراء ممارسات الآخرين السلبية.

برز مفهوم حوكمة الشركات (Corporate Governance) كأحد المداخل الهامة لوضع إطار من المبادئ والنظم والضوابط الأخلاقية والمهنية لضمان نزاهة عملية إعداد التقارير المالية[2].

في بداية تناول هذا الموضوع تجدر الإشارة إلى أنه على المستوى العالمي لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحاسبين كافة لمفهوم حوكمة الشركات وهذا ما تؤكد عليه موسوعة (Corporate Governance Encyclopedia)[3]، كما تجدر الإشارة أنه منذ عقد من الزمن فقط، لم يكن هناك وجود ترجمة عربية متفق عليها لمصطلح (Corporate Governance).

إلا أنه من الواضح مع ذلك أن هناك مجموعة واسعة من التعريفات موجودة في الأدبيات، تتراوح بين التعاريف الضيقة المستندة إلى نظريات الوكالة وبين التعريفات العريضة القائمة على أصحاب المصلحة[4].

ويمكن للباحث تناول بعض التعاريف لحوكمة الشركات على النحو التالي:

تُعرِف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) حوكمة الشركات بأنها "مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة والملاك وكل الأطراف التي لها علاقة بالشركة"[5].

كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) حوكمة الشركات بأنها "مجموعة من المسؤوليات والممارسات الواجب إتباعها من طرف مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية بهدف تحقيق استراتيجية التوجيه، وذلك للتأكد من تحقيق الأهداف والتحقق بأن المخاطر تُدار بالشكل الملائم، وأن موارد الشركة تم استخدامها في إطار من المسؤولية"[6].

---

[1] مؤيد محمد علي الفضل، مرجع سبق ذكره، ص 5.

[2] Public Oversight Board (POB), "**Issues Conforming the Accounting Profession Standard**", 1993.

[3] نرمين أبو العطاء، **حوكمة الشركة سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية**، مجلة الاصلاح الاقتصادي، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، 2003، ص 2.

[4] Marwa Hassaan, **Corporate Governance and Compliance with IFRSs: MENA Evidence**, Cambridge Scholars Publishing, UK, 2013, p 48.

[5] أمير محمد أبو النجا، هدى أحمد ابراهيم، **أثر تطبيق الحوكمة على كفاءة سوق الأوراق المالية المصرية**، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر السنوي حول" حالة الحوكمة والادارة العامة في الدول العربية خيارات أم تحديات ومتطلبات جديدة، المنظمة العربية للتنمية الادارية ، جامعة الدول العربية، عمان، الأردن، 10/09 ديسمبر، 2013، ص 193.

[6] مطاوع السعيد السيد مطاوع، مرجع سبق ذكره، ص 178.

كما عرفتها لجنة (Cadbury) حوكمة الشركات بأنها " ذلك النظام الذي وفقاً له يتم تسيير ورقابة الشركة وتعتني بإعطاء الوسائل اللازمة التي تسمح بإيجاد التوازن المنطقي للسلطة تفادياً لكل الانحرافات الشخصية، وتقوم على ثلاثة ركائز وهي مجلس الإدارة، التدقيق وإدارة أعمال الشركة"[1].

كما عُرِفت حوكمة الشركات بأنها "حقل من حقول الاقتصاد، والتي تبحث بكيفية ضمان أو تحفيز الإدارة الكفؤة في الشركات المساهمة باستخدام ميكانيكية الحوافز مثل: العقود، التشريعات، وتصاميم الهياكل التنظيمية"[2].

كما عرفتها مؤسسة التمويل الدولية (IFC) "بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"[3].

كما عرفها (Wolfensohn) رئيس البنك الدولي بأنها "عملية تهتم بتشجيع الانصاف، الشفافية، والمساءلة في الشركات"[4].

كما عرفتها دائرة الأعمال المستديرة (The Business Roundtable) بأنها" السلوك الأخلاقي من جانب المديرين وغيرهم ممن يشترك أو تمنح له السلطة في توليد وصيانة الثروة لكل الأطراف ذات المصلحة في الشركة"[5].

انطلاقاً من التعاريف السابقة يستنتج الباحث أن حوكمة الشركات هي:

- مجموعة من القوانين والقواعد والاجراءات الخاصة بالتوجيه والإشراف على أعمال الإدارة والرقابة عليها؛
- مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وبقية أصحاب المصلحة؛
- تحقيق مطالب أصحاب المصلحة وديمومة بقاء الشركة؛
- آلية تهدف إلى تقليل المخاطر التي يتحملها المساهمون، الذين يعتبرون مالكي شركة؛
- ضمان الالتزام بالأخلاقيات الحميدة والسلوك المهني الرشيد؛
- تفعيل أدوار اصحاب المصالح في نجاح الشركة وتحقيق أهدافها.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحث تعريف حوكمة الشركات بأنها الاطار التنظيمي والقانوني لإدارة الشركة والاشراف عليها، كما أنها مفهوم رقابي يتضمن مجموعة من العلاقات المتداخلة بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وبقية أصحاب المصلحة، بهدف ضبط الأداء المالي والسلوك الأخلاقي لجميع المستويات في

[1] Jaques Renard, **théorie et pratiques de l'audit interne, Edition d'organisation,** 6eme Edition, paris, 2007, p 439.

[2] ظاهر القشي، حازم الخطيب، **الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية**، مجلة أربد للبحوث العلمية، المجلد 10، العدد 1، 2006 ص 7.

[3] Alamgir M, **Corporate Governance A Risk Perspective,** paper presented to Corporate Governance and Reform, Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, Egypt, May 7 – 8 , 2007, p 15.

[4] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 123.

[5] مطاوع السعيد السيد مطاوع، مرجع سبق ذكره، ص 178.

الشركات، ومن أجل السيطرة على متغيرات بيئتها الداخلية والاستعداد لمواجهة متغيرات البيئة الخارجية والتكيف معها.

3-1-1-2 أهمية حوكمة الشركات

شهد العالم سلسلة من الأزمات المالية المتلاحقة على المستويين المحلي والعالمي، ولعل الازمة المالية العالمية الاخيرة تعتبر من أخطر وأسوأ الأزمات من حيث الآثار والنتائج التي مر بها الاقتصاد العالمي منذ ازمة الكساد العظيم سنة 1929 هذه الأزمة بدأت في الأساس من الرهون العقارية في الولايات المتحدة الأمريكية لكنها تطورت حتى باتت أزمة اقتصادية على مستوى عالمي وامتدت تداعياتها لتشمل الاقتصاديات الأوروبية والآسيوية لتنعكس آثارها السلبية على بقية دول العالم.

لقد أدت هذه الأزمة لظهور عدداً من الفضائح المالية وافلاس وانهيار كثير من المؤسسات البنكية، مثل بنك ليمان بروذرز Lemman Brothers الذي يعتبر من البنوك الضخمة في الولايات المتحدة وواشنطون ميوتشوال Washington Mutal واندي ماك Ind Mc، بجانب افلاس كثير من الشركات والمؤسسات العالمية مثل ....World com, Enron, Tyco, Xerox ومجموعة التأمين الاسترالية HIH وشركة SK العالمية بكوريا الجنوبية وغيرها.

على الرغم من التأكيد على أهمية تطبيق نظام جيد لحوكمة الشركات، وضرورة الافصاح عن أوضاعها المالية وشفافية ممارسة الشركة لمختلف الأنشطة وذلك من أجل تجنب تعثر الشركات إلا أن الأزمة المالية العالمية وإفلاس العديد من الشركات الكبيرة يبرز ويؤكد فشل الحوكمة في ضمان حقوق المساهمين والمجتمع[1].

ومن هنا تظهر أهمية حوكمة الشركات في جوانب متعددة يمكن للباحث ايضاحها على النحو التالي[2]:

- تعمل على وقاية الشركات من التلاعب والغش وكذا الفساد المالي والإداري، وهو ما يؤدي بدوره إلى الوقاية من الأزمات المالية وإلى تحسين أداء الشركات وزيادة قيمتها.
- تضمن حوكمة الشركات الحصول على مجلس إدارة قوي يمكن مساءلته أمام الملاك، ويستطيع أن يختار مديرين مؤهلين قادرين على تحقيق وتنفيذ أنشطة الشركة في إطار القوانين الحاكمة وبطريقة أخلاقية.
- تؤدي حوكمة الشركات إلى تعزيز المساءلة في جميع أعمال الشركة، وكذا تعزيز الشفافية داخل الشركة وفي معاملاتها الخارجية، كما تؤدي إلى ضمان تحسين العلاقة بين المساهمين ومجلس الإدارة بالإضافة إلى تعظيم قيمة المساهمين في الأجل الطويل، وضمان المعاملة العادلة لحقوق الأقلية، وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة تحقيق الثقة من جانب المستثمرين وأصحاب المصالح الأخرى.
- ضمان الأداء الفعلي لمسؤولي الإدارة ومنع استغلال السلطات المتاحة للمسؤولين في الشركات في تحقيق مكاسب غير مشروعة وعدم المتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى.

---

[1] مريم شريف جحنيط، **علاقة الالتزام بمعايير الحوكمة بالأزمة المالية العالمية**، بحث مقدم إلى الملتقى العلمي الدولي حول "الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر2009، ص 14.

[2] مطاوع السعيد السيد مطاوع، مرجع سبق ذكره، ص ص 179- 180 .

- رفع مستوى الأداء الأخلاقي والمساهمة في نشر القيم الأخلاقية والسلوكية داخل الشركات.
- كما تبرز أهمية حوكمة الشركات من خلال الفصل بين ملكية الشركة والإدارة، ومن ثم الفصل بين المساهمين وإدارة الشركة، وكذلك الفصل بيم مسؤوليات مجلس الإدارة ومسؤوليات المديرين التنفيذيين، وهذا الاهتمام نابع من تعارض المصالح بين الملاك والمديرين التنفيذيين، بسبب ما يخلقه هذا الفصل من فاعلية تتصل بتحديد الرؤيا الاستراتيجية ومدى توافق احتياجات ومتطلبات مصالح المستثمرين في الشركة[1].
- كما تعد حوكمة الشركات منظومة أيكولوجية تنشر تأثيرها المتبادل على العديد من المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية والإدارية، فمن الناحية الاقتصادية تعمل حوكمة الشركات على تعظيم قيمة الشركة وتدعم تنافسها بالأسواق بما يمكنها من جذب مصادر تمويل محلية وعالمية للتوسع في النمو، ويجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة وتحقيق استقرار أسواق المال، أما من الناحية الاجتماعية والسياسية فتأتي من كون الشركات تؤثر وتتأثر الحياة العامة، إذ إن أداءها يمكن أن يؤثر في الوظائف والدخول ومستويات المعيشة، ويبرز تأثير الحوكمة في هذا المجال من خلال معاونة الإدارة الحكومية في تحقيق طموحات المواطنين عن طريق الاستجابة لمتطلباتهم وحاجاتهم بشكل مناسب، ولا سيما في مجال تخفيف حدة الفقر وتعزيز حقوق الانسان وإرساء قواعد العدل، أما الأنظمة القانونية فتعد صمام الأمان الرئيس الضامن لحوكمة جيدة للشركات من خلال توفير معايير الافصاح والشفافية والنزاهة[2].

3-1-1-3 الأبعاد المحاسبية في حوكمة الشركات

حازت مبادئ حوكمة الشركات على اهتمام مختلف الهيئات والتنظيمات ذات الصلة بتطبيق الحوكمة مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED)، ومركز المشروعات الخاصة (Cipe) ولجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية (Basil Committee) والمنظمة الدولية للجنان الأوراق المالية (Iosco)، فضلاً عن اهتمام الباحثين والكتاب، لذلك فقد تعددت هذه المبادئ واختلفت من جهة إلى أخرى، إلا أن أسبقها صدوراً وكذلك أكثره قبولاً هي المبادئ الصادرة عن (OCED) عام 1999 والتي تم إعادة صياغتها عام 2004[3].

كما نصت مبادئ حوكمة الشركات على مجموعة من المتطلبات المحاسبية اللازمة للتطبيق الفعال لها بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وسواء تمثلت في مبدأ الافصاح والشفافية أو في المبادئ الأخرى لها أو في جوهر وروح حوكمة الشركات، وذلك فيما يتعلق بالمبادئ الدولية الصادرة (OCED) أو الإصدارات الدولية الأخرى

[1] علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسساتية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2011، ص 34.

[2] مجيد عبد زيد حمد، مؤيد محمد على الفضل، **حوكمة الشركات ودورها في الحد من إدارة الارباح دراسة اختبارية على حالة العراق**، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 3، جامعة القادسية، العراق، 2015، ص ص 195- 196.

[3] هاشم رمضان الجزائري، حسين عبد القادر معروف، **ماهية حوكمة الشركات**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 7، العدد، 25، جامعة البصرة، العراق، 2009، ص 11.

المرتبطة بحوكمة الشركات، وتتمثل الأبعاد المحاسبية في المبادئ الدولية لحوكمة الشركات الصادرة عن (OCED) في مجموعة من المتطلبات أهمها[1]:

- أشار المبدأ الثاني "حماية حقوق المساهمين" إلى ضرورة أن يحمي إطار القواعد المنظمة لحومة الشركات ويسهل ممارسة حقوق المساهمين والتي تحتوي على الحقوق الأساسية المتعلقة بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، المشاركة في أرباح الشركة، بالإضافة إلى الحقوق الأخرى المرتبطة بالحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة، حيث أن هذه الحقوق يتم ممارستها في ضوء نظام يتم من خلاله توفير المعلومات التي تمكن المساهمين من ذلك.
- أشار المبدأ الثالث "المعاملة المتكافئة للمساهمين" إلى ضرورة أن تتضمن قواعد الحوكمة المساواة في معاملة المساهمين بما في ذلك حقوق الأقلية، كما تتضمن منع عمليات تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح والشفافية، وكذلك العمليات التي تستهدف تحقيق مصالح الأشخاص ذوي العلاقة، والافصاح عن تعاملات أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الت لها تأثير بالشركة.
- تضمن المبدأ الرابع "دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات" ضرورة أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، وأن تتاح لهم فرصة الحصول على المعلومات اللازمة بأسلوب دوري وفي الوقت المناسب.
- تطلب مبدأ "الافصاح والشفافية" ضرورة الافصاح السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المادية للشركة، ومن بينها الموقف المالي والأداء والملكية وأسلوب الحوكمة، حيث يتطلب ضرورة الافصاح عن:
  - أهداف الشركة؛
  - ملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت؛
  - مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم وعلاقتهم بالمديرين الآخرين ومدى استقلاليتهم؛
  - معاملات الأطراف ذوي العلاقة؛
  - عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة؛
  - الأمور الجوهرية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من ذوي المصالح؛
  - هياكل وسياسات قواعد حوكمة الشركات.

3-1-2 تفسير العلاقة بين المعايير المحاسبية (IFRS) وحوكمة الشركات

[1] خليصة مجيلي، ريمة شيبوب، **أسس تقييم جودة المعايير المحاسبية كمدخل لتحقيق حوكمة الشركات**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "دور المعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص ص 480-481.

يعتبر التطبيق السليم لمعايير المحاسبة IFRS إحدى الركائز الأساسية لزيادة فعالية حوكمة الشركات، حيث أشارت مبادئ حوكمة الشركات الصادرة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) ضمن مبدئها الخامس المرتبط بالإفصاح والشفافية إلى ضرورة إعداد المعلومات المحاسبية والافصاح عنها باستخدام معايير محاسبية ذات جودة عالية على أن يفي ذلك بمتطلبات الافصاح غير المالي.

وفي نفس الاتجاه حدد تقرير (Cadbury Report 1992) قائمة بمجموعة المسؤوليات الواجبة على إدارة الشركة في ظل حوكمة الشركات، ومنها ضرورة التحقق والتأكد من أن إعداد التقارير المالية قد تم في ضوء المعايير المحاسبية المقبولة.

كما تضمنت مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن معهد التمويل الدولي (IIF Institute of International Finance)، مبدأ خاص بالمحاسبة والمراجعة والذي يحتوي بدوره على مجموعة من الممارسات التي تشكل الأداء الجيد لحوكمة الشركات في مجال المحاسبة والمراجعة، ويتمثل أهمها في ضرورة الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة الأمريكية، والالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الخاصة بالأنشطة خارج الميزانية والإفصاح عن المخاطر، وذلك عند إعداد التقارير المالية[1].

ويمكن للباحث من تفسير علاقة معايير المحاسبة IFRS بحوكمة الشركات من خلال النقاط التالية[2]:

3-1-2-1 تحقيق الافصاح والشفافية

تتطلب معايير المحاسبة في التقارير المالية المنشورة توافر عنصري الافصاح والشفافية، ولعل من أهم مبادئ الحوكمة هو مبدأ الافصاح والشفافية، وبالتالي فإن توافر هذين العنصرين في التقارير المالية المنشورة يساعد المستفيدين منها على الفهم والرؤيا الشاملة لما يحدث في الشركات، كما أن التطبيق السليم والفعال لمعايير المحاسبة يؤدي إلى تحقيق أهداف ومبادئ حوكمة الشركات وبالتالي جذب الاستثمارات المحلية والدولية، حيث يحتاج متخذ القرار الاستثماري إلى معرفة الحقائق لتحديد اتجاهاته الاستثمارية.

3-1-2-2 تحقيق المصداقية والثقة

حيث تزايد الاهتمام من الناحية المحاسبية بحوكمة الشركات في محاولة جادة لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية ممثلين في كافة الأطراف أصحاب المصلحة خاصة المسهمين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية في مدى دقة وسلامة المعلومات المفصح عنها من جانب إدارة الوحدة الاقتصادية من خلال القوائم والتقارير المالية المنشورة، وبالتالي جودة تلك التقارير المالية المعتمدة من مراقبي الحسابات المعينين من قبل الجمعية العامة للشركة، ولذا فإن التطبيق السليم والفعال لمعايير المحاسبة يؤدي إلى زيادة الثقة والمصداقية في التقارير المالية، وبالنظر إلى ما تقدمه حوكمة الشركات من مصداقية وثقة لجميع الأطراف نجد أنها تبنت هذا العنصر، لأنه ينبثق من أهداف معايير المحاسبة في تقديم كل ما يخدم الأطراف ذات المصلحة بالشركة.

---

[1] مطاوع السعيد السيد مطاوع، مرجع سبق ذكره، ص 181.

[2] المرجع نفسه، ص ص 182- 183.

3-1-2-3 تحقيق العادلة والمساواة

حيث يهدف التطبيق السليم والفعال لمعايير المحاسبة إلى تحقيق العدالة والمساواة بين جميع الأطراف، ويعد هذا أحد مبادئ حوكمة الشركات، نظراً لما تقوم به تهيئة وإتاحة الفرص للجميع، ويؤدي تحقيق العدالة والمساواة إلى زيادة الثقة والشعور بالأمان لدى المستثمرين، ويقضي على حالات الظلم الذي يقع على الأطراف ذات الصلة بالشركة، فضلا على أنه يسهم في منع أي ممارسات لإدارة الأرباح.

3-1-2-4 تحسين الأداء والتنفيذ

حيث تعمل حوكمة الشركات على التأكد من أن السياسات والممارسات المحاسبية قد تم تطبيقها بشكل سليم، وذلك للحفاظ على مصالح العاملين والمتعاملين وكافة الأطراف ذوي العلاقة بالشركة، وبالتالي فإن المعايير المحاسبية لها دور هام في تحقيق الأداء الأمثل، والذي يكفل لجميع الأطراف حقوقهم ومصالحهم من خلال ما توفره من قواعد وأسس للقياس والإفصاح، وهي بذلك أيضاً تعمل على تحقيق أهداف ومبادئ الحوكمة، ولذا يمكن القول بأن هناك ارتباطاً وثيقاً بين حوكمة الشركات ومعايير المحاسبة.

3-1-3 آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

تشير آليات حوكمة الشركات إلى الطرق والأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشكلة الوكالة التي قد تنشأ بين الإدارة وحملة الأسهم عموماً، وبين الأقلية من حملة الأسهم والأغلبية المسيطرة من حملة الأسهم[1]، حيث تقوم هذه الآليات بالوظائف الإدارية والرقابية والإشراقية والتحفيزية وتنظم العلاقات بين الأطراف المختلفة في الشركة[2].

تمارس إدارة بعض الشركات سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف مثل الوصول للتنبؤات التي سبق التطرق إليها أو التجنب الإعلان عن الأرباح أو الخسائر أو الحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثل المكافآت والعمولات، وبالتالي فإن عملية إدارة الربح تعني قيام الإدارة بالتأثير على أو التلاعب في المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بغض النظر عن الهدف من ذلك.

ويمكن الحد من إدارة الأرباح من خلال آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية، وتختص الآليات الداخلية بالشركات نفسها، وتشمل على آليات تحقيق الرقابة على سلوك الإدارة وكبار حملة الأسهم في الشركة والحد من استغلال مواردها بالتواطؤ مع الإدارة في تحقيق المنافع الخاصة بهم، كما تختص الآليات الخارجية بعوامل خارجية تؤثر في أداء الشركة.

---

[1] Michael Gibson S, **Is Corporate Governance Ineffective in Emerging Markets**, Journal of Financial and Quantitative Analysis, Vol 38, N°1, p 231.

[2] عبد المطلب عثمان محمود، **نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2015، ص 79.

وسوف يتم بيان أثر تطبيق الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح كما يلي[1]:

3-1-3-1 دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، وتتعلق بالعناصر التي تنبع من داخل الشركة، والتي يمكن التأثير في عملية اتخاذ القرارات بالشركة، واتخاذ الاجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة وتشمل: مجلس الإدارة، تشتت الملكية، مكافآت الإدارة، الافصاح والشفافية:

3-1-3-1-1 آلية مجلس الإدارة

تعد آلية مجلس الإدارة أهم الآليات التي ترتكز عليها حوكمة الشركات، وأفضل وسيلة لرقابة سلوك المديرين التنفيذيين والإدارة وحماية رأس المال المستثمر في الشركة من سوء استخدام الإدارة له ووضع استراتيجيات الشركة التي تهدف إلى تعظيم الأرباح، وكذا تحقيق مصالح حملة الأسهم وحمايتها.

لكي يقوم مجلس الإدارة بمهامه على أكمل وجه ترى الأدبيات ضرورة توافر فيه خاصيتين هما: حجم المجلس والاستقلالية، فخاصية الحجم تعتبر من العوامل المؤثرة في فعالية أداء مجلس الإدارة، غير أن الباحثين في المجال المحاسبي اختلفوا حول حجم مجلس الإدارة، فالبعض يرى أن مجلس الإدارة صغير العدد يكون أكثر فاعلية في تدعيم قيمة الشركة، بينما يرى البعض الآخر أن مجلس الإدارة كبير العدد يكون أكثر استقلالاً، ومن ثم أكثر فاعلية في رقابة أداء الإدارة. كما قد أشار (Jensen) بقوله عندما يكون عدد أعضاء مجلس الإدارة (7) أو (8) أشخاص ستكون احتمالية عمله بكفاءة وفعالية أقل[2]، كما حدد بعض الباحثين أن عدد أعضاء مجلس الإدارة يجب ألا يقل عن ثلاثة ولا يزيد عن إحدى عشر[3].

أما خاصية الاستقلالية فيعتقد الباحثون أنها أكثر أهمية من خاصية الحجم فكلما تفوق عدد الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة على عدد الأعضاء غير المستقلين، دل ذلك على مدى استقلالية مجلس الإدارة في رقابة أداء الشركة المالي والإداري والاشراف عليه وضمان مصداقية التقارير المالية المعدة من الإدارة.

وهذا ما تؤكد عليه بعض الدراسات من بينها دراسة (Marra, et al) والتي قامت بقياس مدى فاعلية مجلس الإدارة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وبصفة خاصة بعد التطبيق الالزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS حيث ركزت الدراسة على خاصيتين رئيسيتين من خصائص مجلس الإدارة من بينها

---

[1] للمزيد أنظر:

- عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 138-141.

- محمد الطيب علي شريف، مرجع سبق ذكره، ص ص 83-120.

- Man C, et al, **Corporate governance and earnings management**: A survey of literature, The Journal of Applied Business Research, Vol 29, N^0 2, 2013, p p 396–399.

[2] Jensen, **The modern Industrial Revolution Exit, and the Failure of Internal Control**, The Journal Finance, Vol. 25, N^0 3, 1993, pp 831-873.

[3] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمدراء التنفيذيين**، بدون ط، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2008، ص 30.

استقلالية أعضاء مجلس الإدارة، وتوصلت الدراسة إلى نتائج تؤكد أن استقلال مجلس الإدارة له دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأن هذا الدور يكون فعالاً بعد تطبيق الشركات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.[1]

كما استهدفت دراسة (Park and Shin) إلى فحص العلاقة بين نوعية أعضاء مجلس إدارة الشركات وممارسة إدارة الأرباح، وذلك بالتطبيق على الشركات الكندية، وتوصلت الدراسة إلى أن أعضاء مجلس الإدارة من المؤسسين لديهم قدرة أكبر على إدارة الأرباح بالزيادة لتجنب التقرير عن الخسائر أو لمعالجة النقص في الأرباح، كما أن أعضاء مجلس الإدارة من الوسطاء الماليين يمارسون إدارة الأرباح ولكن بمقدار أقل من الفئة السابقة، في حين أشارت الدراسة إلى أنه لا يوجد دليل على ممارسة أعضاء مجلس الإدارة المستقلين لعملية إدارة الأرباح، كما لا يوجد دليل على قيامهم بالحد من ذلك[2].

3-1-3-1-2 آلية تعويضات الإدارة التنفيذية

وتعد من الآليات التي تستند عليها حوكمة الشركات لضمان العمل بما ينسجم مع مصلحة حملة الأسهم، لأن هذه الآلية تسعى إلى دمج وتوحيد مصالح المديرين والمالكين لتقليل مشكلات الوكالة، ورفع أداء الشركة ولا سيما في حالة التعويضات المكونة من نقد وأسهم، إذ أن الأسهم تربط بين أهداف هؤلاء المديرين وأهداف حملة الأسهم.

كما تهدف هذه الآلية إلى دمج مصالح المديرين والمالكين وتوحيدها من خلال الرواتب والعلاوات وتعويضات الحوافز طويلة الأجل، وتعد هذه الآلية من الخطورة إذ أن مجلس الإدارة إذا ما أخفق في تحديد التعويض المناسب فإن الشركة ستعاني الكثير[3].

3-1-3-1-3 آلية الإفصاح والشفافية

إن لهذه الألية أهمية كبيرة في تطبيق الحوكمة، إذ تتطلب الإفصاح عن جميع المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالشركة فضلا عن الإفصاح عن المعاملات المادية مع الأطراف ذوي العلاقة، شرط أن تكون هذه المعلومات ذات صلة بالظروف والقرارات والتصرفات القائمة في الشركة وأن تكون قابلة للفهم ويمكن عدها وسيلة لتعزيز أنظمة الضبط الداخلي والمساءلة وحوكمة الشركات.

كما توفر هذه الآلية الحماية لكافة المستثمرين من خلال توفير المعلومات عن أداء الشركة ومنها[4]:

- معلومات عن حركة أسعار الأسهم التي يرغب المستثمر في اقتناءها؛

---

[1] Marra A, et al, **Board monitoring and earnings management pre-and post- IFRS**, The International Journal of Accounting, Vol 46, N^0 2, 2011, p p 205-230.

[2] Yun Parka W, Shin Hyun Han, **Board composition and earnings management in Canada**, Journal of Corporate Finance, Vol 10, N^{0}3, 2004, pp431-457.

[3] حسنين راغب طلب، **أثر تنفيذ آليات حوكمة الشركات في تخفيض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة دراسة تطبيقية في الشركات العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد45، جامعة بغداد، العراق، 2015، ص 391.

[4] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 139.

- معلومات عن الأرباح الموزعة؛
- معلومات عن الإدارة وكفاءتها؛
- معلومات عن نتيجة نشاط الشرمة ومركزها المالي ومستقبلها ومستقبل الصناعة التي تعمل بها؛
- معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة إلى الشركة والخرجة منها.

3-1-3-2 دور الآليات الخارجية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

تعتبر الآليات الخارجية لحوكمة الشركات من الآليات الفعالة والتي ترتبط بعوامل خارجية تؤثر على أداء الشركة وسوف يتم تبيان هذه العوامل كما يلي:

3-1-3-1-2-3 الاندماجات والاستحواذات

مما لا شك فيه أن الاندماجات والاستحواذات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، ويشير كل من (John and Kedia) إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى إن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال)، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب أو الاندماج[1].

3-1-3-2-2-3 آلية التشريعات والقوانين

تعد صمام الأمان الذي يضمن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات وتوضيح حقوق المساهمين إذ أن هناك من التشريعات والقوانين التي تقوم نصوصها على حماية صغار حملة الأسهم من خلال التحديد الواضح لحقوقهم ،وتعمل هذه الآلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال ما يأتي[2]:

- زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة التقارير المالية ومصداقيتها.
- زيادة تفعيل دور مراقب الحسابات في تدقيق حسابات الشركات وتعزيز استقلاليته من خلال إناطة مهام تعينه وأجوره للجنة التدقيق، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق للحد من قدرة الإدارة على المصادقة على معاملات تضر بمصلحة أصحاب المصلحة في الشركة.
- صدور قوانين متخصصة لحل مشكلة ممارسات الإدارة للتلاعب وإدارة أرباحها، وارتكاب المخالفات المحاسبية عن طريق وضع معايير التدقيق والانضباط المهني واسناد عملية التدقيق إلى مراقبي الحسابات يتمتعون بالاستقلالية الكافية.

---

[1] بروش زين الدين، دهيمي جابر، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري**، مداخلة ضمن الملتقى الوطني "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012، ص 16.

[2] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 141.

3-1-3-2-3 آلية السوق لأغراض السيطرة

هي آلية حاكمية خارجية تنشط عندما تفشل الآليات الداخلية للشركة، لشراء مراكز ملكية الشركات الخاسرة أو الاستلاء على الشركات ذات الأداء المنخفض بالمقارنة مع منافسيها، ومحاولة تطوير ميزتها التنافسية[1]، وتؤثر آلية السوق لأغراض السيطرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال ما يأتي[2]:

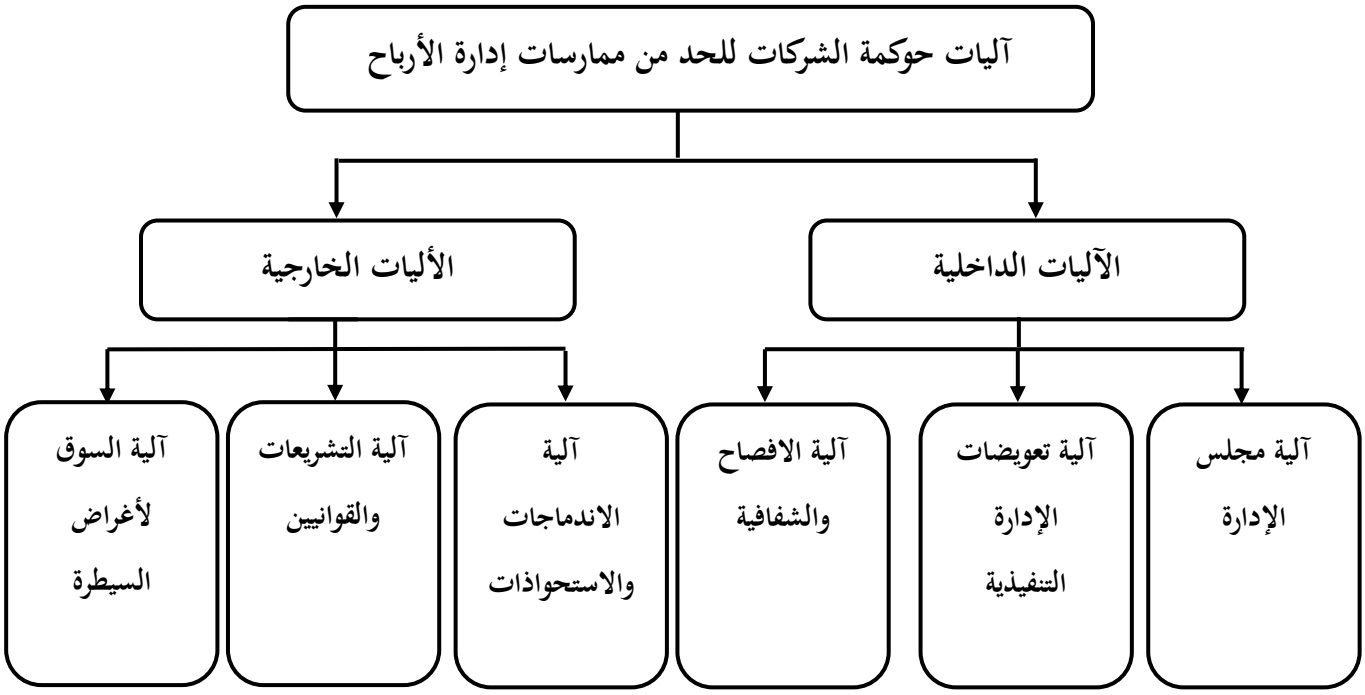
- تحدي انتهازية كبار حملة الأسهم وسعيهم لتحقيق منافعهم الخاصة، أي تقليل أنشطة تسرب الموارد لمنفعة هؤلاء المساهمين من خلال تهديدهم من مساهمين كبار آخرين؛
- ضمان انضباط المديرين الذين يعملون بصورة انتهازية لتحقيق مصالحهم ومنافعهم على حساب منافع حملة الأسهم الآخرين؛
- اعتماد هذه الآلية على الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة لمراقبة السلوك الإداري والإشرافي، إذ يميل أعضاء مجلس الإدارة المستقلين إلى الإفصاح بشكل واضح وبدرجة متساوية عن المعلومات، وتقويم الأداء بشكل موضوعي، وحماية حقوق حاملي الأسهم، ولا سيما الأقلية منهم، والسعي لتحقيق أعلى مستوى من المساءلة للإدارة ورقابة سلوكها الانتهازي.
- خلق حافز للإدارة والمديرين التنفيذيين على العمل بكل ما من شأنه كسب رضا أصحاب المصالح بالشركة، وكسب ثقة المستثمرين بالتقارير المالية من خلال الالتزام بالسياسات التي تظهر الأداء الحقيقي والصحيح للشركة وتبعدها من خطر الاستحواذ.

والشكل الموالي يبين الأليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات للحد من ممارسات أدارة الأرباح.

[1] فيروز شين، نوال شين، **دور آليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة**، مداخلة ضمن الملتقى الوطني "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012، ص 8.

[2] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 140.

الشكل رقم (3-3) آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات إدارة الأرباح



المصدر: من اعداد الباحث

2-3 جودة التدقيق

شهد بيئة الأعمال المعاصرة في الفترة الأخيرة انهيارات وأزمات مالية ترتب عليها إفلاس العديد من الشركات، والمؤسسات العالمية (Enron, World Com) في الولايات المتحدة الأمريكية، وشركة (Hausipe) في بلجيكا، ومؤخراً شركة (Satyem) الهندية لخدمات الكمبيوتر والبرمجيات عام 2009.

وما ترتب على تزايد حالات الغش الإداري وفشل منشآت الأعمال خسارة مساهمي تلك المنشآت لمعظم أو كل استثماراتهم مما أدى إلى انخفاض ثقتهم بالتقارير المالية المنشورة وهبوط أسعار الأسهم في معظم البورصات العالمية، وحيث أن مهنة المحاسبة والتدقيق لم تكن بمنأى عن هذه الأزمة فقد أطالتها أصابع الاتهام خاصة بعد انهيار أحد مكاتب المراجعة الكبرى (Arthur Andersen) مما تسبب في حدوث فجوة الثقة والمصداقية في التقرير المالي والشك في قدرة مهنة التدقيق على أداء دورها الرقابي[1].

كما ذكر محللون اقتصاديون أن مكاتب التدقيق الكبرى أصبحت في وضع محرج في أعقاب الإعلان عن الفضائح المالية لعدد من الشركات الكبرى مشددين على أن مكاتب التدقيق مسؤولة مسؤولية مباشرة عن التقارير المالية لهذه الشركات[2].

[1] مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، **نموذج مقترح لقياس العلاقة بين جودة لجان المراجعة وإدارة الأرباح دراسة نظرية تطبيقية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، المجلد 50، العدد 2، جامعة الاسكندرية، مصر، 2013، ص ص 356-357.

[2] سامح محمد رياض، **جودة المراجعة وأثرها على جودة أرباح الشركات الصناعية المساهمة المصرية**، مجلة الأداء، العدد 138، مصر، 2014، ص 108.

ومن ناحية أخرى فإن عدد حالات فشل التدقيق المعلنة كما يتضح من الدعاوي القضائية وعقوبات لجنة البورصة والأوراق المالية (Securities and Exchange Commission SEC) صغيرة جداً، ومعدل الفشل السنوي يقترب من الصفر، هذه الأحداث أدت إلى تزايد الدعوات لزيادة جودة وفعالية التدقيق[1].

وفي سياق الكثير من الفضائح المالية التي أحدقت بمصادقيه وظيفة التدقيق، اتجهت الكثير من الدراسات في السنوات العشرة الماضية إلى تأسيس علاقة ايجابية بين بدائل جودة التدقيق ونوعية التقارير المالية المقدمة من الشركات المدرجة بالأسواق المالية، والتي تعد المرشد الأساسي لاتخاذ العديد من القرارات من قبل الأطراف ذات المصلحة[2].

3-2-1 الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق

في ضوء ما سبق ذكره سيتم تناول الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق من خلال النقاط التالية:

3-2-1-1 مفهوم جودة التدقيق

على الرغم من أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) يدركون أهمية جودة المعلومات المحاسبية، إلا أن أحد المشاكل الرئيسية التي يتواجه الباحثين هو كيفية تفعيل وقياس هذه الجودة لذا عرف (Collins Shorts English Dictionary) الجودة بأنها درجة أو معيار التفوق، أما (Smith) فقد اقترح بأن تكون الجودة مقوّمة طبقا لمعايير مقبولة (متفق عليها) للجدارة، وطبقاً لذلك فإن كل عنصر ينبغي تقويم جودته، فضلاً عن ذلك فإن الجودة مقومة طبقاً لحاجات ومصالح المستخدمين وأصحاب المصالح الآخرين[3].

ومن الجدير بالذكر أنه لا يوجد تعريف شامل وواضح لجودة التدقيق، ويعود السبب في ذلك إلى الاختلاف في الأفكار والمفاهيم التي ينطلق منها الباحثين لتحديد مفهوم الجودة بشكل عام وجودة التدقيق بشكل خاص، ومع ذلك فإن هناك محاولات عديدة لتحديد مفهوم جودة التدقيق نذكر منها:

عرّفت (DeAngelo) جودة التدقيق بأنها "احتمال كشف مدقق الحسابات عن وجود تحريف في البيانات المالية، واحتمال أن يكشف عنه لمستخدمي هذه البيانات"[4].

---

[1] علام محمد موسى حمدان، **أثر خصائص جودة التدقيق في تحسين مستوى التحفظ المحاسبي في الشركات العامة الصناعية الأردنية**، دورية الإدارة العامة، المجلد 52، العدد 4، السعودية، 2012، ص 589.

[2] عماد محمد أبو عجيلة، علام محمد حمدان، **أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح: دليل من الأردن**، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدول العربية، المجلد 17، العدد 2، مصر، 2010، ص 278.

[3] فراس خضير الزبيدي، **العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين (دراسة ميدانية)**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 3، العدد 7، جامعة المثنى، العراق، 2014، ص 50.

[4] DeAngelo L.E, **Auditor Size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics. Vol 3, N° 3 , pp 183-199.

وعرف كل من (Deis and Giroux) جودة التدقيق بأنها "قدرة المدقق على الكشف عن مواطن الضعف والثغرات في النظام المحاسبي للعميل وتقديم التقارير عنها"[1].

كما تُعرف جودة التدقيق بأنها "درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية، فكما هو معروف أن الهدف من التدقيق هو خلق الثقة في القوائم المالية، لذا فإن جودة التدقيق هي احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية"[2].

كما عرّف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في نشرة معايير التدقيق رقم 4 بأن "مفهوم جودة التدقيق يتحقق من خلال الإلتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب وشركات التدقيق[3].

كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم الجودة وضرورة تطبيق مكاتب التدقيق لمجموعة من السياسات والإجراءات التي تضمن الرقابة على جودة التدقيق فيها، وهذا من خلال المعيارين الدوليين لرقابة الجودة وهما[4]:

- معيار رقابة الجودة الأول "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات التدقيق والمراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة؛
- معيار التدقيق الدولي 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

يتضح من خلال التعاريف السابقة بأن جودة التدقيق تعتمد على شرطين أساسيين هما[5]:

- اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل؛
- تسجيل ما توصل إليه في التقرير والذي يصدره بعد نهاية عملية التدقيق وتقوم فلسفة هذه المفاهيم على أساس أنه كلما زاد احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية كلما زاد معه جودة التدقيق والعكس صحيح.

كما حددت المجموعة الاستشارية الدائمة (SAG) وهي مجموعة فرعية من (PCAOB) مجوعة من الصفات يجب أن تتوفر في شركات التدقيق للحكم على جودة عملها وهي[1]: النزاهة، الموضوعية، الذكاء، الذكاء، الكفاءة، الخبرة، والدافع.

---

[1] Musa Adeiza Farouk, Shehu Usman Hassan, **Impact of Audit Quality and Financial Performance of Quoted Cement Firms in Nigeria**, International Journal of Accounting and Taxation, 2014, Vol 2, N° 2, pp 01-22

[2] سمير كامل محمد عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 2، جامعة الاسكندرية، مصر، 2008، ص 6.

[3] محمد أحمد نور، وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 4.

[4] العايب عبد الرحمان، أحططاش **نشيدة، رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها**، مجلة وحدة البحث في تنمية وإدارة الموارد البشرية، المجلد 8، العدد 1، جامعة محمد لمين دباغين، سطيف، الجزائر، 2017، ص 55.

[5] صفاء أحمد محمد، رائد فاضل حمد، **استراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق (بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق في بغداد**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 22، العدد 87، جامعة بغداد، العراق 2016، ص 463.

هذا ومن الأمور الهامة عند تعريف جودة التدقيق أن يتم التفرقة بين جودة التدقيق وجودة المدقق، إلا أن هناك العديد من الدراسات التي لم تميز بين هذين المفهومين واستخدمتهما كمفهومين لهما نفس المعنى فعلى سبيل المثال افترضت (DeAngelo) عند تعريفها لجودة التدقيق أنه عند ثبات المدقق على تقديم خدمة التدقيق بنفس المستوى من الجودة، فإنه يمكن استخدام جودة المدقق وجودة التدقيق على أنهما نفس المعنى إلا أن هذا الافتراض مشكوك فيه حيث أظهر الواقع أن شركات التدقيق الكبيرة قد تعرضت في بعض الأحيان إلى فشل خلال قيامها بالمهام الموكلة إليها، ولهذا يجب تعريف جودة التدقيق على أنها جودة الخدمة التي يقدمها المدقق، وليس جودة المدقق[2].

3-2-1-2 أهمية جودة التدقيق

تكمن أهمية جودة التدقيق في أن المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون الجودة التامة من مخرجات عملية التدقيق، والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات، لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن لجودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق وهم[3]:

أولاً- مدقق الحسابات: يهتم مدقق الحسابات بأن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

ثانيا- إدارة الشركة: تعد إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، ومن ثم فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة مواطن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المدقق له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار أسهم الشركة.

ثالثا- المؤسسات المالية (البنوك): تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لا شك فيه فإن جودة عملية التدقيق سوف تؤثر إيجاباً على جودة قراراتهم.

رابعا- الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة من قبل المدقق الخارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بالاعتماد على تلك القوائم، ولا شك أن جودة التدقيق سوف تؤثر كثيراً على قراراتهم الاستثمارية في منح الائتمان.

خامسا- الهيئات والأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة لأغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم

---

[1] Jonas Tritschler, Audit Quality: **Association between published reporting errors and audit firm characteristics**, Springer Gable, 2013, p9.

[2] سمير كامل محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 8.

[3] رجاء رشيد عبد الستار، **تحليل علاقة جودة التدقيق بحاكمية المؤسسات التعليمية (دراسة تطبيقية)**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد50، جامعة بعداد، العراق، 2018، ص 309.

أعمال التدقيق وفقاً لمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق.

سادسا- الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة: تسعى كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة التدقيق إلى إلزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عال من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.

3-1-2-3 أبعاد جودة التدقيق

إن لجودة التدقيق أبعاد عدة، وذلك لتعدد المفاهيم التي وضعت لها، واختلاف الزوايا التي انطلق منها واضعوا تلك المفاهيم، إذ أن كل منهم ركز على جانب من جوانب جودة التدقيق، ومن أبرز هذه الأبعاد ما يلي[1]:

1-3-1-2-3 اكتشاف الأخطاء

إن التعريف الذي قدمه (DeAngelo) لجودة التدقيق يشتمل على بعدين لتقييم وقياس هذه الجودة وهما:

- ينبغي اكتشاف التحريفات المادية.
- ينبغي التقرير عن التحريفات المادية.

إن قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الاغفال المادي أو التحريف في القوائم المالية والتقرير عنه، إنما يرتبط بالقدرة الفنية له، وتتمثل القدرة الفنية لمراقب الحسابات بمجموعة من الطرائق والتقنيات الرقابية والتدقيقية، والتي توفر له مؤشرات عدة يمكن أن تساعد في إبداء الرأي الفني المحايد، والتي هي وظيفة من وظائف مكاتب وشركات التدقيق، وإن اكتشافها وتصحيحها من مراقب الحسابات دالة على استقلاليته عن الزبون محل التدقيق وجودة عمله.

في الحقيقة هناك اختلاف في وجهات النظر حول مسؤولية مراقب الحسابات في هذا المجال، يعتقد البعض أن (DeAngelo) قدمت مفهوماً نظرياً لجودة التدقيق يصعب وضعه موضع التنفيذ العملي، لأن تقدير درجة كشف مراقب الحسابات للأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية ومن ثم التقرير عنها يتوقف على أمرين، أولهما أن يكون بالإمكان تقدير حجم الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية مقدماً قبل القيام بعملية التدقيق، والأمر الثاني اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية أثناء القيام بعملية التدقيق ثم يتم استخراج نسبة الأخطاء المكتشفة إلى الأخطاء المقدرة، ومن المؤكد أن هناك صعوبة في تقدير حجم الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية قبل القيام بعملية التدقيق، وبالتالي يصعب تقدير درجة الجودة التشغيلية للتدقيق وفقا لهذا المفهوم.

بينما يرى البعض أن التنفيذ المناسب لعملية التدقيق لا يقدم ضماناً بأن القوائم المالية المدققة لا تحتوي على خطأ مادي أو احتيال، ووفقاً لمبادئ التدقيق المتعارف عليها GAAS فإن التدقيق يخفض مخاطر الخطأ المادي أو الاحتيال في القوائم المالية لأقل مستوى ممكن، لذا فإن برنامج التدقيق ينبغي أن يصمم من أجل إظهار

[1] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 93- 94.

الأخطاء المادية أو الاحتيال الموجود في القوائم المالية، وأن مراقبي الحسابات ينبغي أن يقدموا معقولية تقديرات الإدارة وأحكامها عند تحضير القوائم المالية، وذلك لتحديد فيما إذا كانت هذه البيانات مقبولة.

وعلى الرغم من جهود مراقب الحسابات المبذولة فإنه لا محال أن يكون عرضة لمواجهة مخاطر راسخة، ألا وهي أن بعض الأخطاء التي لها تأثير جوهري في القوائم المالية قد تمضي بدون اكتشافها أو التعرف عليها من قبل مراقب الحسابات، حتى وإن تم التخطيط بشكل جيد لعملية التدقيق وتنفيذها بشكل دقيق وفعال وبذله العناية المهنية اللازمة[1].

3-2-1-3-2 علاقة جودة التدقيق بنظرية الوكالة

ينشأ الطلب على التدقيق من خلال الدور الرقابي الذي يؤديه مراقب الحسابات في إطار العلاقة القائمة بين الأصيل والوكيل، وتحدد نظرية الوكالة أن علاقة الوكالة هي عقد يقوم وفقا له شخص أو أكثر (الوكيل)، بأداء خدمة ما لمصلحة شخص آخر أو أكثر (الموكل)، وتنشأ مشكلات الوكالة من تعرض الأصيل للخسارة نتيجة أخلاق وتصرفات الوكيل، وعدم بذله العناية الكافية لتعظيم عائد أو منفعة الأصيل ومما يزيد من فرص حدوث هذا الأمر هو إن الأصيل ليس لديه وسائل الرقابة المباشرة لقياس مجهودات الوكيل، كما إن الأخير هو الذي يقدم اليه المعلومات، ويطلق على هذه المشكلة بالمخاطرة الأخلاقية.

وتُعد مشكلة عدم تماثل المعلومات من المشاكل التي أفرزتها نظرية الوكالة وهي الحالة التي تكون المعلومات متوفرة لطرف واحد، وبالوقت نفسه لا تتوفر تلك المعلومات لدى الطرف الأخر، وفي ظل العلاقة التعاقدية بين الأصيل والوكيل لنظرية الوكالة هناك حالة من عدم تماثل المعلومات، إذ أن الاتصال سيكون غير كفء بين الأصيل والوكيل، وتؤدي هذه المشكلة إلى الكثير من القرارات المالية مثل سياسات توزيعات الأرباح، التمويل، والافصاح الاختياري للمعلومات[2].

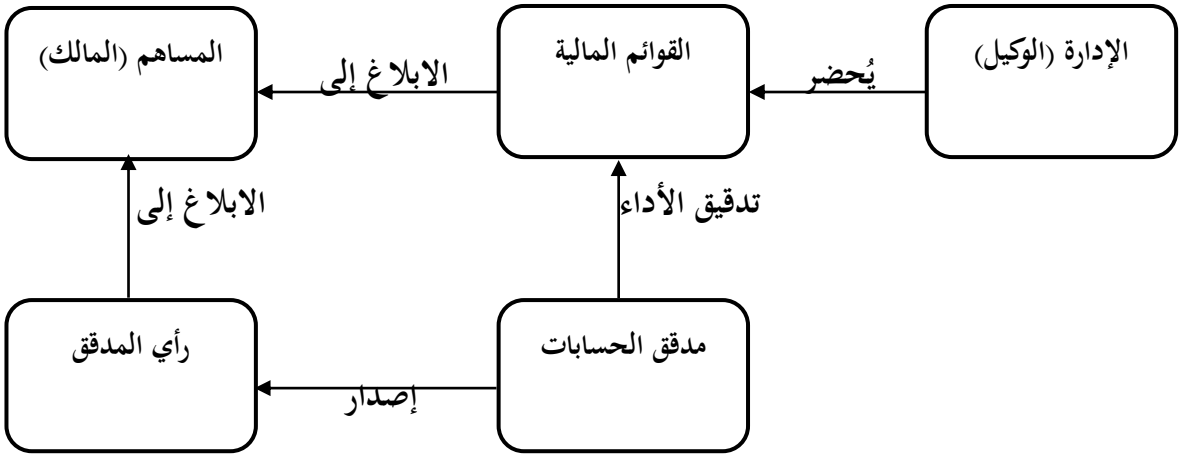
إن التدقيق يقلل من عدم تماثل المعلومات بين مدراء الشركات وأصحاب المصالح، ويتم ذلك من خلال السماح للمستخدمين الخارجيين بالتأكد من عدالة القوائم المالية، لذا فإن احتمالات تعارض أهداف أطراف الوكالة هذه تجعل المالكين في حاجة لاستخدام الوسائل التي تمكنهم من مراقبة ومتابعة مدى وفاء الإدارة بالتكليف المحدد في عقد الوكالة، وإن أكثر الوسائل شيوعاً في الاستخدام لمراقبة الوكيل هي المطالبة بوضع تقنيات الرقابة والحوكمة لمنع هذا السلوك من الوكلاء والحد منه أثناء العمل، والشكل الموالي يبين علاقة نظرية الوكالة مع خدمات التدقيق.

---

[1] هدى خليل ابراهيم، علي محمد ثجيل، **استخدام الشبكات العصبية الاصطناعية في تطوير دور مراقب الحسابات في اكتشاف الأخطاء (بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية وشركة نصر للصناعات الميكانيكية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 31، جامعة بغداد، العراق، 2015، ص 85.

[2] صبيحة برزان فرهود، **عدم تماثل المعلومات المحاسبية الأسباب والمعالجات المقترحة**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد22، العدد87، جامعة بغداد، العراق، 2016، ص 472.

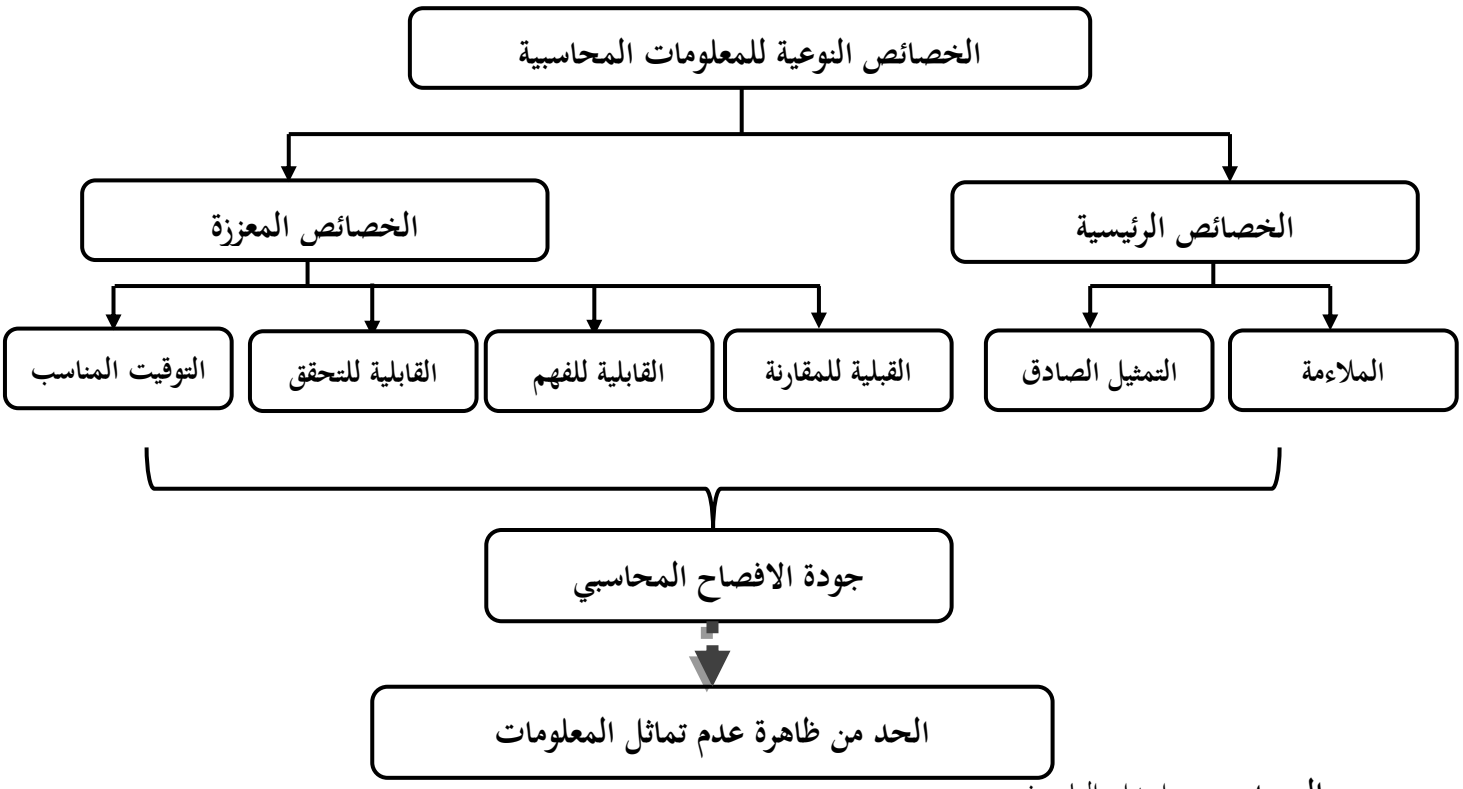
الشكل رقم (3-4) علاقة نظرية الوكالة مع خدمات التدقيق



Source: Jonas Tritschler, **Audit Quality: Association between published reporting errors and audit firm characteristics**, Springer Gable, 2013, p9.

وبذلك فإن جودة الإفصاح المحاسبي تتحقق بواسطة تقارير مراقبي الحسابات الجيدة، الذين يخفضون من عدم تماثل المعلومات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية والإدارة، وبالتالي سيؤدي ذلك إلى انخفاض تكلفة الملكية مثل تكلفة التمويل من خلال الأسهم الممتازة، وتحسين شروط التمويل، وغيرها، والشكل الموالي يوضح علاقة جودة الافصاح المحاسبي للحد من عدم تماثل المعلومات.

الشكل رقم (3-5) علاقة جودة الافصاح المحاسبي للحد من عدم تماثل المعلومات



المصدر: من إعداد الباحث

لذا فإن التوقعات المتصلة بنظرية الوكالة هي أن حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي، والذي يعد من آلياتها الخارجية، ويُعزز من تقارب المصالح بين المساهمين والمدراء، ويُعد التدقيق الخارجي شكل من أشكال المراقبة التي تستخدمها الشركات لتخفيض تكاليف الوكالة مع أصحاب الديون والمساهمين، فقيمة التدقيق الخارجي تنشأ من خلال تخفيض التحريف والخداع في المعلومات المحاسبية، والتحيز في صافي الأصول وصافي الأرباح قبل التدقيق، كما أن مراقبي الحسابات يتحسسون من إدارة الأرباح، لذا فإنهم سيميلون إلى التركيز على الحوافز الإدارية والتي تهدف إلى المغالاة في الأرباح، والشكل الموالي يوضح علاقة جودة التدقيق مع نظرية الوكالة.

3-2-1-3-3 المصداقية التي تضيفها على القوائم المالية

هناك بعد أخر لجودة التدقيق يتجلى من خلال المصداقية التي يوفرها رأي مراقب الحسابات عن صحة وعدالة القوائم المالية عند إصدار التقرير النظيف عنها، وقد تم الإشارة إلى هذه الأبعاد من (Tonh and Wong 1993)، فقد قدمت دراستهم تأكيداً للرأي القائل أن مراقبي الحسابات يوفرون مصداقية أكبر للقوائم المالية في حال تنفيذهم للتدقيق بشكل جيد، فقد أشاروا إلى أن جودة التدقيق هي العملية التي تجلب المزيد من المصداقية لتقارير الأرباح.

ويمكن القول أن المصداقية التي يوفرها مراقب الحسابات، أنما هي نتيجة بذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بمعايير التدقيق الدولية، إذ أن جودة التدقيق تتحقق متى ما ألتزم المدققون بالمعايير التدقيق الدولية والمحلية.

3-2-2 العوامل المؤثرة في جودة التدقيق

تتأثر جودة التدقيق بمجموعة من العوامل نذكر منها:

3-2-2-1 أثر استقلالية المدقق

يعتبر استقلال المدقق الحجر الزاوية في ممارسة مهنة التدقيق وبلوغ مستوى الجودة المطلوب فما يميز المدقق عن غيره وما يزيد الثقة في تقاريره حول الشركة هو استقلاليته عن جميع الأطراف ذوي المصلحة فيها وتبرر هاته الاستقلالية من خلال ما تفرضه المنظمات والهيئات المهنية من شروط وقيود لتعاقد المدقق مع زبون كعدم ملكية المدقق لأسهم في الشركة محل التدقيق.

تعتمد القيمة المسبقة للتدقيق على مستهلكي خدمات التدقيق والتي تشمل (المالكين والمديرين والمستثمرين الحاليين والمحتملين)، على قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء أو المخالفات في النظام المحاسبي للعميل وتقديم التقارير عنها وتحمل ضغط العميل للكشف بشكل انتقائي في حال اكتشاف الخرق، في هذا السياق يمكن تعريف مستوى استقلالية المدقق على أنه احتمال كشف مدقق الحسابات عن وجود الاختراق في التقارير المالية، ويقوم بالإبلاغ عنها[1].

[1] Christiane Strohm, **United States and European Union Auditor Independence Regulation: mplications for Regulators and Auditing Practice**, Deutscher Universit, Germany, 2006, p 17.

كما يعد الحياد والاستقلالية ركنين أساسيين ينبغي أن يستند إليهما مراقب الحسابات إذا ما أراد أن يؤدي واجبه كما ينبغي، لأن المطلوب من أن يفصح في تقريره أن التدقيق قد تم وفقا لإجراءات التدقيق المتعارف عليها بين مزاولي المهنة، وأن هذه الاجراءات تستلزم منه اتخاذ موقف مستقل في التفكير الذهني وفي تنفيذه لعمله، فهو يفكر ويعمل ما يراه مناسباً وضرورياً لأداء مهمته[1].

إن معظم الدعاوي القضائية والمحاكمات على المدققين تستند إلى ادعاءات عدم الكفاءة أو عدم العناية الكاملة في تطبيق معايير التدقيق بدلاً إلى الافتقار للاستقلالية، ومع ذلك فإن عدم القدرة على الوصول إلى السجلات والوثائق الأخرى سيؤدي إلى فشل التدقيق وهذا يجعل من الصعب إثباتها بطريقة أو بأخرى[2].

لضمان استقلالية المدقق نصت الجمعية القانونية (AICPA) وفقاً لمعايير رقابة الجودة أن شركات التدقيق تحتاج إلى وضع سياسات واجراءات لإعطاء تأكيد معقول بأن الارتباط مع عميل تتصف إدارته بنقص الأمانة يكون احتماله قليل، وأن شركة التدقيق تأخذ فقط الارتباطات التي يكون من المتوقع بصورة معقولة أدائها كما تتفهم الأخطار المهنية المتعلقة بتقديم الخدمات المهنية[3].

غير أن المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق تجعل من الصعب على المدققين أن يحافظوا دائماً على استقلاليتهم عند اتخاذ القرارات في عمليات التدقيق، وهذا ما توصلت إليه دراسة (Mautz) إذ تؤكد أن المدققين تحت ضغط المنافسة قد يترددون كثيراً في إبداء التحفظ في تقاريرهم عن القوائم المالية خوفاً من فقدان الزبائن[4].

3-2-2-2 أثر حجم شركة التدقيق

هناك مجموعة من المعايير للتفرقة بين مكاتب التدقيق من حيث الحجم منها عدد الشركاء أو عدد العاملين بالمكتب وعدد العملاء وسمعة المكتب، كما يُفترض أن تكون علاقة حجم مكتب التدقيق مع الاستقلالية علاقة طردية، أي كلما زاد حجم مكتب التدقيق زاد تمتعه بالاستقلالية[5].

وجدت العديد من الدراسات أدلة تدعم فكرة أن شركات التدقيق الأكبر حجماً تحقق تدقيقاً أعلى للجودة مقارنة مع نظيراتها الأصغر حجماً، وتفسيره أن الشركات الأكبر حجماً لديها موارد أكثر وأفضل من الشركات الأصغر حجماً، وأن لديها مرافق بحثية أكبر، وأنها تستطيع إجراء أقوى الاختبارات، وأن قدرتها التكنولوجية قادرة على ذلك عموماً[6].

---

[1] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 105.

[2] Cheryl Lehman R. **Independent Accounts: The Possibilities for Auditor Independence in the Age of Financial Scandal**, First edition, Elsevier, UK, 2007, p 21.

[3] نوار محمد منير، فيحاء عبد الله، **دور لجان التدقيق في التقليل من خطر ارتباط المدقق الخارجي وحكمه بشأن قبول التكليف بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة ومكاتب التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد2، العدد 38، جامعة بغداد، العراق، 2017، ص 91.

[4] يوسف محمود جربوع، **العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين**، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 86، العدد26، جامعة الموصل، العراق، 2004، ص 61.

[5] بشرى فاضل خضير، جعفر عبد الحسين حلو، **أثر استقلالية المدقق على ممارسة التحفظ المحاسبي بحث في الشركات القطاع المالي المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 22، العدد 89، جامعة بغداد، العراق، 2016، ص 472.

[6] Nedal Sawan, Ihab Alsaqqa**, Audit firm size and quality: Does audit firm size influence audit quality in the Libyan oil industry**, African Journal of Business Management, Vol 7, N^0 3, 2013, p 214.

ويُشير (Simunic and Stein) إلى أن اسم المكتب، مثل كونه أحد المكاتب الكبرى (Big N)* يستخدم من قبل الأطراف الخارجية كمؤشر للتمييز بين مستويات الجودة. وتقدم أدبيات التدقيق أدلة حول جودة أداء مكاتب التدقيق الكبرى (Big N) مقارنة بالمكاتب الأخرى، فعلى سبيل المثال وبالتطبيق على أسواق الولايات المتحدة الأمريكية أظهر (Francis and Simon) أن أتعاب المراجعة التي تتقاضاها المكاتب الكبرى هي أعلى مقارنة بالمكاتب الأخرى، وأن الزيادة في الأتعاب هي مقابل السمعة التي تتمتع بها، وأن تلك المكاتب لديها حافز لأداء ذي جودة أعلى لتجنب خطر فقد السمعة التي اكتسبتها وكذلك لتجنب المخاطر القانونية التي قد تتعرض لها والتي تكون عادة عالية نظرا لضخامة حجمهم[1].

غير أنه لا يمكن التعويل على الدراسات أعلاه فشركة (Andersen) هي إحدى شركات التدقيق العالمية المعروفة بالست الكبار، وقد انهارت بسبب عدم إبلاغها عن أي انتهاكات من إدارة شركة (Enron) للطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية، فعلى الرغم من أن المكاتب الكبيرة الحجم تمتلك موارد مادية وبشري عالية تمكنها من جذب الكفاءات الأكثر مهارة ولها القدرة على مواصلة تدريب موظفيها باستمرار، إلا أن ذلك لا يعد مبرراً لوجود اختلاف حقيقي في جودة التدقيق مقارنة بالمكاتب الصغيرة[2].

مما سبق ذكره يستنتج الباحث أن انهيار شركة (Enron) وشركات أخرى عالمية لم يكن بسبب ضعف معايير التدقيق أو القوانين الخاصة بها، ولكن حدثت بسبب ضعف الالتزام بأخلاقيات المهنة لشركات التدقيق، وعدم الالتزام بمعايير الممارسة المهنية السليمة، مما تسبب في الانهيار وحدوث فجوة الثقة والمصداقية في التقارير المالية لهذه الشركات.

3-2-2-3 الخبرة مع الزبون والتخصص في مجال الصناعة

في دراسة قام بها كل من (Behn Bruce et al) والتي هدفت لاختبار 12 خاصية للحكم على جودة التدقيق، والتي اجريت على 1000 شركة، وانتهت الدراسة بأن أكثر العوامل أهمية للحكم على جودة التدقيق هي الخبرة مع الزبون، والتخصص في مجال الصناعة[3].

كما يُعد التخصص المهني (الصناعي) أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق، كما يطلق عليه الخبرة المتخصصة، وتتمثل في امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين، فهي تمثل المعرفة التي يكتسبها المدقق نتيجة التخصص في تدقيق عملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة ويشار إلى تخصص

---

* (Big N) تسميه تطلق علي أكبر اربعة شركات علي مستوي العالم في مجال المحاسبة والمراجعة وهي (Ernst & Young. Deloitte & Touche. Arthur Andersen. KPMG) وتقوم هذه الشركات بإجراء التدقيق لمعظم الشركات المساهمة العامة وأكبرها، بالإضافة إلى الكثير من الشركات الخاصة، كانت هذه المجموعة تسمى فيما مضى الثمانية الكبار ومن ثم تقلصت إلى الخمسة الكبار من خلال سلسلة من الاندماجات. ومن ثم أصبحت الأربع الكبار بعد انهيار شركة (Arthur Andersen) في سنة 2002 إثر فضيحة (Enron).

[1] يحي بن علي جبير، **العلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية والمراجع الخارجي**، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 11، العدد 2، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 2012، ص13.

[2] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 102.

[3] Behn Bruce k, et al, **The determinants of audit client satisfaction among clients of Big 6 firms**, Accounting Horizons, Vol 11, N^{0}1, 1997, pp 7-24.

المدقق الخارجي أيضا بأنه قيام بأداء خدمات التدقيق إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يتضمن تماثل لطبيعة العمليات التي تقوم بها تلك الشركات في القطاع نفسه، وامكانية الحصول على المعارف والخبرة المتعلقة بطبيعة تلك العمليات.

ويرى المجمع الأمريكي للمحاسبيين القانونيين (AICPA) مسألة التخصص في مهنة التدقيق أحد أبرز خمس قضايا تواجه المهنة في القرن الواحد والعشرين، وأن الطلب على خدمات التدقيق في المكاتب المتخصصة سيكون هو الطابع الغالب في هذه المدة، مقابل انخفاض الطلب على خدمات التدقيق في المكاتب الأخرى، ومن هنا تفرض البيئة الاقتصادية الحالية على المدقق أن يتخصص في نشاط معين، وهو ما قد يؤدي إلى التخفيف من حالات إخفاق التدقيق[1].

وتأسيساً على ما سبق هناك دراسة قام بها (Chee Yeow and Hun Tong) والتي هدفت لاختبار أثر التخصص الصناعي للمدقق على جودة التدقيق، وذلك باستخدام بيانات لعينة مشكلة من 9501 شركة من الشركات التي توفرت بياناتها للفترة الممتدة بين (2000-2001)، وخلصت الدراسة إلى نتائج مهمة من بينها أن المحللين الماليين يكونون أكثر ثقة بعملية التدقيق التي يقوم بها مدققين متخصصين من تلك التي يقوم بها مدققين غير متخصصين[2].

3-2-2-4 أجور التدقيق

تناولت العديد من الدراسات والأبحاث موضوع تأثير أتعاب التدقيق على جودة التدقيق وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متضاربة، فبعض الدراسات، أكدت أن هناك علاقة عكسية بين جودة التدقيق وأتعاب عملية التدقيق، في حين توصلت بعض الآخر إلى وجود علاقة طردية بين جودة التدقيق وأتعاب عملية التدقيق.

وتأسيساً على ما سبق قام (Hoitash et al) بدراسة علاقة أتعاب المدقق بجودة التدقيق داخل شركات التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك خلال الفترة من (2000-2003)، واعتمدت هذه الدراسة ربحية المدقق مقياساً لاستقلاليته، ولجودة التدقيق، حيث انطلقت فكرة الدراسة من أن استقلالية المدقق تتأثر بالجهد والأتعاب التي يتقاضاها المدقق، وعلاقتها بمخاطر التدقيق، بدلاً من الاعتماد على معدل الأتعاب المستلمة من العملاء فقط، ومن ثم يتم تحديد الأتعاب الاجمالية (أتعاب التدقيق، والأتعاب الأخرى من الخدمات غير التدقيقية التي يقدمها المدقق لعملائه) على أساس حجم العميل، وتعقيد ومخاطر تقدير الأتعاب غير العادية وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة سلبية بين الأتعاب الإجمالية ومتغيرات جودة التدقيق خلال فترة الدراسة، وكذلك

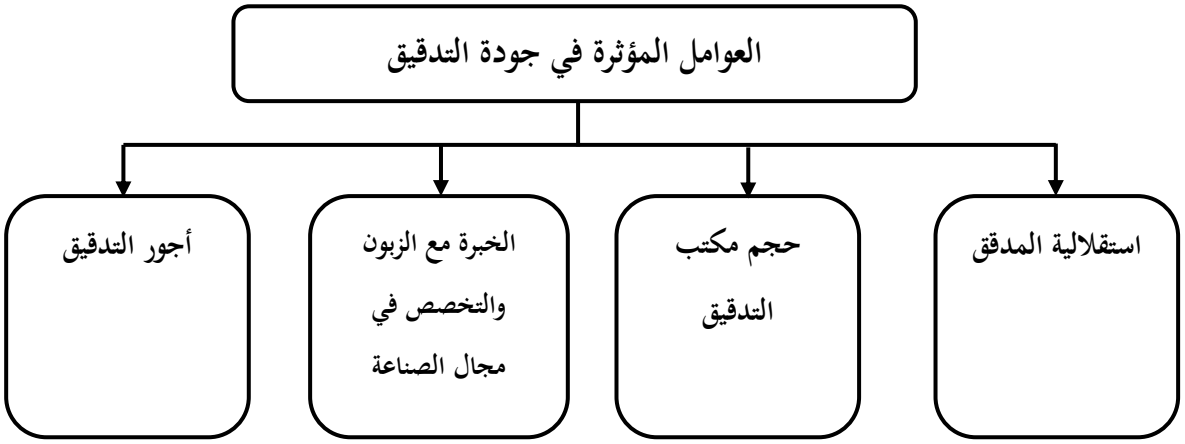
[1] مسامح مختار، لقويرة سمير، **مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق "دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة**، مجلة الاقتصاد الصناعي العدد 12، جامعة باتنة، الجزائر، 2017، ص 450.

[2] Chee Yeow Lim, Hun Tong Tan, **Non-audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization**, journal of Accounting Research, Vol 46, N^{0}1, 2008, pp 199-246.

وجدت أن هناك علاقة إيجابية ومهمة بين المقاييس المتعددة للأتعاب الإجمالية (حجم العميل، وتعقيد ومخاطر تقدير الأتعاب غير العادية)[1].

ومن ناحية تأثير اعتمادية الأجر على جودة التدقيق تشير النظرية الاقتصادية إلى أنه عندما يحصل مراقب الحسابات على نسبة عالية من الايرادات من زبون معين، فأنه يصبح معتمداً مالياً على ذلك الزبون وقد يؤثر ذلك على موضوعية المدقق عند أداء لعمله[2].

الشكل رقم (3-6) العوامل المؤثرة في جودة التدقيق



المصدر: من إعداد الباحث

3-2-3 تأثير جودة التدقيق على إدارة الأرباح

إن جودة التدقيق تعمل على زيادة توقعات الزبائن اتجاه اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالشركة محل التدقيق وقوائمها المالية، حيث يقوم المدقق بإيجاد الأخطاء في القوائم المالية بشكل أفضل أو باكتشاف الغش والتلاعبات المالية أو تحديد مشاكل الاستمرارية[3].

كما توصلت العديد من الدراسات والأبحاث المحاسبية التي أجريت في بيئات مختلفة إلى وجود علاقة سلبية بين جودة التدقيق وسلوك إدارة الأرباح ومن بين هذه الدراسات نذكر ما يلي:

دراسة (Caneghem) هدف هذه الدراسة هو تحديد العلاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح في الشركات المسجلة بالأسواق المالية في بريطانيا وذلك خلال الفترة (1999-2003)، وقد شملت عينة الدراسة على 1256 شركة، وتوصلت الدراسة إلى أن جودة التدقيق تعمل على الحد من إدارة الأرباح داخل تلك الشركات حيث تعتبر بريطانيا السوق المحاسبي الأقل من حيث تكاليف المقاضاة مقارنة بأمريكا، كما توصلت الدراسة إلى أنه ليس هناك فروق كبيرة بين جودة خدمات التدقيق التي تقوم بها الشركات الكبرى للتدقيق والصغيرة[4].

---

[1] عماد محمد أبو عجيلة، علام محمد حمدان، مرجع سبق ذكره، ص ص 284- 285.

[2] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص103.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 66.

[4] Tom Van Caneghem, **The impact of audit quality on earnings rounding-up behaviour: some UK evidence**, Journal European Accounting Review, Vol 13, N^0 4, 2004, pp 771-786.

دراسة (Tendeloo) حيث تناولت فحص العلاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح في الشركات الخاصة، إذ شملت عينة الدراسة على 120 شركة في 6 دول أوروبية هي (المملكة المتحدة، فرنسا، اسبانيا، هولندا، فلندا، بلغاريا) وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الخاصة في الدول التي بها قوانين قوية لحماية المستثمر أقل ممارسة لإدارة الأرباح، كما أكدت الدراسة على أن جودة التدقيق المرتفعة تساهم في الحد من إدارة الأرباح)[1].

دراسة (Vonna Palmrose) حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، وذلك من خلال تحليل الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية وعلاقة ذلك بجودة التدقيق، حيث تم تحليل 472 قضية رفعت ضد مكاتب التدقيق، وذلك خلال الفترة ما بين (1960- 1985)، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة سلبية بين ارتفاع عدد القضايا المرفوعة ضد مكاتب التدقيق وجودة التدقيق، كذلك توصلت الدراسة إلى ارتفاع جودة التدقيق لدى المكاتب الكبرى، مقابل جودة التدقيق لدى مكاتب التدقيق الأخرى المتوسطة والصغيرة[2].

في دراسة (Jerry Sun and Guoping Liu) تحت عنوان تخصص مدقق الحسابات وحوكمة الشركات وإدارة الأرباح، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحديد تأثير التفاعل بين المدقق المتخصص ومجلس الإدارة على إدارة الأرباح، فحصت الدراسة ما إذا كان استقلال مجلس الإدارة أكثر أو أقل فاعلية في تقييد ممارسات إدارة الأرباح للشركات التي يتم تدقيقها من قبل مدققين متخصصين، وذلك على عينة من الشركات الأمريكية، وتوصلت الدراسة إلا نتائج مهمة بأن إدارة الأرباح ترتبط سلباً مع استقلال مجلس الإدارة للشركات التي يتم تدقيقها من قبل مدققين متخصصين مقابل الشركات التي يتم تدقيقها من قبل مدققين غير متخصصين[3].

في ذات السياق وتأكيداً على ذلك توصلت دراسة (Habbash) إلى أن حوكمة الشركات ومراقبي الحسابات سوياً يُقيدون من ممارسات إدارة الأرباح، وقد أشارت نتائج المسح الذي أجراها الباحث بأن مجلس الإدارة المستقل ولجان التدقيق المستقلة، ومراقب الحسابات، جميع هذه الأطراف ترتبط سلبياً مع إدارة الأرباح وبمستويات كبيرة[4].

3-3 جودة الأرباح

تستخدم أدبيات المحاسبة عدة طرق لقياس جودة المعلومات المحاسبية منها على سبيل المثال التصنيفات التي ينشرها المحللون الماليون، القضايا المرفوعة ضد مكاتب التدقيق، العقوبات التي توقعها الجهات التنظيمية ضد الشركات، وجودة الأرباح[5].

---

[1] Brenda Van Tendeloo, Ann Vanstraelen, **Earnings Management and Audit Quality in Europe: Evidence from the Private Client Segment Market**, European Accounting Review Vol 17, N° 3, 2005, pp 447-469.

[2] Vonna Palmrose, **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality**, The Accounting Review, Vol 63, N° 1, 1988, pp 55-73.

[3] Jerry Sun, Guoping Liu, **Auditor Industry Specialization Board Governance and Earnings Management**, 2013. www.ssrn.com. 15/04/2018.

[4] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 113- 114.

[5] يحي بن علي جبير، مرجع سبق ذكره، ص12.

كما تختلف القرارات التي تُبنى على معلومات الأرباح تبعاً لاختلاف مستخدمي التقارير المالية، فبينما ينظر حملة الأسهم إلى الأرباح كمقياس لأداء المدراء ومنحهم المكافآت، ويعتمدون عليها في تقييم استثماراتهم من خلال ما تحتويه الأرباح الحالية من قدرة تنبؤية باستمرار الأرباح في المدد القادمة، فإن الدائنون ينظرون إلى الأرباح كونها وسيلة لاتخاذ قرارات منح الاعتماد أو الإقراض.

حيث ذكر (power) في دراسة له أن صافي الربح من أهم العناصر التي تدخل في تقييم أداء الشركة حيث تحقق من 2000 عضو من أعضاء اتحاد مدراء الاستثمار والباحثين حول أهم مؤشرين اقتصاديين في تقييم الأسهم وكانت النتائج تُشير إلى التغير في ربحية السهم الواحد والعائد من حقوق الملكية، وأن صافي الربح هو أحد أهم العناصر في كلا المؤشرين[1].

ويعتبر فهم جودة الأرباح جزءاً مهماً في عملية التحليل المالي، فالأرباح ذات الجودة العالية تساعد المحللين الماليين على تحليل المعلومات لثلاثة جوانب أساسية هي (الأداء التشغيلي الحالي للشركة، والأداء المستقبلي للشركة، وقيمة الشركة)[2].

كما يتم استخدام جودة الأرباح كمؤشر على توزيعات الأرباح، فاحتمالية دفع الشركات لتوزيعات الأرباح تزداد بزيادة جودة الأرباح، كما أن مقدار تلك التوزيعات يزداد أيضا بزيادة جودة الأرباح[3].

إن احتواء الأرباح على قدر من التلاعب وفقدانها للجودة قد يغلب مصالح فئة معينة من المهتمين بالشركة على حساب الفئات الأخرى ذات المصلحة، وفي سياق العديد من الفضائح المالية التي أحدقت بمصداقية وظيفة التدقيق، اتجهت العديد من الدراسات في السنوات العشرة الماضية إلى تأسيس علاقة ايجابية بين بدائل جودة التدقيق وجودة التقارير المالية، والتي تعد المرشد الأساس لاتخاذ العديد من القرارات من الأطراف ذات المصلحة.

وبالرغم من أن إدارات الشركات تقوم بإعداد تقاريرها المالية في إطار من المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية، إلا أن هذه المعايير ماتزال تعطي لإدارة مرونة واسعة في الاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية المختلفة، والتي قد تستغل من طرفها لتحقيق بعض الأهداف (مثل العمل على تحقيق مستويات أرباح مستهدفة من أجل زيادة مكافأتهم، أو الحفاظ على مراكزهم الوظيفية وغيرها من الدوافع لإدارة الأرباح)، والتي من شأنها أن يلحق الضرر بالأطراف ذات المصلحة بالشركة، وهذا بدوره قد أدى إلى التركيز على المفهوم جودة الأرباح[4].

---

[1] ابتهاج اسماعيل يعقوب، علي عبد الناصر رضا طاهر، **العوامل المؤثرة بجودة الأرباح ودوره في تعزيز قرارات المستثمر دراسة ميدانية في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 37، العدد 1، جامعة المستنصرية، العراق، 2014، ص 244.

[2] Patricia Dechow M, Catherine Schrand M, **Earnings Quality**, Research Foundation of CFA Institute, USA, 2004, pp 6-7.

[3] Jorge Farinha, José António Moreira, **Dividends and earnings Quality: The Missing Link**, Working Paper, University of Porto, 2007, pp 1-44.

[4] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 148- 149.

3-3-1 الإطار المفاهيمي لجودة الأرباح

3-3-1-1 مفهوم جودة الأرباح

قد يرى البعض أن مصطلحي الجودة في الأرباح وجودة الأرباح (Quality Of Earning) هما مصطلحان لمعنى واحد إلا أن الحقيقة غير ذلك إذ تعني الجودة في الأرباح الدرجة التي تؤثر فيها اختيارات المدراء على الربح المفصح عنه فكلما كان استخدام البدائل المحاسبية بأسلوب تحكمي (حكم شخصي) كلما كان ربح الشركة أقل جودة (Low Quality)، وينظر البعض الآخر اليها لتعني الدرجة التي تستفيد منها إدارة الشركة من المرونة المحاسبية فالشركة التي لا تغير سياساتها وطرقها المحاسبية، على الرغم من توافر الفرص لعمل ذلك إن أرباحها ذات جودة عالية (Hgih Quality)[1].

وقد تختلف جودة الأرباح بين الشركات كدالة للمستحقات حتى في حالة عدم التلاعب بالأرباح المتعمدة، على عكس تحديد التدفقات النقدية، فإن تحديد الأرباح يتطلب تقديرات وأحكام، وبعض الشركات تحتاج إلى مزيد من التوقعات والتقديرات أكثر من غيرها فعلى سبيل المثال سيكون للشركات في الصناعات النامية عادةً مستحقات عالية، مما يثير سؤال حول الموثوقية لأنه من المحتمل أن تحتوي المستحقات على أخطاء تقدير، وأخطاء التقدير تقلل من استمرار الأرباح (لأنه يجب تصحيحها في الأرباح المستقبلية) وتكون غير ذات صلة بالتقييم، لذلك يمكن أن تُشير الاستحقاقات الكبيرة إلى وجود تقلبات كبيرة في عمليات الشركة وأرباح منخفضة الجودة حتى ولو كانت الشركة ملتزمة بالمبادئ والمعايير المحاسبية[2].

ويمكن للباحث تناول بعض التعاريف لجودة الأرباح والتي انطلق واضعوها من وجهات نظر وزوايا مختلفة مرتبطة بأهداف استخدام القوائم المالية، على النحو التالي:

عرفت جودة الأرباح بأنها "مدى قدرة الأرباح المالية على الاستمرار في الفترات المستقبلية فكلما تمتعت الأرباح باستمرارية أكبر فإن ذلك يشير إلى ارتفاع مستوى جودة الأرباح المستقبلية"[3].

عُرفت جودة الأرباح بأنها "المدى الذي يقترب فيه الربح المفصح عنه من مفهوم هيكس (Hicks) للربح بصورة صادقة ويؤكد بأن التمثيل الصادق هو التوافق ما بين المقياس أو التوصيف وبين الظاهرة المراد تمثيلها"[4].

وعُرفت جودة الأرباح بأنها "أحد عناصر الجودة المالية التي تستلزم قياسها المدى الذي تكون فيه الأرباح المعلنة لها القدرة على الاستدامة (ديمومة جودة الأرباح) مصحوباً بتدفقات نقدية (البعد النقدي لجودة الأرباح)"[5].

---

[1] سعد سلمان عواد المعيني، **قياس جودة الأرباح في المصارف التجارية "دراسة تحليلية لعينة من حسابات المصارف التجارية العراقية"**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 17، العدد 64، جامعة بغداد، العراق، 2011، ص 98.

[2] Patricia Dechow M, Catherine Schrand M, Op Cit, p 7.

[3] Richardson Scott, **Earnings quality and short sellers**, Accounting Horizons, Supplement, Vol 13, N^0 4, 2003, pp 49-61.

[4] Katherine Schipper, Linda Vincen, **Earnings Quality**, Accounting Horizons, Supplement, 2003, pp 97-110.

[5] Comiskey Eugence, Mulford Charles, **Guide to Financial Reporting and Analysis**, John Wiley & Sons, USA , 2000, p27.

كما عُرفت جودة الأرباح بأنها "قدرة المستثمرين على التنبؤ بالأرباح المستقبلية غير العادية بالاعتماد على المعلومات الحالية"[1].

كما تعرف جودة الأرباح بأنها "الأرباح التي تتصف بالخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية المفيدة لمستخدمي القوائم المالية، إذ توفر القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية التنبؤ بأرباح السنوات القادمة"[2].

يتضح من التعاريف السابقة بأن جودة الأرباح تساعد على تحقيق مجموعة من الأهداف المشتركة لمستخدمي القوائم المالية، وتساعدهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية على سبيل المثال:

- تساعد المستثمرون الحاليون والمحتملون في اتخاذ قرارات شراء أو بيع اسهم الشركة، وتوزيعات الأرباح؛
- تساعد المقرضون في تقدير قدرة الشركة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة؛
- تساعد الحكومة في اقتطاع الضرائب على الأرباح بشكل جيد؛
- تساعد الموظفين فيما يتعلق بالأمان الوظيفي والتحسن الوظيفي المتوقع؛
- تساعد العملاء في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرة الشركة على الاستمرار في عملية الانتاج؛
- تساعد الموردون في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحث إعطاء تعريف لجودة الأرباح بأنها مدى ارتباط الأرباح بالتدفقات النقدية وكلما زاد الارتباط دلّ على ارتفاع جودة الارباح، أي أن الأرباح المفصح عنها من قبل الشركة ذات وجود نقدي ملموس وليس فيها مبالغة أو تلاعب، وكذا قدرة هذه الأرباح على الاستمرار في المستقبل فكلما تمتعت الأرباح باستمرارية أكبر فإن ذلك يشير إلى ارتفاع مستوى جودتها.

3-3-1-2 الأطراف المهتمة بجودة الأرباح

تعد جودة الأرباح ذات فائدة لكل مستخدمي القوائم المالية وأبرزهم المستثمرون الحاليون والمحتملون والدائنون، لكنهم يختلفون من حيث مواضع التركيز ولا تزال الأطراف المهتمة تنظر إلى الأرباح بأنها النتاج النهائي لنشاط الشركة والتي تقيس الأداء الحالي لها وتعطي نظرة عن المستقبل، وفيما يأتي أهم الأطراف المهتمة بجودة الأرباح ومجالات اهتمامهم فيها[3]:

3-3-1-2-1 المستثمرون الحاليون والمحتملون

إن المستثمرون يهتمون بشكل كبير بقدرة الشركات على توزيعات الأرباح، واستمرارية هذه التوزيعات ومقدار هذه التوزيعات، ومما لاشك فيه أن دفع مقسوم الأرباح يعتمد بشكل كبير على الأرباح ومدى توفر السيولة اللازمة، فضلاً عن عوامل ومتغيرات أخرى، وبالتالي ينعكس على الدخل الشخصي للمستثمرين كما إن

---

[1] نظال عمر زلوم، **نموذج مقترح لقياس استخدام المعلومات المحاسبية للتنبؤ باستمرارية الأرباح كأداة لجودتها**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 3، الجامعة الأردنية، الأردن، 2015، ص 623.

[2] فداء عدنان عبيد، يونس باس أكبر، **جودة الأرباح وتأثيرها على القوائم المالية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 48، جامعة بغداد، العراق، 2016، ص 251.

[3] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 150-152.

قرار الاستثمار الإضافي يتخذ في ضوء تقييم الأداء المستقبلي للشركة، وبذلك يستفيد حملة الأسهم والمستثمرون المحتملون من الأرباح كمؤشر جيد عن الأرباح المستقبلية عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

3-3-1-3-2-2 الدائنون والموردون

يرغب كل من الدائنين والموردين في التعرف على المتانة المالية للشركة وسيولتها وقدرتها الايفائية، وذلك من خلال مبلغ الأرباح المقرر عنه، وإنهم يعدون السيولة العالية مهمة لاتخاذ قراراتهم في منح القروض والائتمان للشركة، ولكن الاعتماد على مبلغ الربح بحد ذاته وخاصة إذا كان مبالغ فيه يخفي ضعف القدرة الايفائية للشركة، ويضلل المقرضين ويدفعهم بشكل خاطئ إلى استمرار إقراضهم للشركة أو تمديد مدة القرض أو البيع بالأجل.

3-3-1-3-2-3 المنظمون وواضعوا المعايير والمدققون

إن واضعي المعايير يرون بأن جودة القوائم المالية مؤشراً غير مباشر لجودة معايير الإبلاغ المالي، لذلك يطالب واضعوا المعايير المحاسبية بالتغذية الراجعة للتأكد فيما إذا كانت المعايير الصادرة كفؤة، أي أنهم يتجهون باتجاه المخرجات التي تتضمن الأرباح المفصح عنها، إن المشرعين وواضعي المعايير ينظرون إلى أن الأرباح تتمتع بمستوى مرتفع من الجودة إذا تم الافصاح عنها بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

3-3-1-3-2-4 الإدارة

يقع اهتمام الإدارة في جودة الأرباح في جانبين الأول يتمثل في إرضاء المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين على توقعاتهم لجودة الأرباح، وثانيا ممكن أن يكون هناك ربط بين مكافآت الإدارة وبقاء العاملين في وظائفهم والمبالغ المحاسبية المبلغ عنها كمقياس للأداء.

إن سمعة المدراء التنفيذيين ترتبط بجودة الأرباح، ولا ترتبط بالنمو في الربح فقط إذ أن نمو الأرباح في السنوات معينة قد يعود إلى أحداث وظروف غير متكررة ولا تتصف بالاستمرارية، أما جودة الأرباح فتشير إلى استمرارية الأرباح في المدد المستقبلية، وبالتالي فإن المدراء يريدون تحقيق أرباح تتسم باستمرارية عالية وبقدرة تنبؤيه جيدة، تعكس مستوى جيد لجودة الأرباح لأن هذه الخصائص تحسن سمعة المدراء لدى المحللين الماليين والمستثمرين.

3-3-1-3-2-5 المحللون الماليون

إن المحللين الماليين بحاجة إلى إعداد التقييمات والتوقعات لأداء الشركات، ولذلك فهم يفضلون أن تكون الأرباح شفافة ويمكن التنبؤ بها، بحيث يمكن أن تعطي تنبؤاً صحيح.

3-3-1-3 العوامل المؤثرة في جودة الأرباح

فيما يأتي بعض العوامل المؤثرة في جودة الأرباح:

3-3-1-3-1 العوامل الداخلية والخارجية

تؤثر بعض العوامل الداخلية مثل عمر الشركة على جودة الأرباح ففي دراسة (Zhaoyang Gu, et al) أشارت أن الشركات الأكبر سنا تكون ذات استقرار مالي وتشغيلي والذي بدوره يولد الاستقرار في توليد

الأرباح، والذي يؤثر على جودة الأرباح المعلن عليها في القوائم المالية[1]، أما دراسة (Vasiliki Athanasakou, Per Olsson) فوجدت أن الشركات الأصغر سنا أكثر عرضة لأن تكون أرباحها ذات جودة وعرضة لإدارة الأرباح نتيجة رغبتها في النمو والتغلب على الصعوبات التي تواجهها[2]، أي أن هناك دافع لدى الشركات الجديدة إلى اعطاء معلومات ايجابية لإثبات الجدارة في السوق والتأثير على أسعار الأسهم وكذا تلبية توقعات المحللين الماليين، حيث أن الشركات التي تتمكن من تحقيق أو تتجاوز تلك التوقعات تزيد القيمة السوقية لها ويُعد هذا مؤشراً للأداء المستقبلي لها.

وهناك علاقة بين تركيبة حملة الأسهم وجودة الأرباح وإن اختلف الباحثون في اتجاه تلك العلاقة، ففي دراسة (Jenkins et al) قد وجد علاقة موجبة بين نسبة الأسهم المملوكة من قبل أعضاء مجلس الإدارة وجودة الأرباح[3]، كما أن النظام الاقتصادي السائد في البلد له تأثير على جودة الأرباح، إذ أن بعض البلدان ذات التوجه الاشتراكي مثل (الصين) يكون للدولة السيطرة على نسبة من أسهم الشركات، إذ وجدت دراسة (Tong & Wang) أنه عندما تنخفض نسبة سيطرة حملة الأسهم لأقل من النصف فإن جودة الأرباح تنخفض في هذه الشركات[4].

كما أن طبيعة الملكية للشركات (عامة أو خاصة) له تأثير على جودة الأرباح ففي دراسة (Givoly and Hayn) وجد أن الشركات ذات الملكية العامة كانت أكثر تحفظاً في تقاريرها المالية من الشركات الخاصة، وكذلك فإن ممارسة إدارة الأرباح لديها عبر استخدام المستحقات الاختيارية كانت أقل، وبالتالي فإن جودة الأرباح في تلك الشركات ذات الملكية العامة كانت أفضل منها في الشركات الخاصة، وتعود أسباب هذا الاختلاف إلى رغبة مدراء الشركات العامة في تجنب خطر التقاضي وتكاليف الوكالة[5].

وتتأثر جودة الأرباح بعوامل خارجية، قد تجعل جودة الأرباح أكثر أو أقل موثوقية، وإن أحد هذه العوامل هو جودة الأرباح الخارجية، إذ تتأثر جودة الأرباح الخارجية بالصعوبات وعدم التأكد من استعادة الأموال، وكذلك تقلبات العملة، والأوضاع السياسية والاجتماعية، والأعراف المحلية والتنظيم، ففي بعض البلدان تفتقد بعض الشركات المرونة بتسريح العاملين والذي يحول بشكل أساسي العمل إلى كلفة ثابتة[6].

---

[1] Zhaoyang Gu, et al, **What Determines the Variab ility of Accounting Accruals**?, Work Paper,Tulane University, 2004.

[2] Vasiliki Athanasakou, Per Olsson, **Earnings Quality, Corporate Governance, and Earnings Quality,** Work Paper, London School of Economics, 2006.

[3] David Jenkins, et al, **Earnings quality decline and the effect of industry specialist auditors: An analysis of the late 1990**, Journal of Accounting and Public Policy, Vol 25 , N^0 1 , 2006, pp71-90.

[4] Tong Y, Wang H, **Transactions among related parties control income and earnings quality,** Accounting Research, Vol 4, 2007, pp 75-82.

[5] Dan Givoly, Carla Hayn, **The changing time-series properties of earnings, cash flows and accruals: Has financial reporting become more conservative?**, Journal of Accounting and Economics Vol 29, N^0 3, 2000, pp 287-320.

[6] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 152.

3-3-1-3-2 جودة التدقيق

تُشير بعض الدراسات إلى أن جودة الأرباح للشركات تتأثر بجودة التدقيق وتحديداً جودة التدقيق المقدمة من قبل المكاتب الكبرى والمتخصصة، فعلى سبيل المثال وجدت دراسة (Steven Balsam, and Jagan Krishnan) أن الشركات التي يتم تدقيق تقاريرها المالية من قبل المكاتب المتخصصة لديه معامل استجابة أرباح أعلى، وعناصر اختيارية أقل مقارنة مع الشركات التدقيق غير المتخصصة[1].

كما أن وجود لجنة التدقيق كبيرة الحجم وتمتعها بالاستقلالية والخبرة الكافية تكون أكثر اشرافاً على إعداد التقارير المالية وهذا من شأنه أن يحسن من جودة الأرباح من خلال تخفيض احتمالية التلاعب في التقارير المالية.

على عكس ما سبق ذكره حول علاقة جودة التدقيق بالحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة الأرباح، فإن جودة التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن لا تساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية الأردنية التي تقوم بالتدقيق عليها، إذ أن ممارسات إدارة الأرباح أو ما يطلق عيها البعض بالمحاسبة الاحتيالية، قد يستخدمها بعض المديرين من أجل تضخيم رقم صافي الربح لتحقيق مصالح شخصية كزيادة حوافزهم وامتيازاتهم الخاصة[2].

3-3-1-3-3 حوكمة الشركات

تلعب حوكمة الشركات دوراً فاعلاً في التأثير على جودة الأرباح، وبشكل خاص آلياتها المتمثلة في التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كقوة رقابية في الشركة، وكلما كانت هياكل الحوكمة في الشركة قوية كلما زادت جودة الأرباح، لأن إدارة الأرباح في ظل الرقابة الجيدة ستكتشف مبكراً ويتم معالجة آثارها، مما ينعكس على جودة الأرباح المقرر عنها[3].

3-3-1-3-4 إدارة الأرباح

أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة عكسية بين جودة الأرباح وبين ما يسمى إدارة الأرباح، فكلما زادت جودة الأرباح انخفضت ممارسات إدارة الأرباح والعكس صحيح.

كما يُنظر إلى جودة الأرباح من خلال المدى الذي تعكسه على الأداء الاقتصادي للشركات وبشكل مشابه فإن إدارة الأرباح تمثل تصرفات الإدارة التي تؤثر في الأداء الاقتصادي للشركات، كما أن هناك من ينظر إلى جودة الأرباح من خلال ما تحتويه الأرباح المحاسبية من معلومات تعكس الأداء الاقتصادي للشركات وبشكل

---

[1] Steven Balsam, et al, **Auditor Industry Specialization and Earnings Quality**, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol 22, N 2 , 2003, pp 71-97.

[2] علام محمد موسى حمدان، **العوامل المؤثرة في جودة الأرباح دليل من الشركات الصناعية الأردنية**، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد 20، العدد 1، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص 270.

[3] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 153.

مشابه فإن البعض الآخر ينظر إلى إدارة الأرباح من جانب القرارات التي تتخذها الإدارة للإفصاح عن الأحداث الاقتصادية[1].

3-3-1-3-5 جودة المعايير المحاسبية

ترتبط المعايير المحاسبية الدولية بإنتاج معلومات نافعة لمستخدميها، وبالتالي فإن جودة المعايير المحاسبية تتمثل في قدرتها على انتاج معلومات محاسبية ملاءمة وممثلة بصدق ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية، ومن شأنها أيضاً أن تمنع إدارة الشركات من استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية لإدارة الأرباح وبالتالي تزيد من جودة الأرباح.

وهذا ما تؤكد عليه دراسة (Mary et al) التي هدفت إلى دراسة ما إذا كان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو المعايير المحلية من شأنه أن يقلل أو يحد من ممارسة الإدارة لظاهرة إدارة الأرباح وهذا على عينة مكونة من 21 بلداً ،وتوصلت الدراسة أن الشركات التي تتبع المعايير المحاسبية الدولية لديها أقل ممارسة لإدارة الأرباح مقارنة بالشركات التي تستخدم المعايير المحلية[2].

3-3-2 مؤشرات جودة الأرباح

لم تعد الأساليب التقليدية ومنها النسب المالية ومبالغ الدخل المفصح عنها كافية لتحديد قدرة الشركة على توليد الأرباح المستقبلية، وقد تأكد ذلك من نتائج الشركات الكبيرة (المتعثرة والمنهارة)، التي أظهرت قوائمها المالية نتائج ايجابية ولم يستطع المحاسبون والمحللون الماليون من التنبؤ بفشل هذه الشركات، وتكمن المشكلة في ذلك بأن القوائم المالية المعدة على أساس المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والمعايير الصادرة عن الجهات المهنية المتعلقة بعناصر تلك القوائم، تحتمل الكثير من التقديرات والاجتهادات وتفسح المجال أمام الإدارة لإظهار نتائج مظللة، فضلا عن ذلك فإن عناصر أخرى في تلك القوائم ومنها عناصر قائمة الدخل لا تمثل أحداث متكررة ومستمرة أدخلت ضمن عناصر التشغيلية للدخل، واعتمدت لإجراء التنبؤات بالأرباح والتدفقات المستقبلة.

في هذا الصدد فقد تطرق الباحثون في مجال جودة الأرباح إلى وجود مقاييس عدة يتم استخدامها لتحديد مستوى جودة الأرباح، ويعود ذلك إلى اختلاف مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي اختلاف أهدافهم من استخدام تلك القوائم، مما يؤدي إلى اختلاف وجهات نظرهم فيما يتعلق بمفهوم جودة الأرباح، وهذا يفضي إلى اختلاف المقاييس المستخدمة للوقوف على مستوى جودة الأرباح أو تحديدها[3]. وفيما يأتي أبرز المؤشرات المستخدمة في تحديد مستوى جودة الأرباح:

---

[1] Walter Teets R, **Quality of Earnings: An Introduction to the Issues in Accounting Education Special Issue**, Issues in Accounting Education, Vol 17, N° 4, 2002, pp 335-360.

[2] Barth Mary E, et al, **International Accounting Standards and Accounting Quality**, journal of Accounting Research, Vol 46 N° 3, 2008, pp 467-500.

[3] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 154- 155.

3-3-2-1 استمرارية الأرباح

استخدم العديد من الباحثين في المجال المحاسبي استمرارية الأرباح كمقياس لجودتها، حيث تُشير استمرارية الأرباح إلى مدى ارتباط الأرباح الحالية بالأرباح المستقبلية وأنها عبارة عن درجة استمرارية الأرباح الحالية خلال الفترات المستقبلية[1]، كما أن الأرباح تنقسم إلى تدفقات نقدية ومستحقات فإن جودة الأرباح تعني استمرارية التدفقات النقدية أكثر من المستحقات[2].

تعني استمرارية الأرباح أيضاً قدرة الأرباح على تكرار نفسها وكلما كانت ناتجة عن الأنشطة الرئيسية للشركة (الأنشطة التشغيلية) وليست من الأنشطة المؤقتة كانت ذات جودة، ولذلك استخدمت الاستمرارية أو الاستدامة كمقياس لجودة الأرباح[3]، وأشار كل من (Dechow and Shrand) إلى أن الدوافع التي أدت بالدراسات التي اختصت بجودة الأرباح أن تعتمد على استمرارية الأرباح هي ناتجة من أهمية الاستمرارية في تحسن اتخاذ القرارات المرتبطة بتقييم الشركات الاقتصادية.

3-3-2-2 خلو الأرباح من ممارسات إدارة الأرباح

إن خلو الأرباح من ممارسات إدارة الأرباح يعد أحد المقاييس التي تم استخدامها لقياس جودة الأرباح، وأشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة عكسية بين جودة الأرباح وإدارة الأرباح، فالأخيرة تؤدي إلى انخفاض جودة الأرباح، واكن هل أن عدم ممارسة إدارة الأرباح تفيد أن الأرباح تتمتع بمستوى عال من الجودة، إن البعض ينظر إلى جودة الأرباح من خلال المدى الذي تعكسه عن الأداء الاقتصادي للشركات، وبشكل مشابه فإن إدارة الأرباح تمثل تصرفات الإدارة التي تؤثر في الأداء الاقتصادي للشركات كما إن هناك من ينظر إلى جودة الأرباح من خلال ما تحتويه الأرباح المحاسبية من معلومات تعكس الأداء الاقتصادي للشركات، وبشكل مشابه فإن البعض الآخر ينظر إلى إدارة الأرباح من جانب القرارات التي تتخذها الإدارة في الإفصاح عن الأحداث الاقتصادية[4].

3-3-2-3 مقابلة الايرادات بالمصاريف

تمثل الإيرادات والمصاريف أحد العناصر الهامة والرئيسية في التقارير المالية والتي تهم العديد من الأطراف ذات المصلحة بالشركة لتقييم ربحية الشركة وكفاءة الإدارة في استغلال الأصول المتاحة لديها، وحسب أساس الاستحقاق المستخدم محاسبياً لدى الشركات الهادفة للربح يتم استخدام مبدأ المقابلة كأساس للاعتراف بتحقق الإيراد، حيث يحدد مبدأ المقابلة توقيت وقيم الاعتراف بكل من الإيرادات والمصاريف التي تخص كل فترة مالية

[1] Jennifer Altamuro, Anne Beatty, **Do Internal Control Reforms Improve Earnings Quality**?, Work Paper, The Ohio State University, 2007.

[2] Sloan Richard, **Do Stock Prices Fully Reflect Information in Accruals and Cash Flows About Future Earnings**?, HE Accounting Review, Vol 71, N° 3, 1996, pp 289-315.

[3] Jennifer Francis, et al, **Costs of Equity and Earnings Attributes**, The Accounting Review , Vol 79, N° 4, 2004, pp 967-1010.

[4] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 155.

للوصول منها إلى صافي الربح أو الخسارة[1]، كما يُعد توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصاريف مقياس لتحديد جودة الأرباح، فكلما كان هناك ارتباط بين الايرادات المتحققة بالمصاريف المعترف بها أدى ذلك إلى ارتفاع جودة الأرباح.

3-3-3 قياس جودة الأرباح

يتم قياس جودة الأرباح من خلال اختبار تأثير المستحقات غير الطبيعية في جودة الأرباح، إذ أن الأرباح تحتوي على كل من التدفقات النقدية والمستحقات، وتتطلب المستحقات وجود عمليات تقدير معينة وكلما كانت الأرباح تكون من النقدية فقط دلّ ذلك على أن هذه الأرباح تمتاز بالموثوقية العالية نسبياً[2]، كما أن استخدام المستحقات غير الطبيعية كمقياس لجودة الأرباح يستند إلى فكرة أن المستحقات غير الطبيعية هي المستحقات التي تقع تحت سيطرة إدارة الشركة وبالتالي يُعد ارتفاع قيمة المستحقات غير الطبيعية دليل على وجود إدارة الأرباح[3]، حيث تُشير إدارة الأرباح إلى التدخل المتعمد للإدارة في إعداد التقارير المالية من أجل تحقيق مصالح شخصية، وعليه فإن إدارة الأرباح غير المرغوب بها تؤثر سلباً على جودة الأرباح، ويتم قياس المستحقات غير الطبيعية من خلال قياس إجمالي المستحقات والمستحقات الطبيعية واستنتاج المستحقات غير الطبيعية، ويمكن تحديد إجمالي المستحقات من نموذج (Dechow Sloan and Sweeney) كما هو موضح في المعادلة أدناه:

$$TA_t = (\Delta CA_t - \Delta CL_t - \Delta Cash_t - \Delta DCL_t - DEP_t)/ A_{t-1}$$

إذ أن:

TA_t: اجمالي المستحقات.

ΔCA: التغير في الأصول المتداولة.

$\Delta Cash$: التغير في النقد ومكافئات النقد.

ΔCL: التغير الالتزامات المتداولة.

ΔDCL: التغير في الديون قصيرة الأجل الداخلة ضمن الالتزامات المتداولة.

DEP: مصاريف الاهتلاك ومصاريف إطفاء الأصول غير ملموسة.

A: اجمالي الأصول.

وحساب المستحقات غير الطبيعية من خلال المعادلة الآتية:

$$ANA_t = TA_t - NA_t$$

إذ أن:

ANA_t: المستحقات غير الطبيعية للشركة.

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 301.

[2] Paul Healy M, Krishna Palepu G, **Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature**, Journal of Accounting and Economics, N 31, 2001, pp 405-440.

[3] Jennifer Francis, et al, Op Cit, p 998.

TA_t: اجمالي المستحقات.

NA_t: المستحقات الطبيعية.

خلاصة الفصل الثالث

تمثل الهدف الرئيسي من هذا الفصل بدراسة علاقة المعايير الدولية (IFRS) بممارسات إدارة الأرباح وعوامل الحد منها، وذلك من خلال دراسة وتحليل العلاقة بين معايير المحاسبة (IFRS) وجودة المعلومات المحاسبية، ودراسة وتحليل مشكلات القياس المحاسبي وفقاً (IFRS) وأثر ذلك على إدارة الأرباح، بالإضافة إلى أهم المقومات الأساسية لتفعيل تطبيق المعايير المحاسبية (IFRS) للحد من ظاهرة إدارة الأرباح.

وقد خلص الباحث من هذا الفصل إلى الآتي:

1. على الرغم من الاختلاف في تحديد مفهوم موحد لجودة المعلومات المحاسبية، إلا أنها أجمعت على أن جودتها تعني توافر مجموعة من الخصائص المحاسبية الرئيسية هي: (الملاءمة، والتمثيل الصادق).

2. جودة المعلومات المحاسبية تتوقف على مدى جودة المعايير المحاسبية على انتاج معلومات محاسبية ملاءمة وممثلة بصدق، ويُمكن القول أن المعايير الدولية (IFRS) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) هي المعايير ذات الجودة العالية.

3. يؤدي التوافق أو تطبيق المعايير الدولية (IFRS)، إلى الحد من الخيارات والبدائل المحاسبية المتاحة أم إدارة الشركة للقيام بممارسات إدارة الأرباح.

4. يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على الغاء معظم أو غالبية البدائل (المعالجات القياسية والمعالجات البديلة) في المعايير المحاسبية الجديدة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة.

5. يوجد من المعايير الدولية (IFRS) مثل (IAS 2, IAS 38 , IFRS 9, IAS 39, IAS 32, IAS 38, IFRS 13, IAS 8, IAS 16) معالجات محاسبية بديلة التي يمكن استغلالها من قبل إدارة الشركة للقيام بممارسات إدارة الأرباح.

6. ظهرت العديد من الآراء الداعمة للقيمة العادلة والتي أكدت على أن وقف التعامل بمعيار القيمة العادلة سوف يقلل من الشفافية وثقة المستثمرين في الأسواق المالية.

7. معايير القيمة العادلة لم تكن السبب الرئيسي في وقوع الأزمة المالية العالمية (2007-2008)، انما كشفت عن الأزمة، فالمشكلة الرئيسية ليست في المعايير الدولية (IFRS) ذاتها، ومعايير القيمة العادلة، إنما في التطبيق السيئ لمحاسبة القيمة العادلة.

8. يؤدي الالتزام بتطبيق آليات حوكمة الشركات وتفعيلها إلى الإلتزام بالتطبيق السليم والفعال للمعايير الدولية (IFRS)، كما أن التطبيق السليم للمعايير الدولية (IFRS) له دور هام في تحقيق أهداف ومبادئ الحوكمة، وبالتالي فإن هناك علاقة تبادلية بين جودة حوكمة الشركات والمعايير الدولية (IFRS) للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

9. يؤدي تحقق جودة التدقيق الخارجي والمتمثلة في: (استقلالية المدقق، حجم شركة التدقيق، الخبرة مع الزبون والتخصص في مجال الصناعة...) من العوامل المساعدة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الفصل الرابع

دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق

تمهيد الفصل الرابع

توصلت العديد من الدراسات التي تناولت العلاقة بين المعايير الدولية (IFRS) وممارسات إدارة الأرباح، أن الدول أو الشركات التي قامت بتطبيق الإلزامي للمعايير الدولية (IFRS) أو تبني مرجعية المعايير الدولية (IFRS) من خلال الأنظمة أو المعايير المحاسبية الوطنية، كان لها تأثير كبير على الحد أو خفض مستويات ممارسات إدارة الأرباح، ومن أجل تدارك أي نقص يلحق بموضوعية الدراسة عند عرض النتائج وبناء التوصيات، اخترنا أن نسقط الجانب النظري للدراسة على حالة الشركات المساهمة المسجلة في الأسواق المالية في الدول التالية: **(**بريطانيا (بورصة لندن مؤشر FTSE100)، فرنسا (بورصة باريس مؤشر SBF250) مصر (البورصة المصرية مؤشر EGX 100)، الأردن (بورصة عمّان)**)**.

وفي ضوء ما سبق قسمنا هذا الفصل إلى المباحث الرئيسية التالية:

المبحث الأول: في هذا المبحث سيتم التطرق إلى تجارب كل من (بريطانيا، فرنسا، مصر، الأردن) في مجال تطبيق وتبني المعايير الدولية (IFRS) وهذا من خلال عرض لمحة تاريخية عن المحاسبة وتطورها في هذه الدول وكذا تناول هيئات التنظيم المحاسبي في هذه الدول ونختم هذا المبحث بكيفية اعتماد هذه الدول للمعايير الدولية (IFRS).

المبحث الثاني: سيتم التطرق في هذا المبحث إلى واقع ممارسة أو عدم ممارسة ادارة الارباح في شركات المساهمة عينة الدراسة المسجلة في الأسواق المالية في الدول التالية: **(**بريطانيا (بورصة لندن مؤشر FTSE100) فرنسا (بورصة باريس مؤشر SBF250)، مصر (البورصة المصرية مؤشر EGX 100)، الأردن (بورصة عمّان)**)** خلال الفترة من (2015-2017)، وسيتم استخدام نموذج مُطور لقياس ممارسات إدارة الأرباح هو (نموذج Miller).

المبحث الثالث: في هذا المبحث سيتم تحليل النتائج المتوصل اليها.

المبحث الأول: عرض تجارب بعض الدول في مجال تطبيق المعايير الدولية (IFRS)

إن إلقاء الضوء على واقع ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة في الدول التالية (بريطانيا، فرنسا، مصر، الأردن)، يقتضي علينا أولا التطرق لتجارب تلك الدول في تطبيق وتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

1-1 تجارب الدول المتقدمة في مجال تطبيق المعايير الدولية (IFRS)

إن تاريخ المحاسبة ومهنة المحاسبة منذ آلاف السنين، ويعود التطور المبكر للمحاسبة إلى بلاد ما بين النهرين القديمة ويرتبط ارتباطا وثيقا بالتطورات في الكتابة والعد والمال وأنظمة التدقيق المبكر من قبل المصريين والبابليين.

كما أن امتداد الحضارة الإسلامية من أقصى الشرق إلى أقصى الغرب، والذي استمر لفترة طويلة من الزمن بنجاح باهر، انعكس في رفاهية اقتصادية واجتماعية، واختراعات علمية شملت العديد من المجالات وبكل تأكيد لم تكن المحاسبة مستثناة من هذه التطورات، لقد اكتشف في الآونة الأخيرة عن كتاب مخطوط يرجع لعام

765 هجرية 1363 ميلادية، لصاحبه عبد الله بن محمد بن كاية المازندراني بعنوان "رسالة فلكية كتاب السيقات"، وموضوع الكتاب هو المحاسبة والنظم المحاسبية في الدولة الإسلامية، حيث ظهر بهذا الكتاب وجود العديد من الممارسات المحاسبية، والتي لم تكن معروفة في أوروبا إلا بعد القرن الرابع عشر[1].

بعد أن عرفت الدول الأوروبية عامة بحضارة واقتصاديات الدول العربية في حوض البحر المتوسط أوجدت قنوات للاتصال مع العرب عبر صقلية والأندلس والاسكندرية، وانتقل عبرها على يد التجار وعلماء الرياضيات العرب نظام الأرقام العشري ليحل محل النظام الروماني، حيث قدم النظام العشري الجديد لأوروبا الأساس لتطور علم الحساب والرياضيات والمحاسبة وبقية العلوم الأخرى، كما ساعد انتقال صناعة الورق إلى أوروبا عبر الأندلس في خلق أرضية ملائمة لنشوء علم المحاسبة[2].

يعتبر الاتحاد الأوروبي الذي أنشأ على خلفية معاهدة باريس في 18 أفريل 1951، من أكبر التكتلات الاقتصادية في العالم وأكثرها اكتمالا من حيث البنى والهياكل التكاملية، كان أهداف هذا التكتل ترتكز أساسا على تقوية الهياكل والبنى الاقتصادية لدول للاتحاد، وتحقيق التعاون الاقتصادي والسياسي والنقدي بين دول الأعضاء، ولعل أهم ما يمكن استنباطه من تحليل التجربة الأوروبية هو أن نجاحها وفعاليتها اعتمدت أساسا على توفيق بيئات الأعمال في الدول الأوروبية لتسهيل حرية انتقال رؤوس الأموال والعمالة بين دول السوق الأوروبية المشتركة، وقد اشتمل هذا التوفيق لبيئات الأعمال بالإضافة لما سبق ذكره توحيد معايير المحاسبة المطبقة.

كما أن الاتحاد الأوروبي كان أول من اعترف بالمعايير المحاسبية الدولية، لذلك عمل على تقوية مشاركته بطريقة منظمة ومهيكلة في أعمال مجلس ولجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB/IASC)، خاصة عملية إعداد وتطوير المعايير الدولية، وانعكس ذلك إيجابيا على الشركات الأوروبية، فتحسن أدائها عن ما كان عليه في وقت سادت فيه أكثر من 25 مرجعية محاسبية.

وحيث أن الدول النامية بصفة عامة والدول العربية بصفة خاصة، تعمل جاهدة لتطوير أنظمتها المحاسبية، فإن عملية استعراض مراحل تطور المحاسبة والتنظيم المحاسبي والبيئة المحاسبية بدولتين (بريطانيا وفرنسا) تتبع كلتاهما مدخلا مختلفا للتأطير المحاسبي يمكن أن يساعد في نقاش المواضيع المتعلقة بمدى ملاءمة أي مدخل من مداخل التأطير المحاسبي لتطوير أو تعديل الأنظمة المحاسبية بالدول النامية[3]، لا سيما الدول العربية.

1-1-1 تجربة بريطانيا في مجال تطبيق المعايير الدولية (IFRS)

على الرغم من أن المحاسبة لم تخترع في الحقيقة ببريطانيا، فإنه من الممكن القول إن بريطانيا أوجدت الظروف التي ساعدت على ظهور الشركات المحدودة وإزدهارها وما تتطلبه من وجود مديرين يقدمون للملاك وحملة الأسهم تقارير مراجعة دورية[4].

---

[1] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 48.

[2] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي: مدخل نظرية المحاسبة**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 13.

[3] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 81.

[4] المرجع نفسه، ص 82.

يضاف إلى ذلك أن بريطانيا هي المحرك الرئيسي لفكرة صناعة المعايير المحاسبية الدولية، كما أن بلادها تستضيف مقر الهيئة الدولية (مجلس معايير المحاسبة الدولية)، ولا يقتصر الأمر على ذلك فقط، إنما أن أول رئيس للجنة المعايير المحاسبة الدولية بتسميتها القديمة هو بريطاني، كما أن لها أكبر تمثيل في عضوية مجلس معايير المحاسبة الدولية.

تتبنى بريطانيا مدخل التنظيم الذاتي للمحاسبة (المدخل الانجلوسكسوني)، وفقا لهذا المدخل يتولى الممارسون لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة عملية وضع وتطوير المبادئ والقواعد والاجراءات المحاسبية دون تدخل القوانين والحكومة، حيث يتميز هذا المدخل بمرونة الاختيار بين مجموعة مختلفة من الطرق والاجراءات لنفس الأحداث الاقتصادية، ومن الدول المتبعة لهذا المدخل نجد كل من الولايات المتحدة الامريكية وكندا والتي يسود بها نظام اقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة.

ويذكر (Nobes) أن الإطار الفكري الذي استند إليه لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) عند إعداد معاييرها المحاسبية يشبه إلى حد كبير الإطار الفكري الذ أعده مجلس معايير المحاسبة المالية (IASC)، كما تأثر بالأسلوب الانجلو- أمريكي في إعداد المعايير، فضلا عن أن لغة (IASC) هي اللغة الانجليزية، وحتى وقت قريب كانت معظم المعايير التي تصدرها (IASC) تتبع أو تأخذ حلا وسطا بين المعايير الأمريكية والبريطانية[1].

وإن معرفة الخلفية المحاسبية التاريخية، واستعراض كيفية التأطير (التنظيم) المحاسبي، في دولة كنموذج للدول الانجلوسكسونية، سوف يساعد على القاء بعض الضوء على المنهجية المتبعة في اعتماد المعايير الدولية (IFRS) في هذه الدولة.

1-1-1-1 لمحة تاريخية عن المحاسبة في بريطانيا

انتقلت بريطانيا في العصور الوسطى نحو الاقتصاد النقدي في القرن الثالث عشر، واعتمد التجار أنداك على مسك الدفاتر للإشراف على عدد كبير من المعاملات الممولة من القروض المصرفية، وأدخل نظام مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج في القرن الخامس عشر[2].

لكن عندما يتم فحص موضوع ما من منظور تاريخي، يجب عندئذ تحديد نقطة البداية، ففي بريطانيا حتى القرنين السابع عشر والثامن عشر الميلاديين اللذان ميزا تحول بريطانيا من الاقتصاد الزراعي إلى الأنشطة التجارية والصناعية.

كانت أن ذاك الشركات تميل إلى أن تكون صغيرة مع إدراك صاحب المشروع لما كان يحدث وبالتالي لم تكن هناك الحاجة تُذكر لمثل هذه الأمور (كقياس الأرباح أو انتاج البيانات الدورية للثروة)، وكان أحد الأغراض المحاسبية الرئيسية هو الاحتفاظ بالسجلات الصرفة مع استخدامها من قبل المالك لأغراض مثل مراقبة الديون أو

[1] عبد الحميد مانع الصيح، **المحاسبة الدولية "الإطار النظري والتطبيق العملي"**، ط2، بدون دار النشر، اليمن، 2009، ص 139.

[2] Dubravka Paris, **History Of Accounting and Accountancy Profession in Great Britain**, Journal of Accounting and Management, Vol 6, N° 1, 2016, pp 33 – 44.

التحقق من نزاهة الموظفين، في ظل اقتصاد لا يفرض ضرائب على الأرباح، وكانت هياكل الملكية بسيطة، ويمكن الاحتفاظ بالمحاسبة خارج المجال العام.

غير أن الفترة التي تلت الثورة الصناعية عندما أدى النمو في حجم الشركات إلى الفصل بين الملكية والإدارة، ويجب توسيع الوظيفة الأصلية لحفظ السجلات الآن لتشمل تقديم التقارير إلى المالكين الذين لم يشاركوا مباشرة في الإدارة، أصبح المديرون الصناعيون يحتاجون إلى تقنيات جديدة مثل تقييم الأصول وحساب الأرباح.

خلال القرن الثامن عشر والجزء المبكر من القرن التاسع عشر، لم يكن بالإمكان انشاء الشركات إلا من خلال تفويض برلماني، مما يعني أن هذا النوع من تأسيس الشركات كان يأخذ وقتا طويلاً ومكلفاً، وبالتالي لا ينطبق إلا على الشركات الكبيرة جداً.

في عام 1844، أصبح دمج الشركات عن طريق التسجيل ممكناً بموجب قانون الشركات المساهمة وعلى الرغم من مسؤولية المساهمين كانت غير محدودة وكان ينبغي الاحتفاظ بسجلات الحساب، وكان من المقرر إعداد ورقة مالية (كاملة وعادلة) وعرضها على اجتماع المساهمين، وكذلك تقديمها إلى مسجل شركات المساهمة، لم يكن هناك أي شرط لإعداد حساب الربح والخسارة، كما كان يتعين على الشركات تعيين مدققي الحسابات مع الوصول الكامل إلى دفاتر الحسابات، وكان من المقرر إعداد تقرير للاجتماع العام السنوي لحملة الأسهم، وقد تم تفسير عدم وجود تفاصيل حول المسائل المحاسبية التي يغطيها القانون على النحو التالي[1]:

- الرغبة في عدم التدخل عن كثب في شؤون ومسائل الشركات الخاصة؛
- حالة غير متطورة من تقنيات المحاسبة؛ و
- عدم وجود مدونة قواعد التدقيق المعمول بها.

كما أن تعيين المدققين في تلك الفترة يكون من بين مجموعة من المساهمين، وكثيراً ما كان على المدققين البحث عن المشورة المهنية لتنفيذ واجباتهم، وعلى الرغم من أن تقنيات المحاسبة ستنهار خلال العقود القادمة إلا أن رغبة الدولة في عدم التدخل عن كثب في شؤون الشركات المساهمة، ووضع وزن كبير على حرية الشركات الخاصة من السيطرة، كان هذا الموقف مستوطناً في تنظيم المملكة المتحدة ويمكن ملاحظة أثاره في التشريع حتى منتصف وأواخر القرن العشرين.

رغم وجود قانون عام 1844، إلا أنه كان من السهل من الذين لا ضمير لهم أن ينتهكوا روح التشريع من خلال العرض الخيالي أو جداول الموازنة بلا معنى، وبدلاً من محاولة معالجة هذا الخلل، فإن قانون البرلمان التالي ذي صلة وقانون الشركات المساهمة لعام 1856، تخلى عن متطلبات المحاسبة الالزامية وكذلك التدقيق والتي لم يتم إعادة تقديمها إلا بعد صدور قانون الشركات لعام 1900.

يبدو أن هذه التغيرات كانت نتيجة لرأي معاصر مفاده أن مسائل المحاسبة ينبغي التعامل معها بعقد من خلال عقد خاص بين المساهمين والمديرين، حيث كان يتمتع المساهمون والدائنون بحرية اختيار ما إذا كانوا قد

[1] Edey H C, Panitpakdi P, **British Company Accounting and the Law 1844 – 1900,** Basil Selig Yamey, A C Autor Littleton), Studies in the History of Accounting , Sweet and Maxwell, London, 1956, pp 356 – 379.

دخلوا في علاقة مع الشركة أم لا، ويمكن للطرفين أن يهتما بمصالحهما الخاصة عن طريق التفاوض على متطلبات المحاسبة والتدقيق، وتم دعم الافصاح الطوعي بموجب قانون معاقبة الاحتيال لعام 1857 الذي جعل من المخالفات الجنائية لأي مدير يقوم بتزوير دفاتر الشركة وحساباتها بقصد الاحتيال على أي من المساهمين أو الدائنين أو حث أي شخص على الاستثمار زوراً إما كمساهم أو دائن، وتضمن شبكة الأمان هذه جودة المعلومات بدلاً من الكشف عن المعلومات نفسها.

في مطلع القرن، فشلت محاولات (Davy Committee) وهي (لجنة تعديل قانون الشركات لعام 1895) في نقل المعلومات المالية للشركات للاستخدام العام، من خلال الايداع الالزامي للميزانيات السنوية مع سجلات الشركات، وتشير هذه المحاولات إلى رغبة بعض الأطراف للقيام بذلك، وجاء قانون الشركات لعام 1907 إلزامياً بتقديم ميزانية عامة، والتي كانت ربما خطوة إلى الأمام بالنسبة لمستخدمي المعلومات، حيث حدد هذا القانون الميزانية العامة التي يجب تقديمها، لكن لم يتم فرضه حتى العام 1929.

مع نهاية الحرب العالمية الثانية، تم تناول مسألة التغييرات في القانون من خلال انشاء لجنة تعديل قانون الشركات (the Cohen Committee)، وكانت المشاعر قد شيدت أن هناك حاجة إلى المزيد من الصدق في الكشف عن النتائج المالية للشركات، والتي ربما تكون مصحوبة بتصريحات مثل "الاقتناع العام المتنامي بأن إدارة الشركة البريطانية هي في حد ذاتها نوع من الوصاية الأخلاقية تجاه الأمة البريطانية، وفي عام 1948 صدر قانون ألغى كل أحكام القوانين السابقة، وبداية حقبة جديدة من التفكير ووصفت بأنها نقطة تحول في محاسبة الشركات البريطانية، كما استند هذا القانون أيضا بالتوصيات المتعلقة بالمبادئ المحاسبية الخاصة بمعهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز (ICAEW) والتي صدرت عام 1942.

تضمن قانون عام 1948 الخطوط العريضة للمحاسبة المعروفة حالياً، وأصبح من الضروري إظهار الصورة الصادقة والاهتمام أكثر بجدول النتائج وأصبحت قائمة هامة بعدما كانت مهملة، كما أن الشركات الأم أصبحت مجبرة بتقديم أرصدة الحسابات بشكل شامل ودقيق وصارت الشركات تزود بمعلومات ثانوية في الملاحق[1]، بالإضافة إلى جعل حسابات المجموعة الزامية، ورفع مستوى الافصاح والمراجعة إلى حسابات الأرباح والخسائر، واصبح انشاء الاحتياطات السرية أكثر صعوبة، بقيت هذه التغيرات التي ستظل بمثابة قانون الشركات الرئيسي لما يقارب أربعين عاما مع تعديلات واضافات بسيطة فقط مثل قوانين 1967 و 1976 و 1980، 1981.

كان من المفترض حدوث أحداث تُشير إلى نهاية مفهوم الرفاهية مع تقارير الشركة خلال منتصف وأواخر فترة الستينات، أولاً كان هناك فشل شريكتين كبيرتين هما شركة السيارات والتأمين وشركة خدمات المستثمرين بالخارج، وكان كلاهما يرأسهما رواد أعمال رفيعي المستوى، لم يتم القاء اللوم على عدم وجود معلومات

[1] مراد كواشي، نجوم قمازي، **تجربة بريطانيا في تبني المعايير المحاسبية الدولية: بين تحديات الواقع ورهانات المستقبل**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "دور المعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص 56.

محاسبية في كلتا الحالتين، لكن طبيعة نوع الشركات التي أثرت على حياة العديد من الأفراد، يجب أن تكون قد عملت على اضعاف ثقة الجمهور في الشركات الكبرى.

في ديسمبر من عام 1969، وكمحاولة لعلاج هذه المشاكل، أصدر معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز (ICAEW) "بيان عن الهدف من المعايير المحاسبية"، وأنشأت لجنة توجيه المعايير المحاسبية (ASSC) في جانفي عام 1970، ونشر أول بيان الاجراء المحاسبي المعياري (SSAP)، وتم اعطاء الغرض من إنشاء هذه المعايير على النحو التالي:

- تضييق مجالات الاختلاف والتنوع في الممارسة المحاسبية؛
- الافصاح عن السياسات المحاسبية؛
- التطرق بشكل أوسع للمقترحات الرئيسية في المعايير.

مع انشاء لجنة توجيه المعايير المحاسبية (ASSC) بدأت الشركات تأخذ مسألة معايير المحاسبة على محمل الجد، وكانت هذه هي الحالة على الرغم من عدم وجود أي جهة أخرى غير مدققي الحسابات لمراقبة مستمرة على أساس ما إذا كانت المعلومات المالية للشركات حقيقية ونزيهة، كما أن تطبيق هذا البرنامج الجديد على الممارسات المحاسبية في بريطانيا شجع أربع شركات مهنية عام 1970 على الانضمام للمعهد الانجليزي في جهوده الرقابية، وهذه الشركات هي:

- معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا (ICAS).
- معهد المحاسبين القانونيين في إيرلندا (ICAI).
- جمعية المحاسبين القانونيين (ACA).
- معهد محاسبي التكاليف والإدارة (ICMA).

في عام 1976 تم تغيير اسم لجنة توجيه المعايير المحاسبية (ASSC) إلى لجنة معايير المحاسبة (ASC) كانت مهمة (ASC) هي إعداد المعايير المحاسبية وتضييق الاختلافات والتنوع في الممارسات المحاسبية، لكنها لا تملك قوة الإلزام والإصدار للمعايير المحاسبية فذلك دور اللجنة الاستشارية للهيئات المحاسبية (CCAB).

إن محتويات حساب المتاجرة والأرباح والخسائر والميزانية التي حددها قانون الشركات لعام 1981 والذي بني على أساسه التوجيه الرابع للاتحاد الأوروبي لعام 1981، وعند تنفيذ توجيهات الاتحاد الأوروبي أصدرت بريطانيا قانون أوضح أربع مبادئ محاسبية أساسية هي[1]:

- يتم مقابلة الايرادات بالمصروفات على أساس الاستحقاق؛
- تطبيق مبدأ التحفظ خصوصا عند الاعتراف بالدخل المحقق؛
- عدم تغيير السياسات المحاسبية من عام إلى لآخر؛
- تطبيق مبدأ استمرارية الوحدة المحاسبية.

[1] مختار مسامح، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركة التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011، ص 185.

في عام 1985 تم دمج كل قوانين الشركات السابقة في قانون الشركات لعام 1985، وبقي ساري المفعول إلى غاية يومنا هذا، وعدل عام 1989 نتيجة الحاجة لإيجاد توافق وتضييق الهوة بين التشريعات واللوائح البريطانية ولوائح الاتحاد الأوروبي خاصة التوجيه السابع للاتحاد الأوروبي.

نتيجة لمظاهر الضعف في لجنة معايير المحاسبة (ASC) من حيث كثرة عدد أعضائها وعدم تفرغهم للعمل، طلبت الجهات المهنية من السيد (Ron Dearing) مهني قديم من إعداد تقرير حول مشاكل التنميط فقرر إنشاء هيئة مستقلة للمهنة تخصص جهودها من أجل نشر المعايير، ومستوحاة من النموذج الأمريكي ومع فاستبدلت لجنة معايير المحاسبة (ASC) بمجلس معايير المحاسبة (ASB) عام 1990، وهذا الأخير الذي مُثل في تشكيله مدى أوسع من المستفيدين زيادة على الهيئات المحاسبية، ويتميز (ASB) بأن له رئيسا ومديرا فنيا متفرغين فضلا عن أعضاءه بتفرغ جزئي، كما أن له درجة من الدعم الحكومي من خلال السلطة القانونية التي تضمنها قانون الشركات لسنة 1989، وكذا من خلال بعض التمويل الحكومي الذي يتلقاه.

يتبع (ASB) لمجلس أعلى يسمى مجلس إعداد التقارير المالية (FRC)، ويتكون هذا الأخير من الهيئات المحاسبية ومعدي ومستخدمي القوائم المالية ومراقبين من الحكومة، ويقوم هذا المجلس بتوفير التمويل لمجلس المعايير المحاسبية وتوجيه سياسته[1].

وفي عام 2006 جاء قانون تحديث الإطار القانوني للشركات الذي أصبح تدريجيا أقل تعقيدا لإدارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خصوصا مع إعلان الوزارة سياسة (Think Small Frist) "فكر أولا في الصغير" من أجل تشجيع أكثر للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة[2].

في عام 2013، أكمل مجلس معايير التقارير المالية البريطاني (FRC) مشروعه الخاص بمراجعة معايير إعداد التقارير المالية في المملكة المتحدة وجمهورية ايرلندا، حيث تمخض عن هذه المراجعات إجراء تغيير جذري في نظام إعداد التقارير المالية، تم بمقتضاه استبدال كل المعايير المعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عامافي المملكة المتحدة (UK GAAP) بمعايير جديدة (NEW UK GAAP)، وهي المعايير (FRS100، FRS101، FRS102)، وفي الوقت نفسه سمح القانون الشركات في المملكة المتحدة بتطبيق المعايير الدولية (IFRS) للراغبين في ذلك، على أن يتم إعداد القوائم المالية الموحدة الخاصة بالشركات المسجلة في الاتحاد الأوروبي وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الاتحاد الأوروبي[3].

173

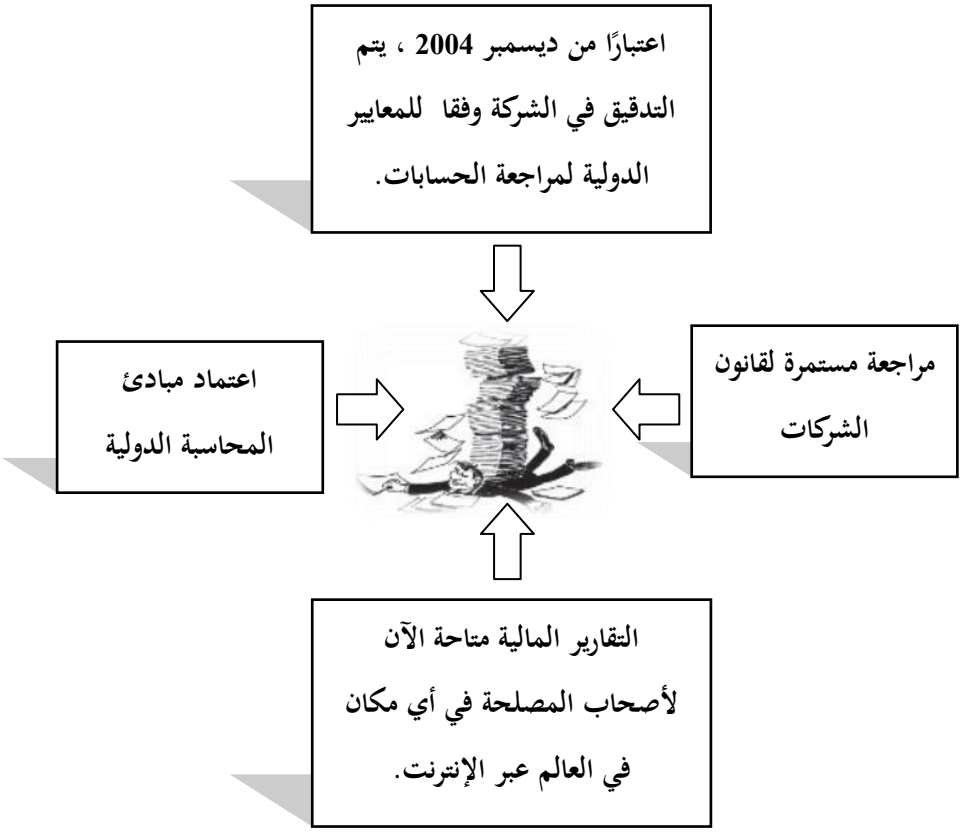
ضع نفسك في منصب المدير المالي لشركة مدرجة في المملكة المتحدة، وفكّر في كيفية تفاعل الأعمال وحجم التغيير سواء التجاري والتشريعي وأثره على الشركات وهذا ما يوضحه الشكل رقم ().

[1] عبد الحميد مانع الصيح، مرجع سبق ذكره، ص ص 141-142.

[2] مراد كواشي، نجوم قمازي، مرجع سبق ذكره، ص 57.

[3] ليزا ويفر، مرجع سبق ذكره، ص 375.

الشكل رقم (4-1) تأثير حجم التغيير في بيئة الاعمال على الشركات في بريطانيا



Source: Paul Rodgers, **International Accounting Standards From UK standards to IAS – an accelerated route to understanding the key principles**, First edition, CIMA Publishing, UK, 2007, p 8.

بشكل عام فإن التطبيقات المحاسبية في بريطانيا تتأثر بأسواق الأوراق المالية، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية، إلا أن الفرق بينهما يكمن في أن الأسواق المالية لم تكن المسيطرة على عملية تنظيم وتقنين المحسبة في بريطانيا، بحيث يكون التأثير لقوانين الشركات أكثر منه في قوانين الأوراق المالية، كما هو الحال في الولايات المتحدة الامريكية[1].

كما يمكنا القول أن أسواق رأس المال والنظام الضريبي في بريطانيا تأثيرهما ضعيف على المعايير المحاسبية، وهذا ما يجعلنا نلخص أن المعايير المحاسبية في بريطانيا تأتي من خلال قانون الشركات، وكذا المعايير التي تقوم بإصدارها الهيئات المهنية، كما يُستشف أن هناك تحولا إلى التشريع من خلال القطاع الخاص مع درجة من الدعم الحكومي لوضع المعايير، كما يتضح من تشكيلة مجلس معايير المحاسبة (ASB) والدعم الحكومي الممنوح له.

1-1-1-2 هيئات التنظيم المحاسبي في بريطانيا

تتصف مهنة المحاسبة في بريطانيا بتاريخها العريق، كما أن تنظيم مهنة المحاسبة في بريطانيا يعد الأقدم في العالم (في العصر الحديث)، و أنه لا يمكن أن تكتمل مناقشة المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي دون دراستها في بريطانيا، فقد كان هذا البلد لفترة غير قصيرة موجهاً للتجارة والمحاسبة عالمياً، وقد استقت كثير من الدول

[1] شعيب شنوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXPLORATION LIMITED**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص 36.

تشريعاتها المحاسبية من قانون الشركات البريطاني، ويُعد قانون الشركات والمحاسبين القانونيين الأكثر تأثيراً على البيانات المالية للشركات في بريطانيا، ويأتي في المرتبة التالية سوق البورصة ونظام الضرائب[1]، وتنظم المحاسبة في بريطانيا العديد من الهيئات المهنية نتناولها كالآتي:

1-1-1-2-1 مجلس معايير المحاسبة (ASB)

تأسس مجلس معايير المحاسبة (ASB) عام 1990 على خلفية فشل لجنة المعايير المحاسبة (ASC) في محاولة بناء إطار مفاهيمي محاسبي في بريطانيا. إن مجلس معايير المحاسبة (ASB) يشرف عليه مجلس التقرير المالي (FRC) الذي يمثل جمهورا واسعا من أصحاب المصالح، فهي منظمة مستقلة، أعضائها من المحاسبين المهنيين ورجال الصناعة والمؤسسات المالية، ولمجلس معايير المحاسبة (ASB) سلطة إصدار معايير التقارير المالية (FRSs) بعد الأخذ في الاعتبار الملاحظات على مسودة المناقشات، والتقرير المبدئي للتقارير المالية، كما أن مجلس معايير المحاسبة (ASB) قام بتشكيل ما يُعرف بقوى انجاز المواضيع العاجلة (UITF)، وهي من المفترض أن تستجيب بسرعة للمشكلات الجديدة، وتوضح المواضيع المتعلقة بالمعايير المحاسبية والقواعد الأخرى[2].

1-1-1-2-2 مجلس التقرير المالي (FRC)

أنشأ مجلس التقرير المالي (FRC) في الثمانينات من القرن الماضي كهيئة تابعة للقطاع الخاص، فهو هيئة مستقلة، يتكون أعضاؤه من مختصين في المحاسبة والصناعة والمؤسسات المالية، مهمته تعزيز التقارير المالية عالية الجودة ووضع معايير في المملكة المتحدة ومراجعة امتثال الشركات المدرجة لتلك المعايير، يتألف هذا المجلس من هيئتين هما على التوالي مجلس معايير المحاسبة (ASB)، وجهاز مراجعة التقارير المالية (FRRP).

وبعد فضائح شركات انرون و وورلد كوم، أوصى تقرير سويفت عام 2004 بأن يتولى مجلس التقرير المالي (FRC) أيضا مسؤوليات رسمية لتنظيم المحاسبة والمراجعة في بريطانيا، ومنذ عام 2006 تولى (FRC) أيضا المسؤولية الرسمية عن الرقابة الاكتوارية والتقييس المحاسبي، كما نشر مشاورة "الإصلاح" عام 2011 والتي تهدف إلى تعزيز استقلالية (FRC)، وزيادة فعاليتها وتركيز أنشطتها على أسواق رأس المال[3].

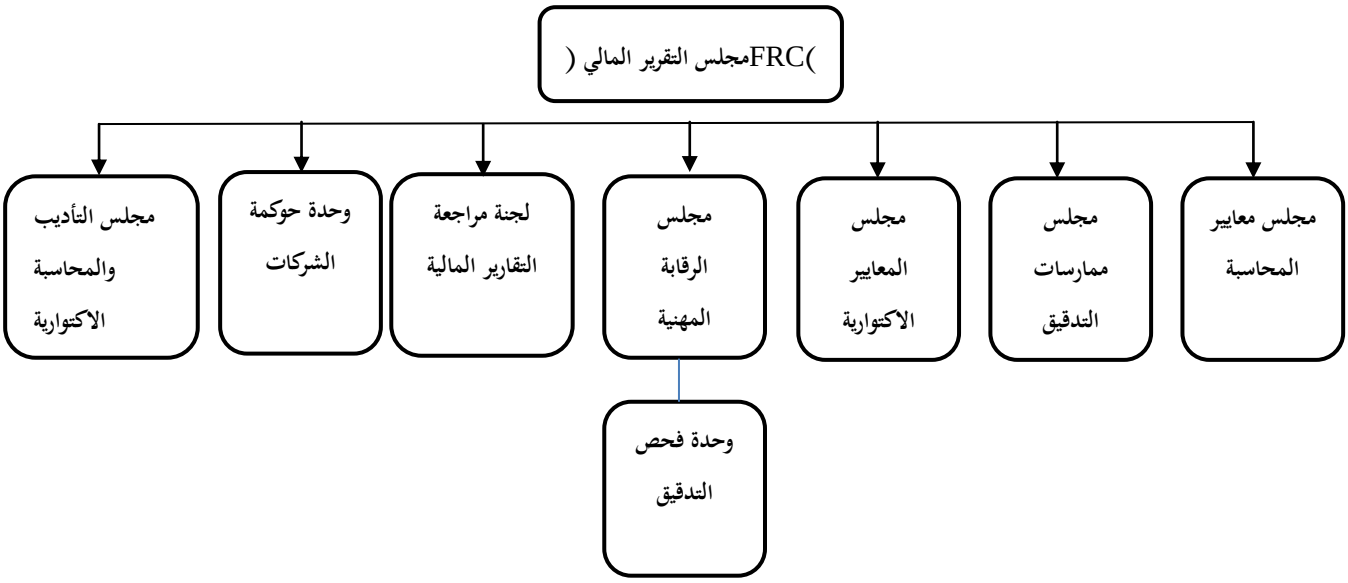
[1] عبد الحميد مانع الصيح، مرجع سبق ذكره، ص 140.

[2] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 88-89.

[3] Paul George, **The UK's independent regulator for corporate governance and reporting**, Financial Reporting Council, UK, 2016, p3.

والشكل الموالي يبين الهيكل الحالي لمجلس التقرير المالي (FRC) كما يلي:

الشكل رقم (4-2) الهيكل الحالي لمجلس التقرير المالي (FRC)



المصدر: من اعداد الباحث

1-1-1-2-3 اللجنة الاستشارية للهيئات المحاسبية (CCAB)

تم إنشاء اللجنة الاستشارية للهيئات المحاسبية (CCAB) من قبل الهيئات المهنية الستة للمحاسبة البريطانية والايرلندية في عام 1974، وهي نفس الهيئات الست المهنية في المملكة المتحدة التي تنتمي إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين، الهدف الرئيسي لـ (CCAB) هو توفير منتدى يمكن من خلاله مناقشة المسائل المتعلقة بالمهنة والقضايا ذات الاهتمام المشترك، وحيثما أمكن لتوفير صوت مشترك لمهنة المحاسبة عند التعامل مع حكومة المملكة المتحدة، والهيئات الستة هي كالتالي:

- معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز (ICAEW).
- معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا (ICAS).
- معهد المحاسبين القانونيين في إيرلندا (ICAI).
- اتحاد المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA).
- المعهد القانوني للمحاسبين الاداريين (CIMA).
- معهد (Chartered) للمالية العامة والمحاسبة (CIPFA).

ويعتبر معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز (ICAEW) من أهم المعاهد العلمية في انجلترا، والذي اقترن نشاطه الربط بين الجانب العلمي والتطبيقي لعلم المحاسبة، وذلك من خلال الكتب والبحوث والدراسات التي صدرت ولم تزل عن هذا المعهد، وهو من المعاهد العالمية المشهورة التي أغنت الفكر المحاسبي بالكثير من المساهمات والتوصيات العلمية التي ساهمت في تطوير مهنة المحاسبة[1].

[1] وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء 1، مشورات الأكاديمية العربية في الدنمارك، الدنمارك، 2007، ص 30.

واعتبارا من عام 2005، تم تقاسم تكاليف التشغيل تقريباً بما يتناسب مع الأسهم المملوكة لكل هيئة و على النحو التالي: ICAEW 52%، ACCA 17%، CIMA 15%، CIPFA 6%، ICAS 7% و ICAI 3%.

في 2 مارس 2011، أعلنت اللجنة الاستشارية لهيئات المحاسبة (CCAB) أن المعهد القانوني للمحاسبين الاداريين (CIMA)، قد أشارت إلى نيتها في ترك (CCAB)، كما تعهدت هيئات المحاسبة المهنية الخمس الأخرى في المملكة المتحدة بمواصلة العمل معاً بشأن تلك القضايا ذات الصلة بمهنة المحاسبة.

1-1-1-3 اعتماد المعايير الدولية (IFRS) في بريطانيا

لم تكن هناك خطة بريطانية واضحة ومحددة للتوافق مع المرجعية الدولية (IFRS)، حيث أن المجلس البريطاني يصدر المعايير المحاسبية الوطنية حسب احتياجات السوق البريطاني إلى جانب نشاط بريطانيا في صياغة المعايير المحاسبية الدولية.

في عام 2002 رحبت بريطانيا بشدة بالقرار الأوروبي رقم CE1606/2002 والمتعلق بتطبيق المعايير الدولية (IFRS) اعتبارا من بداية عام 2005، كما أصدرت وزارة الصناعة والتجارة منشورا بتاريخ 30 أوت 2002 للشركات والمدققين والمجلس الوطني للمعايير المحاسبية ومجلس معايير المراجعة الوطنية وغيرهم ممن يتأثرون بالقرار الأوروبي بضرورة تعديل أوضاعهم مما يتماشى مع هذا القرار. كما أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني (ASB) في تلك الفترة ستة معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توافق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية (IFRS).

في ديسمبر 2004 أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني (ASB) ستة معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توافق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية (IFRS)، وتتضمن هذه المعايير الستة ما يلي:

- المعيار رقم (22) أرباح الأسهم؛
- المعيار رقم (23) أثار تغيرات أسعار صرف العملات؛
- المعيار رقم (24) التقارير المالية عن التضخم؛
- المعيار رقم (25) الأدوات المالية "العرض والافصاح"؛
- المعيار رقم (26) الأدوات المالية "القياس"؛
- المعيار رقم (27) المحاسبة عن اقتناء الشركات التابعة.

كما بدأت المناقشات حول التقارب بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما في المملكة المتحدة (UK GAAP) والمعايير الدولية (IFRS) في اكتساب الزخم عندما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عام 2009 بإصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs). وفي العام نفسه، أصدر مجلس المعايير المحاسبية ورقة استشارية تتضمن اقتراح سياسة بخصوص مستقبل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما في المملكة المتحدة (UK GAAP)، وكان المقترح عبارة عن

نظام لإعداد التقارير المالية مكون من ثلاثة مستويات، في المستوى العلوي منه توجد الشركات المسجلة والشركات الخاضعة للمساءلة العامة والتي ستقوم بتطبيق المعايير الدولية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الاتحاد الأوروبي عند اعداد حساباتها الموحدة، وفي المستوى السفلي توجد الشركات الصغيرة والمتوسطة والتي ستستمر في تطبيق معايير التقارير المالية للشركات الصغيرة (FRSSE)، أما بالنسبة للشركات في المستوى الأوسط فقد كان من المقرر في البداية أن تتبع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs)، إلا أن بعض عناصر هذا المعيار كانت غير متوافقة مع قوانين الاتحاد الأوروبي، وبالتالي لا يمكن تطبيقها كجزء من نظام المبادئ المحاسبية المبولة قبولا عاما الجديدة في المملكة المتحدة (NEW UK GAAP)[1].

والجدول الموالي يبين بعض الاختلافات المحاسبية بين بريطانيا و المعايير الدولية (IFRS) في الشركات الفردية.

الجدول رقم (4-1): بعض الاختلافات المحاسبية بين بريطانيا و المعايير الدولية (IFRS) في الشركات الفردية

الموضوع	بريطانيا	IFRS
الأصول غير المادية ذات حياة غير محددة.	يمكن إطفاءها	يجب اختبار انخفاض القيمة كل سنة
الاستثمارات العقارية	يجب أن تكون ذات قيمة عادلة، والاعتراف بالأرباح والخسائر في قائمة إجمالي الأرباح والخسائر (STRGL).	يجب أن تكون ذات قيمة عادلة، والاعتراف بالأرباح والخسائر في قائمة الدخل.
الأرباح والخسائر الاكتوارية	الاعتراف الفوري في قائمة إجمالي الأرباح والخسائر (STRGL).	يمكن الاعتراف التدريجي بها في قائمة الدخل.
الضريبة المؤجلة	استنادا إلى اختلافات التوقيت. يمكن أن تكون مخفضة.	على أساس الاختلافات المؤقتة ؛ يجب أن لا تكون مخفضة.
صيغ العبارات	يحددها قانون الشركات	غير محددة
بيانات قائمة التدفق النقدي	تسعة عناوين	ثلاثة عناوين

Source: Christopher Nobes, Robert Parker, **Comparative International Accounting**, Ninth Edition, Prentice Hall Europem, UK, 2006, p 310.

[1] ليزا ويفر، مرجع سبق ذكره، ص 378.

1-1-2 تجربة فرنسا في مجال تطبيق المعايير الدولية (IFRS)

يعتبر النموذج الفرنسي من النماذج الرائدة التي تركت أثارها في الفكر المحاسبي، وهو يأتي في مقدمة التيار الأوروبي الذي يتميز بقيام الدولة بمهنة التنظيم المحاسبي.

كما تعتبر فرنسا من الدول التي تتبنى مدخل التنظيمي القانوني للمحاسبة، هذه الدول لها نظام اقتصادي مركزي وسوق رأسمالي غير نشط، وتوجد بها سلطة واحدة (غالبا إدارة التخطيط القومي) تتمثل في الجهات الحكومية التي تقيم وتقرر السياسات المحاسبية وتأثيراتها الاقتصادية والاجتماعية في ظل الأهداف الوطنية العامة وكنتيجة لذلك فإن القوائم المالية تكون محددة بالقوانين، مما يجعل الممارسات المحاسبية أكثر توحيدا (نظام محاسبي موحد)، وتوفر مرجعية يمكن من خلالها الحكم على كفاءة أي طريقة من الطرق المحاسبية المتبعة، ومن الدول المتبعة لهذا المدخل أيضا نجد ألمانيا[1].

1-1-2-1 لمحة تاريخية عن المحاسبة في فرنسا

لقد كان للدولة تأثير كبير على المحاسبة في فرنسا من أواخر القرن السابع عشر على الأقل، وإن كان ذلك بطرق غير مباشرة ومعقدة، وترجع الزاميتها إلى الأمر كولبار (Colbert) عام 1673، وقد تم اقرار ذلك في القانون التجاري النابليوني (قانون التجارة) لعام 1808 (المواد من 8 إلى 17)، وتم تعديل مواده بقانون 15 جانفي 1930، وكان تأثير الدولة بشكل خاص في الفترة من 1946 إلى 1983 لكنه ضعف منذ ذلك الحين تحت تأثير عدة عوامل مثل: برنامج تنسيق قانون الشركات التابع للاتحاد الأوروبي، وتأثير أسواق رأس المال العالمية المتزايدة التي تهيمن عليها الدول الانجلوسكسونية من قبل الولايات المتحدة والمملكة المتحدة.

الفترة من 1946-1957: فترة إعادة الإعمار بعد الحرب العالمية الثانية، والتخطيط الإرشادي للاقتصاد من قبل الدولة الفرنسية، والتي من خلالها وضع خطة المحاسبة الوطنية (PCG، comptable général)، مع أهداف الاقتصاد الكلي بشكل رئيسي ومدخلات قليلة من مهنة المحاسبة[2].

حيث تم تشكيل لجنة توحيد المحاسبات من طرف السلطات الحكومية، وتحولت فيما بعد إلى المجلس الوطني للمحاسبة، الذي كلف بعد ذلك بإعداد أول مخطط محاسبي سنة 1947، ومخطط محاسبي مراجع عام 1957، وتم تعديله عامي 1982 و1986 ليعكس التوجهات الصادرة عن الجماعة الأوروبية ولا سيما التوجيهين الرابع والسابع المرتبطين بالحسابات الموحدة[3].

واعتبرت هذه الفترة فترة ميلاد المعايرة، حيث أصبح المخطط المحاسبي العام (PCG) أساس المعايير المحاسبية في فرنسا[4].

[1] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 70- 71.

[2] Christopher Nobes, Robert Parker, **Comparative International Accounting**, Ninth Edition, Prentice Hall Europem, UK, 2006, pp 279-280.

[3] Robert Obert, **pratique internationale de la Comptabilite et de L'audit**, Edition Dunod, Paris, 1994, p4.

[4] Jean Pierre Delgado, et al, **Comptabilité approfondie et révision**, Edition ESKA, Paris, 2001, p20.

الفترة من 1958-1973: فترة تحديث ونمو اقتصادي قوي، تم خلاله توسيع مجال تطبيق (PCG) وارتباطه الوثيق بالقواعد الضريبية. حيث انطلاقا من عام 1959 وبصفة أخص عام 1965 أصبح المخطط المحاسبي العام الزاميا على جميع الشركات بموجب النصوص الجبائية (القانون المؤرخ في 8 ديسمبر 1959 والمرسوم المؤرخ في 28 أكتوبر 1965) التي فرضت على الشركات تقديم الميزانية وحسابات الأرباح والخسائر مطابقة للنماذج المحددة في المخطط المحاسبي العام (PCG)، غير أن المراجعة التي تمت عام 1957 على المخطط المحاسبي العام (PCG) لم تعلن رسميا إلا عام 1971 وهي السنة التي قدم فيها التوجيه الأوروبي الرابع[1].

الفترة من 1983-1986: مهدت المخططات المتتالية إلى تحول المرجع المحاسبي الفرنسي من المخطط المحاسبي العام إلى قانون محاسبي، يستمد أحكامه من قانون 83-553 الصادر في 30 أفريل 1983 ومرسومه التنفيذي لـ 29 نوفمبر 1983، اللذان أدخلا العديد من التعديلات المهمة على الممارسة السابقة، وتلاه قانون 03 جانفي 1985 ومرسومه التنفيذي لـ 17 فيفري 1986، عمل هذا القانون ومرسومه على تقارب التشريع المحلي بالتوجيه الأوربي الرابع والسابع وحددا إطار ممارسة المهنة بوضع مخطط محاسبي جديد عام 1982 و1986 ليعكس التوجيهات الصادرة، والتي تتضمن ما يلي[2]:

– التوجيه الرابع لمجلس الاتحاد الأوروبي لـ 25 جويلية 1978: يحدد كيفية عرض ونشر محتوى التقارير المالية، طرق تقييم الحسابات، مبادئ المحاسبة ورقابة الحسابات الفردية ومنهجية لإعداد الحسابات الموحدة، وهذا بهدف التوافق القاري للممارسات التي تتطلبها دول لأعضاء لحماية الشركاء والغير، وتنعكس أحكام هذا التوجيه في المخطط المحاسبي لعام 1982 والذي دخل حيز التطبيق في جانفي 1984، وأهم ما تبين عند تبني هذا التوجيه هو تجانس المعلومات المحاسبية المعدة على أساس مبادئ مشتركة، تبني مفهوم الصورة الصادقة وإدماج ملحق للإيضاحات كمكون ضروري للقوائم المالية، وقد ذهب هذا التوجه إلى حد مطالبة دول المفوضية بتعديل قوانين شركاتها لغرض توحيد محتويات وشكل القوائم المالية للشركات.

– التوجيه السابع لمجلس الاتحاد الأوروبي لـ 13 جوان 1983: يكمل أحكام التوجيه الرابع التي تقتصر على الحسابات الفردية ويعالج القوائم المالية الموحدة للمجموعات، كما أنه يقدم بعض خطوط العمل لضمان توافق في المحاسبة والإبلاغ لدول الأعضاء، وقد عمل قانون 85-11 لـ 03 جانفي 1985 والمتعلق بالحسابات الموحدة ومرسومه التنفيذي على توافق القانون الفرنسي مع متطلبات التوجيه السابع واعتماد منهجية إعداد الحسابات الموحدة التي تم التطرق إليها في المخطط السابق لعام 1982، بحيث تم الفصل بين معالجة الحسابات الفردية والحسابات الموحدة.

180

وتجدر الاشارة هنا أن تطبيق مضامين التوجيهين الرابع والسابع في القانون الفرنسي أوجد عدة تناقضات مع المخطط المحاسبي العام (PCG) مثل (مفهوم الصورة الصادقة، مبدأ الملكية)، فهذا يتنافى مع المنطق

[1] Christian Hoarau, **Place et rôle de la normalisation comptable en France,** Revue française de gestion, 2003/6 N° 147, France, 2003, p37.

[2] بصير هدى، **إشكالية توحيد حسابات الشركات الفرعية الأجنبية فيظل ممارسات المحاسبية الدولية المختلفة –دراسة مقارنة بين أهم الأنظمة المحاسبية الدولية**، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2018، ص 103.

الاقتصادي للمخطط المحاسبي العام (PCG)، حيث أصبح مفهوم الملكية القانونية خاصية حاكمة في محتوى عناصر القوائم المالية، فتطبيقه يسمح بتسجيل عناصر في اصول الشركة حتى ولو كانت غير مملوكة للشركة، إلا أنها تعتبر ضمن عناصر الأصول الثابتة مثل نفقات البحث والتطوير[1].

وفقا للتوجيهات السالفة الذكر تجدر الإشارة هنا أيضا أن هذه التوجيهات كان جل اهتمامها هو التجانس والتوافق المحاسبي على مستوى دول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي، وليس المعايرة، فالتوافق هو العمل على ايجاد تقارب محاسبي بين النظم المحاسبية المختلفة وبوضع حدود للفروق، بينما تكمن المعايرة في تبني مجموعة مترابطة من القواعد والسياسات المحاسبية الموحدة[2].

الفترة 1990- 1999: ميز هذه الفترة بتبني فرنسا التوجهات الأوروبية التي تقدم البدائل والطرق والسياسات المحاسبية والتي تبدي التناقضات مع المخطط المحاسبي الفرنسي، وقد قامت لجنة التنظيمات المحاسبية على الصعيد الأوربي (ARC) عام 1995 بتنظيم مؤتمر حول مستقبل التوافق المحاسبي على المستوى الاقليمي وأظهرت فشلها ومخاوفها لاسيما وأن الكثير من الشركات الأوربية لجأت إلى المعايير الأمريكية لإعداد الحسابات الموحدة[3]، وفي 6 أفريل 1998 تبنى البرلمان الفرنسي "تنظيما محاسبيا لإصلاح القوانين"، تناول هذا القانون مسألتين رئيسيتين: أولها: إصلاح عملية وضع المعايير الفرنسية، والثانية: إمكانية استخدام الشركات الفرنسية للمعايير الدولية وكان أحد أهدافها هو تعزيز التنمية الدولية للشركات الفرنسية من خلال السماح لها باستخدام المعايير الدولية لعرض المعلومات المالية الموحدة[4]، وتجسد ذلك أيضا في التنظيم رقم 99-02 الصادر عن لجنة التنظيمات المحاسبية (ARC) في 29 أفريل 1999، والذي يسمح استخدام المعايير الدولية في حالة قصور الأحكام والقواعد الفرنسية كما هو الحال في ظروف إبرام عقد الايجار التمويلي (IAS17)، انخفاض قيمة الأصول (IAS36)، وربحية السهم (IAS33)[5].

كما أدمجت المرجعية الفرنسية بعض المعايير الدولية المخصصة للإفصاح عن معلومات تكميلية في الايضاحات بموجب التنظيم رقم CRC 99-02 المتضمن للحسابات الموحدة ولا سيما معيار المحاسبة الدولي (IAS14) والمعيار (IAS24)، كما أصبحت عملية التجانس الاقليمي غير كافية ولا تغط جميع المشاكل المطروحة، كما أن دولية الأسواق المالية جعلت من اللجنة الأوروبية للتنظيم المحاسبي (ARC) تعيد النظر في سياسة تجانس القواعد المحاسبية من خلال الخيار بين البديلين وهما[6]:

- تعزيز عملية التقارب على مستوى دول المفوضية الأوروبية.
- أو علاج تدريجي للضعف الجوهري من خلال تبني المعايير الدولية.

[1] Christian Hoarau , Op cit, p38.
[2] Jean Montier, Olivier Grassi, Op cit, p33.
[3] Jean Montier, Olivier Grassi, **Technique de consolidation**", 2ème éd, Edition Economica, Paris, 2006, p38.
[4] Didier Bensadon, Nicolas Praquin, **IIFRS in a Global World -International and Critical Perspectives on Accounting**, Springer International Publishing, 2016, p249.
[5] Bruno Bachy, Michel sion, **Analyse Financière**, Edition Dunod, Paris, 2009, p20.
[6] بصير هدى، مرجع سبق ذكره، ص 104.

وقد اختارت البديل الثاني خاصة وأن المنظمة الدولية للجان البورصات قد أمرت مختلف لجان عمليات البورصة على نطاق العالم بتبني المعايير الدولية لقبول الشركات الأجنبية المدرجة قيمها في منطقتها المالية، وهذا لأنها تثق كثرا في معايير المجلس، وبموجب القانون الأوروبي رقم CE1606/2002 صادقت اللجنة الأوروبية للتنظيم المحاسبي بما أنها العضو التنفيذي للمفوضية الأوروبية على اتفاقية 19 جويلية 2002 التي تتضمن تطبيق المعايير الدولية بأوروبا وأوكلت مهمة إعداد معايير المفوضية الأوروبية إلى المجلس الدولي، وقد تم تبني المعايير الأولى بصدور القانون CE1725/2003 من طرف المفوضية الأوروبية وتلاه القانون CE2236/2004 لـ 29 ديسمبر 2004 والذي يلزم جميع الشركات التي تلجأ إلى الادخار، لعام بمسك حساباتها الموحدة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وذلك ابتداء من 01 جانفي 2005 [1].

بالنسبة لرد الفعل الفرنسي حول هذه المعطيات الجديدة، جاء رسميا من طرف المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) باعتباره هيئة التوحيد المؤهلة، حيث يرى (bracchi) صعوبة كبيرة في ازدواج تطبيق المعايير المحاسبية (الوطنية – الدولية) في ظل التطورات الجيواقتصادية التي تشهدها فرنسا، كما كان هناك جدل علمي كبير قائم بين الباحثين الفرنسيين حول جدوى نموذج التوحيد الفرنسي في ظل انتشار الواسع للمعايير المحاسبي الدولية ومدى القبول الكبير الذي تحظى به، ففي الوقت الذي يجزم فيه (Pr: Colasse Bernard) بأن الاطار التصوري للمحاسبة الفرنسي المستقبلي يكون فرنسيا وسيكون عالميا. ويأتي الرد عليه بشكل سريع من قبل (Pr: Gelard Gilbert)، الذي يعتقد بأن الإطار التصوري الفرنسي موجود أصلا وهو إطار (IASC)، [2]

وختاما جاء المخطط المحاسبي العام لسنة 2005 الذي أدمجت فيه مجموعة كبيرة من الأنظمة التي أدخلت تعديلات جوهرية في المحاسبة الفرنسية، كما كانت آخر التحديثات عليه كانت عام 2010 من خلال لوائح سلطة المعايير المحاسبية (ANC) والمرتبطة بالمواضيع التالية[3]:

- اللائحة رقم 2010-02 المعدلة لتعليمة الـ (CRC) رقم 99-03 (PCG)
- اللائحة رقم 2010-03 المعدلة لتعليمة الـ (CRC) رقم 99-02 (الحسابات الموحدة للشركات)؛
- اللائحة رقم 2010-04 المعدلة لتعليمة الـ (CRC) رقم 91-01 (المؤسسات البنكية – الائتمانية)؛
- اللائحة رقم 2010-05 المعدلة لتعليمة الـ (CRC) رقم 99-07 (المؤسسات البنكية – الائتمانية)؛
- اللائحة رقم 2010-06 المعدلة لتعليمة الـ (CRC) رقم 2002-04 (مؤسسات الاستثمار)؛
- اللائحة رقم 2010-07 المعدلة لتعليمة الـ (CRC) رقم 2002-05 (مؤسسات الاستثمار).

[1] المرجع نفسه، ص 105.

[2] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية (بالتطبيق على حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 138.

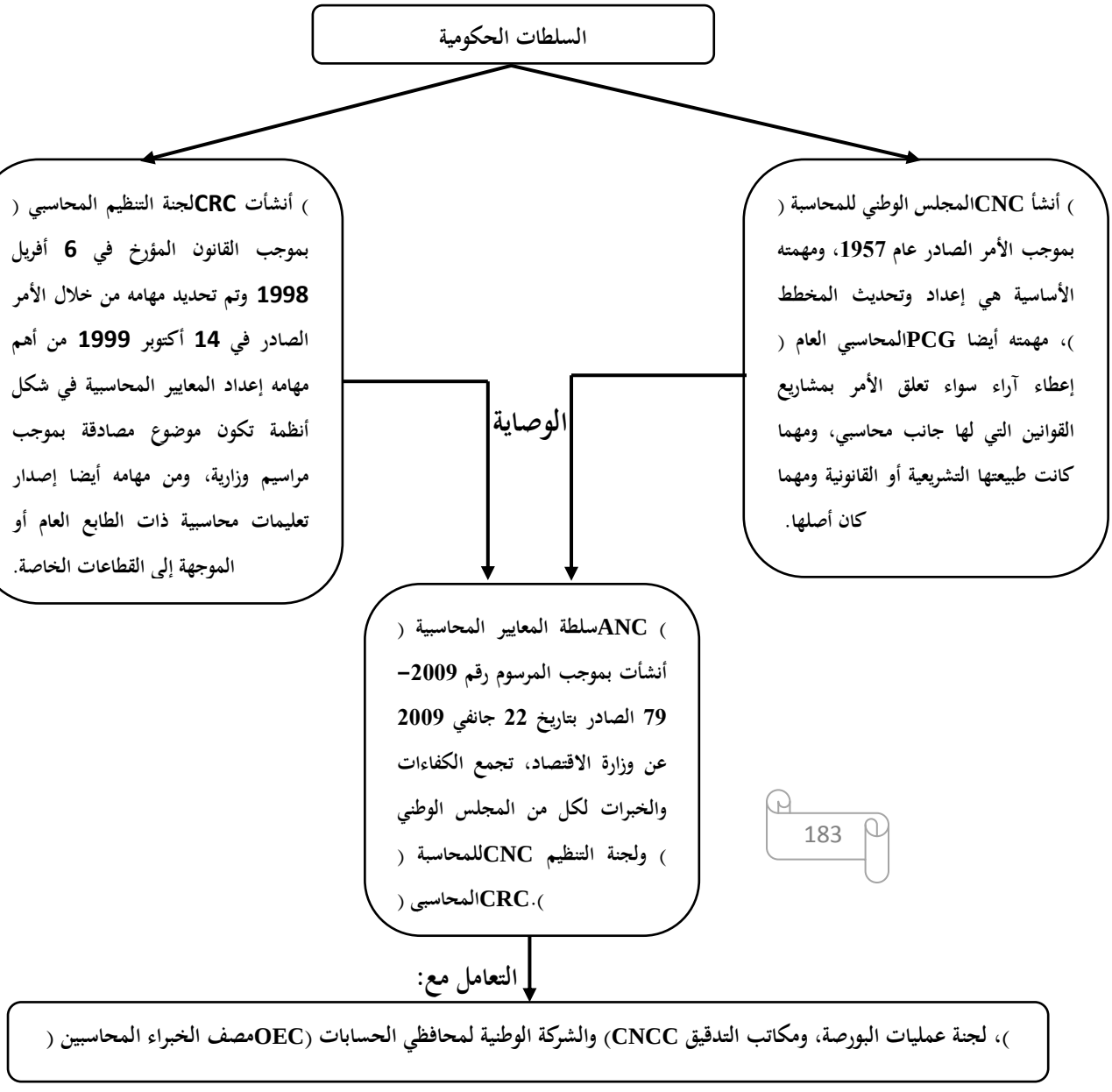
[3] خالد جفال، مرجع سبق ذكره، ص11.

وعلى الرغم من أن النظام المحاسبي الفرنسي، قد انتقد على أساس عدم المرونة في استجابته للمتغيرات الجديدة، فإن هناك العديد من علماء المحاسبة الذين يثمنون مخرجات هذا النظام، فعلى سبيل المثال يقول (Mueller) "يبدو أن تجربة فرنسا مع النظام المحاسبي الموحد تقدم نتائج مرغوبة"[1].

1-1-2-2 هيئات التنظيم المحاسبي في فرنسا

تتكفل بتنظيم مهنة المحاسبة في فرنسا التنظيمات الموضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (4-3) هيئات التنظيم المحاسبي في فرنسا



183

المصدر: من اعداد الباحث

[1] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 100.

1-1-2-2-1 المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)

إن انشاء المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي (CNC) كان من خلال الأمر الصادر سنة 1957 ومهمته الأساسية هي إعداد وتحديث المخطط المحاسبي العام (PCG)، كما أن لديه مهام أخرى حددت من خلال الأمرين الصادرين في 20 مارس 1964 و 1 فيفري 1993، كمنظمة استشارية مرتبطة بوزارة المالية، (CNC) مهمته إعطاء آراء، سواء تعلق الأمر بمشاريع القوانين التي لها جانب محاسبي، مهما كانت طبيعتها التشريعية أو القانونية ومهما كان أصلها، وطنية أو ذات طابع مشترك (الاتحاد الأوربي)، أو كانت متعلقة بمشاكل تقنية أو تفسيرات محاسبية، فهو بالتالي يعمل حول العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي العام، وقد تم تحديث المجلس وإعادة تنظيم مهامه وآلية عمله في 26 أوت 1996، وأصبح مكلفا بإنجاز المهام التالية[1]:

- إعطاء آراء حول كل الأحكام المتعلقة بالتنظيم المحاسبي، أيا كانت جهة إصدارها، وطنية أو مشتركة (الاتحاد الأوروبي)، وتكون بذلك موجهة إلى صالح الإدارة العمومية، المجالس واللجان المنشأة من طرف الدولة، لاسيما لجنة التنظيم البنكي والمالي ومجلس تنظيم اللجنة الوطنية للتأمينات، كذلك التنظيمات المراقبة بشكل مباشر أو غير مباشر من طرف الدولة، كما تعطي آراء حول المعايير المصدرة من طرف التنظيمات العالمية للتوحيد المحاسبي.
- اقتراح الاجراءات المتعلقة بكيفية عمل الحسابات، سواء كان ذلك لفائدة المؤسسة أو لفائدة الهيئات المتخصصة، أو لغرض إعداد إحصاءات وطنية أو حسابات اقتصادية للدولة؛
- ضمان إعداد الأبحاث النظرية والمنهجية، وجمع المعلومات والقيام بالدراسات، ونشر الأبحاث والمستندات المتعلقة بالدراسات المحاسبية للمنظمات وذلك حول كيفية عمل الحسابات.

كما أن تبعية المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) لوزارة المالية، يعكس الإدراك بأن المعايير المحاسبية تلمس مجموعة واسعة من المصالح الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي فإن تركيبتها يجب أن تمثل لك المصالح[2].

1-1-2-2-2 لجنة التنظيم المحاسبي (CRC)

أنشأت لجنة التنظيم المحاسبي (CRC) بموجب القانون المؤرخ في 6 أفريل 1998 والمتضمن إصلاح التنظيم المحاسبي، وتم تحديد مهامه من خلال الأمر الصادر في 14 أكتوبر 1999، من أهم مهامه إعداد المعايير المحاسبية في شكل أنظمة تكون موضوع مصادقة بموجب مراسيم وزارية، كما يجب أن يتلاءم ويتوافق عملها مع أراء واقتراحات المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)[3]، ومن مهامه أيضا إصدار تعليمات محاسبية ذات الطابع العام أو الموجهة إلى القطاعات الخاصة، يرأس هذه اللجنة وزير الاقتصاد وهي تتشكل من 15 عضو كممثلين للسلطات العمومية (وزارة الاقتصاد، وزارة العدل، وزارة الموازنة، للجنة عمليات البورصة) والسلطات القضائية، والهيئات المحاسبية المختلفة، إضافة إلى المؤسسات والمنظمات النقابية للعمال[4].

---

[1] خالد جفال، مرجع سبق ذكره، ص7.

[2] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 98.

[3] Stephan Brun, **L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS**, édition Gualino EJA, paris, 2004, p 15.

[4] Christine Collette, Jaques Richrd, **comptabilité générale,** les systèmes Francis et anglo saxons, Dunod, paris, 2000, p 29.

1-1-2-2-3 سلطة المعايير المحاسبية (ANC)

تم إجراء إصلاح جديد على مؤسسات المحاسبة منذ نهاية عام 2006، وتم فتح ورشة اصلاح كاملة لعملية إصدار معايير المحاسبة والقانون المحاسبي الفرنسي بالنظر إلى التطورات الحاصلة في البيئتين الوطنية والدولية، وتمثلت الخطوة الأولى في اصلاح تسيير المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق المرسوم 629-2007 المؤرخ في 27 أفريل 2007 (المعدل للمرسوم رقم 749-96 المؤرخ في 26 أوت 1996 حول المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)،[1] ونتج عن هذا الإصلاح أيضا تشكيل سلطة جديدة (سلطة المعايير المحاسبية ANC) بموجب المرسوم رقم 79-2009 الصادر بتاريخ 22 جانفي 2009 عن وزارة الاقتصاد، عن طريق دمج الكفاءات والخبرات لكل من المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) ولجنة التنظيم المحاسبي (CRC) والتي تم تأسيسها لأداء المهام التالية حسب نص المادة الأولى منه[2]:

- وضع متطلبات للمحاسبة العامة والقطاعية يتوجب احترامها من طرف الأشخاص الطبيعيون والمعنويون والملزمون قانونيا بإعداد قوائم مالية وفق معايير المحاسبة الخاصة.
- تقديم آراء حول الأحكام التشريعية والتنظيمية ذات الطابع المحاسبي والمتعلقة بالأشخاص المذكورين أعلاه والتي يتم اعدادها من طرف الهيئات القومية.
- القيام بإصدار بمبادرة منها أو بطلب من الوزير الاقتصاد آراء، واتخاذ مواقف في إطار إعداد معايير المحاسبة الدولية.
- السهر على تنسيق وشمولية الأعمال النظرية والمنهجية في مجال المحاسبة وجمعها تحت شكل دراسات وتوجيهات.

1-1-2-2-4 مصف الخبراء المحاسبين (OEC) والشركة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)

تأسس المصف الخبراء المحاسبين (OEC) عام 1945 تحت وصاية وزارة الاقتصاد والمالية والموازنة وهم يمثل أكبر تجمع لمهني المحاسبة في فرنسا، حيث يهدف لتمثيل المهنيين وحمايتهم والدفاع عن مصالحهم ومرافقتهم في مختلف التطورات التي تعرفها وظائفهم، وهو ينشط في مختلف الهيئات المحاسبية الدولية والأوروبية، كما يهتم بالتنسيق والتعاون مع الدول الفرانكفونية من افريقيا وآسيا، أما الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC) فتأسست في 12 أوت 1969 وهي منظمة مهنية تحت وصاية وزارة العدل تتكون من منظمة وطنية و ثلاثة وثلاثون منظمة جهوية وتجمع أكثر من 15000 محافظ حسابات معتمد في فرنسا[3]، تتمثل مهامهما في تقديم الآراء والتوجيهات وتجيب عن الأسئلة التي تتعلق بالمحاسبة والمعلومة المالية المطروحة من طرف مصف المحاسبين، وإعداد معايير المهنية للتدقيق، ومتابعة التطورات في التطبيق المهني، إضافة للتمثيل محافظي الحسابات والدفاع عن مصالحهم.

---

[1] Laurent Lévesque, **Modernisation du normalisateur comptable français**, SIC N° 260, 2008, p26.

[2] بصير هدى، مرجع سبق ذكره، ص 107.

[3] شعيب حمزة، **التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية (بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية)**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص ص 5-6.

1-1-2-2-5 لجنة معاملات البورصة (COB)

تأسست لجنة معاملات البورصة (COB) في عام 1967 بهدف الإشراف على عمليات البورصات الإقليمية والوطنية، كما أنها تتمتع بالاستقلالية عن الأجهزة الحكومية، كما أن تعيين رئيس مجلس إدارتها من قبل رئيس الحكومة الفرنسية، ورغم أن الشركات الفرنسية تعتمد أكثر في تدبير مصادر تمويلها على مصادر أخرى غير أسواق رأس المال، إلا أن للجنة معاملات البورصة في فرنسا تأثيرا مهما، ولكنه محدود على الشركات[1].

1-1-2-3 اعتماد المعايير الدولية (IFRS) في فرنسا

إن تحول مجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB) نحو المرجعية الدولية (IFRS)، تضمن حوالي 7000 شركة مدرجة في البورصات الأوروبية، من بين هذه 7000 شركة، 1100 هي مجموعات فرنسية، ولكن يجب أن نعلم أيضا أن لهذه المجموعات الفرنسية حوالي 35000 فرع وفرع الفرع، وهي مرتبطة بمجموعات غير مدرجة[2]. وبعد إصدار الاتحاد الأوروبي القانون CE1606/2002 بتاريخ 19 جويلية 2002، الذي يقتضي على الشركات المدرجة في الأسواق المالية الأوروبية بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في بيانتها المالية الموحدة،[3] وذلك ابتداء من 01 جانفي 2005، ويمكن أن يؤجل التاريخ إلى عام 2007 بالنسبة للشركات التي تقبل قيمها للتداول في أسواق أخرى، والتي كانت تستخدم قبل صدور هذا القانون معايير مقبولة على الصعيد الدولي.

كما أحدث تطبيق المعايير الدولية (IFRS) تغييرا جوهريا في فلسفة المحاسبة في فرنسا، وهو ما تطلب إعادة ترتيب نصوص القانون المحاسبي، كما طرح مشكل الفصل بين المحاسبة والجباية[4]، لأنه ليس هناك مصدر واحد للقانون المحاسبي في فرنسا، إذ أن القانون التجاري يمتد ليشمل القوانين والمراسيم المحاسبية، والقانون الجبائي يؤثر على المحاسبة وهو المسيطر على قواعدها إلى حد أن المصروفات التي تتعلق بالأغراض الضريبية يتطلب تسجيلها في الحسابات عند الرغبة في الحصول على الإعفاء من هذه الضريبة[5].

ووفقا للتوجيهات المحددة في ماي 2001 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، حول طريقة تقارب المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) نحو المرجعية الدولية (IFRS) وكنتيجة لهذا، وبعد التشاور لاسيما مع مديرية الضرائب، فإن المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) أشار إلى أن احترام مبدأ المساواة في المعالجة، يبدوا غير ممكن في الوضعية الحالية، فمن المسلم به أن الشركات التي يمكنها استخدام المرجعية (IFRS) في حساباتها الفردية بحجة أنهم يطبقون هذه المعايير في الحسابات الموحدة، لأنها تخضع لحالات مختلفة بالمقارنة مع الشركات الأخرى التي تطبق القواعد مهما كان حجمها، وسواء كانت مدرجة أم لا، ويجب أن تستمر في تطبيق اللائحة

[1] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 98.

[2] Maillet Catherine, Anne Le Manh, **Les normes comptables internationales IAS-IFRS**, Berti Edition, Alger, Algérie, 2007, pp7-8.

[3] Didier Bensadon, Nicolas Praquin, Op cit, p35.

[4] Christian Hoarau , Op cit, p43.

[5] أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**، الدار الجامعية ، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 53.

CRC 99-03المتعلقة بالمخطط المحاسبي العام (PCG) الذي يتقارب تدريجيا نحو المعايير الدولية (IFRS)، لهذا فقد اعتمدت فرنسا الخيارات المحددة بالمرسوم 2004-1382 بتاريخ 20 ديسمبر 2004 (الجريدة الرسمية لـ22، ص 21773) حيث تضمن[1]:

- الحسابات الموحدة للشركات غير المدرجة، امكانية إعداد حسابات موحدة اعتمادا على المرجعية الدولية (IFRS)، الشركات المدرجة تعد حسابات موحدة وتنشرها وفقا للمرجعية الدولية (IFRS)، كبديل عن القواعد المحاسبية.

- الحسابات الفردية، تمنع من إعداد ونشر حساباتها وفقا للمرجعية الدولية (IFRS)، فالشركات الفرنسية مهما كان حجمها سواء كانت مدرجة في البورصة أم لا يجب أن تستمر في تطبيق المخطط المحاسبي العام (PCG) الفرنسي الذي يتقارب تدريجيا نحو المرجعية الدولية (IFRS).

والجدول الموالي يلخص الخيارات والالتزامات والمنع على الشركات الفرنسية بين سنتي (2005-2008).

جدول رقم (4-2) الخيارات والالتزامات والمنع على الشركات الفرنسية بين سنتي 2005-2008

المعايير المطبقة في فرنسا		المرجعية IFRS		القوانين الفرنسية	
		2005	2008	2005	2008
الشركات المدرجة في البورصة	الحسابات الموحدة	إلزامي	إلزامي	إلزامي	منع
	الحسابات الاجتماعية	منع	منع	إلزامي	إلزامي
الشركات غير المدرجة في البورصة	الحسابات الموحدة	نعم بالاختيار	امكانية الاختيار	إلزامي	إلزامي ما لم يكن الخيار IFRS
	الحسابات الاجتماعية	منع	منع	إلزامي	إلزامي

المصدر: تيجاني بالرقي، وآخرون، **دراسة مقارنة بين التجربة الألمانية والفرنسية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS)**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "دور المعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص 41.

[1] تيجاني بالرقي، وآخرون، **دراسة مقارنة بين التجربة الألمانية والفرنسية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS)**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "دور المعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص ص 40-41.

2-1 تجارب الدول العربية في مجال تطبيق المعايير الدولية (IFRS)

أحرزت عملية وضع المعايير الدولية (IFRS) في السنوات القليلة الماضية عددا من النجاحات في تحقيق اعتراف واستخدام أكبر لهذه المعايير، حيث هناك توجه عام لتبني المعايير الدولية (IFRS)، ففي عام 2005 أصبحت هذه المعايير إلزامية في بلدان عديدة في جنوب شرق آسيا وآسيا الوسطى وأمريكا اللاتينية وجنوب افريقيا، والشرق الأوسط، وفي أوروبا تتبنى المعايير الدولية (IFRS) في 38 دولة في عام 2005، بما في ذلك روسيا واكرانيا والدول الاسكندنافية.

أما على المستوى العربي، فتعتبر كل من دول مجلس التعاون الخليجي والعراق وتونس والجزائر من البلدان التي كانت لها تجارب مميزة، وتبنت استراتيجيات محكمة لتوفيق معاييرها المحلية مع المعايير الدولية (IFRS)، في حين كان تطبيق المعايير الدولية (IFRS) خيار كل من الأردن ومصر.

سيتناول الباحث كل من تجربتي مصر والأردن في مجال تطبيق المعايير الدولية (IFRS)، لأن كلتا الدولتين تعتبر من أقدم الدول العربية التي قامت بإعداد وتبني معايير محاسبية وطنية مستمدة من المعايير الدولية (IFRS) بالإضافة إلى القوانين والتحديثات الدورية التي تقوم بإصدارها لتحسين معاييرها المحاسبية الوطنية لتواكب التطورات والتحسينات والتعديلات التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية على المعايير الدولية (IFRS).

1-2-1 تجربة مصر في مجال تطبيق المعايير الدولية (IFRS)

1-1-2-1 لمحة تاريخية عن المحاسبة في مصر

تمتلك مصر رصيداً حضرياً متميزاً تناقلته الحضارات المتعاقبة عبر آلاف السنين مثل (الحضارة الفرعونية، واليونانية، الرومانية، والقبطية، والاسلامية)، إذ تُشير المدونات التاريخية إلا أن الحضارة الفرعونية عرفت تنظيم الدفاتر والسجلات فكان هناك نظم محاسبية لحساب وقياس الأنشطة الاقتصادية المختلفة بما فيها البناء والتشييد، كما وجدت نظم لرقابة المخزون كونها كانت منتجاً كبيراً للقمح[1].

يُكشف استقراء الممارسة المحاسبية في مصر خلال القرن الذي يبدأ من عام 1882، إن هذه الممارسة كانت انعكاساً للظروف البيئية التي سادت المجتمع المصري خلال هذه المدة، ويمكن تتبع ذلك تاريخياً من خلال الفترات التالية:

الفترة من 1881 وحتى 1951:

تأثرت مصر سياسياً واقتصادياً بالمملكة المتحدة، وقد تميزت هذه الفترة بسيطرة القطاع الخاص على النشاط الاقتصادي وتضاؤل دور القطاع العام، ومن ثم نشطت سوق الأوراق المالية وتأسست بورصة الأوراق المالية بالإسكندرية في عام 1883 ثم في القاهرة عام 1890، واستعدت القوانين المنظمة للشركات من التشريع

[1] محسن بابقي عبد القادر، **المحاسبة الدولية**، جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، 2013، ص 111.

الانجليزي، وقد انعكس هذا على الممارسة المحاسبية المهنية، حيث اعتمدت المبادئ والاجراءات المحاسبية على ما هو مطبق في المملكة المتحدة[1]، وقد شهدت هذه الفترة صدور القوانين الآتية[2]:

- قانون التجارة عام 1883 والذي ألزم التجار بإمساك الدفاتر التجارية (دفتر اليومية والجرد والمراسلات...).
- قانون الضرائب رقم (14) عام 1939 الذي ألزم الشركات بتقديم إقرارها الضريبي استنادا إلى حسابات وقوائم ختامية حتى لا تخضع لتقدير أرباحها على الأساس الحكمي.
- صدور مرسوم بتأسيس جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية في 24 أفريل 1946.

كان أول ظهور للنظام المحاسبي الموحد في مصر عام 1950 بصدور القانون رقم (156) لعام 1950 وهو قانون الأشراف على هيئات التأمين الذى فرض وجود دفاتر معينة وحسابات موحدة وتطور عام 1954 بالقانون رقم (26) لعام 1954 الذى وحد الأحكام المحاسبية الخاصة بالشركات المساهمة، وشركات التوصية حيث وضع نموذج موحد للحسابات الخاصة بالأرباح والخسائر والميزانية.

الفترة من 1952 وحتى 1973:

تغيرت سياسة الدولة كليا بعد حرب السويس، وأدت مشكلة نقص الموارد الاقتصادية خلال هذه الفترة والزيادة المستمرة في عدد السكان إلى ضرورة وضع الموارد الاقتصادية تحت الرقابة الكاملة للدولة، وقد تمت سلسلة من التأميمات في السنوات 1956، 1961، 1963 للحد من سيطرة رأس المال الأجنبي والقطاع الخاص، وتبنت الدولة سياسة الاقتصاد المخطط مركزيا حيث أصبح القطاع العام يمثل أهمية كبيرة، وقد انعكست هذه الأوضاع على نوعية المعلومات المحاسبية المطلوب انتاجها، فلم تعد التقارير المالية تلبي احتياجات متخذي القرارات على مستوى الدولة والشركات الاقتصادية، وخلال هذه الفترة بذلت محاولات لتطوير الممارسة المحاسبية تمثلت أولا في تشكيل عدد من مجالس القطاعات يشرف كل مجلس على قطاع اقتصادي معين، وتتولى هذه المجالس تصميم النظام المحاسبي كل بما يلائم احتياجات القطاع الذي يخصه، وقد أدى ذلك إلى وجود أنظمة محاسبية متعددة لا يوجد تنسيق بينها[3].

صدر النظام المحاسبي الموحد بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم (4723) لعام 1966، الذي تلتزم بتطبيقه الوحدات الاقتصادية العامة ما عدا البنوك وشركات التأمين، حيث خولت المادتان الثالثة والرابعة من هذا القرار للجهاز المركزي للمحاسبات متابعة تنفيذ هذا النظام، وإجراء التعديلات والتغييرات عليه وفقا لما تفتضيه ظروف التطبيق العملي، على أن تصدر هذه التعديلات بقرار من رئيس الجهاز وتعتبر جزءا من النظام المحاسبي الموحد.

189

الفترة من 1973- وحتى الآن:

---

[1] الأميرة إبراهيم عثمان، **دراسة تحليلية لفعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي**، المجلة العلمية، العدد 1، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة قطر، 1990، ص 286.

[2] محسن بابقي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 112.

[3] الأميرة إبراهيم عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 286.

تبنت الدولة سياسة الانفتاح الاقتصادي منذ عام 1970، وزاد الاهتمام بالدور لذي تؤديه الاستثمارات الأجنبية، وصدر قانون استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة سنة 1974 بغية اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية والعربية والرقابة عليها، وترتب عن تلك السياسة الاقتصادية اتساع قاعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية لتضمن بالإضافة إلى المستخدمين على النطاق المحلي مستثمرين ودائنين واداريين على نطاق دولي ذوي اهتمامات متعددة بمحتويات القوائم المالية للشركات الاجنبية، ومن ثم ظهر اتجاه في الممارسة المحاسبية العملية يتبني قبول المعايير المحاسبية الدولية لكي تطبق أساسا على الشركات متعددة الجنسيات التي تعمل في مصر حتى يتم إعداد القوائم والتقارير المالية لهذه الشركات على أسس موحدة تحقق الدلالة والقابلية للمقارنة والتداول بين من يهمهم أمر هذه الشركات على المستوى الدولي، وتؤكد ذلك إحدى توصيا المؤتمر الدولي للمحاسبين والمراجعين الذي انعقد في جويلية عام 1980 والتي تقتضي بتكوين لجنة يكون من أحد أهدافها الرئيسية إعداد قائمة بالمعايير المحاسبية التي يجب أن تطبق في مصر في ضوء المعايير المحاسبية المقبولة دوليا، كما أعيد تأكيد ذلك خلال المؤتمر الدولي الذي نظمته نقابة التجاريين في ديسمبر عام 1980 حيث طالب مجتمع المحاسبين والمراجعين بضرورة تبني المعايير المحاسبية، بصدد أعداد القوائم المالية تأخذ في اعتبارها الظروف البيئية واحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وتتماشى بقدر الامكان مع المعايير المصدرة من قبل الهيئات المحاسبية الدولية التي انضمت مصر إلى عضويتها[1]، ومن أبرز الأحداث التي شهدتها هذه المرحلة ما يأتي[2]:

- أنجز معهد المحاسبين والمراجعين المصريين في عام 1992، كما تم إعداد 20 معيارا محاسبيا.
- صدور اللائحة التنفيذية لقانون السوق المالية عام 1993 حيث قضت استخدام المعايير المحاسبية الدولية في كل الحلالات التي لم يغطها قانون السوق المالي.
- صدور قرار وزاري رقم (503) لعام 1997 يُلزم جميع الشركات بضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية.

ونظراً لاتساع أفاق ومجالات التطوير واحتياجها فقد تم تشكيل مجموعة منبثقة من اللجنة الفرعية المتخصصة للنظام المحاسبي الموحد، وتم عرض مشروع هذه التعديلات على اللجنتين الفنية الدائمة والفرعية المتخصصة للنظام المحاسبي الموحد بالجهاز المركزي للمحاسبات حيث تم إقرارها وصدر باعتمادها قرار رئيس الجهاز رقم (204) لعام 2001، وقد تمثلت أهم ملامح التعديلات التي أدخلت على النظام المحاسبي الموحد بموجب هذا القرار فيما يلي[3]:

أولا: فيما يتعلق بالدليل المحاسبي:

- تعديل مسمى بعض الحسابات بالدليل المحاسبي.
- تعديل منهج تبويب الحسابات بالدليل المحاسبي.

---

[1] الأميرة إبراهيم عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 287.13

[2] محسن بابقي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، 14ص 113.

[3] الجهاز المركزي للمحاسبات، **التعديلات على بعض أحكام النظام المحاسبي الموحد "فيما يتعلق بالدليل المحاسبي وشرحه والقوائم المالية"**، جمهورية مصر العربية، 2010، ص ص 4-5.

- الفصل بين الحسابات المالية الحسابات القومية.
- الربط بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف.
- إجراء تعديل على بعض الحسابات بالدليل المحاسبي تحقيقا لمتطلبات معايير المحاسبة.

ثانيا: فيما يتعلق بالقوائم المالية:

- إلغاء كل من حسابي العمليات الجارية والانتاج وقائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية.
- استحداث قوائم وحسابات جديدة هي قائمة الدخل وقائمة توزيع الأرباح وقائمة التغير في حقوق المالكية وقائمة الانتاج والقيمة المضافة وحساب تكلفة انتاج أو شراء الوحدات المباعة.
- تصوير قائمة المركز المالي كقائمة في جانب واحد بدلا من الميزانية والتي تتمثل في قائمة من جانبين.
- اجراء تعديل جزئي على قائمة التدفقات النقدية بالأخذ بمفهوم النقدية وما في حكمها بعد أن كان يتم الأخذ بالمفهوم التقليدي للنقدية فقط.

1-2-1-2 هيئات التنظيم المحاسبي في مصر

تنظم المحاسبة في مصر الهيئات التالية:

1-2-1-2-1 وزارة الاقتصاد

وزارة الاقتصاد هي المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة والمراجعة في مصر، في 13 ماي 1996 صدر قرار وزارة الاستثمار بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بها ونص القرار في مادته الأولى على تشكيل اللجنة الدائمة برئاسة رئيس الهيئة العامة لسوق المال.

بتاريخ 28 سبتمبر 1997 صدر قرار وزير الاستثمار رقم (478) لعام 1997 بإلغاء القرار السابق وتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بها، ولم يختلف القرار الجديد عن القرار السابق إلا بالنسبة لتشكيل اللجنة الدائمة وتشكيل الأمانة الفنية لها، حيث نص القرار في مادته الأولى على تشكيل اللجنة الدائمة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بها برئاسة وزير الاستثمار وعضوية كل من:

- رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات.
- رئيس الهيئة العامة لسوق المال.
- رئيس مصلحة الشركات.
- ممثل عن جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.
- ممثل عن المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين.

1-2-1-2-2 الجهاز المركزي للمحاسبات

تأسس الجهاز المركزي للمحاسبات عام 1942 كأداة للتحكيم في المالية العامة، وسمي في الأصل "ديوان المحاسبة" ثمّ غير اسمه عام 1964، فالجهاز المركزي للمحاسبات هو هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس الجمهورية وتهدف اساساً إلى تحقيق الرقابة على اموال الدولة واموال الاشخاص العامة الاخرى وغيرها من الاشخاص المنصوص عليها في هذا القانون كما تعاون مجلس الشعب في القيام بمهامه في الرقابة، كما يشرف على

الرقابة المالية بعد الصرف على الجهات والادارات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الاعمال العام وجميع الشركات التي تساهم بها الدولة والجمعيات الاهلية والجمعيات التعاونية وهو مستقل عن مجلس الوزراء المصري، وتُقدّم تقريرها لرئاسة الجمهورية، وتخضع لسيطرته مباشرةً، ويمارس الجهاز أنواع الرقابة الأتية:

- الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني.
- الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة.
- الرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية.

يختص الجهاز أيضاً بفحص ومراجعة أعمال وحسابات أي جهة يعهد إليه بمراجعتها أو فحصها من رئيس الجمهورية أو مجلس الشعب أو رئيس مجلس الوزراء ويبلغ الجهاز نتيجة فحصه إلى الجهات طالبة الفحص.

ولمجلس الشعب أن يكلف الجهاز المركزي للمحاسبات بفحص نشاط احدي المصالح الإدارية أو أي جهاز تنفيذي أو إداري أو إحدى الهيئات أو المؤسسات العامة أو إحدى شركات القطاع العام أو الجمعيات التعاونية أو المنظمات الجماهيرية التي تخضع لإشراف الدولة أو أي مشروع من المشروعات التي تسهم فيها الدولة أو تتولى فيها الدولة أو تتولى إعانتها أو تضمن حدا أدنى لأرباحها أو أي مشروع يقوم على التزام بمرفق عام أو أي عملية أو نشاط تقوم به إحدى هذه الجهات ويتولى الجهاز إعداد تقارير خاصة عن المهام التي كلفه بها المجلس متضمنة حقيقة الأوضاع المالية والاقتصادية التي تناولها الفحص. كما يجوز للمجلس أن يكلف الجهاز بإعداد تقارير عن نتائج متابعته لتنفيذ الخطة وما تم تحقيقه من أهدافها وان يطلب منه إبداء الرأي في تقارير المتابعة التي تعدها وزارة التخطيط.

1-2-1-3 اعتماد المعايير الدولية (IFRS) في مصر

أصبح تطبيق معايير محاسبة مصرية تتفق مع المعايير الدولية أمراً ملحاً، في ضوء المتغيرات التي طرأت على النظام الاقتصادي العالمي، خاصة بعد انعقاد الجولة الثامنة للغات (GAAT) في أورجواي عام 1989 فقد كان من نتيجة ذلك أن بدأ العالم يبحث عن لغة مالية واحدة يتحدث بها وتلقى قبولاً عاماً لدى كافة الدول وكانت هذه اللغة هي معايير المحاسبة الدولية، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

يتم بناء معايير المحاسبة المصرية بناء على المعايير الدولية، ويتم إصدار تلك المعايير من جهتين حكوميتين مستقلتين هما (وزارة الاقتصاد التي أصبحت حاليا وزارة التجارة الخارجية، والجهاز المركزي للمحاسبات)، فقد صدرت المجموعة الأولى من المعايير بقرار وزير الاقتصاد رقم (503) لعام 1997 بشأن المعايير المحاسبية المصرية وتعديلات القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم، ثم أعقب صدور التعديلات في هذه المعايير بالقرارين الوزاريين رقم (256) لعام 1998 و (345) لعام 2002[1].

[1] محمد شريف توفيق، محمود حسن عبد الفتاح، **نحو آلية ملائمة لبناء معايير المحاسبة المالية العربية والإلزام بها (حالة جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية ومجلس التعاون الخليجي "دراسة اختبارية دولية مقارنة)**، 2004، ص 11. ورقة بحثية متاحة على الموقع https://kantakji.com/media/2765/d440.pdf تاريخ الاطلاع 2018/5/20.

أما المجموعة الثانية فقد صدرت عن الجهاز المركزي للمحاسبات بموجب قرار رئيس الجهاز رقم (2644) لعام 1996 باعتماد (20) معيارا محاسبيا كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد، وتم تحديث (8) معايير منها طبقا للمعايير الدولية الصادرة في عام 2001 وصدر باعتمادها قرار رئيس الجهاز رقم (628) لعام 2003.

ولقد حددت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات مجموعة من الاجراءات يتم اتباعها عند إصدار معايير المحاسبة هي[1]:

- تتلقى اللجنة مقترحات المعايير من الخبراء والجهات المهنية والمهتمة بشؤون مهنة المحاسبة والمراجعة.
- تقوم الأمانة الفنية باللجنة الدائمة بعرض بدائل هذه المقترحات والتنسيق فيما بينها ومراجعتها مع ما يقابلها من معايير المحاسبة الدولية لحصر الاختلافات عنها في أضيق نطاق وبما تحتمه البيئة المحاسبية في مصر.
- ترسل مسودة مقترحات المعايير إلى الهيئات الممثلة في اللجنة الدائمة وبعض الخبراء ومستخدمي القوائم المالية، وتتلقى ملاحظاتهم على هذه المقترحات الأولية.
- يتم التنسيق بين الملاحظات والتعديلات الواردة إلى الأمانة الفنية وإعداد بدائل مقترحات المسودة النهائية للمعيار والتي يعاد إرسالها إلى الجهات الممثلة في اللجنة.
- تقوم اللجنة بمناقشة المعيار في جلسة أو أكثر يتم فيها بلورة المقترحات المثارة.
- بعد موافقة اللجنة على المعيار في شكله النهائي، يتم إصداره بقرار من الوزير ليصبح ملزما كجزء من النماذج الملحقة باللائحة التنفيذية لقوانين الشركات أو التأجير التمويلي.
- تتلقى الأمانة الفنية الملاحظات والاستفسارات التي يبديها الخبراء والأكاديميون أو المهنيون والهيئات المهنية أو المعتمة.

ورغم تحديد الإجراءات السابقة إلا أن الواقع الفعلي يُشير إلى أن الأمر اقتصر على مجرد أقلمة وتعريب المعايير المحاسبية الدولية، وهو ما أشارت إليه مقدمة المعايير المحاسبية المصرية الصادرة من وزارة الاقتصاد والتي تلتها بقرار من وزير الاستثمار، بأن المعايير المحاسبية المصرية اشتقت معظمها من معايير المحاسبة الدولية[2].

ونتيجة للمتغيرات والمستجدات التي طرأت في الآونة الأخيرة على معايير المحاسبة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والتي أوجبت ضرورة تحديث معايير المحاسبة المصرية لتتواكب مع تلك المستجدات وانطلاقاً من هذا الهدف وفي إطار من التنسيق التام والاتفاق المشترك بين الجهاز المركزي للمحاسبات وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، قامت لجنة المعايير بالجمعية والتي يشترك في عضويتها ممثل عن الجهاز المركزي للمحاسبات من أعضاء الجمعية بترجمة معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عام 2005، وانتهت من إعداد مشروع لتحديث معايير المحاسبة المصرية القائمة وإضافة معايير جديدة لها بلغت جملتها (35) معيار، وقد روعي

[1] حمادة السعيد المعصراوي، **دراسة مقارنة لآثار الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية**، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2014، ص 65.

[2] ممدوح صادق محمد الرشيدي، **الثقافة المجتمعية وأثارها على وضع معايير المحاسبة المالية مع إشارة للمعايير المصرية**، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 20، العدد 1، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مصر، 2006، ص 29.

في إعداد هذه المعايير أن تأتي بما لا يتعارض مع أحكام التشريعات السارية وأن تتلاءم في الوقت مع ظروف التطبيق العمالي في مصر.

وتم عرض مشروع معايير المحاسبة المشار إليها على اللجنتين الفنية الدائمة والفرعية المتخصصة للنظام المحاسبي الموحد بالجهاز المركزي للمحاسبات لدراسة تطبيقها على شركات القطاعين العام والأعمال العام حيث انتهت الدراسة إلى الموافقة على تطبيق (33) معياراً منها على تلك الشركات، مع استبعاد المعيار رقم (19) "الافصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة" والعيار رقم (27) "عقود التأمين"، نظرا لعدم التزام كل من البنوك والمؤسسات المالية المشابهة، وشركات التأمين بتطبيق النظام المحاسبي الموحد، وصدر باعتماد هذه المعايير قرار رئيس الجهاز رقم (1570) لعام 2006.

وصدر قرار رقم (110) لعام 2015 من وزارة الاستثمار والمتضمن في مادته الأولى أن تحل المعايير المحاسبية المرفقة لهذا القرار وعددها (39) معيار وإطار إعداد وعرض القوائم المالية محل المعايير المحاسبية المصرية السابقة، كما نصت المادة الثانية منه إلغاء العمل بالمعايير المحاسبية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (243) لعام 2006 وذلك اعتبارا من تاريخ العمل بهذا القرار[1].

كما صدر القرار رقم (609) لعام 2016 المتضمن معايير المحاسبة المصرية الصادرة كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات.

ويمكن تناول أهم الاختلافات بين المعايير الدولية (IFRS) والمعايير المصرية حتى نهاية عام 2015 كما يلي[2]:

أولا- معايير دولية (IFRS) لم يصدر مقابلها معايير مصرية:

- تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة (IFRS1)؛
- التقرير المالي في اقتصاديات التضخم الجامح (IAS29)؛
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS14) الحسابات الحكومية المؤجلة؛
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS15) الايرادات المتأتية من عقود مع العملاء.

ثانيا- معايير محاسبية مصرية صدرت وهي مختلفة جوهريا عن المعايير الدولية ذات الصلة:

صدر المعيار المحاسبي المصري رقم (20) بعنوان "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي"، وقد جاء مختلفا عن المعيار المحاسبي الدولي (IAS17) "عقود الايجار ".

ولم يكن ممكنا إصدار معيار محاسبي مصري متفقا مع المعايير الدولية، وذلك لوجود مواد في قانون رقم 95 لعام 1995 والخاص بالتأجير التمويلي وهي المادتين (24 و25) والتي أوردت معالجات محاسبية ملزمة تختلف

[1] وزارة الاستثمار، القرار رقم 110، الوقائع المصرية (ملحق للجريدة الرسمية)، العدد 157، مصر، 2015، ص 3.

[2] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية والمصرية**،

تماما عن المعالجات السائدة دوليا، حيث يحتفظ المؤجر في دفاتره بالأصل المستأجر ويقوم بإهلاكه كما يقوم المستأجر بتحميل الأرباح والخسائر بقيمة المدفوعات عن عقود التأجير كمصروفات تخص الفترة التي سددت فيها.

ثالثا- بعض نقاط الخروج عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS):

- **معيار المحاسبي المصري رقم (1) عرض القوائم المالية:**

يختلف عن المعيار الدولي في النقاط التالية:

- لا يتم إدراج توزيعات الأرباح على العاملين وأعضاء مجلس الإدارة كمصروفات ضمن قائمة الدخل، وإنما يتم إثباتها كتوزيع للربح وذلك تطبيقا للمتطلبات القانونية.
- يؤدي ذلك الأمر على كل من معيار المحاسبة المصري رقم (12) نصيب السهم من الأرباح ومعيار المحاسبة المصري رقم (38) مزايا العاملين.

- **معيار المحاسبي المصري رقم (10) الأصول الثابتة واهتلاكها:**

يتاح في المعيار المحاسبي الدولي عند القياس اللاحق إما الاختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم، وقد تم إلغاء نموذج إعادة التقييم في تعديلات المعيار عام 2015.

- **معيار المحاسبي المصري رقم (23) الأصول غير الملموسة والذي يقابله المعيار المحاسبي الدولي (IAS37):**

تم إلغاء نموذج القيمة العادلة أو إعادة التقييم في التعديلات الجديدة للمعايير المصرية عام 2015.

- **معيار المحاسبي المصري رقم (34) الاستثمار العقاري والذي يقابله المعيار المحاسبي الدولي (IAS40):**

تم إلغاء خيار القيمة العادلة وفقا للتعديلات الجديدة للمعايير المصرية عام 2015.

والجدول الموالي يبين قائمة المعايير (IAS) و (IFRS) وما يقابلها من المعايير المحاسبية المصرية حتى نهاية عام 2015.

الجدول رقم (4-3) قائمة المعايير (IAS) و (IFRS) وما يقابلها من المعايير المحاسبية المصرية حتى نهاية عام 2015

رقم المعيار الدولي	عنوان المعيار	رقم المعيار المصري
-	تمهيد	-
-	إطار إعداد وعرض القوائم المالية	-
IAS1	عرض القوائم المالية	1

IAS2	المخزون	2
IAS7	قائمة التدفقات النقدية	4
IAS8	السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	5
IAS10	الأحداث التي تقع بعد فترة إعداد التقارير المالية	7
IAS11	عقود الإنشاء	8
IAS12	ضرائب الدخل	24
IAS16	الممتلكات والمصانع والمعدات (الأصول الثابتة واهتلاكها)	10
IAS17	عقود الإيجار ويسمى (بالقواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي في المعيار المصري)	20
IAS18	الإيراد	11
IAS19	منافع الموظفين	38
IAS20	محاسبة المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية	12
IAS21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	13
IAS23	تكاليف الاقتراض	14
IAS24	الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	15
IAS26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	21
IAS27	القوائم المالية المنفصلة	17
IAS28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	18
IAS29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	-
IAS32	الأدوات المالية: العرض	25

IAS33	ربحية السهم	22
IAS34	التقارير المالية المرحلية	30
IAS36	انخفاض في قيمة الأصول يسمى (اضمحلال قيم الأصول في المعيار المصري)	31
IAS37	المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة	28
IAS38	الاصول غير الملموسة	23
IAS39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	26
IAS40	الاستثمارات العقارية	34
IAS41	الزراعة	35
IFRS1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة	-
IFRS2	المدفوعات على أساس الأسهم	39
IFRS3	اندماج الأعمال	29
IFRS4	عقود التأمين	37
IFRS5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة	32
IFRS6	الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها	36
IFRS7	الأدوات المالية: الافصاحات	40
IFRS8	القطاعات التشغيلية	41
IFRS9	الأدوات المالية	26
IFRS10	القوائم المالية الموحدة	42
IFRS11	الترتيبات المشتركة	43
IFRS12	الافصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	44

IFRS13	قياس القيمة العادلة	45
IFRS14	الحسابات القانونية المؤجلة	-
IFRS15	الايراد من عقود مع العملاء	-

المصدر: من إعداد الباحث

على ضوء العرض السابق للمعايير الدولية (IAS) و (IFRS) وما يقابلها من المعايير المحاسبية المصرية يمكن للباحث تحليل واستخلاص أهم الملاحظات التالية:

- يلاحظ أن عدد معايير المحاسبة الدولية (IAS) بتسميتها السابقة (28) معياراً ساري المفعول إلى غاية نهاية 2015 وأن عدد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بتسميتها الجديدة عبارة عن (15) معيارا حتى الآن، في حين أن المعايير المحاسبية المصرية الصادرة عن وزارة الاستثمار حتى عام 2015 تتكون من (39) معياراً.
- نلاحظ أيضا أن المعيار المحاسبي الدولي (IAS29) لا يقابله معيار محاسبي مصري، حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية إعادة عرض القوائم المالية والتقرير عن الأحداث الاقتصادية للشركة في ظل إقتصاد يعاني من إرتفاع مفرط في معدل التضخم.
- يلاحظ أيضا إلغاء بعض المعايير المحاسبية الدولية ليحل محلهم معايير دولية لإعداد التقارير المالية فعلى سبيل المثال ألغي المعيار المحاسبي الدولي (IAS27) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS31) وحل محلهما المعيارين (IFRS10) و (IFRS11) على التوالي.
- صدور المعيارين الدوليين (IFRS14) و (IFRS15) في حين لا يوجد معيار محاسبي مصري يقابلهما.

1-2-2 تجربة الأردن في مجال تبني المعايير الدولية (IFRS)

يعتبر حال الأردن كحال باقي الدول النامية التي عملت على تكييف أنظمتها المحاسبية مع المعايير الدولية، إذ بدأت تظهر نوايا الأردن في التخلي عن النظام المحاسبي السائد على إثر الاصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الدولة في بداية تسعينات القرن الماضي، حيث من خلالها ظهر قصور المخطط المحاسبي الوطني وما يميزه من هيمنة الادارة وتغلب النظرة الجبائية في الاستجابة لمتطلبات المرحلة الراهنة لذلك سعت الأردن لتطبيق نظام محاسبي مالي جديد متوافق بشكل كبير مع المعايير الدولية[1].

كما تعتبر الأردن من أوائل الدول العربية ودول العالم التي تبنت معايير المحاسبة الدولية، ففي عام 1990 تبنت جمعية مدققي الحسابات الأردنية معايير المحاسبة الدولية ليتم تطبيقها من قبل الشركات في الأردن، إلا أن هذه المعايير لم تتصف بالإلزام القانوني للشركات نظراً لعدم وجود سلطة ملزمة من قبل جمعية مدققي الحسابات

[1] أحمد محمد أحمد الطراونة، **أثر أبعاد المعرفة المحاسبية في تطبيق المعايير المحاسبية بالأردن**، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، غير منشورة، جامعة الزعيم الأزهري، السودان، 2015، ص 152.

على الشركات في الأردن، وفي عام 1998، قام مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية بإصدار تعليمات تتعلق بالإفصاح مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق والشروط الواجب توافرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق المالية[1].

وقد جاء الإلزام القانوني لتبني المعايير المحاسبية الدولية في الأردن بعد العام 1997 وذلك من خلال عدة قوانين من أهمها[2]:

أولا– قانون الشركات وتعديلاته رقم (22) لعام 1997:

ألزم قانون الشركات الأردني بإعداد الميزانية السنوية للشركة وحساباتها الختامية بما في ذلك حساب الأرباح والخسائر والايضاحات اللازمة وبيان تدفقاتها النقدية مدققة جميعها من مدقق حسابات قانوني وفقا لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية المتعارف عليها والمعتمدة للشركات التالية:

- الشركات ذات المسؤولية المحدودة
- الشركات المساهمة الخاصة.
- الشركات المساهمة العامة.

كما ألزمت المادة (195) من قانون الشركات المدقق بضرورة أن يتضمن تقريره أن الشركة تمسك حسابات وسجلات منظمة وأن قوائمها المالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة، تمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية بصورة عادلة، وأن الميزانية وبيان الأرباح والخسائر متفقة مع القيود والدفاتر.

إن تطبيق أحكام هذا القانون في مادته (207) على الشركات القابضة التي تؤسس في المملكة بموجب اتفاقيات تبرمها حكومة المملكة الأردنية الهاشمية مع الحكومات الأخرى أو المنظمات العربية أو الدولية وذلك في الحالات غير المنصوص عليها في اتفاقيات تأسيسها أو في عقودها وأنظمتها التأسيسية[3].

أما المادة (208) من القانون فقد ألزمت الشركة القابضة ان تعد في نهاية كل سنة مالية ميزانية مجمعة وبيانات الارباح والخسائر والتدفقات النقدية لها ولجميع الشركات التابعة لها وأن تعرضها على الهيئة العامة مع الايضاحات والقوائم المتعلقة بها وفقا لما تتطلبه معايير وأصول المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة.

ويلاحظ إن قانون الشركات جاء معززا لما ورد في قانون ضريبة الدخل ومؤكداً على ضرورة التزام الشركات الأردنية بتطبيق متطلبات معايير المحاسب الدولية.

---

[1] محمد أبو نصار، علي عبد القادر الذنيبات، **أهمية تعليمات الافصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالية ومدى كفايتها في تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية**، مجلة دراسات، المجلد 2، العدد 1، الجامعة الأردنية، الأردن، 2005، ص 116.

[2] محمد أبو نصار، **تبني معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية بين النظرية والتطبيق "التجربة الأردنية"**، ورقة بحثية متاحة على الموقع https://www.researchgate.net/profile/Mohammad_Abu_Nassar تاريخ الاطلاع 2018/5/21

[3] قانون الشركات الأردنية، قانون رقم 22 لعام 2007، والمتضمن أحكام وتعاريف عامة، على الموقع الالكتروني: http://taajlaw.blogspot.com/2012/02/22-1997.html (consulté le 10/10/2017).

ثانيا – قانون الأوراق المالية رقم (76) لعام 2002:

ألزم قانون الأوراق المالية مجلس إدارة الشركات المساهمة لعامة المدرجة في بورصة عمان بتزويد البورصة بنسخة من التقرير السنوي ونصف السنوي وربع السنوي يتضمن ما يلي:

- الميزانية العامة.
- حسابات الأرباح والخسائر.
- بيان التغيرات في حقوق المساهمين.
- قائمة التدفق النقدي.
- الايضاحات الضرورية.
- تقرير مدقق حسابات الشركة.

وتضمن القانون ضرورة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية وعلى جميع الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة إعداد قوائمها المالية وفقا لهذه المعايير.

ثالثا – قانون ضريبة الدخل رقم (28) لعام 2009:

حيث نصت الفقرة (أ) من المادة (23) على أن يلتزم المكلف بتنظيم السجلات والمستندات اللازمة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه شريطة أن تكون معدة وفق المعايير المحاسبية الدولية ومدققة ومصادق عليها من المحاسب القانوني ويلزم الاحتفاظ بها لمدة أربع سنوات.

كما نصت المادة (56) من القانون على أن يتحمل المحاسب القانوني المسؤولية عن إصدار القوائم المالية أو المصادقة على القوائم بيانات مالية غير مطابقة بشكل جوهري أو تخالف أحكام هذا القانون أو المعايير المحاسبية الدولية والقوانين والأنظمة النافذة المفعول سواء كان ذلك ناجما عن خطأ مقصود أو أي عمل جرمي إهمال جسيم وفي هذه الحالة يعتبر المحاسب القانوني أن ارتكب جرما ويعاقب عليه بالعقوبة المنصوص عليها في المادة (55) من هذا القانون.

كما يلاحظ إن قانون ضريبة الدخل قد ألزم المكلفين عموما وبغض النظر عن الشكل القانوني للشركة، أي سواء كانت شركة فردية أو شركة تضامن أو شركة مساهمة عامة بمسك الحسابات وإعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، كما حمل القانون مدقق الحسابات مسؤولية الحسابات التي تخالف معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

المبحث الثاني: واقع ممارسات ادارة الارباح في شركات المساهمة عينة الدراسة

1-2 مجتمع وعينة الدراسة

1-1-2 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المساهمة المقيدة في أسوق الأوراق المالية التالية: (بورصة لندن مؤشر (**FTSE 100**)، بورصة باريس مؤشر (**SBF 250**) ، البورصة المصرية مؤشر (**EGX 100**)، وبورصة عمّان)، والجدول الموالي أكثر توضيح لمجتمع الدراسة.

الجدول رقم (4–4) مجتمع الدراسة

الدولة	البورصة	المؤشر	عدد الشركات المدرجة	الموقع الإلكتروني للبورصة
بريطانيا	بورصة لندن	مؤشر FTSE 100	100	www.londonstockexchange.com
فرنسا	بورصة باريس	مؤشر SBF 250	250	www.ernstrade.com/SBF250.html
مصر	البورصة المصرية	مؤشر EGX 100	100	www.egx.com.eg
الأردن	بورصة عمّان	–	120	www.exchange.jo
مجمـــوع الشـــركات المدرجـــة			**570**	

المصدر: من إعداد الباحث

- بورصة لندن مؤشر (FTSE 100): يعد مؤشر (FTSE 100) (والذي يدعى أيضاً فوتسي 100 فقط، أو فوتسي) مؤشراً لأسهم 100 شركة من شركات المملكة المتحدة صاحبة أضخم رؤوس الأموال، والمسجلة في سوق لندن للأوراق المالية، وتحافظ مجموعة فوتسي على المؤشر، وهي شركة مستقلة بملكية مشتركة لكل من فيننشال تايمز وسوق لندن للأوراق المالية، بدأ العمل بالمؤشر في 3 جانفي من عام 1984، وحتى الآن ما زال مؤشر (FTSE 100) متربعاً على عرشه كأكثر المؤشرات استخداماً في سوق أسهم المملكة المتحدة.

- بورصة باريس مؤشر (SBF 250): (SBF) هي شركات سوق الأوراق المالية الفرنسية، (سميت باسم المنظمة التي تدير المؤشر)، وهي تمثل واحدة من مؤشرات سوق الأوراق المالية الرئيسية في سوق باريس، يحتوي مؤشر (SBF 250) على كل من الشركات الموجودة في (SBF 120) والشركات (SBF 130) الموجودة في الأسواق الأولية والثانوية فهو يعكس الاقتصاد الفرنسي بأكمله كما أنه بمثابة أساس للاستثمارات طويلة الأجل.

- البورصة المصرية مؤشر (EGX 100): (EGX 100) هو مؤشر سعرى جديد بدأ التعامل به بتاريخ 2 أوت 2009، حيث يقيس المؤشر الجديد أداء المائة شركة الأكثر نشاطاً في السوق المصري متضمنة الشركات الـ 30 الأنشط المكونة لمؤشر (EGX 30) و الشركات الـ 70 المكونة لمؤشر (EGX 70).

- **بورصة عمّان:** تأسست بورصة عمان في 11 مارس 1999 كشركة مستقلة لا تهدف إلى الربح ومصرح لها بمزاولة العمل كسوق منظم لتداول الأوراق المالية في الأردن، تهدف شركة بورصة عمان الى ممارسة جميع أعمال أسواق الاوراق المالية والسلع والمشتقات وتشغيلها وادارتها وتطويرها داخل الأردن وخارجها، وتوفير المناخ المناسب لضمان تفاعل قوى العرض والطلب على الأوراق المالية المتداولة وفق أسس التداول السليم والواضح والعادل للشركات المدرجة بها.

2-1-2 عينة الدراسة

تضم عينة الدراسة بعض الشركات المساهمة المقيدة في الأسواق المالية التالية: (بورصة لندن مؤشر (**FTSE 100**)، بورصة باريس مؤشر (**SBF 250**) ، البورصة المصرية مؤشر (**EGX 100**)، بورصة عمّان) وقد روعي في اختيار العينة الاعتبارات التالية:

- أن تكون الشركة مسجلة في البورصة.
- أن تكون أسهم الشركة متداولة خلال فترة الدراسة.
- أن تشتمل عينة الدراسة على انشطة اقتصادية مختلفة.
- عدم تعرض الشركة للتصفية أو الاندماج خلال فترة الدراسة.
- توفر جميع التقارير المالية خلال الفترة من (2015-2017) للحصول منها على البيانات اللازمة.
- لم يتم ايقاف التداول في أسهم الشركة خلال فترة الدراسة، الممتدة من (2015-2017).
- استثناء الشركات ذات الطابع المالي مثل شركات التأمين، البنوك...إلخ من عينة الدراسة نظراً لطبيعة نظامها المحاسبي الخاص.

وبالتطبيق الشروط الأنفة الذكر، تم التوصل لعينة الدراسة المبينة في الجداول أدناه والتي توضح عينة الدراسة ونشاطها الاقتصادي والقطاع المنتمي اليه والموقع الالكتروني للشركة في كل سوق من الأسواق المالية التالية: (بورصة لندن مؤشر (**FTSE 100**)، بورصة باريس مؤشر (**SBF 250**) ، البورصة المصرية مؤشر (**EGX 100**)، بورصة عمّان).

الجدول رقم (4-5): شركات عينة الدراسة المسجلة بمؤشر (FTSE100) في بورصة لندن

	شركات عينة الدراسة	النشاط الاقتصادي والقطاع	الموقع الالكتروني للشركة
1	ANGLO AMERICAN	انتاج المعادن (صناعي)	www.angloamerican.com
2	ANTOFAGASTA	التعدين (صناعي)	www.antofagasta.co.uk

3	ASHTEAD GRP.	تأجير المعدات والآلات (خدمات)	www.ashtead-group.com
4	ASTRAZENECA	البحث والتطوير في مجال الصيدلة (خدمات)	www.astrazeneca.com
5	BAE SYS.	انتاج المعدات والأسلحة الحربية (صناعي)	www.baesystems.com
6	BARRATT DEVEL.	بناء المنازل (خدمات)	www.barrattdevelopments.co.uk
7	BHP GROUP	استخراج ومعالجة المعادن (صناعي)	www.bg-group.com
8	BT GROUP	الاتصالات (خدمات)	www.btplc.com/Thegroup
9	BUNZL	مجموعة توزيع دولية (خدمات)	www.bunzl.com
10	CRH	مواد البناء (صناعي)	www.crh.com/our-group
11	CRODA INTL.	مواد كيماوية (صناعي)	www.croda.com
12	DIAGEO	المشروبات الكحولية (صناعي)	www.diageo.com
13	EVRAZ	الصلب والتعدين (صناعي)	www.evraz.com
14	FERGUSON	لوازم السباكة (تجاري وصناعي)	www.ferguson.com
15	Fresnillo	انتاج المعادن الثمينة (الذهب والفضة) (صناعي)	www.fresnilloplc.com
16	GLENCORE	انتاج النحاس والكابلات (صناعي)	www.glencore.com
17	HALMA	تقنيات السلامة والصحة البيئية (خدمات)	www.halma.com
18	INFORMA	المعلومات التجارية والنشاط الأكاديمي (خدمات)	informa.com
19	JOHNSON MATTHEY	التكنولوجيا المستدامة (صناعي)	matthey.com
20	MONDI	التغليف والورق (صناعي)	www.mondigroup.com
21	.RANDGOLD RES	تعدين الذهب (صناعي)	www.randgoldresources.com
22	RELX	توفير المعلومات والتحليلات (خدمات)	www.relx.com
23	RIO TINTO	المعادن والتعدين (صناعي)	www.riotinto.com

24	ROLLS-ROYCE HLG	صناعة السيارات (صناعي)	www.rolls-royce.com
25	SAINSBURY (J)	تجارة التجزئة (تجاري)	www.j-sainsbury.co.uk
26	SEVERN TRENT	شركة مياه (تجاري)	www.severntrent.com
27	SMITH&NEPHEW	تصنيع المعدات الطبية (صناعي)	www.smith-nephew.com
28	.SMURFIT KAP	التغليف والورق (صناعي)	www.smurfitkappa.com
29	SSE	توليد ونقل وتوزيع وتوريد الكهرباء	sse.com
30	TUI AG	سفر وسياحة (خدمات)	www.tuigroup.com
31	UNILEVER	المنتجات الاستهلاكية (صناعي)	www.unilever.com
32	WPP	الاعلان والعلاقات العامة (خدمات)	www.wpp.com

المصدر: www.londonstockexchange.com:10/03/2018

الجدول رقم (4–6): شركات عينة الدراسة المسجلة بمؤشر (SBF250)في بورصة باريس

	شركات عينة الدراسة	النشاط الاقتصادي والقطاع	الموقع الالكتروني للشركة
1	Accor	الفنادق (خدمات)	www.accorhotels.com
2	AIR FRANCE - KLM	الخطوط الجوية الفرنسية (خدمات)	www.airfranceklm.com
3	Alten	الهندسة والابتكار التكنولوجي (صناعي)	www.alten.fr
4	Altran Techno	الابتكار وخدمات الهندسة والبحث	www.altran.com
5	Aperam	الفولاذ والصلب (صناعي)	www.aperam.com
6	Arkema	المواد الكيماوية (صناعي)	www.arkema.com
7	Atos	تكنولوجيا المعلومات (خدمات)	atos.net
8	BIC SOCIETE	تصنيع الأقلام ، شفرات الحلاقة... (صناعي)	www.bicworld.com
9	Biomerieux	المواد والتجهيزات الطبية (صناعي)	www.biomerieux.com
10	Bouygues	المشاريع الكبرى وتعبيد الطرقات (خدمات)	www.bouygues.com

11	Carrefour	تسويق المواد الغذائية (تجاري)	www.carrefour.com
12	Cegedim	المعلومات الطبية (خدمات)	www.cegedim.fr
13	Chargeurs	الملابس والأقمشة (صناعي)	www.chargeurs.fr
14	Covivio	العقارات (خدمات)	www.foncieredesregions.fr
15	Danone	الأغذية والمشروبات (صناعي)	www.danone.com
16	Edenred	برامج المعاملات للشركات (خدمات)	www.edenred.com/
17	Eiffage	العتاد الصناعي (صناعي)	www.eiffage.com
18	Eutelsat communications	الأقمار الصناعية (خدمات)	www.eutelsat.com
19	Faurecia	معدات السيارات (صناعي)	www.faurecia.com
20	Gecina	حيازة المكاتب العقارية والسكنات (خدمات)	www.gecina.fr
21	Guerbet	المواد الصيدلانية (صناعي)	www.guerbet.com
22	Iliad	الانترنت والاتصالات (خدمات)	www.iliad.fr
23	JC Decaux	الاتصالات الخارجية (خدمات)	www.jcdecaux.com
24	Klepierre	العقارات (خدمات)	www.klepierre.com
25	Michelin	العجلات (صناعي)	www.michelin.com
26	Peugeot	صناعة السيارات (صناعي)	www.groupe-psa.com
27	Plastic Omnium	صناعة بلاستيك السيارات (صناعي)	www.plasticomnium.com
28	Renault	صناعة السيارات (صناعي)	group.renault.com/groupe
29	Rexel	الامدادات الكهربائية (صناعي)	www.rexel.com
30	Safran	محركات الطائرات (صناعي)	www.safran-group.com
31	TF1	الاعلام والاتصال (خدمات)	www.groupe-tf1.fr

32	Total	المنتجات البترولية (صناعي)	www.total.com
33	Valeo	قطع الغيار (صناعي)	www.valeo.com

المصدر: http://www.ernstrade.com/ http://fr.onlinecharts.co/bourse-cours/actions/france--sbf250.html: 15/03/2018

الجدول رقم (4-7): شركات عينة الدراسة المسجلة بمؤشر (EGX 100) في البورصة المصرية

	شركات عينة الدراسة	النشاط الاقتصادي والقطاع	الموقع الالكتروني للشركة
1	Orascom Investment Holding SAE	الاتصالات (خدمات)	www.otmt.com
2	AJWA	الصناعات الغذائية (صناعي)	www.ajwagroup.com
3	إعمار مصر للتنمية	العقارات (صناعي)	www.emaarmisr.com
4	ETRS	النقل (خدمات)	egytrans.com
5	EFID	الصناعات الغذائية (صناعي)	www.edita.com.eg
6	ABUK	الاسمدة والصناعات الكيماوية (صناعي)	www.abuqir.com
7	سبينالكس	الغزل والنسيج (صناعي)	www.spinalex.com
8	SWDY	الكابلات (صناعي)	www.elsewedyelectric.com
9	السويس للإسمنت (SUCE)	الاسمنت (صناعي)	www.suezcement.com.eg
10	القاهرة للدواجن	الأغذية والمشروبات والتبغ (صناعي)	www.cpg.com.eg
11	حديد عز	المواد الاساسية والصلب (صناعي)	www.ezzindustries.com
12	جهينة	الصناعات الغذائية (صناعي)	www.juhayna.com
13	غاز مصر	الغاز (صناعي)	www.egyptgas.com.eg
14	مجموعه طلعت مصطفى القابضة	العقارات (صناعي)	new.talaatmoustafa.com
15	جى بى اوتو	تصنيع السيارات والشاحنات (صناعي)	www.ghabbourauto.com
16	جلوبال تيلكوم القابضة	الاتصالات (خدمات)	ww.gtelecom.com

17	أوراسكوم للفنادق والتنمية	الفنادق والمنازل (خدمات)	www.orascomhd.com
18	الجيزة العامة للمقاولات	الانشاء (صناعي)	www.al-giza.com
19	الشرقية للدخان	التبغ (صناعي)	www.easternegypt.com
20	المصرية الدولية للصناعات الدوائية	التكنولوجيا الحيوية والأدوية (صناعي)	www.eipico.com.eg

المصدر: http://www.egx.com.eg/ar/OverviewEGX100.aspx:18/4/2018

الجدول رقم (4–8): شركات عينة الدراسة المسجلة في بورصة عمّان

	شركات عينة الدراسة	النشاط الاقتصادي والقطاع	الموقع الالكتروني للشركة
1	مجموعة رم للنقل والاستثمار السياحي	النقل (خدمات)	www.rumgroup.com
2	التجمعات للمشاريع السياحية	الفنادق والمنتجعات (خدمات)	www.tajlifestyle.com
3	العربية للمشاريع الاستثمارية	المنتجات الورقية والمواد (صناعي)	
4	لافارج الإسمنت الأردنية	مواد البناء (صناعي)	www.lafarge.com.jo
5	الاستثمارات العامة	انتاج وصناعات المشروبات (صناعي)	www.gicjo.com
6	البوتاس العربية	المواد الكيميائية المتنوعة (صناعي)	www.arabpotash.com
7	الإقبال للاستثمار م ع م	الأغذية والمشروبات والتبغ (صناعي)	www.eqbal-invest.com
8	العربية للصناعات الكهربائية	الأجهزة والمعدات التكنولوجية (صناعي)	www.aei-jo.com
9	الشرق للمشاريع الاستثمارية	الفنادق والمنتجعات (خدمات)	
10	البلاد للخدمات الطبية	معدات وخدمات الرعاية الصحية (خدمات)	www.istiklalhospital.com
11	العربية الدولية للفنادق	الفنادق والمنتجعات (خدمات)	www.aiho-group.com
12	المؤسسة الصحفية الأردنية	الاعلام والنشر (خدمات)	www.alrai.com
13	النقليات السياحة الأردنية	النقل (خدمات)	www.jett.com.jo
14	الدولية للاستثمارات الطبية	معدات وخدمات الرعاية الصحية (خدمات)	
15	مصفاة البترول الأردنية	النفط والتكرير والتسويق (صناعي)	www.jopetrol.com.jo

16	العربية لصناعة الألمنيوم	الألومنيوم (صناعي)	www.aralaluminum.com
17	الأردنية لإنتاج الأدوية	مستحضرات الدواء والتكنولوجيا الحيوية	www.jpm.com.jo
18	القدس للصناعات الخرسانية	مواد البناء (صناعي)	www.qrm.jo
19	الوطنية لصناعات الألمنيوم	الألومنيوم (صناعي)	www.nalco.com.jo
20	الاتصالات الأردنية	الاتصالات (خدمات)	www.orange.jo

المصدر: https://beta.exchange.jo/ar 22/4/2018

2-2 الخطوات المتبعة في قياس ممارسات إدارة الأرباح

2-2-1 نموذج المتبع لقياس ممارسات إدارة الأرباح (نموذج Miller)

يرى (Miller) أنه من السهل على إدارة الشركة ممارسة إدارة الأرباح باستخدام الاستحقاق قصير الأجل من خلال اختيار السياسات المحاسبية التي تكون لها التأثير المرغوب في الأجل القصير على الحسابات المتداولة لقائمة المركز المالي، مثل السياسات التي تؤثر على أرصدة المدينين والدائنين أو التي تترتب عليها مستويات المخزون السلعي، والسياسات التي تؤثر على الاستحقاق طويل الأجل، مثل السياسات المتعلقة بالاهتلاكات والضرائب المؤجلة والالتزامات المحتملة، وعليه يرى (Miller) أنه بالإمكان معرفة مدى استخدام الإدارة للاستحقاق لممارسة إدارة الأرباح من خلال التغير في عناصر رأس المال العامل[1].

وجه (Miller) انتقادات للافتراضات التي تقوم عليها نماذج حساب الاستحقاق الاجمالي وتقسيمة إلى استحقاق اجباري واستحقاق اختياري، وملخص هذه الانتقادات أنها تؤدي إلى أخطاء في الحساب قد يكون لها تأثير بالغ على النتائج، وذلك بفعل صعوبة التفرقة بين ما يعتبر استحقاقاً اختيارياً وما يعد استحقاقاً اجبارياً الأمر الذي دفع (Miller) إلى تقديم نموذج أخر يقوم على أساس الاستحقاق قصير الأجل أو ما أصبح يعرف باستحقاق رأس المال العامل.

[1] مؤيد محمد علي الفضل، مرجع سبق ذكره، ص26.

على هذا الأساس طور (Miller) تلك النماذج وذلك من خلال ايجاد علاقة بين التغير في رأس المال العامل بوصفه عنصراً خاضعاً للتلاعب من قبل الإدارة، وصافي التدفق من الأنشطة التشغيلية بوصفه المقياس البديل للأداء الذي لا يتأثر بالاستحقاق، وبالتالي أقل عرضة لإدارة الأرباح من صافي الدخل المعد وفقاً لأساس الاستحقاق، وقد أُطلق على هذه العلاقة (نسبة ميلر Miller Ratio)، وقد بين ميلر أن نتيجة النسبة هي التي تقرر وجود ممارسات لإدارة الأرباح من عدمه، حيث تشير القيمة الصفرية للنسبة حالة عدم وجود إدارة الأرباح، أما إذا اختلفت النسبة عن قيمتها عن الصفر (سواء بالسالب أو بالموجب) فإن ذلك يكون مؤشراً على وجود إدارة الأرباح، ويلخص هذا الأنموذج بالمعادلة الآتية[1]:

$$EM = (\Delta WC / CFO)_{t-0} - (\Delta WC / CFO)_{t-1} = 0$$

$$EM = (\Delta WC / CFO)_{t-0} - (\Delta WC / CFO)_{t-1} \neq 0$$

إذ أن:

EM: إدارة الأرباح.

ΔWC: التغير في رأس المال العامل في السنة.

CFO: صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في السنة.

t-0: السنة الحالية.

t-1: السنة السابقة.

CA: الأصول المتداولة.

CL: الخصوم المتداولة.

2-2-2 الأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة

بهدف معالجة بيانات الدراسة إحصائيا تم استخدام عدد من أساليب الإحصاء الوصفي التي تنسجم مع الأنموذج المستخدم لقياس إدارة الأرباح (نموذج Miller) في الشركات المساهمة عينة الدراسة وتصنيفها إلى شركات تمارس إدارة الأرباح وأخرى لا تمارس إدارة الأرباح، ومن أهم الاحصاءات الوصفية المستخدمة في الدراسة الوسط الحسابي الذي يعتبر من أشهر مقاييس النزعة المركزية بغرض تحليل البيانات والوقوف على مدى ممارسة شركات المساهمة عينة الدراسة لإدارة الأرباح، كما تم استخدام الانحراف المعياري، إذ لا تكفي مقاييس النزعة المركزية فقط، فقد يكون لمجموعتين الوسط الحسابي نفسه لكنهما يختلفان في درجة التشتت.

3-2-2 قياس ممارسات إدارة الأرباح للشركات عينة الدراسة

الجدول الآتية توضح نتائج تطبيق (**نموذج Miller**) لاحتساب مؤشر إدارة الأرباح (EM) للشركات المساهمة عينة الدراسة المقيدة في أسوق الأوراق المالية التالية: (بورصة لندن مؤشر (**FTSE 100**) بورصة باريس مؤشر (**SBF 250**) ، البورصة المصرية مؤشر (**EGX 100**)، وبورصة عمّان)، فإذا كان:

[1] Miller J, **Detecting earnings management a tool for practitioners and regulators**, Unpublished ph.D, Dissertation, Anderson University, 2007.

- مؤشر إدارة الأرباح (EM) = 0 فالشركة لا تمارس إدارة الأرباح.
- مؤشر إدارة الأرباح (EM) ≠ 0 فالشركة تمارس إدارة الأرباح.

الجدول رقم (4–9): نتائج تطبيق (نموذج Miller) لشركات عينة الدراسة المسجلة بمؤشر (FTSE 100) في بورصة لندن

EM	)CFO/ΔWC (	CFO	ΔWC	WC	CL	CA	السنة	الشركة	
	-	-	-	7931	5839	13770	2015	ANGLO AMERICAN	1
	-0,372	5399	-2007	5924	6525	12449	2016		
0,537	0,165	8049	1329	7253	7351	14604	2017		
		-	-	1514,6	1438,6	2953,2	2015	ANTOFAGASTA	2
	0,332	1138.4	376,8	1891,4	1544	3435,4	2016		
-0,248	0,084	2097.5	176,9	2068,3	1562,1	3630,4	2017		
		-	-	-80,2	518,3	438,1	2015	ASHTEAD GRP	3
	2,468	33.3	82,2	2	515,5	517,5	2016		
-2,297	0,171	424.8	72,6	74,6	574,7	649,3	2017		
		-	-	1138	14869	16007	2015	ASTRAZENECA	4
	-0,756	4145	-3132	-1994	15256	13262	2016		
0,409	-0,346	3578	-1239	-3233	16383	13150	2017		
		-	-	-821	7153	6332	2015	BAE SYS.	5
	0,448	1229	551	-270	7299	7029	2016		

0,0150	0,463	1897	879	609	7106	7715	**2017**		
		-	-	3290,6	1412,4	4703	**2015**	**BARRATT DEVEL**	**6**
	0,545	652.9	356	3646,6	1588,4	5235	**2016**		
-0,165	0,380	388.6	147,7	3794,3	1683,6	5477,9	**2017**		
		-	-	3516	12853	16369	**2015**	**BHP GROUP**	**7**
	0,175	10625	1858	5374	12340	17714	**2016**		
0,0820	0,2578	16804	4316	9690	11366	21056	**2017**		
		-	-	-237	7708	7471	**2015**	**BT GROUP**	**8**
	-0,511	5179	-2645	-2882	11016	8134	**2016**		
0,321	-0,189	6174	-1168	-4050	10925	6875	**2017**		
		-	-	498,8	1542,6	2041,4	**2015**	**BUNZL**	**9**
	0,692	406.5	281,4	780,2	1638,8	2419	**2016**		
-0,776	-0,084	475.6	-40,1	740,1	1959,2	2699,3	**2017**		
		-	-	3028	6369	9397	**2015**	**CRH**	**10**
	0,2	2340	468	3496	5898	9394	**2016**		
-0,088	0,111	2189	244	3740	6031	9771	**2017**		
	-	-	-	222,2	213,3	435,5	**2015**	**CRODA INTL.**	**11**
	0,0576	263.8	15,2	237,4	251,7	489,1	**2016**		
0,0022	0,0598	262.5	15,7	253,1	270,9	524	**2017**		

		-	-	2380	5290	7670	**2015**	**DIAGEO**	**12**
	0,112	2548	285	2665	6187	8852	**2016**		
-0,327	-0,215	3132	-673	1992	6660	8652	**2017**		
		-	-	904	2085	2989	**2015**	**EVRAZ**	**13**
	0,036	1503	54	958	2061	3019	**2016**		
0,350	0,386	1957	756	1714	2115	3829	**2017**		
		-	-	1291	3431	4722	**2015**	**FERGUSON**	**14**
	0,441	787	347	1638	3537	5175	**2016**		
-0,304	0,137	752	103	1741	4086	5827	**2017**		
		-	-	1073,35	103,32	1176,67	**2015**	**Fresnillo**	**15**
	0,219	897.96	196,84	1270,19	154,12	1424,31	**2016**		
-0,152	0,067	761.47	51,24	1321,43	172,43	1493,86	**2017**		
		-	-	1326	40872	42198	**2015**	**GLENCORE**	**16**
	1,080	-1186	-1281	45	43367	43412	**2016**		
-2,141	-1,061	-4965	5267	5312	44414	49726	**2017**		
		-	-	149,31	129,21	278,52	**2015**	**HALMA**	**17**
	-11,075	149.27	45,56	194,87	149,33	344,2	**2016**		
-0,048	1,651	172.49	44,38	239,25	159,31	398,56	**2017**		

		-	-	-323,6	650	326,4	2015	INFORMA	18
	0,305	336.3	-232,8	-556,4	1047,6	491,2	2016		
0,465	0,257	433.9	-98,5	-654,9	1190,4	535,5	2017		
		-		936,4	1297,3	2233,7	2015	JOHNSON MATTHEY	19
	-0,692	866.5	-140,9	795,5	1145,7	1941,2	2016		
0,707	-0,227	522.9	284,8	1080,3	1189,7	2270	2017		
		-	-	490	1453	1943	2015	MONDI	20
	-0,052	1229	-64	426	1918	2344	2016		
0,140	0,088	1175	104	530	1525	2055	2017		
	-	-	-	384,42	159,12	543,54	2015	RANDGOLD RES	21
	0,564	521,23	293,94	678,36	188,4	866,76	2016		
-0,304	0,260	547,8	142,6	820,96	199,92	1020,88	2017		
		-		-2264	4176	1912	2015	RELX	22
	-0,412	1682	-693	-2957	5304	2347	2016		
0,731	0,319	1848	590	-2367	4526	2159	2017		
		-	-	5215	10046	15261	2015	RIO TINTO	23
	0,056	8465	478	5693	9362	15055	2016		
0,071	0,127	13884	1760	7453	11225	18678	2017		
		-	-	3943	8173	12116	2015	ROLLS-ROYCE HLG	24

	-0,439	1411	-619	3324	9534	12858	**2016**		
0,630	0,191	1810	346	3670	10925	14595	**2017**		
		-	-	-2418	6923	4505	**2015**	**SAINSBURY (J)**	**25**
	0,352	392	138	-2280	6724	4444	**2016**		
-0,327	0,025	1153	29	-2251	8573	6322	**2017**		
		-	-	-222,4	1040,4	818	**2015**	**SEVERN TRENT**	**26**
	0,074	764,1	56,8	-165,6	759,2	593,6	**2016**		
-0,409	-0,335	829,2	-277,9	-443,5	1029,4	585,9	**2017**		
		-	-	1131	1344	2475	**2015**	**SMITH&NEPHEW**	**27**
	0,059	849	50	1181	1348	2529	**2016**		
0,128	0,187	1090	204	1385	1346	2731	**2017**		
		-	-	666	1831	2497	**2015**	**.SMURFIT KAP**	**28**
	0,187	734	137	803	1909	2712	**2016**		
-0,675	-0,489	743	-363	440	2522	2962	**2017**		
		-	-	199,1	8726,2	8925,3	**2015**	**SSE**	**29**
	-0,694	2158,9	-1498,6	-1299,5	7398,7	6099,2	**2016**		
1,514	0,820	2581,1	2115,6	816,1	6555	7371,1	**2017**		
		-	-	-3226,5	7699	4472,5	**2015**	**TUI AG**	**30**

	1,287	1034,7	1332,3	-1894,2	7220,3	5326,1	**2016**		
-1,491	-0,204	1583,1	-322,6	-2216,8	6534,7	4317,9	**2017**		
		-	-	-7333	20019	12686	**2015**	**UNILEVER**	**31**
	0,093	7047	661	-6672	20556	13884	**2016**		
-0,028	0,065	7292	478	-6194	23177	16983	**2017**		
		-	-	-840,1	14215,5	13375,4	**2015**	**WPP**	**32**
	-0,272	1773,8	-482,1	-1322,2	16765,2	15443	**2016**		
0,961	0,689	1408,1	970,4	-351,8	15514,5	15162,7	**2017**		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel

الجدول رقم (4–10): نتائج تطبيق (نموذج Miller) لشركات عينة الدراسة المسجلة بمؤشر (SBF250) في بورصة باريس

EM	CFO/ΔWC	CFO	ΔWC	WC	CL	CA	السنة	الشركة	
				1959	2031	3990	**2015**	Accor	**1**
	-3,844	508	-1953	6	1855	1861	**2016**		
4,232	0,388	989	384	390	1431	1821	**2017**		
				-4454	11999	7545	**2015**	AIR FRANCE KLM	**2**
	0,857	2239	1920	-2534	10141	7607	**2016**		
-0,671	0,186	8289	540	-1994	11045	9051	**2017**		
				218,826	463,427	682,253	**2015**	Alten	**3**
	0,186	112.405	20,961	239,787	536,851	776,638	**2016**		
0,747	0,933	91.335	85,215	325,002	538,451	863,453	**2017**		
				119,56	913,61	1033,17	**2015**	Altran Techno	**4**
	-0,713	107,4	-76,56	43	1010	1053	**2016**		
-1,435	-2,148	161,5	-347	-304	1314	1010	**2017**		
				463	1194	1657	**2015**	Aperam	**5**
	0,041	417	17	480	1422	1902	**2016**		

0,884	0,925	440	407	887	1377	2264	**2017**		
				1561	1568	3129	**2015**	Arkema	**6**
	-0,683	821	-561	1000	2155	3155	**2016**		
1,961	1,278	1008	1288	2288	1678	3966	**2017**		
				1043	4077,6	5120,6	**2015**	Atos	**7**
	0,110	1237,2	136,2	1179,2	5195,1	6374,3	**2016**		
-0,281	-0,171	1018,9	-174,2	1005	5430,9	6435,9	**2017**		
				1030,956	379,941	1410,897	**2015**	BIC SOCIETE	**8**
	-0,612	298,736	-182,958	847,998	429,553	1277,551	**2016**		
0,489	-0,123	380,557	-46,76	801,238	382,331	1183,569	**2017**		
				412,6	683,5	1096,1	**2015**	Biomerieux	**9**
	20,03	335,6	10,6	423,2	759,8	1183	**2016**		
0,540	0,572	357,5	204,4	627,6	651,8	1279,4	**2017**		

				-1390	16980	15590	**2015**	Bouygues	**10**
	0,742	2418	1795	405	16896	17301	**2016**		
-0,737	0,005	2164	10	415	17548	17963	**2017**		
				-5006	22317	17311	**2015**	Carrefour	**11**
	-0,285	3305	-941	-5947	25095	19148	**2016**		
0,879	0,594	2843	1689	-4258	23074	18816	**2017**		
				-85,018	536,311	451,293	**2015**	Cegedim	**12**
	1,978	58,569	115,848	30,83	230,993	261,823	**2016**		
-2,141	-0,163	73,484	-11,998	18,832	202,236	221,068	**2017**		
				112,7	205,5	318,2	**2015**	Chargeurs	**13**
	2,164	31,1	67,3	180	210,6	390,6	**2016**		
-0,444	1,720	30,7	52,8	232,8	217,7	450,5	**2017**		
				766,198	1752,522	2518,72	**2015**	Covivio	**14**
	-1,329	496,611	-660,189	106,009	1818,656	1924,665	**2016**		
1,497	0,168	738,261	123,737	229,746	2094,981	2324,727	**2017**		
				-1204	9202	7998	**2015**	Danone	**15**
	4,248	2652	11267	10063	9050	19113	**2016**		

-7,91	-3,662	2958	-10833	-770	10411	9641	**2017**		
				-854	3961	3107	**2015**	Edenred	**16**
	-0,602	410	-247	-1101	5217	4116	**2016**		
0,895	0,293	477	140	-961	5631	4670	**2017**		
				-529	10009	9480	**2015**	Eiffage	**17**
	0,445	1167	520	-9	10872	10863	**2016**		
-0,023	0,422	1334	563	554	11279	11833	**2017**		
				433,9	369,9	803,8	**2015**	Eutelsat communications	**18**
	-0,029	895,7	-26	407,9	1236	1643,9	**2016**		
0,06	0,031	982,9	30,9	438,8	397,5	836,3	**2017**		
				-1145,8	5457,6	4311,8	**2015**	Faurecia	**19**
	-0,042	1296,7	-54,8	-1200,6	5377,7	4177,1	**2016**		
0,547	0,505	1612,6	814	-386,6	5968,5	5581,9	**2017**		
				-1020,048	1900,879	880,831	**2015**	Gecina	**20**
	2,450	405,569	993,682	-26,366	825,145	798,779	**2016**		
-5,370	-2,9208	328,635	-959,58	-985,946	2109,033	1123,087	**2017**		
				243301	266911	510212	**2015**	Guerbet	**21**
	1,366	38687	52854	296155	325358	621513	**2016**		

-1,385	-0,019	56054	-1093	295062	263077	558139	**2017**		
				-1245013	2677707	1432694	**2015**	Iliad	**22**
	-0,111	1390100	-154805	-1399818	2347621	947803	**2016**		
0,268	0,157	1349240	212354	-1187464	2159582	972118	**2017**		
				-98,5	1427,1	1328,6	**2015**	JC Decaux	**23**
	1,771	457,1	809,4	710,9	1309	2019,9	**2016**		
-2,78	-1,009	434,2	-438,2	272,7	1829,2	2101,9	**2017**		
				-2598,9	3585,4	986,5	**2015**	Klepierre	**24**
	0,611	956,2	584,1	-2014,8	3436,5	1421,7	**2016**		
-0,306	0,305	1034,3	315,3	-1699,5	3060,7	1361,2	**2017**		
				4739	5220	9959	**2015**	Michelin	**25**
	-0,110	2765	-305	4434	6419	10853	**2016**		
0,28	0,170	2741	466	4900	5882	10782	**2017**		
				-3534	22958	19424	**2015**	Peugeot	**26**
	0,668	6470	4325	791	20397	21188	**2016**		
-1,338	-0,670	5277	-3535	-2744	29243	26499	**2017**		
				188966	1672548	1861514	**2015**	Plastic Omnium	**27**
	-0,608	642786	-390639	-201673	2177935	1976262	**2016**		

1,365	0,757	642955	486573	284900	2494704	2779604	**2017**		
				729	52289	53018	**2015**	Renault	**28**
	-0,227	4389	-996	-267	61754	61487	**2016**		
0,496	0,269	5702	1533	1266	66243	67509	**2017**		
				1465,6	3600,2	5065,8	**2015**	Rexel	**29**
	-0,237	364,3	-86,2	1379,4	3519,9	4899,3	**2016**		
1,665	1,428	290,2	414,3	1793,7	2934,6	4728,3	**2017**		
				-3528	17649	14121	**2015**	Safran	**30**
	-0,186	2483	-461	-3989	17666	13677	**2016**		
3,034	2,848	2726	7764	3775	15281	19056	**2017**		
				983,1	1388,8	2371,9	**2015**	TF1	**31**
	-1,144	228,6	-261,6	721,5	1401,1	2122,6	**2016**		
1,556	0,412	269,1	111	832,5	1496,9	2329,4	**2017**		
				19261	50975	70236	**2015**	Total	**32**
	-0,086	16521	-1429	17832	54685	72517	**2016**		
0,552	0,466	22319	10411	28243	56705	84948	**2017**		
				-35	5359	5324	**2015**	Valeo	**33**
	0,188	1890	356	321	6378	6699	**2016**		

-0,216	-0,028	2039	-58	263	7418	7681	**2017**		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel

الجدول رقم (4–11): نتائج تطبيق (نموذج Miller) لشركات عينة الدراسة المسجلة بمؤشر (EGX 100) في البورصة المصرية

EM	)CFO/ΔWC (	CFO	ΔWC	WC	CL	CA	السنة	الشركة	
				107,228	138,473	245,701	**2015**	Orascom Investment Holding SAE	**1**
	-8,043	4,673	-37,588	69,64	138,908	208,548	**2016**		
8,376	0,333	30,036	10,003	79,643	139,35	218,993	**2017**		
				422,24	406,69	828,93	**2015**	AJWA	**2**
	-9,3488	96,8	-904,88	482,64-	894,24	411,6	**2016**		
9,176	-0,1728	69,12	-11,91	494,55-	974,69	480,14	**2017**		
				5768,63	10131,6	15900,23	**2015**	إعمار مصر للتنمية	**3**
	0,727	2553,79	1856,46	7625,09	13833,37	21458,46	**2016**		
-0,064	0,662	2929,82	1940,95	9566,04	18277,95	27843,99	**2017**		
				81,18	29,07	110,25	**2015**	ETRS	**4**
	5,654	7,91	44,72	125,9	71,79	197,69	**2016**		
-5,219	0,434	102,79	44,67	170,57	117,98	288,55	**2017**		
				156,61	514,46	671,07	**2015**	EFID	**5**

	0,224	-220,3	-49,35	107,26	690,45	797,71	**2016**		
-0,569	-0,345	560,76	-193,75	86,49-	695,94	609,45	**2017**		
				1560,57	1209,55	2770,12	**2015**	ABUK	**6**
	0,622	647,17	402,65	1963,22	2071,5	4034,72	**2016**		
-0,172	0,450	1149,14	516,66	2479,88	2370,12	4850	**2017**		
				39,64-	260,75	221,11	**2015**	سبينالكس	**7**
	-0,324	76,64	-24,86	64,5-	286,65	222,15	**2016**		
-0,950	-1,273	85,49-	108,87	44,37	181,97	226,34	**2017**		
				3411,89	12505,08	15916,97	**2015**	SWDY	**8**
	0,223	2888,47	645,45	4057,34	24701,88	28759,22	**2016**		
0,197	0,420	4953,11	2082,87	6140,21	26179,24	32319,45	**2017**		
				258,62	765,28	1023,9	**2015**	السويس للإسمنت (SUCE)	**9**
	-0,518	724,53	-375,16	116,54-	1705,45	1588,91	**2016**		
-0,532	-1,050	199,74	209,78-	326,32-	1616,65	1290,33	**2017**		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel

الجدول رقم (4-12): نتائج تطبيق (نموذج Miller) لشركات عينة الدراسة المسجلة في بورصة عمّان

الشركة		السنة	CA	CL	WC	ΔWC	CFO	CFO/ΔWC)	EM
1	مجموعة رم للنقل	2015	8852,58	2595,35	6257,23				
		2016	3486,89	3652,7	-165,81	- 6423,04	439,46	-14,616	
		2017	4732,07	5429,12	-697,05	-531,24	745,43	-0,713	**13,903**
2	التجمعات للمشاريع السياحية	2015	8287,36	14924,59	-6637,23				
		2016	13528,94	15561,11	-2032,17	4605,06	8975,01	0,513	
		2017	13569,27	14932,94	-1363,67	668,5	9018,84	0,074	**-0,439**
3	العربية للمشاريع الاستثمارية	2015	2311,95	1873,48	438,47				
		2016	2208,93	1868,45	340,48	-97,99	-53,45	1,833	
		2017	2191,56	1691,41	500,15	159,67	594,47	0,268	**-1,565**
4	لافارج الإسمنت الأردنية	2015	66101,06	82654,71	-16553,65				
		2016	65235,5	72407,55	-7172,05	9381,6	-6479,36	-1,448	
		2017	78611,02	100907,65	-22296,63	-15124,58	-828,37	18,258	**19,706**
5	الاستثمارات العامة	2015	8183,73	3233,44	4950,29				
		2016	7962,28	2813,65	5148,63	198,34	1961,26	0,101	
		2017	8959,17	3142,65	5816,52	667,89	1654,29	0,404	**0,303**

				428,01	116,35	544,36	**2015**	البوتاس العربية	**6**
	-0,933	74,56	-69,54	358,47	50,27	408,74	**2016**		
0,932	-0,001	129,41	-0,15	358,32	51,77	410,09	**2017**		
				46897,81	31104,75	78002,56	**2015**	الإقبال للاستثمار م ع	**7**
	0,502	31830,29	15984,38	62882,19	36467,41	99349,6	**2016**		
-7,499	-6,997	12499,9	-87465,92	-24583,73	149154,35	124570,62	**2017**		
				1833,28	3606,26	5439,54	**2015**	العربية للصناعات الكهربائية	**8**
	7,194	159,34	1146,31	2979,59	1253,22	4232,81	**2016**		
-9,341	-2,147	697,38	-1497,5	1482,09	1420,66	2902,75	**2017**		
				4692,21	643,04	5335,25	**2015**	الشرق للمشاريع الاستثمارية	**9**
	0,105	-1190,96	-124,65	4567,56	667,58	5235,14	**2016**		
-0,654	-0,549	3244,95	-1783,33	2784,23	821,34	3605,57	**2017**		

10	البلاد للخدمات الطبية	**2015**	22185,74	14220,01	7965,73			
		2016	22994,17	10364,26	12629,91	4664,18	984,99	4,735
		2017	13473,23	11683,46	1789,77	-10840,14	517,06	-20,965
11	العربية الدولية للفنادق	**2015**	5117,58	5345,98	-228,4			
		2016	3822,1	7462,16	-3640,06	-3411,66	2621,22	-1,301
		2017	7648,12	4814,43	2833,69	6473,75	2297,1	2,818
12	المؤسسة الصحفية الأردنية	**2015**	5809,63	9888,89	-4079,26			
		2016	6226,47	10851,26	-4624,79	-545,53	1579,41	-0,345
		2017	5737,6	12167,95	-6430,35	1805,56-	2034,14	-0,888
13	النقليات السياحة الأردنية	**2015**	5098,27	2718,8	2379,47			
		2016	5821,51	3036,43	2785,08	405,61	3256,85	0,124
		2017	7867,45	3337,09	4530,36	1745,28	3531,4	0,494
14	الدولية للاستثمارات الطبية	**2015**	13470,13	8496,31	4973,82			
		2016	10415,76	9056,72	1359,04	-3614,78	2976,86	-1,214
		2017	11690,19	10243,46	1446,73	87,69	151,52	0,579
15	مصفاة البترول الأردنية	**2015**	1121151,79	1052051,87	69099,92			
		2016	1085070,68	997769,28	87301,4	18201,48	84387,19	0,216

								-25,7
								4,119
								-0,543
								0,37
								1,793

-0,212	0,004	56749,59	231,81	87533,21	1103280,6	1190813,81	**2017**		
				5488,69	4054,41	9543,1	**2015**	العربية لصناعة الألمنيوم	**16**
	0,632	1182,69	747,16	6235,85	3549,97	9785,82	**2016**		
-0,577	0,055	1535,24	83,89	6319,74	2979,02	9298,76	**2017**		
				10880,97	12494,8	23375,77	**2015**	الأردنية لإنتاج الأدوية	**17**
	-2,058	2005,48	-4128,08	6752,89	14800,92	21553,81	**2016**		
3,685	1,627	1643,29	2673,08	9425,97	16782,61	26208,58	**2017**		
				2473,21	2130,66	4603,87	**2015**	القدس للصناعات الخرسانية	**18**
	-0,203	1802,77	-366,54	2106,67	3529,48	5636,15	**2016**		
-3,906	-4,109	241,29	991,47-	1115,2	3796,33	4911,53	**2017**		
				5368,56	3738,64	9107,2	**2015**	الوطنية لصناعات الألمنيوم	**19**
	1,553	648,74	1007,4	6375,96	2863,91	9239,87	**2016**		
4,427	5,980	-89,26	-533,79	5842,17	4559,23	10401,4	**2017**		
				-27577,35	245175,74	217598,39	**2015**	الاتصالات الأردنية	**20**
	-0,852	88780,32	-75681,83	-103259,18	263333,75	160074,57	**2016**		
-0,865	0,013	80098,53	1058,56	-102200,62	262346,28	160145,66	**2017**		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel

المبحث الثالث: تحليل النتائج

يتضح من الجدول رقم (4-10) أن جميع الشركات عينة الدراسة المسجلة بمؤشر **(FTSE100)** في بورصة لندن تمارس إدارة الأرباح لكن بدرجات متفاوتة إذ تراوحت قيمة مؤشر إدارة الأرباح بموجب (نموذج Miller) بين (2,141- و 1,514)، فسجلت أعلى قيمة لمؤشر ممارسة إدارة الأرباح لشركة (ASHTEAD GRP) باتجاه سلبي عن طريق التخفيض المتعمد لأرباحها، وشركة (SSE) باتجاه إيجابي عن طريق التعظيم المتعمد لأرباحها أما أدنى قيمة لمؤشر ممارسة إدارة الأرباح لشركة (CRODA INTL)، ومن جهة أخرى نلاحظ أيضاً أن (50%) من شركات عينة الدراسة تمارس إدارة الأرباح بالاتجاه السلبي (مؤشر سالب) و(50%) تمارس إدارة الأرباح بالاتجاه الايجابي (مؤشر موجب)، كما بلغ المتوسط الحسابي لقيمة مؤشر (EM) بموجب (نموذج Miller) (0,085-) وبانحراف معياري (0,787).

كما يتضح من الجدول رقم (4-11) أن جميع الشركات عينة الدراسة المسجلة بمؤشر (SBF 250) في بورصة باريس تمارس إدارة الأرباح، لكن بدرجات متفاوتة إذ تراوحت قيمة مؤشر إدارة الأرباح بموجب (نموذج Miller) بين (7,91- و 4,232)، فسجلت أعلى قيمة لمؤشر ممارسة إدارة الأرباح لشركة (Danone) باتجاه سلبي عن طريق التخفيض المتعمد لأرباحها، وشركة (Accor) باتجاه إيجابي عن طريق تعظيم المتعمد لأرباحها، أما أدنى قيمة لمؤشر ممارسة إدارة الأرباح لشركة (Eiffage)، ومن جهة أخرى نلاحظ أيضاً أن (42,4%) من شركات عينة الدراسة تمارس إدارة الأرباح بالاتجاه السلبي (مؤشر سالب) و (57,6%) تمارس إدارة الأرباح بالاتجاه الايجابي (مؤشر موجب)، كما بلغ المتوسط الحسابي لقيمة مؤشر (EM) بموجب (نموذج Miller) (0,093-) وبانحراف معياري (2,203).

كما تُشير النتائج المتوصل في الجدول رقم (4-12) أن جميع الشركات عينة الدراسة المسجلة بمؤشر **(EGX100)** في البورصة المصرية تمارس إدارة الأرباح بدرجات متفاوتة إذ تراوحت قيمة مؤشر إدارة الأرباح بموجب (نموذج Miller) بين (5,219- و 9,176)، فسجلت أعلى قيمة لمؤشر ممارسة إدارة الأرباح لشركة (ETRS) باتجاه سلبي عن طريق التخفيض المتعمد لأرباحها، وشركة (AJWA) باتجاه إيجابي عن طريق تعظيم المتعمد لأرباحها، أما أدنى قيمة لمؤشر ممارسة إدارة الأرباح فسجلت لشركة (إعمار مصر للتنمية)، ومن جهة أخرى نلاحظ أيضاً أن (50%) من شركات عينة الدراسة تمارس إدارة الأرباح بالاتجاه السلبي (مؤشر سالب) و (50%) تمارس إدارة الأرباح بالاتجاه الايجابي (مؤشر موجب)، كما بلغ المتوسط الحسابي لقيمة مؤشر (EM) بموجب (نموذج Miller) (0,929) وبانحراف معياري (3,705).

وبينت النتائج المتوصل اليها أيضاً في الجدول رقم (4-13) أن جميع الشركات عينة الدراسة المسجلة في بورصة عمّان تمارس إدارة الأرباح بدرجات متفاوتة إذ تراوحت قيمة مؤشر إدارة الأرباح بموجب (نموذج Miller) بين (25,7- و19,706) فسُجلت أعلى قيمة لمؤشر ممارسة إدارة الأرباح لشركة (البلاد للخدمات الطبية) باتجاه سلبي عن طريق التخفيض المتعمد لأرباحها، وشركة (لافارج الإسمنت الأردنية) باتجاه إيجابي عن طريق تعظيم

المتعمد لأرباحها، أما أدنى قيمة لمؤشر ممارسة إدارة الأرباح فسجلت لشركة (مصفاة البترول الأردنية)، ومن جهة أخرى نلاحظ أيضاً أن (55%) من شركات عينة الدراسة تمارس إدارة الأرباح بالاتجاه السلبي (مؤشر سالب) و (45%) تمارس إدارة الأرباح بالاتجاه الايجابي (مؤشر موجب)، كما بلغ المتوسط الحسابي لقيمة مؤشر (EM) بموجب (نموذج Miller) (0,103-) وبانحراف معياري (8,765).

ويمكن ترجمة نتائج هذه الجداول في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-13) نتائج تطبيق (نموذج Miller) لشركات عينة الدراسة

البورصة / البيان	بورصة لندن مؤشر (FTSE100)		بورصة باريس مؤشر (SBF250)		البورصة المصرية مؤشر (EGX 100)		بورصة عمّان	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
شركات تمارس ادارة الارباح باتجاه سلبي	16	50	14	4,42	10	50	11	55
شركات تمارس ادارة الارباح باتجاه ايجابي	16	50	19	6,57	10	50	09	45
المتوسط الحسابي	-0,085		-0,093		0,929		-0,103	
الانحراف المعياري	0,787		2,203		3,705		8,765	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات Excel

خلاصة الفصل الرابع

تمثل الهدف الرئيسي من هذا الفصل بدراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق، حيث تناول المبحث الأول دراسة وتحليل تجارب كل من (بريطانيا، فرنسا، مصر، الأردن) في مجال المعايير الدولية (IFRS) ، أما في المبحث الثاني تناول واقع ممارسة أو عدم ممارسة ادارة الارباح في شركات المساهمة عينة الدراسة المسجلة في الأسواق المالية في الدول التالية: (بريطانيا (بورصة لندن مؤشر FTSE100) فرنسا (بورصة باريس مؤشر SBF250)، مصر (البورصة المصرية مؤشر EGX 100)، الأردن (بورصة عمّان)) خلال الفترة من (2015-2017)، وسيتم استخدام نموذج مُطور لقياس ممارسات إدارة الأرباح هو (نموذج Miller)، وفي المبحث الثالث تم تناول تحليل نتائج المتوصل اليها.

وقد خلص الباحث من هذا الفصل إلى الآتي:

1. يعتبر الاتحاد الأوروبي أول من اعترف بالمعايير المحاسبية الدولية، لذلك عمل على تقوية مشاركته بطريقة منظمة ومهيكلة في أعمال مجلس ولجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB/IASC)، خاصة عملية إعداد وتطوير المعايير الدولية، وانعكس ذلك إيجابيا على الشركات الأوروبية، فتحسن أدائها عن ما كان عليه في وقت سادت فيه أكثر من 25 مرجعية محاسبية.

2. تعتبر بريطانيا هي المحرك الرئيسي لفكرة صناعة المعايير المحاسبية الدولية، كما أن بلادها تستضيف مقر الهيئة الدولية (مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB))، ولا يقتصر الأمر على ذلك فقط، إنما أن أول رئيس للجنة المعايير المحاسبة الدولية (IASC) بتسميتها القديمة هو بريطاني.

3. تنظيم المحاسبة في بريطانيا يقع على عاتق العديد من الهيئات منها: (مجلس معايير المحاسبة (ASB)، مجلس التقرير المالي (FRC)، اللجنة الاستشارية للهيئات المحاسبية (CCAB)).

4. أصدر مجلس المعايير المحاسبية ورقة استشارية عام 2009 تتضمن اقتراح سياسة بخصوص مستقبل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما في المملكة المتحدة (UK GAAP)، وكان المقترح عبارة عن نظام لإعداد التقارير المالية مكون من ثلاثة مستويات، في المستوى العلوي منه توجد الشركات المسجلة والشركات الخاضعة للمساءلة العامة والتي ستقوم بتطبيق المعايير الدولية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الاتحاد الأوروبي عند اعداد حساباتها الموحدة، وفي المستوى السفلي توجد الشركات الصغيرة والمتوسطة والتي ستستمر في تطبيق معايير التقارير المالية للشركات الصغيرة (FRSSE)، أما بالنسبة للشركات في المستوى الأوسط فقد كان من المقرر في البداية أن تتبع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs).

5. في عام 2013 أكمل مجلس معايير التقارير المالية البريطاني (FRC) مشروعه الخاص بمراجعة معايير إعداد التقارير المالية في المملكة المتحدة وجمهورية ايرلندا، حيث تمخض عن هذه المراجعات إجراء تغيير جذري في نظام إعداد التقارير المالية، تم بمقتضاه استبدال كل المعايير المعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما في المملكة المتحدة (UK GAAP) بمعايير جديدة (NEW UK GAAP).

6. سمح قانون الشركات في المملكة المتحدة بتطبيق المعايير الدولية (IFRS) للراغبين في ذلك، على أن يتم إعداد القوائم المالية الموحدة الخاصة بالشركات المسجلة في الاتحاد الأوروبي وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الاتحاد الأوروبي.

7. التطبيقات المحاسبية في بريطانيا تتأثر بأسواق الأوراق المالية، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية إلا أن الفرق بينهما يكمن في أن الأسواق المالية لم تكن المسيطرة على عملية تنظيم وتقنين المحسبة في بريطانيا بحيث يكون التأثير لقوانين الشركات أكثر منه في قوانين الأوراق المالية، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية.

8. أسواق رأس المال والنظام الضريبي في بريطانيا تأثيرهما ضعيف على المعايير المحاسبية، وهذا ما يجعلنا نقول أن المعايير المحاسبية في بريطانيا تأتي من خلال قانون الشركات، وكذا المعايير التي تقوم بإصدارها الهيئات المهنية كما يُستشف أن هناك تحولا إلى التشريع من خلال القطاع الخاص مع درجة من الدعم الحكومي لوضع المعايير، كما يتضح من تشكيلة مجلس معايير المحاسبة (ASB) والدعم الحكومي الممنوح له.

9. يُعتبر النموذج الفرنسي من النماذج الرائدة التي تركت أثارها في الفكر المحاسبي، وهو يأتي في مقدمة التيار الأوروبي الذي يتميز بقيام الدولة بمهنة التنظيم المحاسبي.

10. تتكفل بالتنظيم المحاسبي في فرنسا التنظيمات التالية: لجنة التنظيم المحاسبي (CRC)، سلطة المعايير المحاسبية (ANC)، مصف الخبراء المحاسبين (OEC) والشركة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)، لجنة معاملات البورصة (COB).

11. تحول مجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB) نحو المرجعية الدولية (IFRS)، تضمن حوالي 7000 شركة مدرجة في البورصات الأوروبية، من بين هذه 7000 شركة، 1100 هي مجموعات فرنسية، ولكن يجب أن نعلم أيضا أن لهذه المجموعات الفرنسية حوالي 35000 فرع وفرع الفرع.

12. يتم بناء معايير المحاسبة المصرية بناء على المعايير الدولية، ويتم إصدار تلك المعايير من جهتين حكوميتين مستقلتين هما (وزارة الاقتصاد التي أصبحت حاليا وزارة التجارة الخارجية، والجهاز المركزي للمحاسبات).

13. تنظم المحاسبة في مصر الهيئات التالية: وزارة الاستثمار، الجهاز المركزي للمحاسبات.

14. صدرت المجموعة الأولى من المعايير المصرية بقرار وزير الاقتصاد رقم (503) لعام 1997، أما المجموعة الثانية فقد صدرت عن الجهاز المركزي للمحاسبات بموجب قرار رئيس الجهاز رقم (2644) لعام 1996 باعتماد (20) معيارا محاسبيا كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد، وتم تحديث (8) معايير منها طبقاً للمعايير الدولية الصادرة في عام 2001.

15. صدر قرار رقم (110) لعام 2015 من وزارة الاستثمار المصرية والمتضمن في مادته الأولى أن تحل المعايير المحاسبية المرفقة لهذا القرار وعددها (39) معيار وإطار إعداد وعرض القوائم المالية محل المعايير المحاسبية المصرية السابقة، كما نصت المادة الثانية منه إلغاء العمل بالمعايير المحاسبية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (243) لعام 2006.

16. تعتبر الأردن من أوائل الدول العربية ودول العالم التي تبنت معايير المحاسبة الدولية، ففي عام 1990 تبنت جمعية مدققي الحسابات الأردنية معايير المحاسبة الدولية ليتم تطبيقها من قبل الشركات في الأردن.

17. جاء الإلزام القانوني لتبني المعايير المحاسبية الدولية في الأردن بعد العام 1997 وذلك من خلال عدة قوانين من أهمها: (قانون الشركات وتعديلاته رقم (22) لعام 1997، قانون الأوراق المالية رقم (76) لعام 2002 قانون ضريبة الدخل رقم (28) لعام 2009).

18. على الرغم من الغاء معظم أو غالبية البدائل (المعالجات القياسية والمعالجات البديلة) في المعايير الدولية (IFRS) الجديدة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل للقيام بممارسات إدارة الأرباح، إلا أن الدراسة التطبيقية أثبتت عكس ذلك بوجود ممارسات إدارة الأرباح.

19. جميع الشركات عينة الدراسة المسجلة في الأسواق المالية التالية: (بورصة لندن مؤشر (**FTSE 100**)، بورصة باريس مؤشر (**SBF 250**)، البورصة المصرية مؤشر (**EGX 100**)، بورصة عمّان) تمارس إدارة الأرباح لكن بدرجات متفاوتة، فهناك شركات من عينة الدراسة تمارس إدارة الأرباح باتجاه سلبي عن طريق التخفيض المتعمد لأرباحها وشركات من عينة الدراسة تمارس إدارة الأرباح باتجاه إيجابي عن طريق التعظيم المتعمد لأرباحها.

الخاتمة

تناول الباحث في هذه الدراسة أثر تطبيق المعايير الدولية (IFRS) على ادارة الأرباح (دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق)، ولتحقيق هذا الهدف فقد تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول على النحو الآتي:

الفصل الأول: التأصيل العلمي للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية (IFRS)، وقد تناول المبحث الأول الإطار الفكري لتطور معايير المحاسبة، من خلال دراسة وتحليل ماهية معايير المحاسبة من حيث المفهوم والأهمية والخصائص، بالإضافة إلى الهيئات التي تعمل على وضع وتطوير المعايير المحاسبية، كما تناول تفسير اعتماد المعايير المحاسبية على نهجي القواعد والمبادئ، أما في المبحث الثاني الذي جاء تحت عنوان الإطار المنظم لعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) تناول دراسة وتحليل تطور عملية إعداد التقارير المالية الدولية، كما تناول هيئة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من خلال أهداف المجلس والإطار التنظيمي له والمعايير الموضوعة بمعرفة المجلس كما تناول فوائد والتجارب السلبية نحو التحول للمعايير الدولية (IFRS)، وفي المبحث الثالث تناول الاطار المفاهيمي للمعايير الدولية (IFRS) من خلال الغرض من الإطار ومحتواه والهدف منه، كما تناول تطوير السياسات المحاسبية من خلال التعريفات والمبادئ الأساسية للإفصاح، واختيار وتطبيق السياسات المحاسبية بالإضافة إلى المعالجات المحاسبية البديلة، وختم المبحث بعرض القوائم المالية والاعتبارات العامة للعرض العادل والاستمرارية.

الفصل الثاني: إدارة الأرباح في الفكر المحاسبي، وقد تناول المبحث الأول مراحل تطور مفهوم إدارة الأرباح في الفكر المحاسبي من خلال دراسة وتحليل مراحل تطور إدارة الأرباح، بالإضافة إلى مفهوم وتعريف وطبيعة إدارة الأرباح، وتناول المبحث الثاني عوامل وحوافز إدارة الأرباح واستراتيجياتها وفي المبحث الثالث تناول أساليب إدارة الأرباح، أما في المبحث الرابع تناول دراسة وتحليل أهم أدوات أو نماذج الكشف عن إدارة الأرباح.

الفصل الثالث: علاقة المعايير الدولية (IFRS) بممارسات إدارة الأرباح وعوامل الحد منها: تناول المبحث الأول دراسة وتحليل العلاقة بين (IFRS) وجودة المعلومات المحاسبية، من خلال مفهوم ومقومات جودة المعلومات المحاسبية وأثر انخفاضها، بالإضافة إلى أثر تطوير المعايير الدولية (IFRS) على جودة المعلومات المحاسبية، أما المبحث الثاني تناول دراسة وتحليل مشكلات تعدد بدائل القياس المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) وأثر ذلك على إدارة الأرباح، من خلال تطور بدائل القياس المحاسبي وأسباب تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي كما تناول بدائل وفعالية القياس المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، وفي المبحث الثالث تناول المقومات الأساسية لتفعيل تطبيق (IFRS) للحد من ممارسات إدارة الأرباح، من خلال دراسة وتحليل جودة حوكمة الشركات، وجودة التدقيق، وجودة الأرباح.

الفصل الرابع: الدراسة التحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق (IFRS): حيث تناول المبحث الأول دراسة وتحليل تجارب كل من (بريطانيا، فرنسا، مصر، الأردن) في مجال تطبيق وتبني المعايير الدولية

(IFRS) وهذا من خلال عرض لمحة تاريخية عن المحاسبة وتطورها في هذه الدول وكذا تناول هيئات التنظيم المحاسبي في هذه الدول وختم هذا المبحث بكيفية اعتماد هذه الدول للمعايير الدولية (IFRS)، أما المبحث الثاني تناول واقع ممارسة أو عدم ممارسة ادارة الارباح في شركات المساهمة عينة الدراسة المسجلة في الأسواق المالية في الدول التالية: **(**بريطانيا (بورصة لندن مؤشر FTSE100) فرنسا (بورصة باريس مؤشر SBF250)، مصر (البورصة المصرية مؤشر EGX 100)، الأردن (بورصة عمّان)**)** خلال الفترة من (2015-2017)، وتم استخدام نموذج مُطور لقياس ممارسات إدارة الأرباح هو (نموذج Miller)، أما في المبحث الثالث تم تحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة.

وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى نتائج وجملة من المقترحات موضحة في النقاط الآتية:

أولا: نتائج الدراسة

أسفرت الدراسة عن النتائج الآتية:

9- هناك العديد من مزايا التحول للمعايير الدولية (IFRS)، على الرغم من أن عملية التحول مكلفة ومن بين المزايا (قابلية المقارنة للقوائم المالية للشركات، القابلية للفهم، تشجيع جلب الاستثمارات، وفورات في تكاليف اعداد القوائم المالية الموحدة، الدخول إلى الأسواق الدولية والمنافسة...).

10- الدول أو الشركات التي تواجه الآن احتمال التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، أن هناك دروسا مستفادة يمكن تعلمها من تجارب الدول والشركات الأخرى المعدة للتقارير التي مرت بالفعل بعملية التحول و المشاكل التي مرت بها من بين هذه المشاكل: (عملية مقاومة التغيير، الخبرة المحدودة بالمعايير الدولية (IFRS)، الجداول الزمنية والحفاظ على المسار الصحيح، عدم وضوح الأهداف، الذهاب للخيارات "الرخيصة والسهلة"...).

11- الفكر المحاسبي مرة بثلاثة مراحل لتطور مفهوم إدارة الأرباح، أولها مرحلة التقديرات المحاسبية، اتسمت هذه المرحلة بحرية الإدارة في الاختيار بين الطرق المحاسبية عند إعداد القوائم المالية وعرض المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يحقق الهدف من ذلك، أما المرحلة الثانية مرحلة تمهيد الدخل، وهي امتداد للمرحلة السابقة مع زيادة ممارسات الإدارة في ممارسات إعداد المعلومات المحاسبية، وأخيراً المرحلة الثالثة والتي سُميت بمرحلة إدارة الأرباح حيث ميّز هذه المرحلة بأن تدخلات الإدارة في تحديد الأرباح (تعظيمها أو تدنيتها) بدأت تأخذ بعداً جديداً يعبر عن دوافعها المختلفة للقيام بذلك.

12- رغم محاولات وضع حلول عملية لمشكلات الوكالة إلا أنها ما زالت المشكلة الأساسية التي تسيطر على المعلومات المحاسبية وتؤدي إلى انتشار الممارسات المحاسبية الخاطئة المتمثلة في إدارة الأرباح.

13- ظاهرة إدارة الأرباح هي ممارسات محاسبية وادارية متعمدة تقوم بها إدارة الشركة انطلاقاً من مجموعة من الأنشطة والوسائل والإجراءات من أجل التأثير على الأرباح المحاسبية إما لزيادتها أو تخفيضها.

14- ممارسات إدارة الأرباح سوف يؤدي إلى مشكلات على الشركة على المدى الطويل من أهمها: (انتهاك السلوك الأخلاقي، انتهاك المعايير المحاسبية، انخفاض قيمة الشركة، إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية، العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد التقارير المالية).

15- هناك ثلاثة استراتيجيات تقوم بها إدارة الشركات للممارسة ادارة الارباح هي (استراتيجية زيادة الارباح، استراتيجية تخفيض الأرباح، واستراتيجية تخفيض التقلبات أو ما يسمى بتمهيد الأرباح).

16- أن أساليب المستعملة لإدارة الأرباح تتمثل في: (سوء استعمال مفهوم الأهمية النسبية، الاستحمام التام (الاغتسال الكبير)، استغلال بدائل السياسات المحاسبية، أسلوب تخفيض الأرباح، أسلوب تعظيم الأرباح، التلاعب بالتقديرات المحاسبية، التلاعب في عناصر قائمة التدفقات النقدية).

17- أما عن نماذج الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح فقد ركزت الدراسة على ثلاثة أنواع (نماذج ركزت على التفرقة بين الاستحقاق الاختياري والاستحقاق الإجباري، نماذج ركزت على الاستحقاق قصير الأجل والاستحقاق طويل الأجل، ونماذج أخرى).

18- يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على الغاء معظم أو غالبية البدائل (المعالجات القياسية والمعالجات البديلة) في المعايير المحاسبية الجديدة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة.

19- يوجد من بين المعايير الدولية (IFRS) مثل (IAS 38 , IFRS 9, IAS 39, IAS 32, IAS 38 2, IAS 16, IAS 8, IAS) معالجات محاسبية بديلة التي يمكن استغلالها من قبل إدارة الشركة للقيام بممارسات إدارة الأرباح.

20- عدم وجود سوق نشط للأدوات المالية يكون مدعاة لقيام الإدارة بتقدير القيمة العادلة، وبالتالي فتح المجال أمام إدارة الشركات للقيام بممارسات إدارة الأرباح.

21- معايير القيمة العادلة لم تكن السبب الرئيسي في وقوع الأزمة المالية العالمية (2007-2008)، انما كشفت عن الأزمة، فالمشكلة الرئيسية ليست في المعايير الدولية (IFRS) ذاتها، ومعايير القيمة العادلة، إنما في التطبيق السيئ لمحاسبة القيمة العادلة.

22- على الرغم من الغاء معظم أو غالبية البدائل (المعالجات القياسية والمعالجات البديلة) في المعايير الدولية (IFRS) الجديدة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل للقيام بممارسات إدارة الأرباح، إلا أنه الدراسة التطبيقية أثبتت عكس ذلك على وجود ممارسات إدارة الأرباح.

23- جميع الشركات عينة الدراسة المسجلة في الأسواق المالية التالية: (بورصة لندن مؤشر (**FTSE 100**)، بورصة باريس مؤشر (**SBF 250**)، البورصة المصرية مؤشر (**EGX 100**)، بورصة عمّان) تمارس إدارة الأرباح لكن بدرجات متفاوتة، فهناك شركات تمارس إدارة الأرباح باتجاه سلبي عن طريق التخفيض المتعمد لأرباحها وشركات تمارس إدارة الأرباح باتجاه إيجابي عن طريق التعظيم المتعمد لأرباحها.

24- أسفرت نتائج الدراسة التطبيقية أن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة عينة الدراسة المسعرة ببورصة لندن مؤشر (FTSE 100) والشركات المساهمة المسعرة بالبورصة المصرية مؤشر (EGX 100)، أن هناك 50 % من الشركات تمارس إدارة الأرباح باتجاه سلبي عن طريق تخفيض المتعمد لأرباحها كاستراتيجية تمارسها هذه الشركات في حالة توقعها ظهور مصاريف كبيرة خلال فترة الانخراط في تغييرات هيكلية والتي قد تمتد لعدة سنوات بدلا من الاعتراف بهذه المصاريف بمجرد ظهورها، أو في حالة وصول المكافأة الإدارية إلى الحد الأقصى. أما 50 % الأخرى من الشركات تمارس إدارة الأرباح باتجاه إجابي عن طريق التعظيم المتعمد لأرباحها وذلك من خلال تلاعب إدارة الشركة بالدفاتر المحاسبية لتوليد أرباح وهمية وذلك من خلال تعجيل الاعتراف بالإيراد وتسجيله قبل أن يكتسب فعلا، كما قد تتم عن طريق تأجيل الاعتراف بالمصاريف التي تخص السنة الحالية وتحميلها على عدد من السنوات القادمة بدلا من تحميلها على أرباح السنة.

25- كما أسفرت نتائج الدراسة التطبيقية أن 39.4 % من الشركات المساهمة المسعرة ببورصة باريس مؤشر (SBF 250) تمارس إدارة الارباح باتجاه سلبي عن طريق التخفيض المتعمد لأرباحها و 60.6 % من الشركات تمارس إدارة الارباح باتجاه إيجابي عن طريق التعظيم المتعمد لأرباحها.

26- كما أسفرت نتائج الدراسة التطبيقية أيضا أن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسعرة ببورصة عمان في الغالب كانت بدواعث تخفيض التكاليف السياسية بدلالة ارتفاع نسبة الاتجاه السلبي لإدارة الأرباح والتي تشكل حوالي 55 % من الشركات التي تدير أرباحها، ودافع إدارة هذه الشركات للقيام بهذه الممارسات هو الحد من التكاليف السياسة التي تفرضها الدول والحكومات والمرتبطة بسلطتها على مصادر الثروة واعادة توزيعها على الأطراف الأخرى في المجتمع.

ثالثا: اختبار صحة الفرضيات

سنقوم في هذه النقطة باختبار الفرضيات التي تم وضعها كالآتي:

1) **الفرضية الأولى: " هناك من المعايير الدولية (IFRS) التي يمكن استغلال المعالجة المحاسبية البديلة بها من قبل إدارة الشركة للقيام بممارسات إدارة الأرباح".**

بناء على الدراسة النظرية يوجد من المعايير الدولية (IFRS) مثل (IAS 38 IAS 39, IAS 9, IFRS , IAS 38 32, IAS 16, IAS 8, IFRS 13, IAS 2) معالجات محاسبية بديلة التي يمكن استغلالها من قبل إدارة الشركة للقيام بممارسات إدارة الأرباح، **وهو ما يثبت صحة هذه الفرضية.**

2) **الفرضية الثانية: "ساهمت عملية تطوير المعايير الدولية (IFRS) للحد من تعدد البدائل والسياسات المحاسبية لتحقيق جودة القياس المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح".**

بناء على نتائج الدراسة النظرية والتحليلية نستنتج أنه بالرغم من الغاء معظم أو غالبية البدائل (المعالجات القياسية والمعالجات البديلة) في المعايير الدولية (IFRS) الجديدة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل للقيام بممارسات إدارة الأرباح، إلا أن الدراسة أثبتت

عكس ذلك على وجود ممارسات إدارة الأرباح من قبل شركات المساهمة عينة الدراسة، **وهو ما ينفي صحة هذه الفرضية؛**

3) الفرضية الثالثة: "يؤثر التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية (IFRS) على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ضوء تجارب بعض الدول القائمة على التطبيق أو التبني".

بناء على نتائج الدراسة التحليلية نستنتج أن جميع الشركات عينة الدراسة المسجلة في الأسواق المالية التالية: (بورصة لندن مؤشر (**FTSE 100**)، بورصة باريس مؤشر (**SBF 250**)، البورصة المصرية مؤشر (**EGX 100**)، بورصة عمّان) تمارس إدارة الأرباح، **وهو ما ينفي صحة هذه الفرضية.**

4) الفرضية الرابعة: "تعتبر جودة الحوكمة وجودة التدقيق من المقومات الأساسية لتفعيل تطبيق المعايير الدولية (IFRS) للحد من ممارسات إدارة الأرباح. "

بناء على نتائج الدراسة النظرية نؤكد أن تحقق جودة حوكمة الشركات والمتمثلة في (الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات) وتحقق جودة التدقيق الخارجي والمتمثلة في: (استقلالية المدقق، حجم شركة التدقيق، الخبرة مع الزبون والتخصص في مجال الصناعة) من المقومات الأساسية لتفعيل تطبيق المعايير الدولية (IFRS) للحد من ممارسات إدارة الأرباح، **وهو ما يثبت صحة هذه الفرضية.**

رابعا: الاقتراحات

1. ضرورة أن تتوفر في المعايير الدولية (IFRS) الدقة والموضوعية بدرجات كبيرة لضمان اتساق وثبات التطبيق.
2. ضرورة تطوير المعايير الدولية (IFRS) لتحقيق جودة التقارير المالية، وذلك من خلال الحد من التلاعب بالأرقام المحاسبية.
3. ضرورة أن تكون المعايير الدولية (IFRS) قابلة للتطبيق العملي وواضحة ومفهومة وخالية من التعقيد، كما أن تواكب وتتفاعل باستمرار مع التغييرات الديناميكية في البيئات المختلفة (الاقتصادية، السياسية، والثقافية والاجتماعية).
4. العمل على إلغاء البدائل المحاسبية في المعايير الدولية (IFRS) الحالية، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وهذا ما يصبوا إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية ((IASB))؛
5. ضرورة تفعيل عملية الافصاح المحاسبي الالكتروني، ولا سيما لغة (XBRL)، أو إصدار معيار دولي (IFRS) يُنظم عملية الافصاح المحاسبي الالكتروني.
6. ضرورة تفعيل وتدعيم محاسبة القيمة العادلة بأساليب من أجل تحقيق ملاءمة ومصداقية المعلومات المحاسبية.
7. ضرورة وضع نظام رقابة فعال ومحكم من أجل تفعيل تطبيق حوكمة الشركات بهدف ضمان التطبيق السليم للمعايير الدولية (IFRS).
8. ضرورة أن تعمل الهيئات المختصة من بينها الأكاديميين بالجامعات على تطوير المعرفة والسلوك الأخلاقي للمحاسبين والمدققين في مجال العمل المحاسبي.

استنادا إلي ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج، يقترح الباحث بما يلي:

خامسا: أفاق الدراسة

أخيراً ، تقترح هذه الدراسة مجالات لبحوث مستقبلية في المجال المحاسبي والتدقيق والمعايير الدولية (IFRS) نذكر منها:

- محاولة إقتراح نموذج للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.
- أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- تقييم اتجاهات المعايير الدولية (IFRS) نحو مفهوم القيمة العادلة وأثره على ممارسات إدارة الأرباح.
- تطوير القياس والافصاح المحاسبي في إطار المعايير الدولية (IFRS).
- دور منهجي القواعد والمبادئ في بناء المعايير المحاسبية للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

تم بحمد الله وتوفيقه

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، **المدخل السلوكي في المحاسبة المالية**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
2. أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2009.
3. أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007.
4. أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسية**، الدار الجامعية ، الاسكندرية، مصر، 2004.
5. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005.
6. أنور أحمد الشبراوي، **المحاسبة الابداعية (حل مشكل التعثر المصرفي، تحقيق الميزة التنافسية، نظام حماية الودائع، إعداد القوائم المالية)**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2017.
7. حسين القاضي، وآخرون، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
8. حكمت أحمد الراوي، **المحاسبة الدولية**، دار حنين للنشر والتوزيع، ط 2، عمان، الأردن، 1995.
9. خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الجزء 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.
10. دونالد كيسو، جيرى ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، تعريب أحمد حامد حجاج، الجزء 1، دار المريخ، السعودية، 2004.
11. دونالد كيسو، جيري بجانت، **المحاسبة المتوسطة**، تعريب أحمد حامد حجاج، الجزء 1، دار المريخ للنشر والتوزيع، السعودية، 2005.
12. رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي: مدخل نظرية المحاسبة**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
13. رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
14. رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، ط 2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
15. طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الابتكارية (دوافعها، أساليبها، آثارها)**، الدار الجامعية، مصر، 2011.
16. طارق عبد العال حماد، **المدخل الحديث في المحاسبة "المحاسبة عن القيمة العادلة"**، الدار الجامعية، مصر، 2003.
17. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية والمصرية**،
18. عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، **إدارة الأرباح "عوامل نشوئها واساليبها وسبل الحد منها"**، دار غيداء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2015.
19. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ط1، دار السلاسل للنشر والتوزيع، 1990.
20. فارس جميل الصوفي، **المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي للشركات المساهمة العامة**، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
21. عبد الحميد مانع الصيح، **المحاسبة الدولية "الإطار النظري والتطبيق العملي"**، ط2، بدون دار النشر، اليمن، 2009.

22. عبد المطلب عثمان محمود، **نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2015.

23. علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسساتية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2011.

24. كمال النقيب، **تطور الفكر المحاسبي**، مطبعة الفطافطة، الأردن، 1999.

25. ليزا ويفر، **إدارة التحول (US GAAP) إلى (IFRS)**، تعريب لجنة البحوث والتطوير، جمعية المحاسبين والمدققين الداخليين، دار حميثرا للنشر، مصر، 2016.

26. محسن بابقي عبد القادر، **المحاسبة الدولية**، جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، 2013.

27. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية**، المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2017.

28. محمد أحمد نور، وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007.

29. محمد مبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2014.

30. محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمدراء التنفيذيين**، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2008.

31. محمد مطر، **التأصيل العلمي للممارسة المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2004.

32. مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الجزء (أ) "إطار المفاهيم والمتطلبات"، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين، عمان، الأردن، 2017.

33. محمود قاسم، **المنطق الحديث ومناهج البحث**، دار المعارف، ط 5، مصر، 1968.

34. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007.

35. وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء 1، مشورات الأكاديمية العربية في الدنمارك، الدنمارك، 2007.

36. هندركسن، **النظرية المحاسبية**، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، ط 4، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2005.

37. مطاوع السعيد السيد مطاوع، **معايير المحاسبة الدولية والأزمات المالية العالمية (دراسة تحليلية)**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2017.

ثانيا: المجلات

1. ابتهاج اسماعيل يعقوب، علي عبد الناصر رضا طاهر، **العوامل المؤثرة بجودة الأرباح ودوره في تعزيز قرارات المستثمر دراسة ميدانية في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 37، العدد 1، جامعة المستنصرية، العراق، 2014.

2. ابراهيم مبارك الرفاعي، **جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية**، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 74، الجزء 2، جامعة القاهرة، مصر، 2009.

3. أحمد بن محمد السلمان، **تطور جودة المعلومات المحاسبية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية بين عامي 2001 و2008**، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، المجلد 11، العدد 2، 2012.

4. آمنة خميس حمد، محمد ابو نصار، **أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية**، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 40، العدد 2، الأردن، 2013.

5. الأميرة إبراهيم عثمان، **دراسة تحليلية لفعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي**، المجلة العلمية، العدد 1، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة قطر، 1990، ص 286.

6. بالرقي تيجاني، **القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 8، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2008.

7. بشرى فاضل خضير، جعفر عبد الحسين حلو، **أثر استقلالية المدقق على ممارسة التحفظ المحاسبي بحث في الشركات القطاع المالي المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 22، العدد 89، جامعة بغداد، العراق، 2016.

8. ثائر عمران موسى، علي فالح خلف، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وانعكاساتها على مهنة المحاسبة "دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق، 2018.

9. حازم الخطيب، ظاهر القشي، **توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد**، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد 2، العدد 2، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن، 2004.

10. حسن فليح القطيش، فارس جميل الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، جامعة بغداد، العراق، 2011.

11. حسنين راغب طلب، **أثر تنفيذ آليات حوكمة الشركات في تخفيض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة دراسة تطبيقية في الشركات العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد45، جامعة بغداد، العراق، 2015.

12. حكيم حمود فليح الساعدي، **الاحتيال في ظل القيمة العادلة "دراسة استطلاعية"**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 86، جامعة بغداد، العراق، 2015.

13. رجاء رشيد عبد الستار، **تحليل علاقة جودة التدقيق بحاكمية المؤسسات التعليمية (دراسة تطبيقية)**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 50، جامعة بعداد، العراق، 2018.

14. زيتو عولا أبوبكر، وآخرون، **أثر الافصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية المرحلية على جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية**، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 1، العدد 37، جامعة تكريت، العراق، 2017.

15. ساكار ظاهر عمر، يعقوب أحمد حمه، **دور المحاسبة القضائية في رفع درجة المصداقية بالقوائم المالية دراسة حالة في محاكم اقليم كوردستان**، مجلة التقني، العدد 4، هيئة التعليم التقني، العراق، 2017.

16. سامح محمد رضا رياض، **دور حوكمة الشركات في الحد من إدارة الارباح دراسة تطبيقية على شركة الأدوية المصرية**، المجلة العربية للمحاسبة، البحرين، 2012.

17. سامح محمد رياض، **جودة المراجعة وأثرها على جودة أرباح الشركات الصناعية المساهمة المصرية**، مجلة الأداء، العدد 138، مصر، 2014.

18. سطم صالح حسين، عباس حميد يحي التميمي، **تأثير جودة الابلاغ المالي في سياسات توزيع لأرباح للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 23، العدد 95، جامعة بغداد، العراق، 2017.

19. سعد العنزي، نغم حسين، **المنطق في فلسفة السلوك الأخلاقي بمنظمات الأعمال**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، العراق، 2009.

20. سعد سلمان عواد المعيني، **قياس جودة الأرباح في المصارف التجارية "دراسة تحليلية لعينة من حسابات المصارف التجارية العراقية"**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 17، العدد 64، جامعة بغداد، العراق، 2011.

21. صبيحة برزان فرهود، **عدم تماثل المعلومات المحاسبية الأسباب والمعالجات المقترحة**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 22، العدد87، جامعة بغداد، العراق، 2016.

22. سماسم كامل، **دور أبعاد حوكمة الشركات في الكشف عن ممارسة إدارة الأرباح والحد منها (دراسة تطبيقية)**، مجلة الفكر المحاسبي، الجزء 2، العدد 2، جامعة عين شمس، مصر، 2011.

23. سمير كامل محمد عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 2، جامعة الاسكندرية، مصر، 2008.

24. صفاء أحمد محمد، رائد فاضل حمد، **استراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق (بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق في بغداد**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 22، العدد 87، جامعة بغداد، العراق 2016، ص 463.

25. طارق عبد العال حماد، **نموذج مقترح لقياس منفعة القوائم المالية في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية (دراسة ميدانية)**، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 1، جامعة عين شمس، مصر، 2008.

26. ظاهر القشي، حازم الخطيب، **الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية**، مجلة أربد للبحوث العلمية، الجلد 10، العدد 1، 2006.

27. العايب عبد الرحمان، أحططاش **نشيدة، رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها**، مجلة وحدة البحث في تنمية وإدارة الموارد البشرية، المجلد 8، العدد 1، جامعة محمد لمين دباغين، سطيف، الجزائر، 2017.

28. عبد الحميد مانع الصيح، **العولمة وتأثيراها على المعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على التطبيقات المحاسبية في الدول النامية**، مجلة الإداري، السنة 24، العدد 90، جامعة

29. علام محمد موسى حمدان، **أثر خصائص جودة التدقيق في تحسين مستوى التحفظ المحاسبي في الشركات العامة الصناعية الأردنية**، دورية الإدارة العامة، المجلد 52، العدد 4، السعودية، 2012.

30. علام محمد موسى حمدان، **العوامل المؤثرة في جودة الأرباح دليل من الشركات الصناعية الأردنية**، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد 20، العدد 1، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2012.

31. علي ناصر ثابت النوري، عباس حميد يحي التميمي، **تأثير تطور معايير الابلاغ المالي الدولية في جودة المعلومات المحاسبية لعينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 103، جامعة بغداد، العراق، 2018.

32. علي ناجي سعيد الذهبي، موفق عبد الحسين محمد، **القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها بحث تطبيقي في احدى الشركات الصناعية العراقية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 2، العدد8، جامعة بغداد، العراق، 2009.

33. عماد محمد أبو عجيلة، علام محمد حمدان، **أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح: دليل من الأردن**، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدول العربية، المجلد 17، العدد 2، مصر، 2010.

34. عماد محمد رياض أحمد، **تحليل العلاقة بين مدخلي القواعد والمبادئ لمعايير المحاسبة المالية الصادرة عن (IASB-FASB) ومعايير التقرير المالي (IFRS) وأثرها على جودة الأداء المهني للمراجع (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المقيدة في سوق المال السعودي**، مجلة الفكر المحاسبي، الجزء 2، العدد 3، جامعة عين شمس، مصر، 2017.

35. فداء عدنان عبيد، يونس باس أكبر، **جودة الأرباح وتأثيرها على القوائم المالية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 48، جامعة بغداد، العراق، 2016.

36. فراس خضير الزبيدي، **العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين (دراسة ميدانية)**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 3، العدد 7، جامعة المثنى، العراق، 2014.

37. فواز سفير القثامي، توفيق بن عبد المحسن الخيال، **إدارة الربح في الشركات المساهمة السعودية (دراسة تطبيقية)**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 48، العدد1، جامعة الاسكندرية، مصر، 2010.

38. كريمة علي كاظم الجوهر، **العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 90، جامعة المستنصرية، العراق، 2011.

39. كمال أحمد يوسف، كفاح صلاح ابراهيم، **أثر محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الابداعية "دراسة ميدانية"**، مجلة الدراسات العليا، المجلد 5، العدد 20، جامعة النيلين، السودان، 2016.

40. ليلى عبد الصاحب داخل، **تأثير المحاسبة الابداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47، جامعة بغداد، العراق، 2016.

41. مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، **نموذج مقترح لقياس العلاقة بين جودة لجان المراجعة وإدارة الأرباح دراسة نظرية تطبيقية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، المجلد 50، العدد 2، جامعة الاسكندرية، مصر، 2013.

42. مجيد عبد زيد حمد، مؤيد محمد على الفضل، **حوكمة الشركات ودورها في الحد من إدارة الارباح دراسة اختبارية على حالة العراق**، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 3، جامعة القادسية، العراق، 2015.

43. محمد إبراهيم علي، **تحليل ومناقشة المداخل الاستراتيجية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية "مدخل مقترح"**، مجلة كلية بغداد للعوم الاقتصادية الجامعة، العدد 52، جامعة بغداد، العراق، 2017.

44. محمد ابراهيم محمد حسن، **مؤشر مقترح لتصنيف الشركات غير المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية طبقاً لجودة الأرباح المحاسبية: دراسة تطبيقية**، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 4، جامعة عين شمس، مصر، 2012.

45. محمد أبو نصار، علي عبد القادر الذنيبات، **أهمية تعليمات الافصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالية ومدى كفايتها في تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية**، مجلة دراسات، المجلد 2، العدد 1، الجامعة الأردنية، الأردن، 2005.

46. محمد أحمد ابراهيم خليل، **القياس المحاسبي لممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال وسبل معالجتها دراسة نظرية تطبيقية**، دورية الإدارة العامة، المجلد 52، العدد 1، السعودية، 2011.

47. محمد أحمد ابراهيم خليل، **مؤشرات إدارة الأرباح في الوحدات الاقتصادية وكيفية الحد من سلبيتها مع دراسة نظرية تطبيقية**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة 25، العدد 2، جامعة بنها، مصر، 2005.

48. محمد بن سلطان السهلي، **إدارة الربح في الشركات السعودية**، دورية الإدارة العامة، المجلد 46، العدد 3، السعودية، 2006.

49. محمد عبد الواحد، أشواق طالب، **تأثير معلومات القيمة العادلة على إدارة الكلفة "دراسة تحليلية لبعض الشركات الاستثمار المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 27، جامعة واسط، العراق، 2017.

50. محمد نواف عابد، **استخدام قانون بنفورد في اكتشاف عمليات ادارة الأرباح دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين**، مجلة جامعة الأقصى للعلوم الانسانية، المجلد 22، العدد 2، جامعة الأزهر، فلسطين، 2018.

51. مداني بن بلغيث، **التوافق المحاسبي الدولي، المفهوم، المبررات والأهداف**، مجلة الباحث، العدد 3، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2005.

52. مسامح مختار، لقويرة سمير، **مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق "دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة**، مجلة الاقتصاد الصناعي العدد 12، جامعة باتنة، الجزائر، 2017.

53. ممدوح صادق محمد الرشيدي، **الثقافة المجتمعية وأثارها على وضع معايير المحاسبة المالية مع إشارة للمعايير المصرية**، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 20، العدد 1، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مصر، 2006.

54. منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة، **استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية**، مجلة تنمية الرافدين، العدد 29، جامعة الموصل، العراق، 2007.

55. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، **تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تأخير إصدار التقارير السنوية للشركات دراسة مقارنة من وجهة نظر المديرين والمدققين القانونيين في كل من العراق والأردن**، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 33، العدد2، الجامعة الأردنية، الأردن، 2006.

56. مؤيد محمد علي الفضل، **حوكمة الشركات ودورها في الحد من إدارة الأرباح (دراسة اختبارية لحالة العراق)**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2017.

57. ناظم شعلان جبار، **دوافع ووسائل تبني الإدارة لممارسات إدارة الأرباح المحاسبية وسبل الحد منها دراسة تطبيقية لعينة من الشركات العراقية**، مجلة المثنى، المجلد 6، العدد 1، جامعة المثنى، العراق، 2016.

58. نرمين أبو العطاء، **حوكمة الشركة سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية**، مجلة الاصلاح الاقتصادي، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، 2003.

59. نظال عمر زلوم، **نموذج مقترح لقياس استخدام المعلومات المحاسبية للتنبؤ باستمرارية الأرباح كأداة لجودتها**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 3، الجامعة الأردنية، الأردن، 2015.

60. نمر عبد الحميد السليحات، **جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على اتخاذ القرارات الائتمانية طويلة الأجل في البنوك التجارية**، مجلة الفكر لمحاسبي، الجزء1، العدد 2، جامعة عين شمس، مصر، 2011.

61. نوار محمد منير، فيحاء عبد الله، **دور لجان التدقيق في التقليل من خطر ارتباط المدقق الخارجي وحكمه بشأن قبول التكليف بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة ومكاتب التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 2، العدد 38، جامعة بغداد، العراق، 2017.

62. هاشم رمضان الجزائري، حسين عبد القادر معروف، **ماهية حوكمة الشركات**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 7، العدد، 25، جامعة البصرة، العراق، 2009.

63. هدى خليل ابراهيم، علي محمد ثجيل، **استخدام الشبكات العصبية الاصطناعية في تطوير دور مراقب الحسابات في اكتشاف الأخطاء (بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية وشركة نصر للصناعات الميكانيكية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 31، جامعة بغداد، العراق، 2015.

64. يحي بن علي جبير، **العلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية والمراجع الخارجي**، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 11، العدد 2، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 2012.

65. يوسف محمود جربوع، **العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين**، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 86، العدد 26، جامعة الموصل، العراق، 2004.

ثالثا: الملتقيات والتقارير والبحوث

1. أمير محمد أبو النجا، هدى أحمد ابراهيم، **أثر تطبيق الحوكمة على كفاءة سوق الأوراق المالية المصرية**، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر السنوي حول" حالة الحوكمة والادارة العامة في الدول العربية خيارات أم تحديات ومتطلبات جديدة، المنظمة العربية للتنمية الادارية ، جامعة الدول العربية، عمان، الأردن، 10/09 ديسمبر، 2013.

2. أمينة فداوي، **تمهيد الدخل كأثر حاسم لتبني المعايير المحاسبية الدولية**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "دور المعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

3. بروش زين الدين، دهيمي جابر، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري**، مداخلة ضمن الملتقى الوطني "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

4. تيجاني بالرقي، وآخرون، **دراسة مقارنة بين التجربة الألمانية والفرنسية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS)**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "دور المعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

5. الجهاز المركزي للمحاسبات، **التعديلات على بعض أحكام النظام المحاسبي الموحد "فيما يتعلق بالدليل المحاسبي وشرحه والقوائم المالية**"، جمهورية مصر العربية، 2010.

6. خالد جمال الجعارات، **تطبيق معايير المحاسبة في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "دور المعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

7. خليصة مجيلي، ريمة شيبوب، **أسس تقييم جودة المعايير المحاسبية كمدخل لتحقيق حوكمة الشركات**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "دور المعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

8. شعيب حمزة، **التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية (بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية)**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

9. شعيب شنوف، رمضاني لعلا، **دور معايير الابلاغ المالي في جلب الاستثمارات في البلدان العربية**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "دور المعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

10. عرابة الحاج، وآخرون، **دور القيمة العادلة في الحفاظ على رأس المال والتوجه نحو الدخل الاقتصادي**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "دور المعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

11. عماد محمد علي أبو عجيلة، علام حمدان، **أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، يومي 20-21 أكتوبر 2009.

12. فيروز شين، نوال شين، **دور آليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة**، مداخلة ضمن الملتقى الوطني "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

13. قانون الشركات الأردنية، قانون رقم 22 لعام 2007، والمتضمن أحكام وتعاريف عامة، على الموقع الالكتروني http://taajlaw.blogspot.com/2012/02/22-1997.html (consulté le 10/10/2017)

14. محمد أبو نصار، **تبني معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية بين النظرية والتطبيق "التجربة الأردنية"**، ورقة بحثية متاحة على الموقع https://www.researchgate.net/profile/Mohammad_Abu_Nassar تاريخ الاطلاع 2018/5/21

15. محمد شريف توفيق، محمود حسن عبد الفتاح، **نحو آلية ملائمة لبناء معايير المحاسبة المالية العربية والإلزام بها (حالة جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية ومجلس التعاون الخليجي "دراسة اختبارية دولية مقارنة)**، 2004، ص 11. ورقة بحثية متاحة على الموقع https://kantakji.com/media/2765/d440.pdf تاريخ الاطلاع 2018/5/20.

16. مراد كواشي، نجوم قمازي، **تجربة بريطانيا في تبني المعايير المحاسبية الدولية: بين تحديات الواقع ورهانات المستقبل**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "دور المعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

17. مريم شريف جحنيط، **علاقة الالتزام بمعايير الحوكمة بالأزمة المالية العالمية**، بحث مقدم إلى الملتقى العلمي الدولي حول "الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر2009.

18. هيثم السعافين، **الاتجاهات الحديثة في تقييم الموجودات (المعيار المحاسبي 39 و 40)أثرها على القرارات الاستثمارية لشركات التأمين**، بحث مقدم إلى الملتقى العلمي المهني الرابع "المحاسبة وتحديات العولمة"، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الاردنيين، عمان، الأردن، 24-25 سبتمبر 2002.

19. وزارة الاستثمار، القرار رقم 110، الوقائع المصرية (ملحق للجريدة الرسمية)، العدد 157، مصر، 2015.

20. ياسر أحمد السيد محمد الجرف، **أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية إطار مقترح**، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الرياض، السعودية، 18- 19ماي، 2010.

رابعا: رسائل الدكتوراه والماجستير

1. أحمد محمد أحمد الطراونة، **أثر أبعاد المعرفة المحاسبية في تطبيق المعايير المحاسبية بالأردن**، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، غير منشورة، جامعة الزعيم الأزهري، السودان، 2015.

2. أحمد محمد مخلوف، **مدى الالتزام بتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية وأثرها على توليد تقارير مالية ذات جودة عالية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية"**، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2014.

3. أمير عاطف نصحي عياد، **نموذج محاسبي كمي لقياس أثر استخدام خطط مكافآت الإدارة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية)**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2015.

4. بصير هدى، **إشكالية توحيد حسابات الشركات الفرعية الأجنبية فيظل ممارسات المحاسبية الدولية المختلفة –دراسة مقارنة بين أهم الأنظمة المحاسبية الدولية**، أطروحة دكتوراه علوم، غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2018.

5. بوبكر رزيقات ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة التقارير المالية دراسة ميدانية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015.

6. حمادة السعيد المعصراوي، **دراسة مقارنة لآثار الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية**، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2014.

7. حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008.

8. سعود محمد دعيج الركيبي، **أثر ممارسات إدارة الأرباح على أسعار الأدوات المالية في سوق الكويت للأوراق المالية (دراسة تطبيقية)**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2015.

9. شعيب شنوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXPLORATION LIMITED**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007.

10. كهينة شاوسي، **إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2016.

11. محمد الطيب علي شريف، **دراسة تحليلية لممارسات إدارة لأرباح وآليات الحد منها وآثارها على أسعار الأسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية الليبي**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2016.

12. مختار مسامح، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركة التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011.

13. مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

14. مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

15. هدى عصام حسن، **تقييم اتجاهات المعايير المحاسبية الدولية نحو مفهوم القيمة العادلة وأثره على كفاءة سوق الأوراق المالية (دراسة ميدانية)**، رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، مصر، 2017.

المراجع باللغة الأجنبية

1. Ahmed Belkaoui, **Accounting Theory**, Harcourt Brace jovanocich, Inc, NY, 1981.
2. Abbas Ali Mirza, et al, **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook**, Second Edition, John Wiley & Sons, New Jersey, USA, 2008.
3. Ahmed Balkaoui, **Accounting theory**, 5th ed, Businness Press Thomson Iearning, USA, 2004.
4. Akhgar Omid M, et al, **Type of Earnings Management and the Effects of Debt Contracts, Future Earnings Growth Forecast and Sales Growth:Evidence from Iran**", International Research Journal of Finance and Economics, Issue, 101, 2012.
5. Alamgir M, **Corporate Governance A Risk Perspective,** paper presented to Corporate Governance and Reform, Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, Egypt, May 7 – 8 , 2007.
6. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA,) **, Audit risk and Materiality in Conducting an audit Statement on Auditing Standards 47**, AICPA, New York, 2003.
7. Arjan Premti**, Earnings Management Prior to Initial Public Offerings and Its Effect on Firm Performance: International Evidence**, International Journal of Financial Research, Vol 4, N^0 3, 2013.
8. Barth Mary E, et al, **International Accounting Standards and Accounting Quality**, journal of Accounting Research, Vol 46 N^o 3, 2008.
9. Beatty Anne L, et al, **Earnings Management to Avoid Earnings Declines across Publicly and Privately Held Banks**, The Accounting Review, Vol 77, $N^0$3, 2002.
10. Behn Bruce k, et al, **The determinants of audit client satisfaction among clients of Big 6 firms**, Accounting Horizons, Vol 11, $N^0$1, 1997.

11. Benston G, **The Shortcomings Of Fair Value Accounting Described In SFAS 157**, Journal Of Accounting And Public Policy, N^0 27, 2008.
12. Biddle Gary C, et al, **How Does Financial Reporting Quality Relate to Investment Efficiency**?, Journal of Accounting and Economic, Vol 48, N^0 2-3, 2009.
13. Brenda Van Tendeloo, Ann Vanstraelen, **Earnings Management and Audit Quality in Europe: Evidence from the Private Client Segment Market**, European Accounting Review Vol 17, N^o 3, 2005.
14. Bruce Pounder, **Measuring Accounting Quality**, Journal Strategic Finance, 2013.
15. Bruno Bachy, Michel sion, **Analyse Financière**, Edition Dunod, Paris, 2009.
16. Buchholz Alexander K, **SAS 99: Deconstructing the Fraud Triangle and Some Classroom Suggestions,** journal of Leadership, Accountability and Ethics Vol 9, N^0 2, 2012.
17. Charles Mulford, Eugene Comiskey, **The Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices**, John Willy & Sons Inc, New York, USA, 2002.
18. Chee Yeow Lim, Hun Tong Tan, **Non-audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization**, journal of Accounting Research, Vol 46, N^{0}1, 2008.
19. Christian Hoarau, **Place et rôle de la normalisation comptable en France,** Revue française de gestion, 2003/6 N^o 147, France, 2003.
20. Christine Collette, Jaques Richrd, **comptabilité générale,** les systèmes Francis et anglo saxons, Dunod, paris, 2000.
21. Christopher Agoglia, Timothy Doupnik, **Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions**, American Accounting Association, Vol 86, N^o 3, 2011.
22. Christopher Naidoo, et al, **Interpretation and Application of IFRS Standards**, John Wiley & Sons, TJ International Ltd, Padstow, Cornwall, UK, 2018.
23. Christopher Nobes, Robert Parker, **Comparative International Accounting**, Ninth Edition, Prentice Hall Europem, UK, 2006.
24. Clikeman Paul. M, **Where Auditors Fear To Tread**, The internal auditor- journal of the Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, 2003.
25. Comiskey Eugence, Mulford Charles, **Guide to Financial Reporting and Analysis**, John Wiley & Sons, USA , 2000.
26. Copeland Ronald M, **Income Smoothing**, Journal of Accounting Research, Empirical Research in Accounting: Selected Studies, Vol 6, Accounting Research Center, Booth School of Business, University of Chicago, USA, 1968.
27. Dan Givoly, Carla Hayn, **The changing time-series properties of earnings, cash flows and accruals: Has financial reporting become more conservative?**, Journal of Accounting and Economics Vol 29, N^0 3, 2000.

28. David Jenkins, et al, **Earnings quality decline and the effect of industry specialist auditors: An analysis of the late 1990**, Journal of Accounting and Public Policy, Vol 25 , N^0 1 , 2006.

29. Diana R. Franz, and al**, Impact of Proximity to Debt Convenant Violation on Earnings Management**, Review of Accounting Studies, Vol 19, $N^0$1.

30. Didier Bensadon, Nicolas Praquin, **IIFRS in a Global World -International and Critical Perspectives on Accounting**, Springer International Publishing, 2016.

31. Dimitris Chorafas, **IFRS Fair Value and Corporate Governance, CIMA Publishing is an imprint of Elsevier**, First edition, UK, 2006.

32. Dubravka Paris, **History Of Accounting and Accountancy Profession in Great Britain**, Journal of Accounting and Management, Vol 6, N^o 1, 2016.

33. Edey H C, Panitpakdi P, **British Company Accounting and the Law 1844 – 1900,** Basil Selig Yamey, A C Autor Littleton), Studies in the History of Accounting , Sweet and Maxwell, London, 1956.

34. Eli Bartov, Partha Mohanram, **Private Information, Earnings Manipulations and Executive Stock Option Exercises**, The Accounting Review, Vol 79, $N^0$4, 2004.

35. Elisa Menicucci, **Fair Value Accounting: Key Issues Arising from the Financial Crisis**, Palgrave Macmillan, UK, 2015.

36. Elisabetta Ipino, Antonio Parbonetti, **Mandatory IFRS adoption: the trade-off between accrual-based and real earnings management,** Accounting and Business Research, Vol 47, N^0 1, 2017.

37. Epstein Barry Jay, **The Economic Effects Of IFRS Adoption,** The CPA Journal, 2009.

38. Ferdy van Beest, et al, **Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics**, Nijmegen Center for Economic, Nice, 2009. From http://www.ru.nl/nice/workingpapers

39. Gao Qun, Huang Qian, **An Empirical Study of the Earnings Management of the Enterprises Taking Sports Industry as the Main Business: Based on USA Listed Companies**, Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 9, N^o 8, USA, 2013.

40. Healy, P. M, Wahlen, J. M, **A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting**, Accounting Horizons, Vol 13, N^o 4, USA, 1999**.**

41. Holthausen Robert W, et al, **Annual bonus schemes and the manipulation of earningsm**, Journal of Accounting and Economics, Vol 19, N^0 1, 1995.

42. IFRS Foundation, **International Financial Reporting Standards IFRS,** Red Book, PART A, UK, 2017.

43. IFRS Foundation, **International Financial Reporting Standards**, Part A, Concepts and Requirements Framework, IFRS Foundation, 2018.

44. Indiale Daniel Kaaya, **The Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) on Earnings Management**: **A Review of Empirical Evidence**, Journal of Finance and Accounting, Vol 3, N° 3, UK, 2015.

45. International Accounting Standards Board, **International Financial Reporting Standard 13 Fair Value Measurement**, IFRS Foundation, 2018.

46. Jaques Renard, **théorie et pratiques de l'audit interne, Edition d'organisation,** 6eme Edition, paris, 2007.

47. Jean Montier, Olivier Grassi, **Technique de consolidation**", 2ème éd, Edition Economica, Paris, 2006.

48. Jean Pierre Delgado, et al, **Comptabilité approfondie et révision**, Edition ESKA, Paris, 2001.

49. Jennifer Altamuro, Anne Beatty, **Do Internal Control Reforms Improve Earnings Quality**?, Work Paper, The Ohio State University, 2007.

50. Jennifer Francis, et al, **Costs of Equity and Earnings Attributes**, The Accounting Review , Vol 79, N° 4, 2004.

51. Jennifer Tucker, Paul Zarowin, **Does Income Smoothing Improve Earnings Informativeness**, The Accounting Review, Vol 81, N° 1, USA, 2006.

52. Jensen, **The modern Industrial Revolution Exit, and the Failure of Internal Control**, The Journal Finance, Vol. 25, N° 3, 1993.

53. Jerry Sun, Guoping Liu, **Auditor Industry Specialization Board Governance and Earnings Management**, 2013**. www.ssrn.com**. 15/04/2018.

54. John Graham R, et al, **The Economic Implications of Corporate Financial Reporting**, Journal Accounting and Economics, Vol 40, N°3, 2013.

55. John Xuefeng Jiang, et al, **CFOs and CEOs Who have the most influence on earnings management,** Journal of Financial Economics, Vol 96, 2015.

56. Jonas Tritschler, Audit Quality: **Association between published reporting errors and audit firm characteristics**, Springer Gable, 2013.

57. Jorge Farinha, José António Moreira, **Dividends and earnings Quality: The Missing Link**, Working Paper, University of Porto, 2007.

58. Huian Marya Carmen, **Impact of Current Financial Crisis on Disclosures on Financial Instruments**,2010.

59. Karen Nelson K, et al, **Accruals and the Prediction of Future Cash Flows,** The Accounting Review**,** Vol 76, N° 1, 2001.

60. Katherine Schipper, Linda Vincen, **Earnings Quality**, Accounting Horizons, Supplement, 2003.

61. Kerr giean, **three concepts of business in come from an income approach to accounting theory**, 1971 .

62. Khaled Elmoatasem Abdelghany, **Measuring The Quality of Earnings**, Managerial Auditing Journal, Vol 20, N° 9, 2005.

63. Kieso Donald E, et al, **Intermediate Accounting,** 14th ed**,** John Wiley & Sons, INC, New York, USA, 2012.

64. Kin Lo, **Earnings management and earnings quality**, Journal of Accounting and Economics, Vol 45, N^0 2–3, 2008.
65. Larson R, Kenny S, **accounting standard setting strategies and theories of economy for the adoption of international development for the adopting of international accounting Standards**, advanced in international accounting Vol 9, 2009.
66. Laura Sierra Garcia, et al, **Audit committee and internal audit and the quality of earnings: empirical evidence from Spanish companies**, Journal of Management and Governance , Vol 16, N^0 2, 2012.
67. Laurent Lévesque, **Modernisation du normalisateur comptable français**, SIC N° 260, 2008.
68. Liming Guan, et al, **Goal-Oriented Earnings Management: Evidence from Taiwanese Firms**, Emerging Markets Finance and Trade, Taylor & Francis Group ،LLC, UK, 2014.
69. Magrath Lorraine, Weld leanard, **Abusive earning management and early warning signs**, Magazine article from The CPA Journal, Vol 72, N^0 8, 2002.
70. Maillet Catherine, Anne Le Manh, **Les normes comptables internationales IAS-IFRS**, Berti Edition, Alger, Algérie, 2007.
71. Man C, et al, **Corporate governance and earnings management**: A survey of literature, The Journal of Applied Business Research, Vol 29, N^0 2, 2013.
72. Marra A, et al, **Board monitoring and earnings management pre-and post-IFRS**, The International Journal of Accounting, Vol 46, N^0 2, 2011.
73. Marwa Hassaan, **Corporate Governance and Compliance with IFRSs: MENA Evidence**, Cambridge Scholars Publishing, UK, 2013.
74. Mary Barth E, et al, **The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view**, Journal of Accounting and Economics, Vol 31, N^0 1–3, 2001.
75. Mary Lea Mcanally, **Executive Stock Options, Missed Earnings Targets, and Earnings Management**, The Accounting Review, Vol 83, N^o 1, 2008.
76. Michael Gibson S, **Is Corporate Governance Ineffective in Emerging Markets**, Journal of Financial and Quantitative Analysis, Vol 38, N^{o}1, 2012.
77. Miller J, **Detecting earnings management a tool for practitioners and regulators**, Unpublished ph.D, Dissertation, Anderson University, 2007.
78. Mulford Charles. W, Comiskey Eugene. E, **The Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices**, John Wiley & Sons, INC, New York, USA, 2002.
79. Nedal Sawan, Ihab Alsaqqa**, Audit firm size and quality: Does audit firm size influence audit quality in the Libyan oil industry**, African Journal of Business Management, Vol 7, N^0 3, 2013.
80. Patricia Dechow M, Catherine Schrand M, **Earnings Quality**, Research Foundation of CFA Institute, USA, 2004.

81. Paul George, **The UK's independent regulator for corporate governance and reporting**, Financial Reporting Council, UK, 2016.

82. Public Oversight Board (POB), "**Issues Conforming the Accounting Profession Standard**", 1993.

83. Rasha Kassem, **Earnings Management and Financial Reporting Fraud: Can External Auditors Spot the Difference**, American Journal of Business and Management, Vol 1, N° 1, 2012.

84. Richardson Scott, **Earnings quality and short sellers**, Accounting Horizons, Supplement, Vol 13, N° 4, 2003.

85. Richardson Scott, et al, **Accrual reliability ,earnings persistence and stock prices**, Journal of Accounting and Economics, N° 39. 2005.

86. Robert Obert, **pratique internationale de la Comptabilite et de L'audit**, Edition Dunod, Paris, 1994.

87. Rong Ruey Duh, et al, **Reversing an impairment loss and earnings management: The role of corporate governance**, The International Journal of Accounting, Vol 44, N°2, 2009.

88. Rosse Skinner, Alex Milburn, **Adaptation française**, Nadi CHLALA, Jaques Fortin, Normes Comptables Analyse et concepts, 2eme Edition, Québec, Canada, 2003.

89. Rudy Jacob, Christian Madu, **International financial Reporting Standards: an Indicator Of High Quality?**, International Journal of Quality & Reliability Management, Vol 26, N° 7, 2013.

90. Ryan s, **Accounting in and for The Subprine Crisis,** The Accounting Review 83, 2008.

91. Schroeder Richard. G, and al, **Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases,** 9th ed, John Wiley & Sons, INC, New York, USA, 2009.

92. Scott Dyreng. D, et al, **Where Do Firms Manage Earnings**, Review of Accounting Studies, Springer US, Vol 17, N° 3, 2011.

93. Scott Willian R, **Financial Accounting Theory**, 7th ed, Pearson, USA, 2015.

94. Sloan Richard, **Do Stock Prices Fully Reflect Information in Accruals and Cash Flows About Future Earnings**?, HE Accounting Review, Vol 71, N° 3, 1996.

95. Spyros Baralexis, **Creative accounting in small advancing countries: The Greek case**, Managerial Auditing Journal, Vol 19, N° 3, 2004.

96. Stephan Brun, **L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS**, édition Gualino EJA, paris, 2004.

97. Stergios Tasios, Michalis Bekiaris, **Auditor's Perceptions of Financial Reporting Quality: The Case of Greece**, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol 2, N° 1, 2012.

98. Steven Balsam, et al, **Auditor Industry Specialization and Earnings Quality**, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol 22, N 2 , 2003.

99. Steven Callings, **Frequently Askeds Question in IFRS**, John wiley & Sons Ltd, United Kingdom, 2013.

100. Terry Baker, et al, **stock Option Compensation and Earnings Management Incentives**, Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol 18, $N^0$4, 2003.

101. Tom Van Caneghem, **The impact of audit quality on earnings rounding-up behaviour: some UK evidence**, Journal European Accounting Review, Vol 13, N^0 4, 2004.

102. Tong Y, Wang H, **Transactions among related parties control income and earnings quality,** Accounting Research, Vol 4, 2007.

103. Tyrone Carlin, Nigel Finch, **Evidence on IFRS goodwill impairment testing by Australian and New Zealand firms**, Managerial Finance, Vol 36, N^0 9, 2010.

104. Vasiliki Athanasakou, Per Olsson, **Earnings Quality, Corporate Governance, and Earnings Quality,** Work Paper, London School of Economics, 2006.

105. Visvanathan G, **An empirical investigation of closeness to cash' as a determinant of earnings response Coefficients**, Accounting and Business Research, Vol 36, N^0 2, 2006.

106. Vonna Palmrose, **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality**, The Accounting Review, Vol 63, N^o 1, 1988.

107. Walter Teets R, **Quality of Earnings: An Introduction to the Issues in Accounting Education Special Issue**, Issues in Accounting Education, Vol 17, N^o 4, 2002.

108. Yun Parka W, Shin Hyun Han, **Board composition and earnings management in Canada**, Journal of Corporate Finance, Vol 10, $N^0$3, 2004.

109. Cheryl Lehman R. **Independent Accounts: The Possibilities for Auditor Independence in the Age of Financial Scandal**, First edition, Elsevier, UK, 2007.

110. Christiane Strohm, **United States and European Union Auditor Independence Regulation: mplications for Regulators and Auditing Practice**, Deutscher Universit, Germany, 2006.

111. Deangelo L.E, **Auditor Size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics. Vol 3, N^o 3, 2011.

112. IFRS Foundation, **International Financial Reporting Standards**, Red Book, Part A Conceptual framework and requirements, IFRS Foundation, United Kingdom, 2016.

113. James Miller E, **The Miller Ratio (MR): A Tool For Practitioners And Regulators To Detect For The Possibility Of Earnings Management (EM**), Journal of Business & Economics Research, Vol 7, N^0, 2009.

114. Musa Adeiza Farouk, Shehu Usman Hassan, **Impact of Audit Quality and Financial Performance of Quoted Cement Firms in Nigeria**, International Journal of Accounting and Taxation, 2014.

115. Paul Healy M, Krishna Palepu G, **Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature**, Journal of Accounting and Economics, N 31, 2001.

116. Peasnell, K. V, et al, **Detecting earnings management using cross-sectional abnormal accruals models**, Accounting and Business Research, Vol 30, N^0 4, 2000.

117. Theodosia Leventi, **The impacts of the implementation of International Accounting Standards**, MIBES, 2009.

118. Zhaoyang Gu, et al, **What Determines the Variab ility of Accounting Accruals**?, Work Paper,Tulane University, 2004.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى قياس تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من شركات المساهمة المقيدة في أسوق الأوراق المالية التالية: (بورصة لندن مؤشر (FTSE100)، بورصة باريس مؤشر (SBF250)، البورصة المصرية مؤشر (EGX100) وبورصة عمّان)خلال الفترة الممتدة من (2015-2017)، بحيث تم قياس ممارسات إدارة الأرباح باستخدام نموذج مُطور هو (نموذجMiller) والذي يعتمد على ايجاد علاقة بين التغير في رأس المال العامل وصافي التدفق من الأنشطة التشغيلية.

وتوصلت الدراسة إلى أن العينة المدروسة من شركات المساهمة المقيدة في أسوق الأوراق المالية التالية: (بورصة لندن مؤشر (FTSE100)، بورصة باريس مؤشر (SBF250)، البورصة المصرية مؤشر (EGX100) وبورصة عمّان) تمارس إدارة الأرباح بدرجات متفاوتة، باتجاه سلبي عن طريق التخفيض المتعمد لأرباحها، و باتجاه إيجابي عن طريق التعظيم المتعمد لأرباحها، وبالتالي لم يؤثر التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية (IFRS) على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في شركات عينة الدراسة، وهذا يدل على أن عملية إدارة الأرباح هي ظاهرة وليست حالات محدودة.

الكلمات المفتاحية: معايير دولية (IFRS)، إدارة أرباح، معالجات محاسبية بديلة، قيمة عادلة.

Abstract

This study aimed to measure the impact of the application of IFRS on reducing earnings management practices, through the theoretical study on a sample of joint stock companies restricted in the following stock exchanges: (London Stock Exchange (FTSE100), Paris Stock Exchange (SBF250), Egyptian Stock Exchange (EGX100) and Amman Stock Exchange during the period (2015-2017), so that earnings management practices were measured using a developed model (The Miller model), which depends on finding a relationship between the change in working capital and net flow from operating activities.

The study concluded that the studied sample of the joint stock companies restricted on the previous stock exchanges practiced earnings management to varying degrees, in a negative direction by deliberately reducing its profits, and a positive direction by deliberately maximizing their profits, Therefore, the mandatory application of international standards (IFRS) did not affect the reduction of earninds management practices in the sample companies. This indicates that earnings management is a phenomenon rather than a limited case.

Keywords: International Financial Reporting Standards (IFRS), Earnings Management, Alternative accounting treatments, Fair value.

Resumé

Cette étude visait à mesurer l'impact de l'application des IFRS sur la réduction des pratiques de earnings management, à travers l'étude théorique sur un échantillon de sociétés par actions. restreint sur les bourses suivantes: (Bourse de Londres (FTSE100), Bourse de Paris (SBF250), Bourse égyptienne (EGX100) et Amman Stock Exchange pour la période (2015-2017), de sorte que les pratiques de earnings management ont été mesurées par un modèle développé (modèle de Miller), qui repose sur la recherche d'un lien entre l'évolution du fonds de roulement et le flux net provenant des activités d'exploitation.

L'étude a conclu que l'échantillon étudié des sociétés par actions restreintes sur les bourses précédentes exerçait earnings management à des degrés divers, dans un sens négatif en réduisant délibérément ses bénéfices, et dans un sens positif en maximisant délibérément leurs bénéfices. Par conséquent, l'application obligatoire des normes internationales (IFRS) n'a pas eu d'incidence sur la réduction des pratiques de earnings management de l'appui financier dans les sociétés de l'échantillon. Cela indique que earnings management est un phénomène plutôt qu'un cas limité.

Mots-clés: Normes internationales d'information financière (IFRS), earnings management, Traitements comptables alternatifs, Juste valeur.