

الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة
بعنوان:

أثر مرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح
(دراسة ميدانية)

إعداد

حسين محمود عبدالله

إشراف الدكتور

علي محمد يوسف

2010

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

لجنة المناقشة والحكم على رسالة الماجستير في المحاسبة

التي أعدها الطالب حسين عبدالله

بعنوان

أثر مرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح

(دراسة ميدانية)

شكلت لجنة الحكم من السادة الأساتذة:

الدكتور عبد الرحمن مرعي.....

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

الدكتور سمير ريشاني.....

المدرس في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

الدكتور علي يوسف.....

المدرس في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

بسم الله الرحمن الرحيم

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين أولاً وآخراً على عظيم نعمه وتوفيقه في إعداد وإنجاز هذا البحث.

يتقدم الباحث بخالص شكره وامتنانه وتقديره لمنارة العلم والمعرفة، مثال التواصل والتعاون، الدكتور علي يوسف، على قبوله الإشراف على هذا البحث، وعلى ما قدمه من وقته الثمين في سبيل إتمام هذا البحث وإنجازه بصورة نهائية جزاه الله كل خير.

كما يتقدم الباحث بالشكر والتقدير للدكتور عبد الرحمن مرعي الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق، على قبوله التكرم بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

كما يتقدم الباحث بالشكر والتقدير للدكتور سمير ريشاني المدرس في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق، على قبوله التكرم بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

ويتوجه الباحث بخالص الشكر والعرفان بالجميل إلى كل أساتذته في جميع المراحل دراسية الذين كان لهم الفضل في وصوله إلى هذه المرحلة، ويتقدم بالشكر إلى جميع أساتذته في الكلية، كما يخص بالشكر كل من الأستاذ الدكتور عميد كلية الاقتصاد، والأستاذ الدكتور رئيس قسم المحاسبة، على تعاونهم مع الباحث.

والله ولي التوفيق

الإهداء

إلى الرحمة المهداة للعالمين
سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة والتسليم

إلى رمز الصبر والتفاني
صاحب الحكمة والكلمة الطيبة..... أبي

إلى رمز العنان والعطاء
صاحبة القلب الدافئ واليد العنون..... أمي

إلى السند والمساعد
أصدقائي في الطفولة..... إخوتي

إلى إخوتي في الله
من يتمنون لي كل خير.... أصدقائي

إلى قناديل النور والمعرفة
كل من له حق علي..... أساتذتي

إلى كل معجب لي
متمنيا من الباري أن يحقق آمالهم.....

قائمة المحتويات

فهرس البحث:

الإطار العام للبحث.....	1-10
أولا : مقدمة البحث.....	1
ثانيا: مشكلة البحث.....	2
ثالثا: الدراسات السابقة.....	3-7
رابعا: أهمية البحث.....	8
خامسا: أهداف البحث.....	8
سادسا: فروض البحث.....	9
سابعا: منهج البحث.....	9
ثامنا: تقسيمات البحث.....	9-10
1- الفصل الأول: مرونة معايير المحاسبة الدولية.....	11-51
1-1- المبحث الأول: إصدار معايير المحاسبة الدولية وأهميتها.....	13-24
1-1-1- تطور الإطار الفكري للمحاسبة من المبادئ إلى المعايير.....	14-16
1-1-2- إصدار معايير المحاسبة الدولية.....	16-17
1-1-3- دور معايير المحاسبة الدولية وأهميتها.....	18-24
1-1-3-1- الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية.....	18-22
1-1-3-2- أهمية معايير المحاسبة الدولية.....	22-24
2- المبحث الثاني: مفهوم مرونة معايير المحاسبة الدولية وعواملها.....	25-32
2-1- مفهوم مرونة معايير المحاسبة الدولية.....	26-27
2-2- عوامل مرونة معايير المحاسبة الدولية.....	27-32
2-2-1- مبدأ تحقق الإيراد.....	27-28
2-2-2- فرض الاستمرارية.....	28-29
2-2-3- موضوعية القياس.....	29-30
2-2-4- نظرية الوكالة.....	31-32
3- المبحث الثالث: مجالات مرونة معايير المحاسبة الدولية.....	33-51
3-1- أساس الاستحقاق.....	34-35
3-2- التقديرات الحكمية.....	36-37
3-3- التغييرات المحاسبية الاختيارية.....	38-45
3-3-1- الاعتراف بالإيراد.....	38-40
3-3-2- قياس الممتلكات والمصانع والمعدات.....	40-41

41-43.....	1-3-3-3 طرق الاستهلاك
43-44.....	1-3-3-4 تسعير المخزون السلعي
44-45.....	1-3-3-5 تكاليف الاقتراض
45.....	1-3-3-6 المنح الحكومية
46-51.....	1-3-4 إدارة الإفصاح المحاسبي
52-81.....	2- الفصل الثاني: طبيعة إدارة الأرباح واتجاهاتها
53-59.....	2-1- المبحث الأول: طبيعة إدارة الأرباح وماهيتها
54-56.....	2-1-1- مفهوم وتعريف إدارة الأرباح
56-57.....	2-1-2 إدارة الأرباح والتلاعب
58-59.....	2-1-3 مجالات إدارة الأرباح
60-70.....	2-2 المبحث الثاني: دوافع إدارة الأرباح
61-64.....	2-2-1 دوافع ترتبط بسوق الأوراق المالية
61-62.....	2-2-1-1 عروض الأسهم
62-63.....	2-2-1-2 تنبؤات المحللين
63.....	2-2-1-3 خيارات الأسهم
64.....	2-2-1-4 مشاركة الإدارة في الملكية
64-66.....	2-2-2 دوافع ترتبط بالترتيبات التعاقدية
64-65.....	2-2-2-1 عقود التمويل بالدين
65-66.....	2-2-2-2 عقود مكافآت الإدارة
67-69.....	2-2-3 دوافع ترتبط بالترتيبات التنظيمية
67.....	2-2-3-1 حجم المنشأة
67-68.....	2-2-3-2 التنظيم على مستوى الصناعة
68-69.....	2-2-3-3 الضرائب على الدخل
69-70.....	2-2-4 دوافع عدم تماثل المعلومات
71-81.....	2-3 المبحث الثالث: طرق إدارة الأرباح
72-76.....	2-3-1 تمهيد الدخل
72.....	2-3-1-1 تعريف تمهيد الدخل
73-75.....	2-3-1-2 طرق تمهيد الدخل
76.....	2-3-1-3 أداة التمهيد
77-80.....	2-3-2 المحاسبة الإبداعية

77-78.....	2-3-2-1 مفهوم وتعريف المحاسبة الإبداعية.
78-79.....	2-3-2-2 طرق المحاسبة الإبداعية.
79-80.....	2-3-2-3 أسباب المحاسبة الإبداعية.
81.....	2-3-3-3 محاسبة إعادة ترتيب الدفاتر Big-Bath.
82-136	3- الفصل الثالث: الدراسة الميدانية واختبار الفروض
83-88.....	3-1- المبحث الأول: واقع معايير المحاسبة في سورية.
84.....	3-1-1- أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية.
84-88.....	3-1-2- الأنظمة والقوانين التي تطالب بتطبيق المعايير.
88.....	3-1-3- اعتماد المعايير من قبل جمعية المحاسبين القانونيين في سورية.
89-102.....	3-2- المبحث الثاني: عينة الدراسة ووصفها.
90.....	3-2-1- مجتمع وعينة الدراسة.
91-102.....	3-2-2- وصف عينة الدراسة.
103-136.....	3-3- المبحث الثالث: اختبار الفروض وتحليل النتائج.
104.....	3-3-1- إجراءات معالجة الاستبيان.
105-113.....	3-3-2- اختبار الأسئلة العامة.
114-121.....	3-3-3- اختبار الفرض الأول.
122-129.....	3-4- اختبار الفرض الثاني.
130-136.....	3-5- اختبار الفرض الثالث.
137-144.....	4- الفصل الرابع: ملخص ونتائج البحث والتوصيات.
138-140.....	4-1- ملخص البحث.
141-143.....	4-2- نتائج البحث.
144.....	4-3- توصيات البحث.
145-157.....	ملاحق البحث.
146-147.....	الملحق الأول: معايير المحاسبة الدولية.
148-154.....	الملحق الثاني: استمارة الاستبيان.
155-156.....	الملحق الثالث: الشركات المساهمة العامة.
157.....	الملحق الرابع: الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان.
158-165.....	مراجع البحث.
158-161.....	المراجع باللغة العربية.
161-165.....	المراجع باللغة الأجنبية.

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
57	التمييز بين التلاعب وإدارة الأرباح	1
90	الاستبيانات الموزعة والمستردة ونسبة الاسترداد	2
91	توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي	3
92	تقاطع أفراد العينة وفقاً للمؤهل العلمي والتخصص الأكاديمي	4
92	تقاطع عدد أفراد العينة حسب المؤهل العلمي والمعرفة بمرونة معايير المحاسبة	5
93	تقاطع عدد أفراد العينة حسب المؤهل العلمي والمعرفة بإدارة الأرباح	6
94	توزيع عينة البحث وفقاً للتخصص الأكاديمي	7
95	تقاطع أفراد العينة وفقاً للتخصص الأكاديمي والموقع الوظيفي	8
95	تقاطع عدد أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي والمعرفة بمرونة معايير المحاسبة	9
96	تقاطع عدد أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي والمعرفة بإدارة الأرباح	10
97	توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي	11
98	توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي مقارنة بسنوات الخبرة	12
99	توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة	13
100	توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح مرونة معايير المحاسبة	14
101	توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمرونة معايير المحاسبة مقارنة بإدارة الأرباح	15
102	توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح إدارة الأرباح	16
104	تثقيف البنود الإيجابية والسلبية لقائمة الاستقصاء	17
105	التكرارات والنسب المئوية لإجابات الأسئلة العامة	18
106	الأوساط الحسابية والانحرافات وقيمة T لإجابات الأسئلة العامة	19
114	التكرارات والنسب المئوية لإجابات الفرض الأول	20
115	الأوساط الحسابية والانحرافات وقيمة T لإجابات الفرض الأول	21
122	التكرارات والنسب المئوية لإجابات الفرض الثاني	22
123	الأوساط الحسابية والانحرافات وقيمة T لإجابات الفرض الثاني	23
130	التكرارات والنسب المئوية لإجابات الفرض الثالث	24
131	الأوساط الحسابية والانحرافات وقيمة T لإجابات الفرض الثالث	25

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
75	أساليب تمهيد الدخل	1
91	نسب توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي	2
94	نسب توزيع عينة البحث وفقاً للتخصص الأكاديمي	3
97	نسب توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي	4
99	نسب توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة	5
100	نسب توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح مرونة معايير المحاسبة	6
102	نسب توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح إدارة الأرباح	7
107	نسب إجابات أفراد العينة على فاعلية جمعية المحاسبين القانونيين في تطبيق المعايير	8
108	نسب إجابات أفراد العينة على أن تطبيق معايير المحاسبة يؤدي إلى إنتاج قوائم مالية ملائمة	9
109	نسب إجابات أفراد العينة على إتاحة معايير المحاسبة اختيار سياسات محاسبية ملائمة للإدارة	10
110	نسب إجابات أفراد العينة على أن اختيار سياسات ملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة	11
111	نسب إجابات أفراد العينة على أن الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية الملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين	12
112	نسب إجابات أفراد العينة على أن تطبيق معايير المحاسبة يؤدي إلى تقليل الاجتهادات	13
113	نسب إجابات أفراد العينة على أن الالتزام بضوابط الإفصاح سيؤدي إلى إصدار معلومات مفيدة	14
116	نسب إجابات أفراد العينة على استخدام الإدارة لتقديراتها في عقود الإنشاء	15
116	نسب إجابات أفراد العينة على تحديد العمر الإنتاجي للأصل	16
117	نسب إجابات أفراد العينة على تحديد قيمة الخردة للأصل	17
118	نسب إجابات أفراد العينة على استخدام الإدارة تقديرات متفائلة للتكاليف المدفوعة مقدماً مقابل ضمان الأصول	18
118	نسب إجابات أفراد العينة على التساهل عند حصر الديون المشكوك بتحصيلها	19
119	نسب إجابات أفراد العينة على اختيار الإدارة لأسعار المخزون	20
120	نسب إجابات أفراد العينة على استخدام الإدارة حكمها في تقدير الفترة التي تستفيد من وجود الأصول غير الملموسة	21
120	نسب إجابات أفراد العينة على إثبات الإيراد غير المتكرر المتوقع	22
121	نسب إجابات أفراد العينة على الفرض الأول	23
124	نسب إجابات أفراد العينة على تغيير طريقة تقييم المخزون	24
124	نسب إجابات أفراد العينة على رسملة المصاريف الإيرادية	25
125	نسب إجابات أفراد العينة على تغيير طريقة الإستهلاك	26

27	نسب إجابات أفراد العينة على تغيير طريقة احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة	126
28	نسب إجابات أفراد العينة على تسجيل المكاسب الناتجة عن البنود الاستثنائية	126
29	نسب إجابات أفراد العينة على التلاعب بأسعار الصرف	127
30	نسب إجابات أفراد العينة على تغيير طريقة تسجيل تكاليف الاقتراض	128
31	نسب إجابات أفراد العينة على الفرض الثاني	129
32	نسب إجابات أفراد العينة على مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف	132
33	نسب إجابات أفراد العينة على الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة	132
34	نسب إجابات أفراد العينة على تغيير تصنيفات الاستثمارات	133
35	نسب إجابات أفراد العينة على تغيير تصنيف الذمم المدينة	134
36	نسب إجابات أفراد العينة على تغيير تصنيفات الأصول الثابتة	134
37	نسب إجابات أفراد العينة على الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة	135
38	نسب إجابات أفراد العينة على الفرض الثالث	136

الإطار العام للبحث

الإطار العام للبحث

أولاً : المقدمة:

تهدف المحاسبة إلى تقديم معلومات حول المنشأة، تستخدم من قبل المستثمرين والأطراف الأخرى ذات المصلحة (Stakeholders) في اتخاذ القرارات المختلفة ذات الصلة بالمنشأة، ونظراً لأهمية هذه المعلومات ودورها في اتخاذ القرارات المختلفة، فإن على المحاسبة مسؤوليات كبيرة في الإلتزام بتقديم معلومات تتصف بخصائص معينة، بحيث تكون ذات مصداقية في قياس المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، وأن تعد بشكل يمكن الإعتماد عليها بموثوقية من قبل الأطراف المختلفة.

وتعتبر المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية ومرفقاتها بمثابة منتج لعمل محاسبي يرتبط بقواعد وأسس محاسبية نشأت وتطورت خلال فترات زمنية مختلفة، وتأثرت بالعديد من الاعتبارات الإقتصادية والتنظيمية والقانونية التي مرت بها بيئة الأعمال (Business Environment) عبر مراحل تطورها المختلفة.

وفي هذا الإطار يمثل رقم الربح المحاسبي أبرز المنتجات المحاسبية، وأكثر المؤشرات تأثيراً على قرارات المستخدمين المختلفة، حيث يعتمد المستثمرون على مؤشرات الربحية في اتخاذ قراراتهم الإستثمارية، كما أظهرت تحليلات نظرية الوكالة (Agency Theory) أن الربح المحاسبي يعتبر العامل الأهم في إبرام العقود المختلفة التي تتم بين الأطراف ذات المصلحة المختلفة في المنشأة، وفي الإشراف على تنفيذ تلك العقود، إذ تعتمد مكافآت الإدارة (Compensation) بدرجة أساسية على ما تحققه المنشأة من أرباح، كما يتم الإشراف على هذه العقود و تنفيذها بناءً على أرقام الربح المحققة.

وبالتالي فإن على إدارة المنشأة الإلتزام بمعايير محددة، وهذا ما أدى إلى ظهور عدة منظمات محلية تعمل على إصدار معايير محلية خاصة بكل بلد، ولكن نتيجة لتوسع التجارة الخارجية والإستثمارات الدولية، وانتشار الشركات المتعددة الجنسية، اتسعت قاعدة مستخدمي البيانات المحاسبية، لتضم بالإضافة إلى المستخدمين المحليين آخرين على المستوى الدولي، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى توحيد الممارسات على مستوى العالم، وقد جاءت معايير المحاسبة الدولية في إطار الجهود الدولية المشتركة لتوحيد الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي، وعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية /IASB/ على إصدار العديد من المعايير التي تعمل على حل مشاكل التطبيق العملي، إلا أن الخلفية العملية والتاريخية لنشوء وتطور معايير المحاسبة أفضت إلى تعدد طرق الإعتراف والقياس المحاسبي، الأمر الذي جعل السياسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة موضع جدل ونقاش والتي تأخذ بتعدد البدائل المحاسبية.

ثانياً : مشكلة البحث:

تضمنت معايير المحاسبية الدولية مرونة في بدائل الإعراف والقياس المحاسبي، وذلك نظراً للصعوبات التي قد تواجه إصدار قاعدة محددة للتعامل مع كل حالة في الواقع العملي، واختلاف طبيعة المنشآت، إضافة إلى إتاحة الفرصة للإدارة للاختيار من بين البدائل، بما يمكنها من إختيار البديل الذي ينقل المعلومات الملائمة للمستخدمين من خارج المنشأة. ولكن نتيجة مجموعة من العوامل التي تمكن إدارة المنشأة من التدخل في التقرير المالي، مثل موقع الإدارة في المنشأة وطبيعة أساس الإستهقاق المحاسبي، فإن الإدارة من خلال موقعها في المنشأة لديها معلومات خاصة Private Information قد لا تكون متاحة للغير من الأطراف الخارجية، مما يؤدي إلى حدوث عدم تماثل في المعلومات Information Asymmetry، كما أن الإدارة من خلال عملها كوكيل عن المساهمين أو عن أصحاب المصلحة، فإن لها مصالح خاصة من وراء تدخلها في عملية التقرير المالي.

والسؤال الذي يطرح هنا هل تقوم إدارة المنشأة باستخدام المرونة التي تتيحها معايير المحاسبة الدولية، واستخدام الحرية المتاحة لها في الإختيار من بين البدائل، للقيام بممارسات إدارة الأرباح Earnings Management، وذلك عن طريق التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا المرونة في القواعد المحاسبية، كاستخدام معايير مختلفة للإعتراف بعناصر القوائم المالية، وفي الإختيار الإستهسابي لأسس مختلفة للقياس، لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم.

وبناء عليه، تتمثل القضية البحثية (Research Issue) التي يتعرض لها هذا البحث فيما يلي:

1. ما هي جوانب المرونة التي تتيحها معايير المحاسبية الدولية.
2. تحديد المجالات التي تستخدم فيها هذه المرونة من قبل إدارة المنشأة في إطار إدارة الأرباح.

ثالثاً : الدراسات السابقة:

تناولت بعض الدراسات السابقة موضوع إدارة الأرباح مثل دراسة Gioielli and De (2008) التي هدفت إلى دراسة آلية إدارة الأرباح خلال فترة إصدار الأسهم اللاحقة IPOs، و دراسة Hussain (2009) التي هدفت إلى دراسة التأثير الكبير لإدارة الأرباح على الشركات المدرجة في سوق كراتشي للأوراق المالية KSE، في حين تناولت بعضها الآخر قضايا تتعلق بالمعايير المحاسبية، مثل دراسة محرم (1995) التي هدفت إلى دراسة وتقييم فرض تمهيد الدخل Income Smoothing Hypothesis، ودراسة Bohren, et al (2004) التي هدفت إلى اختبار إلى أي مدى تلتزم الشركات النرويجية بمعايير المحاسبة الصادرة عند إعدادها للقوائم المالية الموحدة.

1- دراسة محرم (1995):¹

هدفت إلى دراسة وتقييم فرض تمهيد الدخل Income Smoothing Hypothesis، وذلك في محاولة لتحديد احتمالات وجوده في جمهورية مصر العربية، وتحديد سبل الحد من أي سلوك غير مرغوب فيه في هذا المجال. وتناولت فرض تمهيد الدخل من حيث طبيعته، والإفتراضات التي يقوم عليها، ودوافع الإدارة لتمهيد الدخل، والأساليب التي يمكن استخدامها لتحقيق ذلك، كما تناولت عرض وتحليل النتائج التي تضمنتها الدراسات الميدانية السابقة للتحقق من وجود فرض تمهيد الدخل مع تقييم مدى إمكانية الإعتماد على النتائج التي يتم التوصل إليها، ودراسة احتمالات وجود السلوك الإداري المرتبط بتمهيد الدخل في جمهورية مصر العربية من خلال تطبيق الدراسة على كل من القطاعين العام والخاص. وتوصلت الدراسة إلى أن وجود السلوك الإداري لتمهيد الدخل يتطلب وجود دوافع لدى الإدارة لتمهيد الدخل، بجانب اتخاذ قرارات معينة تحقق هذا الغرض، فالتمهيد الحقيقي يتوقف على وجود الحرية في اتخاذ القرارات التي تؤثر على توقيت حدوث أحداث معينة، كما أن التمهيد المحاسبي يتوقف على حرية اختيار الطرق المحاسبية.

2- دراسة Healy and Wahlen (1999):²

هدفت إلى مراجعة الدراسات البحثية في مجال إدارة الأرباح ومضامينها بالنسبة للقائمين على وضع المعايير المحاسبية. ركزت بشكل أساسي على الأدلة التطبيقية حول أساس الإستحقاق المحاسبي وكيفية استخدامه في إدارة الأرباح، بالإضافة إلى حجم وتواتر ممارسات

¹ محرم، زينبات محمد، "اثر اختيار الطرق المحاسبية على استقرار الدخل دراسة لتقييم فرض تمهيد الدخل المحاسبي"، مجلة التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية، 1995. ص 362-391.

² Healy, P.M., and Wahlen, J.M. 1999. "A Review of The Earnings Management Literature And Its Implications For Standard Setting." *Accounting Horizons*. (Vol.13, No.4), pp365-383.

إدارة الأرباح، ومدى تأثير إدارة الأرباح على تخصيص الموارد، كما ركزت على تحديد بعض المجالات الملزمة للأبحاث المستقبلية حول إدارة الأرباح. وأشارت الدراسة إلى الحرية المتاحة للمديرين في استخدام الأحكام في اختيار طرق التقرير والتقييم أو الإفصاح عن المعلومات بالشكل الذي لا يشير بدقة إلى الوضع الاقتصادي للمنشأة. توصلت الدراسة إلى أن أدبيات إدارة الأرباح قدمت نظرة مبسطة عن الموضوع، وأنها ركزت فيما إذا كانت إدارة الأرباح قد حدثت أم لا، كما دلت النتائج على أن إدارة الأرباح تحدث لأسباب متنوعة متضمنة التأثير بتصورات سوق الأسهم، وزيادة مكافآت الإدارة.

3- دراسة Beneish 2001¹:

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم وجهة نظر عن إدارة الأرباح، فقد قامت بدراسة مفهوم وتعريف إدارة الأرباح، كيفية حدوث إدارة الأرباح، طرق قياس إدارة الأرباح، والتعرف على الدوافع المختلفة للإدارة والمتعلقة بزيادة أو تخفيض الأرباح، حيث تم التعرض إلى الدوافع التنظيمية والدوافع التعاقدية وخيارات الأسهم بالإضافة إلى دوافع سوق الأسهم، كما تم دراسة امتداد تأثير إدارة الأرباح، وقد توصلت الدراسة إلى وجود دوافع ضعيفة لقيام الإدارة بزيادة الأرباح من أجل الدوافع التعاقدية وإصدارات الأسهم، بينما يوجد دافع قوي لقيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح من أجل إخفاء التدهور في الأداء، أو من أجل بيع الأسهم الطارئة بالسعر الأعلى، بينما الدوافع الأخرى كانت محدودة.

4- دراسة Bohren, et al (2004)²:

هدفت إلى اختبار إلى أي مدى تلتزم الشركات النرويجية بمعايير المحاسبة الصادرة عند إعدادها للقوائم المالية الموحدة. لذلك قامت بإجراء مقارنة بين نوعين من الشركات :

- شركات تلتزم بمبادئ المحاسبة الموضوعية.
- شركات لا تلتزم بمبادئ المحاسبة الموضوعية لتقوم بإدارة الأرباح.

وركزت فيما إذا كانت مرونة معايير المحاسبة تؤكد أن الطريقة المحاسبية المختارة تشير بشكل حقيقي عن وضع المنشأة الاقتصادي بالطريقة المقصودة من قبل المنظّمون.

¹ Beneish, M.D. 2001 Earnings Management :A Perspective", *Managerial Finance*, 27: 3-17.

² Bohren o and haug j and michalsen d, compliance with flexible accounting standards, the international journal of accounting , 39,2004, 1-19.

حيث قامت بالإجابة عن الأسئلة بالتحليل التطبيقي، فيما إذا كانت الشركات التي تطبق محاسبة الإستثمارات الموحدة تتأثر بمرونة معايير المحاسبة، من حيث الاختيار بين طريقة التكلفة وطريقة حقوق الملكية.

وتوصلت الدراسة إلى أن 40% من الشركات المنضمة إلى هيئة البورصة والأوراق المالية النرويجية (OSE) والتي تحقق شرط حق التصويت لا تلتزم بمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في النروج من حيث اختيار طريقة التقرير عن الإستثمارات الموحدة، حيث إن الطريقة التي تتبعها في إعداد التقارير المالية تتعارض مع توقعات الإجراءات المحاسبية، ومن ناحية أخرى فإن قوة التصويت، طول فترة الإستثمار، حجم الإستثمار، النمو السابق للإستثمار، ولا الإستراتيجية المتعارضة تؤثر في الاختيار بين طريقة حقوق الملكية وطريقة التكلفة.

5- دراسة (Bagnoli and Watts (2007)¹:

هدفت إلى تحديد فيما إذا كان تحيز التقارير المالية (إدارة الأرباح) يؤثر على تنافسية المنشآت في سوق المنتجات، وكيف يؤثر التنافس بين المنشآت على تحفيز المنشآت لإدارة الأرباح المصرح عنها.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المنشآت المتنافسة تقوم بتعديل تقاريرها المالية لكي تعطي الانطباع أن تكاليف إنتاجها أقل من الحقيقة، وهذا التعديل يقود إلى تكاليف إنتاج إجمالية أقل، وبالتالي سعر أعلى، وربح أعلى في سوق المنتجات. كما توصلت الدراسة إلى أن مقدار إدارة الأرباح يكون أكبر عندما تتنافس المنشآت في سوق منتجات أكبر، بينما يصبح أصغر عندما يستطيعون الحصول على معلومات أكثر عن تكاليف منافسيهم في سوق المنتجات. كما أن المنشآت ذات التكاليف الأقل تلجأ إلى التلاعب وإدارة الأرباح أكثر من منافسيها عندما تكون التكاليف المعلن عنها في التقارير المضللة غير متناظرة. كما يكون إنتاجها أكبر وتحقق أرباح أكثر من الأرباح التي سوف تحققها في بيئة المعلومات الكاملة.

6- دراسة (Gioielli and De Carvalho, (2008)²:

هدفت إلى دراسة آلية إدارة الأرباح خلال فترة إصدار الأسهم اللاحقة IPOs، حيث قامت الدراسة بتحديد أربع فترات: قبل IPOs، خلال IPOs، إقفال IPOs، بعد إقفال IPOs، وتم تقييم إدارة الأرباح خلال كل ربع من هذه الأرباع، وخلال تحديد الانحدار تم

¹ Bagnoli, mark, e. and watts, susan, g. oligopoly, disclosure and earning management, working paper, krannert graduate school of management, purdue university, october 2007. Pp 1-26.

² Gioielli and De Carvalho, (2008), the dynamics of earning management in ipos and the role of venture capital, , working paper,). Pp 1- 41, Available at ssrn: <http://ssrn.com/>

السيطرة على كافة العوامل التي يمكن أن تؤثر على تقييم إدارة الأرباح مثل: الحجم ونمو المبيعات وقوة الرفع. وبالتالي تم تحديد الفترة التي يتم فيها تضخيم الأرباح والفترة التي يتم فيها تخفيض الأرباح.

وقد توصلت النتائج إلى أن إدارة الأرباح تحدث فقط في فترة إصدار الأسهم IPOs، وتم التوصل إلى أن انكماش الأرباح يحدث مباشرة في الفترة التي تلي IPOs.

7- دراسة (2009) Hussain¹:

هدفت إلى دراسة التأثير الكبير لإدارة الأرباح على رأس المال التأسيسي للشركات المدرجة في سوق كراتشي للأوراق المالية KSE. وقد تم دراسة عينة من مائة وخمس وعشرين شركة من الشركات المدرجة في سوق كراتشي، واستخدم نموذج الانحدار المتعدد، واستخدمت عدة متغيرات مستقلة مثل (التسويات المحددة والتغير في الأصول وإجمالي الأصول).

توصلت الدراسة إلى أن التسويات المحددة لم يكن لديها تأثير مهم على المتغير التابع، بينما تأثير إجمالي الأصول كان إيجابياً، والتغير في الأصول كان له تأثير سلبي على رأس المال التأسيسي في الشركات المدرجة في بورصة KSE.

8- دراسة (2009) H. Ahsan And H. James²:

تهدف هذه الدراسة إلى مراجعة أدبيات المحاسبة التي تتعلق بإدارة الأرباح للوصول إلى الأرباح المستهدفة، وقد حددت الدراسة الأرباح المستهدفة في ثلاث نقاط:

- 1- النقطة الأولى: تمهيد الأرباح (تسوية الأرباح)، 2- النقطة الثانية: تحسين الأرباح (تغيرات الأرباح)، 3- النقطة الثالثة: توقعات المحللين. وقد استعملت الدراسة الأدلة الأربعة للمساعدة في تقرير كمية الحكم التي يستخدمها الإدارة عند إعدادها للتقارير المالية، وقد حددت هذه الأدلة بما يلي: 1- حجم وتكرار إدارة الأرباح. 2- التسويات والطرق المحاسبية المستخدمة في إدارة الأرباح. 3- دوافع إدارة الأرباح. 4- تأثير تخصيص الثروة في الإقتصاد.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الإدارة لديها دوافع سوق رأس المال ودوافع التعويضات للوصول إلى الأرباح المستهدفة، كما يمكن تحديد التكرارات ولكن لا يمكن تحديد حجم إدارة

¹ Taher, s h, impact of earning management on capitalstructure of listed companies on karachi stock exchange (kse), working paper, pakistan (january 8, 2009). Available at ssrn: <http://ssrn.com/>

² H. ahsan and H. james, target shooting: review of earning management around earning benchmarchs (february 2009), pp 1-68, Available at ssrn: <http://ssrn.com/>

الأرباح بسبب صعوبة تحديد التسويات غير الاستثنائية، وقد حددت الدراسة الطرق المحاسبية التي تتبعها الإدارة للوصول إلى الأرباح المستهدفة، كما دعمت الدراسة أن المدراء يتلقون المكافآت نتيجة توافق الأرباح المستهدفة مع توقعات المحللين.

9- دراسة (Abderrazak Dhaoui 2010)¹:

هدفت إلى تحديد تأثير اللامركزية في قرار استثمارات البحوث والتطوير في الشركات القابضة على الأداء وإدارة الأرباح. وقد تمت الدراسة من خلال اختبار عينة من الشركات المتعددة الجنسيات خلال الفترة من 2001 إلى 2006. وقد توصلت الدراسة إلى أن المدراء يجعلون قرارات الإستثمار في البحث والتطوير لا مركزية لتحقيق هدفين: الأول: تحسين أداء المنشأة. الثاني: لخدمة مصالحهم الخاصة.

كما قامت الدراسة باستخدام متغيرات تشير إلى قدرة المنشأة المالية على الإستثمار مثل التدفقات النقدية الداخلية ورأسمال السوق الداخلية. وتوصلت إلى أن المدراء يقومون بتحريك الأموال الفائضة إلى الإستثمار في الشركات التابعة التي تحوي أصول معنوية أعلى وبالتالي تزيد حريتهم في الإختيار من أجل إدارة الأرباح.

من خلال استعراض الدراسات السابقة يمكن للباحث تسجيل الملاحظات التالية:

- 1- ركزت الدراسات السابقة التي تهتم بإدارة الأرباح على طبيعة ومجالات إدارة الأرباح ومدى تأثيرها على إصدار معايير المحاسبة دون التعرض لأثر المرونة على هذه الممارسات.
- 2- قامت الدراسات السابقة التي تهتم بدراسة مرونة معايير المحاسبة على مجال محدد من مجالات المرونة وذلك بدراسة المرونة المتاحة في أحد معايير المحاسبة وبيان أثره على إدارة الأرباح.
- 3- تمت الدراسات السابقة في بيئات عمل مختلفة كاليئة المصرية والسعودية والأردنية، ولم يتم التعرض لبيئة الأعمال في سورية.

¹ Dhaoui a, what does matter in R&D decentralization: financial performance woory or intensive earning management, 2010,pp 1-15, Available at ssrn: <http://ssrn.com/>

رابعاً : أهمية البحث:

لهذا البحث أهمية على الصعيدين الأكاديمي والعملي، فمن ناحية أولى: تشكل دراسات إدارة الأرباح Earnings Management وطبيعة الاختيار المحاسبي Accounting Choice أحد أبرز مجالات البحث المحاسبي المعاصر، فتعمل هذه الدراسات ومن ضمنها الدراسة الحالية للكشف عن جوانب القصور في ممارسات الاختيار الاستثنائي للسياسات المحاسبية من قبل الإدارة، بما يمكن الإدارة من تحقيق غايات وأهداف غير تلك الأهداف المفترض أن تعمل على تحقيقها، كما أن لعملية البحث هذه أهمية في توفير مؤشرات ونتائج للقائمين على وضع المعايير المحاسبية الدولية وتنظيم الممارسة المحاسبية، تمكنهم من تقييد سلوك الإدارة عند ممارستها للاختيار الاستثنائي.

ومن ناحية ثانية لهذا البحث أهمية على الصعيد العملي في سورية، في إطار الإهتمام الحالي بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية الذي أصبح إلزامياً على كل شركة ترغب في التسجيل في سوق دمشق للأوراق المالية، وتطوير النظام المحاسبي الموحد لشركات القطاع العام بما يتماشى مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية تدريجياً، ولذلك فإن لهذا البحث أهمية بتعرضه لطبيعة المرونة التي تتيحها المعايير المحاسبية، ومدى إمكانية الإدارة في تحقيق غايات خاصة من تلك المرونة، من خلال القيام بدراسة ميدانية على بيئة الأعمال في سورية.

خامساً : أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بصفة أساسية إلى دراسة أثر المرونة التي تتيحها معايير المحاسبة الدولية على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية وتطبيق أساس الإستحقاق، ويرتبط بهذا الهدف العام الأهداف الفرعية التالية:

1. دراسة طبيعة ومجالات المرونة التي تتاح من خلال معايير المحاسبة الدولية.
2. تحديد مجالات استخدام الإدارة لمرونة معايير المحاسبة الدولية في تحقيق غايات نفعية.
3. تحديد أثر الاختيار النفعي للسياسات المحاسبية على الأطراف ذات المصلحة بالمنشأة.
4. تقديم نتائج تمكن من تحديد وتقييم مجالات الاختيار الاستثنائي للإدارة في تطبيقها لأساس الإستحقاق في بيئة الأعمال في سورية.

سادساً : فروض البحث:

- الفرض الأول: تستخدم الإدارة التقديرات الحكمية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.
- الفرض الثاني: تستخدم الإدارة تعدد السياسات المحاسبية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.
- الفرض الثالث: تستخدم الإدارة الحرية المتاحة في الإفصاح لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.

سابعاً : منهج البحث:

- في إطار طبيعة مشكلة البحث واختباراً لفروضه المحددة. فإن البحث يتبع بشكل رئيسي الإستدلال الإستقرائي، وذلك من خلال إتباع الخطوات التالية:
1. تجميع البيانات من المصادر المختلفة والإطلاع على الدراسات السابقة، وذلك بهدف تكوين الإطار النظري للبحث.
 2. تحديد فروض البحث التي تتمحور حول تقديم إجابات لمشكلة البحث المتمثلة بأثر المرونة المتاحة من خلال معايير المحاسبية الدولية في إدارة الأرباح.
 3. تجميع البيانات الأولية والثانوية التي تمكن من اختبار الفروض المحددة، حيث اعتمد البحث قائمة الإستقصاء كأداة لتجميع البيانات من المجتمع المبحوث، من ثم تحديد المتغيرات المستقلة والتابعة وقياسها.
 4. إختبار فروض البحث، وذلك من خلال تحديد المؤشرات التي يمكن استنتاجها من الإحصاءات الوصفية للمتغيرات المستقلة والتابعة، بما يمكن من تحديد الأساليب الإحصائية الملائمة لاختيار الفروض، من ثم اختبار الفروض باستخدام برنامج SPSS.
 5. الوصول إلى نتائج البحث، بما يمكن ذلك من تعميم هذه النتائج على مفردات مجتمع البحث.

تاسعاً : تقسيمات البحث:

في إطار طبيعة البحث ومنهجه واختباراً لفروضه، فقد تم تقسيم البحث إلى الفصول التالية:

الفصل الأول: مرونة معايير المحاسبة الدولية:

يدرس تطور الإطار الفكري للمحاسبة من المبادئ حتى إصدار معايير المحاسبة الدولية، وأهمية معايير المحاسبة الدولية والحاجة لهذه المعايير بالنسبة للأطراف المختلفة، كما

يدرس مفهوم مرونة معايير المحاسبة الدولية، والعوامل التي تستدعي مرونة المعايير، ومجالات مرونة معايير المحاسبة الدولية.

الفصل الثاني: طبيعة إدارة الأرباح واتجاهاتها:

يدرس هذا الفصل طبيعة وماهية إدارة الأرباح في الفكر المحاسبي المعاصر، والدوافع التي تدفع الإدارة إلى ممارسة أنشطة إدارة الأرباح، والطرق التي تتبعها الإدارة عند ممارستها لأنشطة إدارة الأرباح.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية:

يدرس واقع بيئة الأعمال في سورية من خلال دراسة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية، كما يعرض مجتمع البحث، وطريقة البحث، واختبار الفروض من خلال معالجة الإستبيان إحصائياً وصولاً لتحديد نتائج الإختبار وتحليل النتائج.

الفصل الرابع: ملخص البحث والنتائج:

يعرض هذا الفصل ملخص البحث، وأهم النتائج التي تم التوصل إليها من الدراسة النظرية والعملية وصولاً لوضع التوصيات التي يراها الباحث مناسبة.

الفصل الأول:

مرونة معايير المحاسبة الدولية

الفصل الأول:

مرونة معايير المحاسبة الدولية

تهتم الكثير من دول العالم بتنظيم السياسة المحاسبية من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية، ويتزايد هذا الإهتمام على المستوى الدولي من منطلق أن تنظيم السياسة المحاسبية يؤدي إلى تنظيم الممارسات المحاسبية بحيث تقدم معلومات عالية الجودة، شفافة، وقابلة للمقارنة، إلا أن معايير المحاسبة الدولية تضمنت مرونة في بدائل الاعتراف والقياس المحاسبي.

يناقش هذا الفصل إصدار معايير المحاسبة الدولية، وأهمية معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للأطراف المختلفة، والعوامل التي تستدعي مرونة المعايير، ومجالات مرونة معايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال ما يلي:

- 1-1- المبحث الأول: إصدار معايير المحاسبة الدولية وأهميتها.
- 1-2- المبحث الثاني: مفهوم مرونة معايير المحاسبة الدولية وعواملها.
- 1-3- المبحث الثالث: مجالات مرونة معايير المحاسبة الدولية.

مقدمة:

تزايد الاهتمام الدولي بتنظيم السياسة المحاسبية من خلال إصدار معايير محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن العشرين، حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة وكانت كل هيئة مهنية في كل دولة من الدول المتقدمة تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية، ولكن نتيجة التطور الكبير في كافة المجالات الاقتصادية، بالإضافة إلى الأزمات الحادة في أسواق المال العالمية نشأ طلباً متزايداً بين الأكاديميين والهيئات المهنية والمنظمات الحكومية الإقليمية والدولية، على ضرورة توفير إطار محاسبي دولي، يشمل مجموعة من المعايير المحاسبية المتسقة والمتوافقة مع بعضها البعض والمقبولة قبولاً عاماً في كل البلدان واعتمادها كأسلوب محاسبي مفضل عند إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام ونتيجة لهذه الجهود تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC والتي تهتم بصياغة ونشر معايير المحاسبة الدولية IAS لكي تراعى عند إعداد وعرض القوائم المالية المنشورة، وفي مجال إصدار معايير المحاسبة الدولية، عادة ما يواجه مجلس معايير المحاسبة الدولية عدة بدائل تتركز من ناحية على إستراتيجية التنظيم، والتي تتراوح عادة بين التوحيد الجزئي والتوحيد شبه الكامل لمقومات المحاسبة المالية، وتتناول من ناحية ثانية أسلوب التنفيذ من حيث تحديد الجهة التي ستهتم بتنظيم السياسة المحاسبية ومسؤولياتها وتنظيمها، وتحديد أولوية ونوعية المعايير التي سيتم إصدارها، وأخيراً تحديد الأسلوب الذي سيتبع في إصدار المعايير من حيث توصيف إجراءات الإصدار وتفاصيل كل معيار من حيث المكونات ونطاق التطبيق والسريان¹.

¹ توفيق، محمد شريف، تقييم استخدام المنهج الايجابي في تفسير بواغث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية وعلاقتها بمعايير المحاسبة والقواعد التنفيذية لحكومة الشركات المصرية، 2007، ص1. <http://mstawfik.bizhosting.com>

المبحث الأول:

إصدار معايير المحاسبة الدولية وأهميتها

بوجود معايير المحاسبة تصبح المحاسبة كغيرها من المجالات الأخرى لها قواعد ومبادئ متعارف عليها دولياً وتحكم أخلاقياتها، ويمكن العودة إليها كمرجع، والوقوف عليها عند الحاجة، ووجوب استخدامها في الممارسة والتقيّد بها. يهتم هذا المبحث بدراسة التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية، ونشأة وتأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى إظهار دور وأهمية معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق والإتساق في الممارسات المحاسبية، وحاجة الأطراف المختلفة لها. وذلك من خلال ما يلي:

1-1-1- تطور الإطار الفكري للمحاسبة من المبادئ إلى المعايير.

2-1-1- إصدار معايير المحاسبة الدولية.

3-1-1- دور معايير المحاسبة الدولية وأهميتها.

1-3-1- الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية.

2-3-1- أهمية معايير المحاسبة الدولية.

1-1-1- تطور الإطار الفكري للمحاسبة من المبادئ إلى المعايير:

يشير التطور التاريخي للفكر المحاسبي إلى أن الممارسات المحاسبية تطورت استجابةً للظروف الإقتصادية المتغيرة، ولم يكن هناك محاولة لوضع نظرية للمحاسبة قبل القرن العشرين، حيث أن الوضع الإقتصادي والإجتماعي وانتشار شركات الأشخاص أدى إلى تراكم خبرات محاسبية أدت تدريجياً إلى أعراف Customs وتقاليده Conventions أصبحت مقبولة بين المحاسبين، وقد أطلق على هذا المدخل في تكوين المبادئ المحاسبية بالمدخل العلمي البرجماتي Approach Pragmatic الذي أدى إلى ظهور عدد من القواعد والتقاليد، والتي كانت تعد نقطة البداية في الهيكل العام للنظرية وهي¹:

1- فرض الشخصية المعنوية، 2- فرض وحدة القياس النقدي، 3- فرض استمرار المنشأة، 4- فرض التوازن المحاسبي، 5- فرض الدورية.

بعد ذلك بدأ الكتاب أفراداً وهيئات رسمية جهوداً تهدف إلى تفسير أهداف المحاسبة، وقد كان معظم المداخل المبدئية وصفاً للممارسات المحاسبية القائمة أكثر من كونها معيارياً، وقد حاولت الجهود اللاحقة تطوير وبناء نظرية معيارية للمحاسبة.

وقد ظهرت أولى المحاولات لتطوير نظرية المحاسبية في بداية القرن العشرين، فقد كان Paton من بين الأوائل الذين عبروا عن وجهة النظر الداعية إلى ضرورة إظهار جميع التغيرات في قيمة الأصول والإلتزامات في القوائم المالية، وإن مثل هذه العوائد للمستثمرين (سواء في شكل فوائد أو توزيعات) تشكل توزيعات للدخل، وبالتالي تبنى Paton مفهوم الوحدة بدلاً من مفهوم نظرية المالك الفرد، وقد كانت المساهمة الإضافية لهذا العمل، هي تحديد ما اعتقده Paton أنه الفروض الأساسية التي تعتمد عليها العملية المحاسبية، باعتبارها الخطوة الأولى في تطوير إطار العمل المفاهيمي للمحاسبة، كما اقترح Canning إطاراً عملياً لتقييم الأصول وقياسها، بناءً على التوقعات المستقبلية، بالإضافة إلى نموذج لمقابلة الإيرادات والمصروفات، وقد كان ينظر إلى قائمة المركز المالي باعتبارها القائمة الأساسية، كما كان مفهوم المحافظة على رأس المال قد بدأ يظهر آنذاك، كما ساهم Scott في تطوير نظرية المحاسبة من خلال الإعراف بالحاجة إلى النظرية المعيارية للمحاسبة، وقد تطورت وجهة النظر هذه، والواردة في العديد من الإصدارات إلى بيان لإطار عمله المفاهيمي الوارد في كتاب "أساس مبادئ المحاسبة"²، وتشير الإنتقادات الموجهة إلى الممارسات المحاسبية خلال العشرينيات من القرن العشرين، إلى أن المحاسبين تخلو عن دور الوكالة، وركزوا

¹ لطفي، أمين السيد أحمد، نظرية المحاسبة: منظور التوافق الدولي، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006، ص 298.
² ريتشارد شرويد، مارتل كلارك، جاك كاثي، نظرية المحاسبة، تعريب، خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006، ص 61.

كثيراً على احتياجات الإدارة، وسمحوا بقدر أكبر من المرونة في التقرير المالي، وخلال هذه الفترة كان ينظر إلى القوائم المالية باعتبارها من صنع الإدارة، ولم يكن بمقدور المحاسبين مطالبة مشروعات الأعمال باستخدام مبادئ محاسبية لا ترغب في استخدامها¹. خلال هذه المرحلة أصاب النظام الرأسمالي العالمي أزمة كساد عامة، سميت بالأزمة الاقتصادية الكبرى، وقد أدت تلك الأزمة إلى إفلاس الكثير من المنشآت، ونتيجة لذلك تعالت النداءات مطالبة الدولة بالتدخل لتنظيم المبادئ المحاسبية وحماية المجتمع والمستثمرين، وإزاء التهديدات السابقة عقب الأزمة الاقتصادية الكبرى بدأ يظهر دور المجمع والتنظيمات المحاسبية، فقد أسهم مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز The Institute of Chartered Accountants in England and Wales بإصدار عدة نشرات محاسبية تناولت الكثير من تلك المشكلات التي تواجه المحاسب، وكان من أهم هذه النشرات تلك التي تناولت المبادئ المحاسبية². كما كان للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) دور مهم في توحيد الممارسة المتبعة عن طريق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، حيث أولى المعهد ولجانه إهتماماً خاصاً بحسابات المنشآت باعتبارها أداة للتعرف على نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي والرقابة عليها، وفي عام 1936/ اعتمد المجمع مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً "GAAP" بهدف توحيد الممارسات العملية وجعلها تتلاءم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية المتغيرة³، كما قامت جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association (AAA) بتشكيل لجنة بهدف تطوير وبناء إطار متكامل للنظرية، ولقد قدمت اللجنة تقريرها عام 1966/ بإسم بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة⁴ ASOBAT والذي تضمن أهداف المحاسبة ومعايير المعلومات المحاسبية وإرشادات لعملية توصيل المعلومات. "ولكن فشل محاولات الجمعيات والتنظيمات خلال الفترة من 1933 حتى 1973 لصياغة نظرية محاسبية واستبعاد الممارسات المهنية غير المرغوب فيها والسائدة في الحياة العملية والحد من إساءة استخدام وتطبيق تلك الممارسات وبدائل القياس المحاسبي المتعددة والمتناقضة أحياناً"⁵، دفع المنظمات والهيئات المهنية المحاسبية إلى المضي قدماً إلى تطوير معايير المحاسبة والمراجعة الدولية حيث تم تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC) كهيئة مستقلة لوضع

¹ ريتشارد شرويد، مارتل كلارك، جاك كاتي، مرجع سابق، ص 29.

² القاضي حسين، حمدان مأمون، نظرية المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2003-2004، ص 32.

³ لطفي، أمين السيد احمد، مرجع سابق، ص 305.

⁴ شرف الدين، حسن، دور الهيئات المهنية في اعتماد المعايير والرقابة على حسن تطبيقها في لبنان، ورشة عمل، 2004، ص 291.

⁵ لطفي، أمين السيد احمد، مرجع سابق، ص 31.

معايير المحاسبة الدولية في عام 1973/ وذلك بهدف تحقيق توحيد الممارسات المحاسبية التي تتبعها منشآت الأعمال وغيرها من التنظيمات لأغراض التقرير المالي حول العالم.

1-1-2 - إصدار معايير المحاسبة الدولية:

ترجع جذور فكرة تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة الذي عقد في سانت لويس عام 1904¹، كما تشكلت النواة الحقيقية لها في عام 1966 عندما تكونت "المجموعة الدولية للمحاسبة" من ثلاثة دول هي انكلترا وأمريكا وأستراليا²، ثم تبلورت الفكرة النهائية لها "في المؤتمر العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر 1972/ في سدني بأستراليا، فقد اقترح لورد بنسون إنشاء هيئة دولية للمحاسبة تكون مسؤولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية"³.

وفي حزيران عام 1973/ تكونت لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC) بهدف تحقيق التوحيد في الممارسات المحاسبية المستخدمة في عملية التقرير المالي بين الدول، نتيجة إتفاق الهيئات المحاسبية في تسع دول هي أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية. "ويتكون أعضائها من الهيئات المحاسبية التي تتمتع بعضوية الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation Accountants، وأصبح عدد أعضاء تلك اللجنة في تشرين الأول 1999/ 143/ هيئة مهنية يمثلون 104/ دولة"⁴، ومعظم هذه المنظمات هي جمعيات مهنية للمحاسبين العاملين المرخص لهم، بالإضافة إلى وجود عدد كبير من المنظمات والدول التي تتعامل مع مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية وتطبق المعايير الصادرة عنها بالرغم من عدم عضويتها.

واتخذت اللجنة من مدينة لندن مقراً لها، وحددت أهداف اللجنة كما جاء في دستورها كالاتي⁵:

1. تطوير مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية العالمية العالية الجودة والقابلة للفهم والإنفاذ عالمياً، والتي تتطلب وجود معلومات ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس

¹ قايد، متولي احمد السيد، نحو إطار فكري للتوافق المحاسبي الدولي، دراسة تحليلية انتقادية لدور لجنة معايير المحاسبة الدولية. مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة- جامعة القاهرة- بني سويف- السنة العاشرة- العدد الثالث- ديسمبر 2000، ص32.

² International Accounting Standards Committee, IASC News: Board Restructured to widen representation, " IASC Insight (June 1995):4.

³ حماد، طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص20.

⁴ الجبر، نبيه عبد الرحمن، المداخل المحلية والدولية لإصدار المعايير المحاسبية في السعودية، المجلة العلمية لتجارة الأزهر، العدد 25، يناير، 2000، ص 104.

⁵ مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية، مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، تعريب جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، شارع مكة كلية طلال أبو غزالة، الجامعة الأردنية الألمانية، 2009، ص68.

المال العالمية والمستخدمين الآخرين في صنع القرارات الإقتصادية، وذلك من أجل المصلحة العامة.

2. تعزيز الإستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير.
3. تحقيق الأهداف المرتبطة مع البندين (1) و(2) ، مراعاة الإحتياجات الخاصة، حسب الإقتضاء للمنشآت صغيرة الحجم والإقتصاديات الناشئة.
4. العمل بفعالية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية، من أجل تحويل المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقرير المالي إلى حلول ذات جودة عالية.

ونتيجة للتأييد الملحوظ أصبحت لجنة معايير المحاسبة الدولية بمثابة القوة المحركة لوضع معايير المحاسبة الدولية¹. [ملحق رقم 1]

وقد تم إصدار أول معيار محاسبي دولي في عام 1975/ وتتالت الإصدارات والتعديلات. "وفي تشرين الثاني عام 1982/ وبإجماع أعضاء مجلسي لجنة معايير المحاسبة الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين تم الإتفاق على أن تكون لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) International Accounting Standards Committee هي صاحبة الأهلية الوحيدة في إصدار معايير المحاسبة الدولية، وأصبح عدد المعايير الصادرة عنها 41 معياراً².

"وفي سنة 2001 تم استبدال لجنة معايير المحاسبة الدولية بمجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB) ، وقد صوت المجلس فوراً للإبقاء على جميع مواقف وإصدارات اللجنة ما لم يستبدل بإصدارات جديدة ، وبالتالي أصبحت جميع إصدارات اللجنة هي إصدارات للمجلس³. كما قام المجلس بإصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وسيستمر المجلس في السنوات القادمة في بذل الجهود لتحقيق المقاربة مع معايير المحاسبة المستخدمة في الإقتصاديات العالمية، والمساعدة في ضمان تطبيق متسق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

¹ انظر الملحق رقم 1.

² صبح، داود يوسف، أهمية المعايير المحاسبية الدولية ومعوقات تطبيقها، ورشة عمل، 2004، ص120.

³ ريتشارد شرويد، مارتن كلارك، جاك كاثي، مرجع سابق، ص 116.

1-1-3- دور معايير المحاسبة الدولية وأهميتها:

تتبع أهمية معايير المحاسبة الدولية من كونها تحدد الممارسات الواجبة التطبيق وطبيعة وخصائص المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، "حيث أن الخصائص النوعية هي التي تجعل المعلومات مفيدة للقائات المستخدمة لها"¹، "كما أنها تشكل المصادقية الإعتبارية للقوائم المالية والمتعارف على أنها المفتاح النهائي إلى النجاح في دنيا الأعمال والأساس الذي يبني عليه المستثمرين وأصحاب المصالح المختلفة ثقتهم في النجاح المستقبلي"²، ومن ثم فإن هذه المعايير تعد بمثابة معايير الجودة الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية. بالتالي فإن إصدار معايير المحاسبة الدولية انطلاقاً من إطار فكري محاسبي دولي يخرج من نطاق الإقليمية إلى نطاق العولمة بهدف تحقيق التوافق والإتساق في الممارسات المحاسبية بين الدول، وبحيث تكون تلك المعايير مقبولة قبولاً عاماً من قبل معدي القوائم المالية ومستخدميها والهيئات المسؤولة عن تنظيم وإصدار المعايير على المستوى الدولي، سوف ينعكس مباشرة على شكل ومضمون القياس والإفصاح المحاسبي وبالتالي زيادة المصادقية للقوائم المالية³.

1-1-3- الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية:

إن تزايد الإهتمام بمعايير المحاسبة الدولية لم ينشأ من فراغ وإنما نشأ في الحقيقة استجابةً إلى مجموعة من الظروف والعوامل الدولية والإقليمية والتي أدت إلى زيادة الإهتمام بالمعلومات المحاسبية والتي كان من أبرزها:

أولاً : الشركات المتعددة الجنسيات:

أوجدت ممارسات الأعمال بعد الحرب العالمية الثانية طلباً متزايداً على تحقيق التوافق في الممارسات المحاسبية في مجالي المحاسبة والمراجعة، والحقيقة أن هذه التغيرات في ممارسات الأعمال قد ارتبطت بنشأة وانتشار الشركات متعددة الجنسيات Multinational Companies، والتي تعرف بأسواق رأس المال الدولية International Capital Markets⁴، وهي الشركات التي تتولى تنفيذ الإستثمارات في دول العالم المختلفة، كما أنها ذات علاقة وثيقة بالإقتصاد الدولي نظراً لما تمتلكه من ارتباطات واسعة بالسياسات التجارية،

¹ Agrawal, S.P., P.H. Jensen, A.L. Meadar, "An International Comparison of Conceputal Frameworks of Accounting" The International Journal of Accounting Education and Research, 1989,p244.

² South African Institute of Chartered Accounts, Ac Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, (Johannesburg: SAICA, November, 1990). par24.

³ قايد، متولي احمد السيد، مرجع سبق ذكره، ص:3.

⁴ علي، عبد الوهاب نصر، القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة العربية والدولية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية-2007، ص27.

وأنظمة الصرف الأجنبي، وموازن مدفوعات الدول المختلفة والتمويل الدولي، ونتيجة لسيطرة هذه المنشآت على عدد من الصناعات الأكثر تطوراً حول العالم¹. أصبح لا بد من اتجاه الدول نحو الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية ووضعها موضع التطبيق، بهدف إعداد قوائم مالية ذات مصداقية وقابلة للمقارنة الدولية.

ثانياً : عولمة الأسواق المالية:

إن التطورات المتسارعة في الإقتصاد العالمي وبروز التكتلات الإقتصادية العملاقة وعولمة أسواق المال العالمية في العقدين الأخيرين من القرن الماضي أحدث ثورة مالية هائلة Financial Revolution في عالم الأعمال، حيث أصبح حجم هذه الأسواق وتأثيرها وما بها من علاقات وقوى فاعلة وأدوات مالية جديدة مختلفة تماماً عما كانت عليه في القرن الماضي، وهذا ما دفع البعض إلى القول أن العالم من خلال ترابط أسواقه المالية وتأثيرها ببعضها البعض أصبح سوق نقدي واحد²، مما دعا المنظمة العالمية للأسواق المالية عام 1999/ إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية، وهذا ما ساعد في تدعيم الثقة في البيانات المالية المقدمة لأسواق المال، وبالتالي ضخ أموال جديدة للإستثمار³.

ثالثاً : تحقيق التوافق الدولي:

من الطبيعي أن يكون هناك إختلاف بين الدول في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وإعداد التقارير المالية، ولكن الهدف هو تقليل وضبط هذه الإختلافات، بهدف إجراء المقارنة السليمة بين الشركات المتعددة الجنسيات، وبالتالي فإن هذا الإختلاف من شأنه أن يشجع الكثير من الدول على تطبيق معايير المحاسبة الدولية خاصة بعد ظاهرتي تدويل وعولمة النشاط الإقتصادي للدول وممارسات المنشآت بها⁴.

رابعاً : إهتمام المنظمات الإقتصادية بمعايير المحاسبة الدولية:

بدأت العديد من المنظمات الإقتصادية تبدي إهتماماً كبيراً بمعايير المحاسبة الدولية وخاصة بعد انتشار الشركات المتعددة الجنسيات وعولمة الأسواق المالية، ومن أهم هذه المنظمات: المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية IOSCO، الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، منظمة التجارة العالمية، البنك الدولي، صندوق النقد الدولي، هيئة سوق الأوراق

¹ قائد، متولي احمد السيد، مرجع سابق، ص11.

² المرجع السابق، ص7.

³ حمو، عبد المجيد، أهمية ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ورشة عمل، 2004، ص:114.

⁴ علي، عبد الوهاب نصر، مرجع سابق: ص28

المالية، وتعمل هذه المنظمات على حث التنظيمات الإقتصادية وأسواق المال على تبني معايير المحاسبة الدولية.

خامساً: التقدم التكنولوجي الهائل في مجال الإتصالات والمعلومات:

"إن التقدم التكنولوجي الهائل في مجال الإتصالات والمعلومات جعلت من المعرفة مورداً رابعاً للثروة، إذ أنها لم تؤد فقط إلى تغيير الطريقة التي تعمل بها منظمات الأعمال، وإنما أدت أيضاً إلى تغيير أنواع الأعمال التي تقوم بها تلك المنظمات، مما ترتب عليه خلق إقتصاد جديد يعرف بالإقتصاد المعرفي"¹. فمن خلال أجهزة الحاسب والفضائيات وشبكة الإنترنت، لعب هذا التقدم دوراً هاماً في اندماج وتكامل الأسواق المالية، حيث أمكن التعرف على حركة الأسعار في معظم الأسواق المالية العالمية والمقارنة بينها واتخاذ القرارات المناسبة لعمليات البيع والشراء أو الاحتفاظ بالإستثمارات، كما تم إنجاز المعاملات في فترة زمنية وجيزة للغاية².

سادساً: الإهتمام الدولي بحوكمة الشركات:

إن الإهتمام بتفعيل حوكمة الشركات يمثل اتجاهاً دولياً، وبما أن الشفافية والمصادقية Transparency and Reliability يعتبران من أهم آليات حوكمة الشركات، ونظراً لأن معايير المحاسبة الجيدة تؤثر إيجابياً على الإفصاح والشفافية، فلا بد أن يكون الإتجاه العالمي نحو معايير المحاسبة الدولية وذلك بهدف تحقيق حوكمة فعالة³.

سابعاً: الإتجاه العالمي المتزايد نحو الخصخصة:

لعبت عمليات الخصخصة التي تمت على نطاق واسع في النصف الأول من التسعينيات، والتحول الإقتصادي الكبير من دول المنظومة الإشتراكية سابقاً إلى إقتصاد السوق، والحاجة الماسة والسريعة للتفاعل والتعاون مع دول منظومة الإقتصاد الحر، دوراً هاماً في تعزيز العولمة المالية والتي من أبرز سماتها المعلومات الملائمة والقابلة للمقارنة.

ثامناً: المشاكل المحاسبية المعاصرة:

"شهدت الكثير من الدول في السنوات الأخيرة مشاكل محاسبية معاصرة ذات طبيعة خاصة مثل: التسويات المحاسبية عن التضخم، المحاسبة عن تأجيل الضرائب على دخل

¹ قايد، متولي احمد السيد، مرجع سابق، ص 10.

² هانس، بيتر هارتن وهارالد شومان، فتح العولمة، الاعتداء على الديمقراطية والرفاهية، ترجمة عدنان عباس علي، سلسلة عالم المعرفة رقم (228)، المجلس الأعلى للثقافة والفنون والأدب، الكويت، أكتوبر، 1998، ص 167.

³ علي، عبد الوهاب نصر، مرجع سابق: ص 29.

الشركات، ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية للشركات، أثر تكنولوجيا المعلومات على المحاسبة، القيمة العادلة، المشتقات، ومشاكل أخرى سببت أضراراً لبعض المنشآت والدول، مما حفز واضعي المعايير المحاسبية على الاتجاه نحو معايير المحاسبة الدولية¹.

هذا التطور السريع في الإقتصاد العالمي، وما ترتب عليه من عمليات تصفية واندماج فيما بين الشركات المساهمة الكبيرة، بالإضافة إلى بروز هيئات اقتصادية واجتماعية ومعاهدات وتجمعات تجارية واقتصادية دولية، كل ذلك أدى إلى زيادة أهمية وضرة المعلومات المحاسبية وخاصة في الدول التي توجد فيها أسواق مالية أو فروع للشركات المتعددة الجنسيات، وذلك حتى يمكن إجراء المقارنات بين القوائم المالية وتقييم أداء المنشآت التي تقع في دول مختلفة، الأمر الذي يسهل عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية على المستوى الدولي، حيث تؤدي هذه الاختلافات في المعايير والإجراءات المحاسبية بين دول العالم إلى صعوبة إجراء المقارنات بين الشركات العاملة في تلك الدول، كما تؤدي أيضاً إلى صعوبة اتخاذ القرارات الاقتصادية².

إذ أن غياب معايير المحاسبة يؤثر بشكل سلبي مباشر على الإقتصاد الوطني ككل، ويمكن هذا في جوانب متعددة³:

أولاً: صعوبة عملية اتخاذ القرارات:

لا شك أن عدم وجود معايير محاسبية يؤدي إلى اختلاف الأسس التي يتم بناءً عليها معالجة العمليات والأحداث المالية للمنشآت المختلفة، مما يؤدي إلى صعوبة مقارنة القوائم المالية لهذه المنشآت، وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة لاختيار المناسب منها. "وكما هو معروف فإن المقارنة بين البدائل تعتبر الأساس لاتخاذ القرارات، فعلى سبيل المثال تجد الأجهزة الحكومية التي تعتمد على أو تستفيد من القوائم المالية صعوبة في مقارنة المركز المالي للمنشآت المختلفة ونتائج أعمالها بسبب عدم معالجة العمليات والأحداث والظروف المماثلة وفقاً لمعايير محاسبية مماثلة مما يؤدي إلى صعوبة في اتخاذ القرارات المناسبة"⁴.

ثانياً: الخطأ في عملية اتخاذ القرارات:

يؤدي غياب معايير المحاسبة إلى استخدام سياسات وإجراءات محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والأحداث المالية للمنشأة، وإيصال نتائجها إلى المستخدمين، وبالتالي فإن

¹ المرجع السابق، ص: 28.

² أبو الهنا، سيد فتحي عويس، المعايير المحاسبية الدولية بين النظرية والتطبيق على المستويين الدولي والإقليمي، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، كلية تجارة بني سويف، العدد الأول، السنة الخامسة، 1995، ص 60.

³ الجبر، نبيه عبدا لرحمن: مرجع سابق، ص 94.

⁴ الطحلة، حامد داوود، أهداف المحاسبة المالية، 2002، ص: 13. [http:// www.paramegsoft.com/](http://www.paramegsoft.com/)

القوائم المالية للمنشأة قد لا تظهر مركزها المالي ونتائج أعمالها بشكل عادل، وبما أن المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية تمثل أحد المداخل الأساسية لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل المستخدمين، فلا شك أن هذه القرارات تتأثر تأثراً كبيراً بهذه المعلومات. "على سبيل المثال تستخدم الجهات الحكومية القوائم المالية بعد تعديلها أحياناً في اتخاذ القرارات المناسبة، كما أن المقرضين يستخدمون المعلومات المعروضة في القوائم المالية بالإضافة إلى معلومات أخرى عند اتخاذ قراراتهم، ولهذا فإن الخطأ في إعداد تلك القوائم قد يؤدي إلى الخطأ في اتخاذ القرارات"¹.

ثالثاً : تعقيد عملية اتخاذ القرارات:

يؤدي غياب معايير المحاسبة إلى إنتاج القوائم المالية بشكل معقد ومختصر، وبالتالي صعوبة استفادة مستخدمي القوائم منها في اتخاذ القرارات المختلفة، حيث يستلزم فهمها الرجوع إلى مصادر إعدادها أو قدرة علمية متميزة وكلاهما غير متوفر في معظم الحالات، وذلك لصعوبة الحصول على المصادر من حيث السرية أو الحجم والمكان أو الخبرة والمعرفة، وهذه الأمثلة توضح صعوبة اتخاذ القرارات من قبل العديد من المستخدمين، وبالتالي وجود حالة عدم ثقة تؤثر على حجم وظيفة القرارات التي يتخذونها². وهذا ما أبرز ضرورة وجود معايير محاسبة دولية مفهومة ومتوافقة وتتمتع بالإفصاح والشفافية والموضوعية وتكون الأساس في إعداد البيانات المالية.

1-1-3-2- أهمية معايير المحاسبة الدولية:

تتضح أهمية معايير المحاسبة الدولية عند الأخذ في الحسبان التطورات الإقتصادية والإتجاه العالمي الجديد نحو العولمة والشركات المتعددة الجنسيات واتجاه المستثمرين إلى الإستثمار في هذه المنشآت، ويتميز مثل هذه المنشآت بانفصال أصحابها عن إدارة منشآتهم، لذا أصبح من الضروري أن يتسع نطاق المحاسبة المالية وخاصة فيما يتعلق بإيصال المعلومات المحاسبية إلى المساهمين المالكين للوفاء باحتياجاتهم لمعلومات دورية تمكنهم من تقييم أداء المنشأة كي يتسنى لهم اتخاذ القرارات فيما يتعلق باستثماراتهم وفيما يتعلق بمدى وفاء الإدارة بمسؤولية الوكالة عنهم، "مما يخلق الحاجة إلى إصدار معايير المحاسبة الملزمة في هذه الحالة لتخفيض عدم تماثل المعلومات ولمنع الأطراف الداخلية من استغلال المعلومات

¹ الطحلة، حامد داوود، مرجع سابق، ص13.

² الطحلة، حامد داوود، مرجع سابق، ص14.

على حساب الأطراف الخارجية¹، "ولا تنحصر الحاجة إلى المعلومات المحاسبية وبالتالي أهمية معايير المحاسبة على المساهمين المالكيين، فلا يمثل المالكون الحاليون الفئة الوحيدة التي تعنيها هذه المعلومات"²، فالمنشآت المعاصرة تجذب أموالاً جديدة من مصادر متعددة إما في شكل مساهمات جديدة في رؤوس الأموال، أو في شكل قروض، وبالتالي فإن مختلف الأطراف المستثمرين وغيرهم بحاجة إلى بناء قراراتهم المالية على معلومات موثوق بها وشاملة ومتوافقة وقابلة للمقارنة.

ولتوضيح أهمية معايير المحاسبة الدولية نلقي الضوء على مدى الحاجة إليها وضرورتها للفئات المختلفة من مستخدمي البيانات المالية³:

- (1) المستثمرون: إن المستثمرين ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها، فهم يحتاجون إلى معلومات تساعد في اتخاذ قرارات الشراء، والإحتفاظ بالإستثمار والبيع. كما أن المساهمين مهتمين بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المنشأة على توزيع الأرباح.
- (2) الموظفون: الموظفون والمجموعات الممثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية رب العمل. كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم، ومنافع التعاقد وتوفير فرص العمل.
- (3) المقرضون: المقرضون مهتمون بالمعلومات التي تساعد على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الإستحقاق.
- (4) الموردون والدائنون التجاريون الآخرون: الموردون والدائنون الآخرون مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الإستحقاق. الدائنون التجاريين على الأغلب مهتمون بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضون إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.
- (5) العملاء: العملاء مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة، خصوصاً عندما يكون لديهم ارتباط طويل الأجل معها أو اعتماد عليها.
- (6) الحكومات ووكالاتها (ومؤسساتها): تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد، وبالتالي نشاطات المنشآت. كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم نشاطات المنشآت، وتحديد السياسات الضريبية، وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

¹ الدهراوي، كمال الدين مصطفى، سرايا، محمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 2006، ص 47.

² الطحلة، حامد داود، مرجع سابق، ص 14.

³ مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص: 79.

(7) الجمهور: تؤثر المنشآت على أفراد الجمهور بطرق متنوعة، على سبيل المثال، قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للإقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحليين. ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الإتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المنشأة وتنوع نشاطاتها.

(8) إدارة المنشأة: كذلك فإن إدارة المنشأة مهتمة بالمعلومات الواردة في القوائم المالية، ولو أنها قادرة على الحصول على معلومات إدارية ومالية إضافية تساعد في عملية التخطيط واتخاذ القرارات ومسؤولية الرقابة.

(9) المحللون الماليون والإقتصاديون: يهتم المحللون الماليون ودارسي الجدوى الاقتصادية بالمعلومات الواردة في القوائم المالية لأغراض التحليل، حيث تساعد في إجراء دراسات السوق ودراسة العرض والطلب ودراسة التكلفة وتقدير العائد المتوقع للمنشأة، وإجراء المقارنات مع المنشآت القائمة ومدى قدرة المنشأة على الإستمرار والوفاء بالإلتزامات وتحقيق الربحية.

يتبين من التنوع الذي أوردناه لأمثلة المستخدمين للبيانات المالية أهمية تطبيق أسس وقواعد ومبادئ محاسبية موحدة في مهنة المحاسبة، لتؤدي بنتيجة تطبيقها السليم إلى بيانات مالية مفيدة للمستخدمين، أي تتصف بالخصائص النوعية الأساسية الأربعة والتي هي: القابلية للفهم، والملائمة، والموثوقية، والقابلية للمقارنة.

وبالتالي فإن القوائم المالية بفضل معايير المحاسبة الدولية ستصبح موحدة في جميع أنحاء العالم وكوسيلة اتصال باعتبارها لغة مشتركة. وأصبحت كذلك وحدة متكاملة من حيث مكوناتها وخصائصها تتضمن الإفصاح والتبويب الملائم والصحيح وكفاية العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها تلك البيانات.

المبحث الثاني

مفهوم مرونة معايير المحاسبة الدولية وعواملها

تتضمن معايير المحاسبة الدولية عدداً من المعايير التي تتطلب أن تقوم إدارة المنشأة بممارسة قدرأ من التقدير الشخصي في تطبيق المعايير عند إعداد التقارير المالية للمنشأة. وتتيح هذه التقديرات مرونة في تطبيق واختيار السياسات المحاسبية. يناقش هذا المبحث مفهوم مرونة معايير المحاسبة الدولية والعوامل التي تستدعي وجود المرونة في هذه المعايير من خلال ما يلي:

1-2-1- مفهوم مرونة معايير المحاسبة الدولية.

1-2-2- عوامل مرونة معايير المحاسبة الدولية.

1-2-2-1 مبدأ تحقق الإيراد Principle of Revenue Realization

1-2-2-2 فرض الاستمرارية Going Concern Assumption

1-2-2-3 موضوعية القياس

1-2-2-4 نظرية الوكالة Agency Theory

1-2-1 - مفهوم مرونة معايير المحاسبة الدولية:

تقوم العديد من المنشآت حول العالم بإعداد القوائم المالية وتقديمها للمستخدمين المختلفين، وبالرغم من أن هذه القوائم المالية تبدو متشابهة في البلدان المختلفة، إلا أن هناك فروقاً بينها بسبب عوامل اجتماعية واقتصادية وقانونية مختلفة، وبسبب ما تراه بعض البلدان من حاجات مختلفة لمستخدمي القوائم المالية عندما تضع المتطلبات الوطنية. إن تعدد هذه الظروف قادت إلى تعريف مختلفة لعناصر القوائم المالية: وهي الأصول، الالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل والمصروفات. كما قادت أيضاً إلى استخدام معايير مختلفة في الإعراف بعناصر القوائم المالية وفي تفصيل أسس مختلفة للقياس، كما تأثر كذلك في نطاق القوائم المالية والإفصاحات المدرجة فيها¹.

عندما قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى، سمحت بعدة معالجات محاسبية بديلة، وكان السبب الرئيسي لذلك أن IASC اعتبرت أن وظيفتها الأساسية هي حظر الممارسات المحاسبية غير المرغوبة، مع التسليم بأنه قد يكون أكثر من حل واحد مقبول لقضية محاسبية محددة²، وبالتالي سمحت لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعالجات مختلفة لعمليات وأحداث معينة في بعض الحالات، وفي حالات محددة يتم تعريف إحدى المعالجات بأنها (المعالجة الأساسية) والأخرى بأنها (المعالجة البديلة المسموح بها). وأن القوائم المالية لمنشأة ما قد يكون من الجائز وصفها بأنها أعدت طبقاً للمعايير الدولية سواء استخدمت المعالجة الأساسية أو المعالجة البديلة المسموح بها³.

كما أن لجنة معايير المحاسبة الدولية اعتمدت في مجال التوافق المحاسبي الدولي على ما يسمى أسلوب الحقائق المرنة Soft Facts، حيث يعتمد هذا الأسلوب على إعمال النشاط الذهني للعقل، لذلك فإنه يتطلب تفسيرات وتقديرات شخصية لما وراء هذه الحقائق والتي قد تختلف باختلاف القائم بالتحليل لنفس الموضوع، وبهذا يختلف هذا الأسلوب عن أسلوب الحقائق المصدرية والذي يعتمد على حقائق ليست اجتهادية وإنما حقائق موضوعية، وبالتالي فإن سلوك ودوافع اللجنة الدولية من ناحية استخدام ممارسات أو بدائل محاسبية معينة لقضايا معينة في محتوى معيار معين تعتبر من الحقائق المرنة، وعلى ذلك فإن الحقائق المرنة تستلزم نوعاً من التقدير الشخصي لبيان حقيقة دوافع ونوايا اللجنة والأطراف ذات المصلحة في عملية إعداد وإصدار مجموعة متوافقة من المعايير الدولية⁴.

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 76.

² حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق، ص 23.

³ المرجع السابق، ص 81.

⁴ قائد، متولي أحمد السيد، مرجع سابق، ص 6.

وهذه الحرية المتاحة للمنشأة في الاختيار من بين عدد من البدائل المحاسبية لاستخدامها في المعالجة المحاسبية للأحداث والعمليات المالية ذات الظروف المتشابهة، بالإضافة إلى الحرية المتاحة للمنشآت في الالتزام بتطبيق معيار معين نظراً للظروف الإقتصادية أو اختلاف التطبيق على أساس حجم المنشأة يعرف بمرونة معايير المحاسبة¹.

1-2-2-2- عوامل مرونة معايير المحاسبة الدولية:

ظهرت مخاوف عديدة بعد سلسلة الفضائح المحاسبية الكبيرة بشأن جودة وشفافية المعلومات المحاسبية، وكانت أهم هذه المخاوف هي زيادة تعقيد معايير المحاسبة الدولية، ويعود السبب برأي المجلس إلى أن عملية وضع المعايير ربما أصبحت معتمدة على القواعد بشكل مفرط، مما يسمح للمحاسب بالتلاعب بالقواعد، وتجاوز نية روح المعيار، حيث أن المعايير المرتكزة على القواعد تحتوي على استثناءات عديدة للمبادئ التي تقوم عليها المعايير، وينتج عن ذلك تناقضات في المعالجات المحاسبية للمعاملات والأحداث ذات المضمون الإقتصادي المتشابه، كما أنها تزيد الحاجة إلى القواعد الإرشادية التنفيذية المفضلة حول تطبيق المعيار وتنشئ تعقيداً في المعيار وعدم تأكد حوله². كما أن هناك مجموعة من العوامل التي كانت سبباً في وجود المرونة أو كانت سبباً في تعدد بدائل الاعتراف والقياس ومن أهم هذه العوامل:

1-2-2-2-1 مبدأ تحقق الإيراد Principle of Revenue Realization:

"الإعتراف بالإيراد هو العملية الرسمية لتسجيل عملية معينة أو حدث معين، في حين أن تحقق الإيراد هو عملية تحويل الأصول غير النقدية أو الحقوق إلى أصول نقدية، وتعرف المحاسبة على أساس مدخل العمليات بالإيرادات المحققة أو القابلة للتحقق وتظهرها في التقارير، وهكذا يعتمد الاعتراف بالإيراد في المحاسبة على تحديد متى تحقق هذا الإيراد"³. ووفقاً لمبدأ تحقق الإيراد فلا بد من وجود واقعة أو حدث يمكن الإعتماد عليه كميّار لتحقيق أو اكتساب الإيراد، وذلك ليكون بالإمكان الاعتراف بهذا الإيراد دفترياً، حيث يعتبر روبرت سبروس وموريس مونيتز⁴ أن: "الإيرادات ينبغي ربطها بالفترة التي تحققت فيها الأنشطة الضرورية لخلق السلع والخدمات والتصرف فيها، بشرط توافر قياسات

¹ قائد، متولي احمد السيد، مرجع سابق، ص26

² حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق، ص64

³ ريتشارد شرويد، مارتن كلارك، جاك كاثي، مرجع سابق، ص187.

⁴ حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق، ص675.

موضوعية لنتائج تلك الأنشطة، ويتم الوفاء بالشرطين أي إنجازات النشاط الاقتصادي الرئيسي وموضوعية القياس في مراحل مختلفة من النشاط في حالات مختلفة، وفي بعض الأحيان يتم ذلك متأخراً مثلاً عند تسليم المنتج أو أداء الخدمة، وفي أحيان أخرى في نقطة زمنية أسبق، ما يعنيه التعريف ضمناً هو أن إنجاز الأنشطة الاقتصادية الرئيسية يمكن أن يحدث في أوقات وفترات مختلفة، وهو ما يجعل الطريقة غير مناسبة، والبديل لإثبات الإيراد وقت إنجاز الأنشطة الاقتصادية الرئيسية هو منهج الحدث الحرج، ووفقاً لمنهج الحدث الحرج، يتم الاعتراف بالإيراد من بيع منتج أو خدمة بالكامل في تاريخ حدث حرج عند اتخاذ القرار الأكثر أهمية أو أداء المهمة الأكثر صعوبة"، وقد أوصت لجنة جمعية المحاسبة الأمريكية المكلفة بدراسة تحقق الإيراد، بإمكانية تحسين المفهوم إذا ما تم تطبيق المعايير التالية¹:

1. إن الإيراد يجب أن يكون قابلاً للقياس.
 2. إن القياس يجب أن يكون قابلاً للتحقق منه بواسطة عملية خارجية في السوق.
 3. إن الحدث الأساسي يجب أن يكون قد حدث.
- والعنصر الأساسي في هذه التوصيات هو المعيار الثالث، حيث ينص اختبار الحدث الأساسي على أن الإيراد يتحقق عند استكمال المهمة الأساسية في عملية الربح، وينتج عن هذا الاختبار الاعتراف بالإيرادات في أوقات مختلفة لمنظمات الأعمال المختلفة.

1-2-2-2- فرض الاستمرارية Going Concern Assumption:

بمقتضى فرض الاستمرارية "يجب إعداد القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمرة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما لتصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك، وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم تأكيد مادية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تلقي شكوكاً كبيرة في قدرة المنشأة على البقاء فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحالات من عدم التأكد، وعندما لا تقوم المنشأة بإعداد البيانات المالية على أساس أن المنشأة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وعلى الأساس التي تم بموجبه إعداد القوائم المالية وسبب عدم اعتبار المنشأة مستمرة"². وقد اعتبر فرض الاستمرارية أحد الفروض الجوهرية في نظرية المحاسبة، لكونه أحد الأركان التبريرية لأسس وقواعد القياس والتقييم المحاسبي، إذ ترك أثره في الممارسات المهنية من حيث تجنب المنشأة بعض الخسائر المحتملة، فيما لو تم مراعاة الإعتبارات التالية³:

1. تقييم الأصول طويلة الأجل بسعر التكلفة محسوماً منها الإستهلاك المتراكم.

¹ ريتشارد شرويد، مارتن كلارك، جاك كاثي، مرجع سابق، ص 187.

² مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص: 904-905.

³ الحياي، وليد ناجي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 60-61.

2. تقييم الأصول المتداولة بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.

3. احتساب الأرباح المحققة خلال الفترة المحاسبية مع استبعاد المحتمل منها.

ويبرر أنصار فرض الإستمرارية إعتمادهم على الإعتبارات التقويمية السابقة في القياس المحاسبي، على إمكانية تعديل قيم الأخطاء الناتجة عن عملية التقييم وفق مبدأ التكلفة التاريخية، باعتبار أن المنشأة ستبقى مستمرة في نشاطها على المدى المنظور، بالتالي يمكن معالجة الأخطاء المرتكبة في فترات محاسبية سابقة في فترات لاحقة، إلا أن هناك فريق آخر يناقض فرض استمرارية المنشأة، لعدم انسجامه مع الواقع الإقتصادي في ظل ظاهرة التضخم، بما أدى إلى زوال مبررات استخدام الإعتبارات التقويمية السابقة في القياس المحاسبي والإعتماد على طرق تقويمية جديدة أكثر ملائمة للواقع الإقتصادي، باعتبار أن الإستمرار في تطبيق المعايير السابقة يجعل من القوائم المالية عبارة عن تجمعات للأسعار حصلت في تواريخ متفاوتة، وهذا ما يناقض أهداف القوائم المالية¹. وبالتالي فإن التسجيل والقياس على أساس التكلفة التاريخية هو القياس الأفضل للمشروعات قصيرة الأجل، والتي لا تحتاج إلى القياس المحاسبي الدوري الذي يقوم على افتراض استمرار المنشأة².

1-2-2-1- موضوعية القياس:

"يقصد بالموضوعية التأكد بأي وسيلة مادية من حدوث الواقعة المالية، وقد اعتبرت المستندات المحاسبية دليلاً مادياً كافياً لذلك، كبرهان مكتوب يؤيد حدوث الواقعة، ولذلك فالمحاسبة لا تعتد بالعمليات المالية ولا تسجل بالسجلات المحاسبية دون وجود توثيق مستندي صحيح يؤكد حدوث كل عملية على انفراد"³

"أما الموضوعية العلمية فيقصد بها إمكانية اللجوء إلى الوسائل أو الأساليب التي تساعد في تحديد القيمة الاقتصادية الحالية للثروة وما يطرأ عليها من تغيرات بشرط أن تستند هذه الوسائل والأساليب إلى الأساس العلمي. ولا مانع إطلاقاً، أن نلجأ إلى التقدير إذا لزم الأمر بشريطه أن يكون هذا التقدير أو التنبؤ مستنداً إلى الأسس العلمية أو ما يمكن تمييزه إحصائياً أو بقوانين الاحتمالات. ولا مانع أيضاً من اللجوء إلى الحكم الشخصي بشرط أن يستند ذلك الحكم على الحجج العلمية الملائمة"⁴. إلا أن الدليل الموضوعي سرعان ما يصبح مخالفاً للحقيقة بمرور الزمن، وإن قيم الأصول الواردة في قائمة المركز المالي تمثل تجمعات

¹ الحيالي، وليد ناجي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 28.

² القاضي، حسين، مرجع سابق، ص 381.

³ الحيالي، وليد ناجي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 72.

⁴ مرعي، عبد الحي، الصبان، محمد سمير، التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص 22-23.

للأسعار في أوقات مختلفة، وهي مختلفة عن الأسعار في الوقت الذي تعد فيه قائمة المركز المالي.

وبالتالي فإن أساس التكلفة التاريخية لا يصلح لتقديم معلومات محاسبية تمثل حقائق اقتصادية في تاريخ الإفصاح عن القوائم المالية، كما أن مبدأ التكلفة التاريخية يبقى قاصراً عن بيان حقيقة المركز المالي للمنشآت المختلفة التي تمتلك أصول متشابهة تم الحصول عليها خلال فترات محاسبية مختلفة، وبالتالي لا يمكن إجراء المقارنة في حالة بقاء الأصول بقيمتها التاريخية، لإظهار أثر تغيرات الأسعار على هذه البيانات، كما لا يمكن إجراء المقارنات لفترات محاسبية مختلفة لنفس المنشأة، ويعود السبب في ذلك إلى حالة التضخم الذي تتعرض لها اقتصاديات البلدان، مما يؤثر تأثيراً واضحاً على مصداقية القوائم المالية وبالتالي يؤدي إلى تضليل مستخدمي هذه القوائم¹.

ونظراً لعدم ملائمة القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية لمتطلبات التقييم الدقيق، في ظل ارتفاع الأسعار وتغيراتها، ظهرت آراء عديدة تتادي بتعديل القوائم المالية على أساس طرق مختلفة عن طريقة التكلفة التاريخية²:

1. التكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر. وتسجل الإلتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر.

2. القيمة القابلة للتحقق: تقيد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصول بطريقة منظمة. وتقيد الإلتزام بقيم السداد، أي المبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الإلتزامات في المسار العادي للعمل.

3. القيمة الحالية: تحمل الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل في المسيرة العادية للعمل، وتحمل الإلتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن تطلب لسداد الإلتزامات في المسيرة العادية للعمل.

4. القيمة العادلة: هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت.

¹ الحيالي، وليد ناجي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 70.

² مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص: 95-96..

1-2-2-4- نظرية الوكالة Agency Theory :

تعرف الوكالة بأنها علاقة اتفاق بين طرفين يوافق أحدهما (الوكيل) فيها بالعمل لمصلحة طرف آخر (الأصيل)، ونتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة وعدم قدرة الملاك على إدارة المنشأة بأنفسهم، يمكن النظر إلى الملاك باعتبارهم الأصيل Principal، حيث يفوض سلطة اتخاذ القرارات إلى المديرين كوكلاء Agents وبالتالي يمكن تطبيق مبادئ نظرية الوكالة على المنشأة، وقد أثبتت العديد من البحوث أن هناك تعارض في المصالح بين الملاك والمديرين، فالمديرين قد يعملون على تعظيم ثرواتهم الشخصية على حساب الملاك، وبالتالي يتم تحويل الثروة من الملاك إلى المديرين.

ونظراً للتعارض في المصالح فإن الملاك والمديرين يدخلون في تعاقدات تضمن تقليل هذا التعارض إلى حده الأدنى، وبالتالي فإن الملاك يحتاطون لهذا التعارض في المصالح عن طريق وضع الأساليب الرقابية الخاصة للحد من قدرة الإدارة على تعظيم منافعهم الخاصة على حساب الملاك، ومن بين هذه الطرق والأساليب، نظام التقارير الخارجية الذي يتضمن مراجعة القوائم المالية من قبل مراجع خارجي مستقل بالإضافة إلى الإفصاح المحاسبي عن كل المعلومات التي تهم مستخدمي هذه التقارير، ونظراً لارتفاع التكاليف اللازمة لإنشاء نظام يقدم تفاصيل دقيقة وتفصيلية عن أداء المديرين وأعمالهم، فإن المديرين يدخلون في اتفاقيات مع الملاك لطمأنتهم على أنهم لن يقوموا بأي عمل يؤدي إلى تخفيض قيمة المنشأة، وبالتالي نقل الثروة من الملاك إلى المديرين، وهذه الاتفاقيات تتمثل في عقود الحوافز والتي تتمثل في المكافآت التي تعطى للمديرين سنوياً بالإضافة إلى المرتبات الثابتة، كما أن الشركات المساهمة تشجع المديرين على امتلاك أسهم الشركة عن طريق خطط امتلاك الأسهم، وذلك حتى يتم تخفيض التعارض في المصالح بين المديرين والملاك¹.

وبالتالي فإن نظرية الوكالة تنطوي على بعض التكاليف، كنفقات الإشراف والمتابعة التي يقوم بها الطرف الأصيل لرقابة سلوك الوكيل مثل المدفوعات للمراجعين الخارجيين والداخليين، ولجنة تداول الأوراق المالية، وهناك دوافع لدى الوكيل تدفعه للإنفاق لضمان ألا يقوم ببعض التصرفات التي قد تضر بمصالح الطرف الأصيل أو لتعويض هذا الأصل إذا حدثت هذه التصرفات، وهذه هي التكاليف المانعة من قبل الوكيل، والنتيجة المستخلصة من نظرية الوكالة هي أن الطرق المحاسبية المتعددة لمعالجة نفس الظروف نشأت بسبب رغبة الأطراف المختلفة، المديرين والملاك في تقليل تكاليف الوكالة².

¹ الدهراوي، كمال الدين مصطفى و سرايا، محمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 2006، ص 97.

² ريتشارد شرويد، مارتن كلارك، جاك كاتي، مرجع سابق ص 164.

وبما أن الضوابط الموضوعية على القطاع الخاص والقوانين الضريبية يساعدان في تحديد البنود التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، لذا يجب إضافة آثار التشريعات والعملية السياسية إلى نتائج علاقة الوكالة، فالمنشآت الكبيرة تكون أكثر عرضة للتدقيق والمتابعة السياسية، وبالتالي لتحويل الثروة، ولذا فإن المنشآت الكبيرة تميل إلى اختيار البدائل المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض صافي الدخل، وعلى العكس من ذلك فإن المنشآت الصغيرة عادة ما تملك الدوافع والأسباب لإظهار أرباح أكبر حتى يتسنى لها فتح المجال للإقتراض، وكذلك زيادة رأسمالها، ولذا فإن نظرية الوكالة ترى هذه الرغبات المختلفة عادة ما تكون أسباباً كافية للاختلاف في تبني الممارسات المحاسبية المقبولة¹.

¹ ريتشارد شرويد، مارتل كلارك، جاك كاتي، مرجع سابق ص 164.

المبحث الثالث:

مجالات مرونة معايير المحاسبة الدولية

سمحت معايير المحاسبة الدولية للإدارة بقدر من المرونة، من حيث استخدام أحكامها التقديرية بشأن العديد من المعالجات المحاسبية لضمان توفير معلومات مفيدة، وأيضاً حتى يصبح الاختيار متوافقاً مع ظروف المنشأة، كما سمحت بمعالجات مختلفة لعمليات وأحداث معينة في بعض الحالات، وفي حالات محددة يتم تعريف إحدى المعالجات بأنها (المعالجة الأساسية) والأخرى بأنها (المعالجة البديلة المسموح بها).

يناقش هذا المبحث أهم المجالات التي سمحت فيها معايير المحاسبة الدولية بالمرونة على النحو التالي:

- 1-3-1- أساس الإستحقاق.
- 2-3-1- التقديرات الحكيمة.
- 3-3-1- التغييرات المحاسبية الاختيارية.
- 1-3-3-1- الاعتراف بالإيراد.
- 2-3-3-1- قياس الممتلكات والمصانع والمعدات.
- 3-3-3-1- طرق الإستهلاك.
- 4-3-3-1- تسعير المخزون السلعي.
- 5-3-3-1- تكاليف الإقراض.
- 6-3-3-1- المنح الحكومية.
- 4-3-1- إدارة الإفصاح المحاسبي.

1-3-1- أساس الإستحقاق:

يعني هذا الأساس أن تحمل الفترة المالية جميع النفقات والمصاريف التي تم تكبدها لتحقيق الإيرادات المتعلقة بالعمليات التي قامت بها المنشأة خلال الفترة المالية دون الأخذ بالإعتبار للتاريخ الذي دفعت فيه تلك المصاريف أو حصلت فيه تلك الإيرادات، وقد أشارت معايير المحاسبة الدولية إلى أساس الإستحقاق " تعد القوائم المالية على أساس الإستحقاق المحاسبي من أجل تحقيق أهدافها، وبموجب هذا الأساس فإنه يتم الإعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث (وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها) ويجري قيدها في السجلات المحاسبية وتقريرها في القوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها"¹. وقد عرف Dechow المحاسبة على أساس الإستحقاق بأنه محاولة لتسجيل التأثيرات المالية للصفقات والأحداث الأخرى والظروف التي لها تأثير على التدفقات النقدية في الفترة التي حدثت فيها هذه العمليات والأحداث بدلاً من الفترة التي سوف يتم دفع المال النقدي فيها"².

وقد دعمت معايير المحاسبة الدولية أساس الإستحقاق:

أولاً: أشار المعيار رقم (1) والخاص بعرض القوائم المالية إلى أنه يجب على المنشأة إعداد القوائم المالية على أساس الإستحقاق فيما عدا معلومات التدفقات النقدية"³.

ثانياً: أشار المعيار رقم (10) الأحداث بعد فترة إعداد التقارير إلى ضرورة تطبيق أساس الإستحقاق، حيث يجب على المنشأة أن تعدل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية أو الإعتراف ببند لم يكن قد اعترف بها سابقاً بعد فترة إعداد التقارير المالية"⁴:

1- قرار المحكمة بعد فترة إعداد التقارير والذي يؤكد الإلتزام الحالي بفترة إعداد التقارير، يتطلب من المنشأة أن تعدل المخصص بناءً على هذا القرار بما يتفق مع المعيار المحاسبي الدولي 37 أو المعترف بها كمخصصات لا تصح المنشأة عن الإلتزام الطارئ فقط لأن التسوية توفر أدلة إضافية تؤخذ بعين الإعتبار.

2- إستلام معلومات بعد فترة إعداد التقارير تشير إلى انخفاض قيمة أصل بفترة إعداد التقارير أو أن المبلغ المعترف به سابقاً الخسارة أو الإنخفاض في القيمة لذلك الأصل تحتاج إلى تعديل ومثال ذلك:

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص: 81.

² P M Dechow and D J. Skinner, Earning Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators : American Accounting Association, Accounting Horizons, Vol 14, No 2, June 2000, P237.

³ مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولي رقم 1، ص 905.

⁴ المرجع السابق، معيار المحاسبة الدولي رقم 10، ص 1058-1059.

• إفلاس عميل والذي يحدث بعد فترة إعداد التقارير في العادة يؤكد أن الخسارة قد كانت قائمة بفترة إعداد التقارير في حساب الذمم المدينة التجارية ويتطلب من المنشأة أن تعدل القيمة المرحلة للذمم المدينة التجارية.

• بيع البضاعة بعد فترة إعداد التقارير من الممكن أن يقدم دليلاً على قيمتها القابلة للتحقق بفترة إعداد التقارير.

3- التحديد بعد فترة إعداد التقارير لتكلفة الأصول المشتركه أو المتحصلات من الأصول المباعة قبل فترة إعداد التقارير.

4- التحديد بعد فترة إعداد التقارير لمبلغ الحصة في الربح أو دفعات المكافأة إذا كانت المنشأة لديها التزام قانوني واستدلالي بفترة إعداد التقارير لإجراء تلك الدفعات كنتيجة لأحداث قبل ذلك التاريخ.

ثالثاً: أشار المعيار رقم (2) الخاص بالمخزون إلى أنه "عندما يباع المخزون يجب الإعراف بالقيمة المدرجة لهذا المخزون كمصروف في الفترة التي يتم الإعراف في الإيرادات المرتبطة بها، أما مبلغ تنزِيل المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وجميع خسائر المخزون فيجب الإعراف بها كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التنزيل أو الخسارة، أما بالنسبة لعكس أي تنزيل والذي ينشأ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق، فيجب الإعراف به كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي حدث فيها العكس"¹.

رابعاً: أشار المعيار رقم (18) الخاص بالإيراد إلى أنه "عندما ينشأ شك بخصوص المقدرة على تحصيل مبلغ تم تضمينه بالإيراد، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي أصبح استرداده أمراً غير محتمل يعترف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ الإيراد المعترف به أساساً"².

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولي رقم 2، ص: 990-991.

² المرجع السابق، معيار المحاسبة الدولي رقم 18، ص: 1212.

1-3-2- التقديرات الحكيمة:

وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء تم تعريف التغير في التقدير المحاسبي بأنه "تعديل المبلغ المسجل لأصل ما أو التزام ما، أو مقدار الإستهلاك الدوري لأصل ما، الذي ينتج عن تقييم الوضع الحاضر للمنافع والالتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بأصول أو إلتزامات مالية"¹. وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة، حيث يعد استخدام تقديرات مناسبة جزء أساسي في عملية إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها، ولأن الأحداث غير المؤكدة متأصلة في أنشطة الأعمال اليومية فإن إجراء تعديلات في تلك التقديرات المحاسبية يعد ممارسة مقبولة في العملية المحاسبية"²، وقد تضمنت المعايير المحاسبية أمور متروك تقديرها إلى التقدير الحكمي للإدارة، مثل ما يلي:

1- المعيار رقم (2) الخاص بالمخزون أشار إلى أن قيمة المخزون يجب أن تتم على أساس التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وعند تعريفه لصافي القيمة أشار إلى أنه السعر التقديري للبيع في سياق النشاط العادي ناقصاً منه التكلفة التقديرية للإكمال وكذلك أي تكلفه أخرى لازمة لإتمام البيع، وتم الإشارة في نفس المعيار إلى أن تحميل تكاليف الإقتراض للمخزون تتم في ظروف محددة ولا شك أن ذلك يفتح الباب للتقدير الحكمي³.

2- المعيار رقم (8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، أشار إلى أنه "نتيجة للشكوك الموروثة في الأنشطة التجارية، لا يمكن قياس العديد من البيانات المالية بدقة، ولكن يمكن تقديرها فقط، ويشمل التقدير الأحكام التي تقوم على المعلومات الحديثة الموثوقة والمتوفرة"، وعلى سبيل المثال، يمكن أن تطلب التقديرات"⁴:

- أ- للديون المعدومة.
- ب- تقادم الجرد.
- ت- القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية.
- ث- العمر الإنتاجي للأصل القابل للإستهلاك، أو نمط الإستهلاك المتوقع للمنافع الإقتصادية المستقبلية المتمثلة في ذلك الأصل.
- ج- إلتزامات الكفالة.

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، المعيار المحاسبي الدولي رقم 8، ص: 1028.

² حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق، ص: 405.

³ مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع السابق، المعيار المحاسبي الدولي رقم 2، ص: 986.

⁴ المرجع السابق، المعيار المحاسبي الدولي رقم 8، ص: 1035.

3- المعيار رقم (16) الممتلكات والمصانع والمعدات: ورد بهذا المعيار معالجات كثيرة تعتمد على التقديرات الحكمية للإدارة منها ما يلي¹:

- تقدير الحياة الإنتاجية، حيث تقوم الإدارة بتقدير الحياة الإنتاجية إما بالفترة الزمنية المتوقع استخدام الأصل خلالها، أو عدد وحدات الإنتاج المتوقع الحصول عليها.
- تقدير القيمة التخريدية ويتم ذلك على أساس القيمة المقدرة من قبل الإدارة في ضوء حالات المثل وإذا لم تتوافر فإن تحديد هذه القيمة يعتمد على التقدير الحكمي للإدارة.
- تقدير قيمة الأصل الثابت عند إعادة التقييم كمعالجه بديله للأصل بعد الاستحواذ، حيث يتم تقديرها بالقيمة العادلة بناءً على أفضل المعلومات المتوفرة.
- الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الأصول، ولا شك أن الاعتراف بذلك يترك العديد من الأمور بيد الإدارة مثل المؤشرات التي يستدل منها على انخفاض القيمة الإسترادية، والتوقيت، وأيضاً تحديد القيمة الإسترادية.

4- أما فيما يتعلق بالقياس اللاحق للأصول المالية فقد صنف المعيار 39 الأصول المالية إلى أربعة فئات²:

- أ- القروض والذمم التي أوجدها المشروع، والتي هي غير محتفظ بها للمتاجرة.
- ب- الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق.
- ت- الأصول المالية المتوفرة للبيع.
- ث- الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة.

ونظراً لإتباع أساليب مختلفة في التقييم قد يؤدي إلى أن المنشآت التي تستثمر في نفس الورقة المالية تظهر قيم مختلفة لها في القوائم المالية، وذلك حسب التصنيف التي تتخذه الإدارة لهذه الورقة، وبالتالي قد يؤثر على مؤشرات مالية هامة مثل العائد على السهم ونسبة الأصول المتداولة إلى حقوق الملكية والتي تعتبر محددات هامة في قرارات الإئتمان والاستثمار.

¹ المرجع السابق، المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، ص: 1143- 1164.

² المرجع السابق، المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، ص: 2010.

1-3-3- التغيرات المحاسبية الاختيارية:

إن التغيرات في السياسات المحاسبية يعني أن المنشأة المصدرة للتقرير المالي قد تحول من مبدأ محاسبي متعارف عليه إلى آخر، ووفقاً ل IAS8 فإن مصطلح السياسة المحاسبية يشمل المبادئ والأسس والقواعد والممارسات المحاسبية المستخدمة، وتقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية فقط في حال كان التغيير¹:

1. ضروري بحسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
 2. أو إذا نتج عن هذا التغيير قوائم مالية تقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة حول آثار المعاملات والأحداث أو الظروف الأخرى على الوضع المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.
- ويعتبر تعدد السياسات المحاسبية أحد مجالات مرونة معايير المحاسبة الدولية المتعارف عليها، ومن أمثلة المعايير التي تضع عدة بدائل للمعالجة المحاسبية ما يلي:

1-3-3-1- الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition :

وفقاً لإطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية يعرف الإيراد Revenue بأنه الدخل Income المتولد من، أو الناتج عن الأنشطة العادية للمشروع، والذي يتم الإشارة له من خلال مسميات كثيرة مثل المبيعات، والأتاوات أو الأتعاب والفوائد وأرباح الأسهم، وينبغي الإقرار بالإيراد عندما توافر الشرطان التاليان²:

- عندما يكون من المحتمل أن منافع إقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المنشأة.
- عندما يكون من الممكن قياس هذه المنافع بصورة موثوقة.

ويوجد عدة حالات مختلفة للاعتراف بالإيراد وهي³:

أولاً: الاعتراف بالإيراد أثناء الإنتاج (نسبة الإنجاز):

تقدم محاسبة العقود طويلة الأجل أفضل مثال، فلأن الإنشاء يمكن أن يحدث لفترة طويلة والمنشآت تحتاج لإظهار الدخل كل سنة، تكتسب مسألة الاعتراف بالإيراد أهمية جوهرية. كما تطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 إلى أنه عندما يكون بالإمكان تقدير نتائج العملية التي تتضمن تقديم خدمات على نحو موثوق به، فإنه يجب الاعتراف بالإيراد المتعلق بالعملية بالرجوع إلى مرحلة إنجاز العقد، ويشار إلى الاعتراف بالإيراد بالرجوع إلى مرحلة إنجاز العملية بطريقة نسبة الإنجاز، حيث يعترف بالإيراد في الفترات المحاسبية التي

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، المعيار المحاسبي الدولي رقم 8، ص: 1031.

² المرجع السابق، المعيار المحاسبي الدولي رقم 18، ص: 1208.

³ المرجع السابق، المعيار المحاسبي الدولي رقم 18، ص: 1211-1214.

يتم فيها تقديم الخدمات. ولأسباب عملية عندما يتم إنجاز الخدمات من خلال عدد غير محدد من الأعمال خلال فترة زمنية محددة، فإنه يجب الإعراف بالإيراد على أساس القسط الثابت خلال الفترة المحددة، ما لم يوجد إثبات أن هناك طريقة أفضل تمثل مرحلة الإنجاز، وعندما يكون أحد الأعمال أكثر أهمية من الأعمال الأخرى يؤجل الإعراف بالإيراد حتى يتم تنفيذ العمل الأكثر أهمية.

- وعندما لا يمكن تقدير نتائج العملية التي تتضمن تقديم خدمات على نحو يمكن الوثوق به فإنه:
 - في حال أنه من المحتمل أن المشروع سيسترد تكاليف العملية التي تكبدها، يجب الإعراف بالإيراد فقط في حدود التكاليف التي من المتوقع إستردادها.
 - في حال لا يكون من المحتمل استرداد التكاليف التي تم تكبدها، فلا يعترف بالإيراد وإنما يعترف بالتكاليف المتكبدة كمصروف.

ثانياً : الإعراف بالإيراد عند نقطة التسليم (نقطة المبيعات):

تعتبر عملية تحديد التوقيت الذي تقوم فيه المنشأة بنقل المخاطر الهامة ومنافع الملكية إلى المشتري أمراً هاماً في سبيل الإعراف بالإيراد من بيع البضاعة، ففي أغلب الحالات يتزامن نقل المخاطر ومنافع الملكية مع نقل الملكية القانونية أو تحويل الحيازة إلى المشتري، وفي بعض الحالات يكون تحويل مخاطر ومنافع الملكية في وقت مختلف. فإذا احتفظ المشروع بالمخاطر الهامة للملكية لا تعتبر العملية عملية بيع وبالتالي لا يعترف بالإيراد، ويمكن للمشروع أن يحتفظ بالمخاطر بعدة طرق:

- عندما يحتفظ المشروع بالمسؤولية نحو الأداء غير المرضي الذي لا تغطيه شروط الكفالة العادية.
 - عندما يعتمد إستلام الإيراد من عملية بيع على تحقيق إيراد للمشتري من بيع البضاعة.
 - عندما تشحن البضائع بشرط التركيب ويكون التركيب جزء هام من العقد إلا أن المشروع لم يكمل تنفيذه بعد.
 - عندما يحق للمشتري فسخ الشراء لسبب محدد في عقد البيع ويكون المشروع غير متأكد من احتمال إرجاع البضاعة.
- أما إذا احتفظ المشروع فقط بجزء غير هام من مخاطر الملكية تعتبر العملية عملية بيع وبالتالي يعترف بالإيراد المتعلق بها، على سبيل المثال:
- أ- قد يحتفظ البائع بالملكية القانونية للبضائع بمجرد حماية تحصيل المبلغ المستحق، في هذه الحالة تعد العملية عملية بيع ويعترف بالإيراد المتعلق بها.

ب- عندما يكون من حق العميل رد البضاعة إذا كان غير مقتنع بها حيث يعترف بالإيراد في هذه الحالة وقت البيع شريطة أن يستطيع البائع تقدير المردودات المستقبلية والإعتراف بالالتزام المتعلق بهذه المردودات.

ثالثاً: الإعتراف بالإيراد عند تحصيل النقدية (بعد التسليم):

يعترف بالإيراد عندما يتم التسليم واستلام النقدية بواسطة البائع أو وكيله، ويحدث في الأحوال التالية¹:

- أ- عندما يكون القياس الدقيق للأصل المستلم في المعاملة مستحيلاً.
 - ب- عندما يكون هناك احتمال حدوث نفقات مادية إضافية ذات علاقة بالمعاملة ولا يمكن تقديرها بدرجة معقولة من الدقة.
 - ت- عندما لا يكون هناك أساس موثوق لتقدير إمكانية التحصيل.
- مثل المبيعات التي بموجبها يتم تسليم البضائع فقط بعد أن يتم المشتري الدفعة الأخيرة من سلسلة الأقساط، ويعترف بالإيراد من مثل هذه المبيعات عندما يتم تسليم البضائع، ولكن عندما توضح الخبرة أن معظم مثل هذه المبيعات تتم في النهاية، فإنه يمكن الإعتراف بالإيراد عند استلام دفعة كبيرة بشرط أن تكون البضائع موجودة ومحددة وجاهزة للتسليم للمشتري².

1-3-2- قياس الممتلكات والمصانع والمعدات:

تعرف الممتلكات والمصانع والمعدات بأنها الأصول التي تحتفظ بها المنشأة لأغراض استخدامها في إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لأغراضها الإدارية، ويكون من المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة. والقاعدة أن يتم الإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات وتسجيلها بالدفاتر إذا توافر شرطان³:

- من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق من الأصل إلى المنشأة.
- يمكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

يرسي المعيار الدولي IAS16 منهجين بديلين للقياس اللاحق للممتلكات والمصانع والمعدات⁴:
المنهج الأول: نموذج التكلفة:

بعد الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه أصل، يتم تسجيل هذا البند بسعر التكلفة مطروحاً منه أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة.

¹ حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق، ص 677.

² مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، المعيار المحاسبي الدولي رقم 18، ص: 1217.

³ المرجع السابق، المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، ص: 1149.

⁴ المرجع السابق، ص: 1154.

المنهج الثاني: نموذج إعادة التقييم:

يرجع المعيار المحاسبي الدولي IAS16 لمفهوم إعادة التقييم، حيث ينص المعيار على "بعد الإقرار الأولي بالأصل، يجب أن يظهر بند الممتلكات والمصانع والمعدات بمبلغ إعادة التقييم التي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصاً أي استهلاك متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة، ويجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف بحيث لا تختلف القيمة المرحلة بصورة مادية عن تلك التي يمكن أن تتحدد باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير".

كما تم اقتراح عدد من المفاهيم المختلفة على مر السنوات لإنجاز محاسبة التضخم، والأساليب التي تتناول التغيرات في أسعار معينة على عكس تلك التي تحاول التكيف والتواءم مع التغيرات في القوة الشرائية العامة: تكلفة إعادة الإنتاج، تكلفة الإحلال، القيمة السليمة، قيمة الدخول، قيمة الخروج، القيمة الحالية الصافية¹:

1. تكلفة إعادة الإنتاج: وهي التكلفة الجارية الفعلية لإعادة إنتاج الأصل مع تجاهل التغيرات في التكنولوجيا بدرجة جوهرية، وحيث أن نفس الإمكانية الخدمية يمكن الحصول عليها في الوقت الحالي بدون إعادة إنتاج للأصل فإن هذه الطريقة تقتصر على التصدي بالكامل للواقع الإقتصادي الذي يجب أن تحاول المحاسبة قياسه.

2. تكلفة الإحلال: على العكس تتعلق تكلفة الإحلال بالإمكانية الخدمية للأصل التي هي ما يمثل حقاً قيمة بالنسبة للمالك.

3. القيمة السليمة: هي ما يعادل تكلفة إحلال الإمكانية الخدمية للأصل مضبوطة لعكس الخسارة النسبية أو فقدان النسبي في منفعة بسبب مرور الوقت أو الجزء من السعة الإنتاجية الكلية التي تم استغلالها بالفعل.

1-3-3-3 طرق الإستهلاك: Depreciation Methods

أتاح معيار المحاسبي الدولي IAS16 مجموعة متنوعة من طرق الإستهلاك لتخصيص المبلغ القابل للإستهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي، وتشتمل هذه الطرق على طريقة القسط الثابت، وطريقة القسط المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج²:

¹ حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق، ص: 626.

² مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، ص: 1158.

1. طريقة القسط الثابت Straight-Line Depreciation:

يؤدي الإستهلاك بطريقة القسط الثابت إلى تكلفة ثابتة خلال العمر الإنتاجي إذا لم تتغير القيمة المتبقية للأصل، وبالتالي يجب توزيع تكلفة الأصل بالتساوي على كل السنوات التي استفادت من خدماته، وإن كانت هذه الطريقة مناسبة لبعض أنواع الأصول الثابتة مثل المباني والأثاث حيث انتظام ونمطية الخدمات المتحصل عليها من هذه الأصول، إلا أنها قد تكون غير مناسبة للعديد من أنواع الأصول الثابتة الأخرى مثل الآلات والمعدات حيث عدم انتظام الخدمات المتحصل عليها من الأصل من ناحية والتغيرات التكنولوجية الكبيرة في هذا النوع من الأصول من ناحية أخرى¹.

2. طريقة الرصيد المتناقص The Declining-Balance Method

تؤدي طريقة القسط المتناقص إلى تخفيض التكلفة خلال العمر الإنتاجي، أي أن يتم التعجيل بإستهلاك الأصل الثابت، ويتحقق ذلك بزيادة قسط إستهلاك الأصل في السنوات الأولى من عمره الافتراضي. وخلاصة هذه الطريقة أن يتناقص قسط الإستهلاك سنوياً، بحيث يكون إستهلاك السنة الأولى من عمر الأصل أكبر من إستهلاك السنة الثانية، وإستهلاك السنة الثانية من عمر الأصل أكبر من إستهلاك السنة الثالثة وهكذا².

3. طريقة وحدات الإنتاج:

أما طريقة وحدات الإنتاج فينتج عنها تكلفة على أساس الاستخدام أو الإنتاج المتوقع، وهذه الطريقة تناسب تلك الأصول التي يكون لها عمر متوقع يتم تحديده بأعلى درجة من الرشد من حيث المخرج الإنتاجي، ففي فترات انكماش الإنتاج (مثل الركود الإقتصادي) تستخدم هذه الأصول أقل، مما يطيل عمرها عند قياسه بوحدات زمنية، ولن يكون من المنطقي تحميل نفس مصروف الإستهلاك على مثل هذه الفترات، مثلما إذا استخدمت طريقة القسط الثابت أو المتناقص. علاوة على ذلك إذا وجد الإستهلاك طريقه إلى المخزون، فإن تكلفة الوحدة في فترات انكماش الإنتاج سوف يكون مبالغاً فيها ويمكن أن تتجاوز حتى القيمة الصافية القابلة للتحقق ما لم يتم إتباع مدخل وحدات الإنتاج إلى الإستهلاك³.

¹ علي، عبد الوهاب نصر، القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة العربية والدولية، (الجزء الثاني)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 126.

² علي، عبد الوهاب نصر، مرجع سابق، ص: 128.

³ حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق، ص: 617.

من المتفق عليه محاسبياً أن اختيار طريقة احتساب إستهلاك الأصل الثابت هو قرار إداري في المقام الأول، بمعنى أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة لطبيعة النشاط وأهدافه من ناحية، والمتمشية مع معايير المحاسبة الدولية. وأما لماذا تختار الإدارة طريقة معينة دون غيرها من الطرق، لحساب إستهلاك الأصل الثابت، فإن ذلك يرجع إلى¹:

1. طبيعة النشاط: حيث تؤثر طبيعة النشاط في اختيار طريقة الإستهلاك الملائمة.
2. الوفورات الضريبية: حيث تساعد طريقة إستهلاك معينة على تحقيق وفورات ضريبية في سنوات معينة.
3. علاقة المنشأة بسوق المال: حيث تفضل المنشآت المقيدة بالبورصة عادة إتباع طريقة القسط الثابت لأغراض الإفصاح عن صافي دخل شبه مستقر بالمقارنة لو اتبعت الطرق الأخرى.

1-3-3-4- تسعير المخزون السلعي:

تمثل محاسبة المخزون السلعي اعتباراً هاماً بالنسبة لكثير من المنشآت بسبب أهميتها في قائمة الدخل (تكلفة البضاعة المباعة)، وقائمة المركز المالي، ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 2، يوجد افتراضات معيارية لتدفق التكاليف، وافتراضات التدفق المستخدمة الأكثر شيوعاً هي²:

1. الوارد أولاً يصرف أولاً (FIFO) :

تفترض طريقة FIFO لتسعير المخزون أن بنود المخزون التي يتم شرائها أو إنتاجها أولاً، يتم بيعها أولاً، وبالتالي تكون البنود المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي تلك التي يتم شراؤها أو إنتاجها حديثاً، وبالتالي فإن الرصيد المتبقي يكون من الأصناف المكتسبة بتكاليف أحدث، وينتج عن ذلك نتائج مماثلة لتلك التي يتم الحصول عليها وفقاً لمحاسبة التكلفة الحالية في قائمة المركز المالي، ومع ذلك فإن طريقة FIFO لا تعكس بالضرورة رقم الدخل الأكثر دقة عندما ينظر إليها من منظور الأداء الإقتصادي الأساسي لأن التكاليف التاريخية الأقدم تتم مطابقتها بالإيرادات الجارية، وتبعاً لمعدل دوران المخزون والسرعة التي تتغير بها الأسعار العامة والخاصة، وسوء التطابق هذا من المحتمل أن يكون له تأثير تحريف هام على الدخل المذكور في القوائم المالية.

¹ علي، عبد الوهاب نصر، مرجع سابق، ص: 138.

² مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص: 989.

2. المتوسط المرجح:

تتضمن الطريقة الأخرى لتسعير المخزون وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS2 إيجاد المتوسط وإشار لها غالباً بطريقة المتوسط المرجح، بموجب معادلة المتوسط المرجح للتكلفة، يتم تحديد تكلفة كل بند من المتوسط المرجح لتكلفة بنود مشابهة في بداية الفترة، وتكلفة بنود مشابهة يتم شراؤها أو إنتاجها خلال الفترة، ويمكن حساب المتوسط على أساس دوري أو عندما يتم استلام كل شحنة إضافية، بالاعتماد على ظروف المنشأة.

- كما منع المعيار المحاسبي الدولي المعدل استخدام طريقة الوارد أخيراً بصرف أولاً LIFO حيث جاء في الفقرة 13 "لا يسمح المعيار باستخدام طريقة الوارد أخيراً بصرف أولاً لقياس تكلفة المخزون"¹، وذلك كجزء من مشروعه المتعلق بإدخال التحسينات على معايير المحاسبة الدولية، بهدف تقليل أو إلغاء البدائل والنصوص غير اللازمة والتناقضات الواردة في المعايير.

1-3-3-5- تكاليف الإقتراض:

تحتاج بعض المنشآت إلى تمويل من الغير لإنشاء أصل ما لاستخدامه في أغراض محددة مثل إقامة المصانع ومحطات توليد الطاقة وتصنيع معدات بمعرفة المنشأة أو تجهيز مخزون يتطلب فترة طويلة نسبياً لإعداده للبيع، وتحتمل المنشأة في سبيل الحصول على التمويل من الخارج تكاليف اقتراض، وقد ثارت عدة تساؤلات بخصوص المعالجة المحاسبية لتكلفة الإقتراض.

وقد تناول المعيار المحاسبي الدولي IAS23 الاعتراف بتكاليف الإقتراض كالتالي²:

- تقوم المنشأة برسملة تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل ضمن تكلفة الأصل، ويتم رسملة تكاليف الإقتراض هذه كجزء من تكلفة الأصل عندما يكون من المحتمل أنه سينتج عنها فائدة إقتصادية مستقبلية للمنشأة ويمكن قياسها بموثوقية.
- وتعترف المنشأة بتكاليف الإقتراض الأخرى كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها.

¹ المرجع السابق، ص: 983.

² المرجع السابق، المعيار المحاسبي الدولي رقم 23، ص: 1397.

وبما أن المنشأة تستخدم القروض لأغراض أعمال المنشأة ككل ولذلك فإن أي محاولة لربط تكلفة الإقتراض بأصول محددة سوف تكون محاولة تحكمية، بالإضافة إلى وجود طرق تمويل مختلفة يمكن أن يترتب عليها مبالغ مختلفة لرسملة نفس الأصل كما تؤدي الرسملة إلى توزيع تكلفة الإقتراض على عدة فترات مالية من خلال إستهلاك الأصل، بدلاً من تحميلها على الفترة التي حدثت فيها، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض الأرباح الحالية وهذا ما يساعد الإدارة على القيام بتمهيد الدخل.

1-3-3-6- المنح الحكومية:

تعرف المنح الحكومية بأنها نقل موارد إلى منشأة ما بواسطة جهة حكومية مقابل إلزام سابق أو مستقبلي من جانب المنشأة لبعض الشروط المتعلقة بأنشطتها التشغيلية، ويتم التمييز بين نوعين من المنح الحكومية:

- منح متعلقة بأصول: وهي المنح الحكومية التي يكون شرطها الأساسي هو أن تقوم المنشأة المؤهلة لتلقي المساعدة بشراء أو تصنيع أو الحصول على أصول طويلة الأجل.
- المنح المتعلقة بالدخل: وهي المنح الحكومية التي لا ترتبط بالأصول ولذلك ينظر إليها على أنها مرتبطة بالدخل.
- فقد اوجد المعيار المحاسبي الدولي رقم (20) الخاص بالمنح الحكومية منهجان لمحاسبة المنح الحكومية وهما¹:
- منهج رأس المال: الذي يتم بموجبه الإعتراف بالمنح الحكومية خارج الربح أو الخسارة.
- مدخل الإيراد: الذي يتم بموجبه الإعتراف بالمنح الحكومية في الربح أو الخسارة خلال فترة واحدة أو أكثر.
- وبالنسبة للمنح غير النقدية: أحياناً تقدم الحكومة منح في شكل تحويل أصول غير نقدية كمنحة في صورة قطعة أرض أو مبنى، وفي هذه الأحوال فإن المعيار يحدد المعاملة المحاسبية على أساس الاختيار من بين البديلين²:
- البديل الأول: المحاسبة لكل من المنحة والأصل على أساس القيمة العادلة للأصل غير النقدي.
- البديل الثاني: قيد كلا من الأصل والمنحة بمبلغ رمزي.

¹ المرجع السابق، المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 ، ص 1352.

² المرجع السابق، المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 ، ص: 1353.

1-3-4- إدارة الإفصاح المحاسبي:

يشكل الإفصاح في المحاسبة محوراً أساسياً في العمل المحاسبي ومجالاً لتطوير السياسات والمبادئ المحاسبية، فالهدف من المحاسبة هو تقديم معلومات، وهذه المعلومات هي صلة الوصل بين المحاسبة بما تتضمنه من سياسات ومبادئ مطبقة وبين المستخدمين المتنوعين الذين يتخذون قراراتهم بناء على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها. وقد شكل تطوير الإفصاح المحاسبي من حيث الشكل والمضمون محوراً في تطور السياسات والمعايير المحاسبية، حيث يرتبط الإفصاح بعمليات التصنيف والتبويب التي تخضع لها الأرقام المحاسبية ليتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، كما يرتبط بالمعلومات التي يتم تقديمها من خلال التفسيرات والتمتعات المرفقة بالقوائم المالية. حيث أن العرض المتكافئ للأحداث الاقتصادية يتضمن توحيد عناوين البيانات وتوحيد تبويب هذه البيانات، كما يلي¹:

أ- إن وجود عدة عناوين أو مصطلحات يجب أن يكون دليل على أحداث اقتصادية مختلفة، والإخلال بذلك يؤدي إلى تضليل المستخدمين.

ب- يرتبط تبويب الحسابات بوضع المصطلحات بشكل واضح ومحدد، بحيث يتطلب ذلك إجراء عمليات التجميع بين الحسابات ليتم التقرير عنها في القوائم المالية.

ت- موثوقية الإفصاح وإمكانية المقارنة تتطلب التوحيد في تبويب الحسابات، ويجب أن يكون التبويب ثابت من فترة لأخرى، وقد يكون من الملائم ضم الحسابات إلى بعضها لتتشر كجزء من قائمة حسابات ذات مجموع فرعي، إلا أن تجميع حساب مع حساب آخر ليتم الإفصاح عنهما كرقم مفرد يمثل تصنيف غير كافٍ للإفصاح، وقد يؤدي إلى تضليل مستخدمي المعلومات.

ث- يرتبط الإفصاح بمستوى تفصيل البيانات والذي يشير إلى درجة التقرير المفصل عن الحسابات كأحداث اقتصادية لها خصائص معينة، إضافة إلى ذلك يشير مستوى التفصيل إلى تقديم معلومات تكميلية أو توضيحية، والإختلاف في مستوى التفصيل يؤثر في درجة المعرفة عن الأحداث الاقتصادية التي يمكن للمستخدم الحصول عليها من مجموع القوائم المالية.

والهدف من استخدام معايير المحاسبة الدولية هو إعداد قوائم مالية تحقق التقويم العادل، إلا أنه في بعض الظروف، يسمح معيار المحاسبة الدولية رقم (1) بالخروج عن المعايير المحاسبية لتحقيق التقويم العادل بشرط أن تفصح المنشأة عما يلي²:

¹ القاضي، حسين، وحمدان، مامون، مرجع سبق ذكره، ص: 500-503.

² مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، المعيار المحاسبي الدولي رقم 1، ص 903-904.

1. أن الإدارة توصلت إلى أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدققاتها النقدية.
 2. أن تكون المنشأة امتثلت في كافة النواحي للمعايير والتفسيرات الملائمة، فيما عدا أنها خرجت عن متطلبات بند معين من أجل تحقيق عرض عادل.
 3. عنوان المعيار أو التفسير الذي خرج عن المنشأة وطبيعة هذا الخروج بما في ذلك المعالجة التي يتطلبها ذلك المعيار أو التفسير، والسبب الذي يجعل هذه المعالجة مضللة وقد تتعارض هذه القوائم المالية في الإطار والمعاملة المتبناة في ظل الظروف والمعالجة التي تم تبنيها.
 4. لكل فترة معروضة الأثر المالي لهذا الخروج على كل بند في القوائم المالية التي كان سيتم الإبلاغ عنها امتثالاً للمتطلبات.
- وبالتالي أتاحت معايير المحاسبة الدولية الحرية بشأن الإفصاح المحاسبي في أمور عديدة من أهمها:
- أولاً:** أشار المعيار رقم (1) إلى أنه وفقاً لمفهوم الأهمية النسبية تعد الإفصاحات الواردة في معايير المحاسبة الدولية غير مطلوبة إذا كانت المعلومات التي تسفر عنها ليست ذات أهميته نسبية.
- ثانياً:** أعطى المعيار رقم (1) مساحة من الحرية بشأن تبويب البنود في قائمة الدخل مما يؤثر على الربح الناتج من التشغيل أو ربح البنود العادية¹:
- فيما يتعلق بثبات العرض: يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية من فترة إلى الفترة التالية لها، إلا في الحالات التالية:
1. إذا كان من الواضح، بعد حدوث تغيير هام في طبيعة عمليات المنشأة أو بعد مراجعة قوائمها المالية، أن عرضاً أو تصنيفاً آخر سيكون أكثر ملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار معايير اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المعيار المحاسبة الدولي رقم (8).
 2. إذا تطلب معيار دولي لإعداد التقارير المالية تغيير في العرض.
- فيما يتعلق بالمادية والتجميع: يتيح المعيار المحاسبي الدولي الأول تجميع البند بشرط أن لا يؤدي إلى إخفاء معلومات هامة مثل التوصل إلى الإيرادات الصافية مقابل المصروفات الصافية، أو دمج العناصر ذات الأهمية النسبية للقراء مثل: الديون المعدومة والإستهلاك، ويجب أن يحتوي بند (أخرى) أو (مصروفات متنوعة) - كحد

¹ المرجع السابق، المعيار المحاسبي الدولي رقم 1، ص 905-907.

أقصى - على مبلغ إجمالي غير جوهري للعناصر المجتمعة غير الهامة أو الكبيرة، وعندما يقترب هذا المجموع من 10% من مجموع المصروفات - مثلاً - فيجب اختيار تجميعات أخرى ذات عناوين أخرى.

- فيما يتعلق بإجراء التقاص: يجب عدم إجراء تقاص بين الأصول والالتزامات، أو الدخل والمصروفات إلا إذا كان التقاص مطلوب أو مسموح به من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة: تفصح المنشأة عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لكافة المبالغ التي تم الإبلاغ عنها في البيانات المالية للفترة الحالية، وتدرج المنشأة معلومات مقارنة للمعلومات التفصيلية والوصفية عندما تكون ملائمة لفهم البيانات المالية للفترة الحالية، باستثناء عندما تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عكس ذلك

ثالثاً: أتاح المعيار المحاسبي الدولي رقم "37" (المخصصات، الالتزامات، والأصول المحتملة) إمكانية عدم الإفصاح عن المخصصات أو الالتزامات المحتملة في بعض الحالات، حيث أشار إلى أنه "في حالات نادرة جداً، يكون من المتوقع أن يضعف الإفصاح عن بعض أو كل المعلومات المطلوبة موقف المنشأة في نزاعها مع الأطراف الأخرى تجاه المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل محل النقاش، في هذه الحالات لا يطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات، ولكن يطلب منها فقط أن تفصح عن الطبيعة العامة للخلاف بالإضافة إلى السبب، وأيضاً الإفصاح عن حقيقة أن المعلومات لم يتم الإفصاح عنها"¹.

رابعاً: استخدام الأحكام:

ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 فقرة 123، أنه عند تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، فالإدارة تطلق أحكام متنوعة بعيداً عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات، يمكن أن تؤثر وبشكل كبير على المبالغ التي يعترف بها في القوائم المالية، مثلاً تستخدم الإدارة الأحكام في تحديد²:

أ- ما إذا كانت الأصول المالية هي عبارة عن إستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق.

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، المعيار 37، ص: 1900.

² المرجع السابق، المعيار الدولي 1، ص: 922.

ب- متى يتم بشكل جوهري نقل كافة المخاطر والمكافآت الهامة لملكية الأصول المالية وأصول الإيجار إلى منشآت أخرى.

ت- ما إذا كانت مبيعات محددة من السلع هي في جوهرها ترتيبات تمويلية، ولا تؤدي بالتالي إلى نشوء إيرادات.

ث- ما إذا كان جوهر العلاقة بين منشأة معينة ومنشأة ذات أغراض خاصة يشير إلى أن المنشأة تسيطر على المنشأة ذات الأغراض الخاصة.

خامساً: الإيضاحات والجداول الإضافية:

تضمن إطار إعداد وعرض البيانات المالية لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التقرير المالي الدولية أن البيانات المالية تتضمن على إيضاحات وجداول إضافية ومعلومات أخرى، مثل¹:

أ- معلومات إضافية ملائمة لحاجات المستخدمين حول بنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

ب- إيضاحات حول الأخطار وعدم التأكد الذي يؤثر على المنشأة، وأية موارد أخرى غير معترف بها في قائمة المركز المالي.

ت- معلومات إضافية عن القطاعات الجغرافية والصناعية وعن التأثير على المنشأة من جراء تغير الأسعار.

سادساً: الإفصاحات التكميلية:

بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية للقياس والتي تواجه القيم الظاهرة في قائمة المركز المالي، فإنه توجد مبادئ إفصاح محاسبية ضرورية لجعل القوائم المالية غير مضللة بسبب إغفالها، وفيما يلي خمس أساليب أخرى للإفصاح²:

1: التفسيرات والشروح الموضوعة بين قوسين Parenthetical Explanations:

يتم الإفصاح عن المعلومات التكميلية من خلال التفسيرات المذكورة بين أقواس عقب بنود قائمة المركز المالي المناسبة، وتتميز التفسيرات المذكورة بين الأقواس أنها تقدم الإفصاح في صلب القائمة المالية، على سبيل المثال:

رأس المال المملوك (القيمة الاسمية 10 ليرة، 300 ألف سهم مصرح به، 120 ألف سهم مصدر، 1200 ألف).

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص: 81.

² حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق، ص 208-211.

2: الهوامش Footnotes:

إذا لم يكن من الممكن الإفصاح عن المعلومات الإضافية في تفسير قصير وموجز نسبياً بين قوسين، فإنه ينبغي استخدام الهوامش.

على سبيل المثال:

إبراز أنواع المخزون المختلفة

منتجات تامة * *

منتجات تحت التشغيل * *

مواد خام * *

وسوف تحتوي المذكرات الملحقة بالقوائم المالية عندئذ على ما يلي:

يتم إظهار المخزون بالتكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل، ويتم تحديد التكلفة بطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، أما القيمة السوقية فيتم تحديدها على أساس القيمة المقدرة الصافية القابلة للتحقق في تاريخ الميزانية.

3: الجداول المدعمة للمعلومات Supporting Schedules :

في بعض الأحيان يكون من المناسب استخدام جداول مؤيدة لتقديم تفاصيل كافية حول بنود قائمة المركز المالي، فعلى سبيل المثال حسابات المدينين قد تكون مذكورة في سطر واحد على النحو التالي:

* * *

حساب المدينين (انظر الجدول 3)

ثم يتم تقديم جدول منفصل بحسابات المدينين

4: الإحالات المرجعية Cross – References:

تستخدم الإحالة المرجعية عندما يكون هناك علاقة مباشرة بين حسابين في الميزانية، وعلى سبيل المثال: فإن الأصول المتداولة يجوز بيانها على نحو معين إذا كان المطلوب رهن قدره مليون ليرة من الحسابات المدينة كضمان لقرض مصرفي قدره 700000 ليرة:

1000000

الحسابات المدينة المرهونة للمصرف

وسوف تتضمن الالتزامات الجارية ما يأتي:

القرض المصرفي المستحق للدفع - مضمونا بالحسابات المدينة 1000000

5: حسابات تقدير القيمة Valuation Accounts:

تستخدم حسابات تقدير القيمة لتقليل أو زيادة المبلغ المحول لبعض الأصول والالتزامات في القوائم المالية، وعلى سبيل المثال يتم تخفيض قيمة الممتلكات والآلات والمعدات من خلال مجمع الإستهلاك، وكذلك علاوة أو خصم إصدار السندات والتي تزيد أو تقلل من القيمة الاسمية للسند المستحق السداد كما هو موضح فيما يلي:

500000	الآلات
100000	مجمع الإستهلاك
400000	ناقصا:

الفصل الثاني:

طبيعة واتجاهات إدارة الأرباح

الفصل الثاني

طبيعة إدارة الأرباح واتجاهاتها

تعتبر إدارة الأرباح من أكثر القضايا التي تم الإهتمام بها في الإدارة المالية، باعتبارها إحدى المشكلات التي تواجه المحللين الماليين في سوق الأسهم، فقد بدأ المحللون والباحثون بالإهتمام بدراسات إدارة الأرباح عندما بدأت القوائم المالية المنشورة تتغير من وقت لآخر، حيث بدأ التركيز على نطاق واسع على الاختيار المحاسبي في السبعينيات وبداية الثمانينيات من القرن الماضي، وكان الموضوع الأكثر إهتماماً لدى الباحثين والمحللين هو إتجاه المديرين لممارسة أنشطة إدارة الأرباح لتحقيق منافعهم الخاصة، وقد اتجهت الدراسات لدعم هذه الإستنتاجات معتمدة على وجهة النظر القائلة بأنه "عندما يقوم المديرين بالتقرير عن الأرباح، فإن الطريقة التي يقررون بها سيكون لها إنعكاس على الحوافز التعاقدية والتنظيمية"¹، وحتى منتصف الثمانينيات بقي أساس الإستحقاق هو العامل الوحيد لدراسة الدوافع الإدارية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح، ويعود ذلك إلى ثلاثة أسباب رئيسية وهي:

1. الإستحقاق مبدأ من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
 2. يستخدم أساس الإستحقاق لتقليل الاختلافات الناتجة عن استخدام الطرق المحاسبية المختلفة على الدخل.
 3. إذا تحققت إدارة الأرباح من خلال استخدام التسويات المحاسبية فلن يكون المستثمرين قادرين على تحديد تأثير إدارة الأرباح على القوائم المالية².
- وفي بداية التسعينيات اتخذت الدراسات إتجاهات جديدة لدوافع إدارة الأرباح مثل الدوافع المتعلقة بالأسهم، الدوافع التعاقدية والتنظيمية، كما يمكن أن تستخدمها لإيصال معلومات ملائمة حول أداء المنشأة المتوقع.
- يناقش هذا الفصل طبيعة وماهية إدارة الأرباح في الفكر المحاسبي المعاصر، دوافع إدارة الأرباح، والطرق التي تتبعها الإدارة في ممارسة أنشطة إدارة الأرباح، وذلك من خلال ما يلي:

2-1- المبحث الأول: طبيعة إدارة الأرباح وماهيتها.

2-2- المبحث الثاني: دوافع إدارة الأرباح.

2-3- المبحث الثالث: طرق إدارة الأرباح.

¹ Watts,R., And J. Zimmerman, " "Towards A Positive Theory of Determination of Accounting Standards", The Accounting Review, 1978,pp.112-134.

² Beneish, M.D. 2001, , op.cit , 27, p1.

المبحث الأول

طبيعة إدارة الأرباح وماهيتها

شكلت إدارة الأرباح أحد أبرز اتجاهات البحث في الفكر المحاسبي خلال المرحلة الأخيرة، حيث ارتبط ذلك بحالات الفشل التي تعرضت لها منشآت كبيرة على المستوى الدولي مثل شركة Enron وشركة Woldcom وغيرها. يتعرض هذا المبحث إلى مفهوم وطبيعة إدارة الأرباح، والفرق بين إدارة الأرباح والتلاعب، كما سيتعرض للمجالات التي يمكن من خلالها ممارسة أنشطة إدارة الأرباح، وذلك من خلال ما يلي:

2-1-1- مفهوم وتعريف إدارة الأرباح.

2-1-2- إدارة الأرباح والتلاعب.

2-1-3- مجالات إدارة الأرباح.

2-1-1- مفهوم وتعريف إدارة الأرباح:

قدمت الدراسات السابقة تعريف عديدة لإدارة الأرباح، فقد عرفها البعض بأنها معالجة الأرقام المحاسبية باستغلال المنافذ الموجودة في المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية والبدائل التي تتيحها، بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما هي معدة من أجله، حيث عرفها (Healy and Whalen (1999 في سياق عملية وضع المعايير المحاسبية على أنها "إستخدام الإدارة لأحكامها الخاصة في عملية التقرير المالي والقيام بالصفقات بهدف تغيير التقارير المالية إما لتضليل أصحاب المصلحة فيما يتعلق بالأداء الإقتصادي الأساسي للمنشأة أو للتأثير على نتائج العملية التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية التي يقرر عنها"¹، كما تم تعريفها بأنها عملية اتخاذ خطوات متعمدة ضمن قيود مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً لتحقيق المستوى المنشود لتقرير الأرباح²، بينما عرفها (Scott (1997 في إطار الإختيار المحاسبي بأنها "عملية إختيار السياسات المحاسبية من قبل المنشأة من أجل تحقيق أهداف إدارية محددة"³.

إلا أن (Schipper (1989 عرفها في إطار المنظور النفعي للإدارة، بأنها تدخل ذو مغزى في عملية التقرير المالي الخارجية، بنية الحصول على مكاسب خاصة، وليس بغرض تسهيل عملية التشغيل الحيادي لهذه التقارير⁴.

كما تم تعريف إدارة الأرباح على أنها منهجية تستخدمها الإدارة لاختيار السياسات المحاسبية بهدف تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة وإكساب التقارير المالية صورة قد تغاير الواقع والحقيقة ولأهداف مشروعة أو غير مشروعة⁵.

"وتعتبر إدارة الأرباح من المجالات التي تلقى إهتماماً على المستويات العملية والتنظيمية، فعلى الرغم من أن البحوث الأكاديمية في المحاسبة تركز على أن إدارة الأرباح تمثل جزء من الإختيار المحاسبي من قبل الإدارة، التي قد تكون قانونية في بعض حالاتها، إلا أن مفهومها في الممارسات العملية يقوم على خضوع أرقام الربح المحاسبية لعملية تضليل وتحريف جوهرية"⁶.

¹ Healy, P.M., and Wahlen, J.M. 1999, op.cit, P368.

² Beneish, M.D. 2001 , op.cit, : p2..cited in² Schipper, K. 1989, p92.

³ W Scott, Financial Accounting Theory, Prentice-Hall, Upper Saddle River, N.J., 1997.

⁴ Schipper, K. 1989. "commentary on Earnings Management." Accounting Horizons (Vol.3,December),P92.

⁵ البارودي، شريف محمد، تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات والقوائم المالية مع دراسة اختبارية-الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، 2002، ص93.

⁶ يوسف، علي محمد، استخدام المنخل التطبيقي في الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتظهير المحاسبي، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، 2005، ص205.

وبالتالي يوجد منظورين لإدارة الأرباح¹:

- المنظور الإنتهازي (النفعي): والذي يتضمن بأن المديرين يريدون أن يضلوا المستثمرين.
- المنظور المعلوماتي (التقدير الإداري): والذي هو وسيلة للمديرين من أجل الإحياء للمستثمرين عن توقعاتهم الخاصة حول التدفق النقدي والأداء المستقبلي للمنشأة.

وقد أشارت بعض الدراسات (Dechow and Skinner (2000 إلى وجود إختلاف في وجهات النظر بين الممارسين والقائمين على العملية التنظيمية من جهة، والأكاديميين من جهة ثانية فيما يخص إدارة الأرباح، فبينما يراها الممارسون والقائمون على العملية التنظيمية مهمة وواسعة الإنتشار ومثيرة للكثير من المشاكل، يراها الأكاديميون أقل أهمية ولم يعطوها الإهتمام الكافي ولم يظهروا تأثيرها الكبير على الأرباح التي يقرر عنها².

وهناك العديد من العوامل التي تقف وراء إدارة الأرباح، والتي تمكن إدارة المنشأة من التدخل في التقرير المالي، وتتحدد هذه العوامل بشكل رئيسي بكل من موقع الإدارة في المنشأة وطبيعة أساس الإستحقاق في المحاسبة والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP.

فإدارة المنشأة يكون لديها معلومات خاصة Private Information قد لا تكون متاحة للغير من الأطراف الخارجية، مما يسمح بحدوث عدم تماثل المعلومات Asymmetry Information بينها وبين تلك الأطراف، كما أن إدارة المنشأة من خلال عملها كوكيل عن الملاك أو عن أصحاب المصلحة، فإن من مصلحتها زيادة الأرباح، حيث أن إبرام عقود مكافآت الإدارة والإشراف عليها يتم بالإعتماد على أرقام المحاسبية وخاصة رقم الربح، ومن هنا فإن إدارة المنشأة مصالح خاصة من وراء تدخلها في عملية التقرير المالي، فوجود عدم تماثل المعلومات والدوافع التعاقدية والتنظيمية يعتبران من العوامل الرئيسية التي تساهم في نشوء إدارة الأرباح³.

كما أن الطبيعة المتأصلة لإدارة الأرباح في المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP، لا تمكن الإدارة من إختيار التسويات المحاسبية فقط، وإنما تتطلب من الإدارة القيام بإدارة الأرباح وذلك بطريقتين⁴:

¹ Beneish, M.D. 2001, op.cit,p3.

² Dechow.P., and Skinner,D., 2000'Earning Management: Reconciling The Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators', Accounting Horizons,(Vol.14. No.2), Pp235-236.

³ يوسف، علي محمد، مرجع سابق، ص:205.

⁴ Rosenfield. P., 2000, 'What Drives Earning Management? It Is Gaap Itself' Journal of Accountancy, (October), Pp107-108.

1- السماح للشركات بالتقرير عن الأرباح التي لم تحققها، كما في حالة استخدام طريقة محاسبة تجميع المصالح Pooling-Interested، التي تجعل من انضمام المنشآت وسيلة للتقرير عن أرباح بدون أن تحققها فعلاً، وعلى الرغم من أن مصدري القوائم المالية يفضلون التقرير عن أرباح مرتفعة، إلا أن ذلك يقابله الخوف من تعرض المنشأة وبشكل متزايد لطلبات من قبل حملة الأسهم والموظفين للحصول على توزيعات أرباح ورواتب مرتفعة، وزيادة الضرائب التي تتطلبها الحكومة.

2- رغبة نفس مصدري القوائم المالية بتحقيق إستقرار في الأرباح، ومن الأمثلة التي قبلت بها المنشآت تخصيص ضرائب الدخل، الذي يتطلب التقرير عن أرباح منخفضة مستقرة بشكل أكبر.

2-1-2- إدارة الأرباح والتلاعب:

أعطى المراقبون في الدراسات الحديثة معنى لإدارة الأرباح أوسع من معنى التلاعب المالي، ففي الممارسات العملية اعتبرت إدارة الأرباح التي تمارس من خلال مخالفة قواعد GAAP نوع من أنواع الاحتيال، ولكن إدارة الأرباح تتضمن أيضاً خيارات التقرير المالي التي لا تخرق قواعد ال GAAP. إن إدارة الأرباح التي تظهر في حدود GAAP قد تؤدي إلى نفس نتائج التلاعب والغش المالي، ولكن السؤال هل هذا النوع من إدارة الأرباح هو نفسه التلاعب، الجدول التالي يعرض تمييزاً بين إدارة الأرباح والاحتيال.

جدول رقم (1) يعرض تمييزاً بين التلاعب وإدارة الأرباح (صادر عن sec)¹:

الخيارات المحاسبية	الخيارات التدفّق النقدي الحقيقية
التحفظ المحاسبي Conservative accounting	<u>في حدود قواعد ال Gaap</u> - تأخير المبيعات. - تعجيل الإعراف بنفقات الإعلان والبحث والتطوير. - المبالغة في الإعراف بالمؤن والمخصصات والإحتياطيات. - المبالغة في تقييم نفقات البحث والتطوير. - المبالغة في عرض الرسوم وإطفاء الأصول
الأرباح العادية Natural earning	الأرباح الناتجة عن العمليات العادية.
المحاسبة الهجومية Aggressive accounting	- تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها. - تخفيض في قيم المخصصات والإحتياطيات. - تأجيل الإعراف بنفقات البحث والتطوير والإعلان. - تعجيل الإعراف بالمبيعات.
المحاسبة الإحتيالية: Fraudulent Accounting	- الإعراف بالإيراد قبل تحقّقه. - الإعراف بإيرادات وهمية. - جعل فواتير المبيعات سارية في تاريخ سابق. - المبالغة في تقييم المخزون. - طرق تسجيل مخزون وهمي.
<u>مخالفة قواعد ال GAAP:</u>	

¹ Dechow.P., And Skinner,D., 2000, op. cit., p 240.

2-1-3- مجالات إدارة الأرباح:

عادة ما تحدد مكافآت المديرين على أساس الأرقام المحاسبية، فمثلاً قد تتحدد على أساس نسبة مئوية من التوزيعات على المساهمين، أو نسبة من الأرباح السنوية، وقد بينت الدراسات أن الأرقام المحاسبية تعتبر متغيرات مهمة لتحديد حوافز المديرين في غالبية المنشآت (92% في الشركات الصناعية، 67% في شركات التأمين) كما أن الحوافز التي تدفع للمديرين بناءً على الأرقام المحاسبية تبلغ في المتوسط 50% من المرتبات السنوية للمديرين¹، وبالتالي فإن التأثيرات التي تلجأ إليها الإدارة على الأرقام المحاسبية تتركز على رقم الربح ونسب توزيعه:

1. التأثير على رقم الربح المحاسبي الظاهر في قائمة الدخل حيث تمثل الأرباح المحاسبية المتغير الأساس الذي يتأثر بالسياسات المحاسبية، كما أنه عامل أساسي في تحديد سعر السهم²، كما يعتبر رقم صافي الربح أحد المدخلات الرئيسية التي يستخدمها المستثمرون وغيرهم من قراء القوائم المالية للحكم على القوة الإيرادية للمنشأة، كما يعتبر وسيلة لقياس مدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف الموكلة إليها من قبل أصحاب المنشأة، ومساعدة الإدارة في اتخاذ قرارات حول المستقبل وخاصة تلك التي تخص التوسع في الأعمال وتوزيع الأرباح على أصحاب المنشأة، لذا لا بد أن يكون حساب الربح سليماً وصحيحاً، وإلا ترتب على ذلك أن تكون القرارات الإدارية في الأمور المشار إليها غير سليمة وتؤدي إلى ظهور كثير من المشاكل، وأصبحت قراراتها في غير صالح المنشأة وهي لا تدري بذلك³.

2. التأثير على نسب توزيع الأرباح: بما أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن توزيع الأرباح والتي من المفترض أن تراعي كلاً من حملة الأسهم والسندات، إلا أن الإدارة قد تلجأ إلى التأثير على نسب توزيع الأرباح دون الأخذ بالإعتبار ضرورة التوفيق بين مصلحة المستثمرين ومصلحة باقي المستخدمين المختلفين، حيث تعتبر نسبة زيادة أو تخفيض الأرباح مؤشراً هاماً للأطراف الخارجية، باعتبار أن الإعلان عن توزيعات الأرباح يمثل أخبار معينة عن الربحية المستقبلية للمنشأة⁴، أي أن الإعلان عن توزيعات الأرباح يؤدي دوراً كمؤشر عن تنبؤات الإدارة عن الأرباح المتوقعة،

¹ Baker, G., Jensenm and Muurphy K" Compensation and Incentives, Practice Vs Theory" The Journal of Finance", July, 1988, Pp. 593-616.

² حسن، ليلي محمد لطفي، تقييم جودة الأرباح المحاسبية الصادرة عن الشركات المساهمة المصرية المسجلة في سوق الأوراق المالية. مجلة الدراسات المالية والتجارية، 2003، ص 719.

³ Ball R., Kothari,S., and Robin,A.,2000, "The Effect of International Institutional Factor Sonproperties of Accounting Earnings" Journal of Accounting and Economics.29(February)Pp.1-51.

⁴ المقابلة، علي، بيتا وسياسة توزيع الأرباح في المؤسسات البنكية الأردنية، المجلة العلمية لكلية التجارة، بنين، جامعة الأزهر كلية التجارة، العدد3، 2005، ص 144.

وتتقل هذه الصورة إلى المستخدمين المختلفين رغم احتمالات وجود اتجاهات إنخفاض فعلية في ربحية المنشأة، وقد تقرر إدارة المنشأة تخفيض توزيعاتها للأرباح نتيجة لعدم وجود سيولة رغم تحقيقها أرباح، وبالتالي سيتولد انطبعا لدى الأطراف الخارجية بأن هناك اتجاهات إنخفاض في أرباح المنشأة رغم احتمالات أن نقص التوزيعات نتيجة عدم وجود سيولة نقدية، والإتجاه إلى زيادة الإستثمارات الداخلية¹.

¹ بنود، كوثر محمد نور، تأثير الحوكمة على إدارة وتوزيع الأرباح في البيئة المصرفية، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، 2008، ص 86.

المبحث الثاني

دوافع إدارة الأرباح

Earning Management Motivations

تتطلب ممارسات إدارة الأرباح وجود دوافع لدى الإدارة، وترتكز معظم هذه الدوافع على نفعية الإدارة، فتمارس الإدارة أنشطة إدارة الأرباح قبل القيام بعروض الأسهم أو لزيادة تعويضاتها المحددة في شكل خيارات الأسهم، كما تستخدمها لزيادة مكافآتها وتجنب مخالفات عقود الدين، كما يمكن أن تستخدمها لإيصال معلومات ملائمة حول أداء المنشأة المتوقع، ومن هنا يمكن تقسيم دوافع إدارة الأرباح إلى:

2-2-1- دوافع ترتبط بسوق الأوراق المالية.

2-2-1-1- عروض الأسهم.

2-2-1-2- تنبؤات المحللين.

2-2-1-3- خيارات الأسهم.

2-2-1-4- مشاركة الإدارة في الملكية.

2-2-2- دوافع ترتبط بالترتيبات التعاقدية.

2-2-2-1- عقود التمويل بالدين.

2-2-2-2- عقود مكافآت الإدارة.

2-2-3- دوافع ترتبط بالترتيبات التنظيمية.

2-2-3-1- حجم المنشأة.

2-2-3-2- التنظيم على مستوى الصناعة.

2-2-3-3- الضرائب على الدخل.

2-2-4- دوافع عدم تماثل المعلومات.

2-2-1- دوافع ترتبط بسوق الأوراق المالية:

تتضمن دوافع إدارة الأرباح المرتبطة بسوق الأوراق المالية، اختيار إجراءات التسويات المحاسبية للتأثير على أسعار الأسهم كما في حالة قيام المنشأة بعروض الأسهم، وفي حالة تحديد جزء من تعويضاتها على أساس أسعار الأسهم في تاريخ محدد كما في خيارات الأسهم، أو العمل على التأثير على أرباح المنشأة لكي تتوافق مع المحللين في السوق أو مع تنبؤاتها.

2-2-1-1- عروض الأسهم:

عند إصدار الأسهم فإنه يوجد للإدارة دافع لاستخدام الإجراءات المحاسبية التي تزيد أرباحها، بهدف التأثير على توقعات المستثمرين وتقييمهم للمنشأة، بما يؤدي إلى زيادة أسعار بيع الأسهم¹. حيث قدم العديد من الباحثين أدلة على أن التغيرات في أسعار الأسهم لفترة معينة (ربع سنة أو سنة) ترتبط بكل من إشارة واتجاه الربح المحاسبي غير المتوقع للفترة، حيث أن أرقام الربح المحاسبي مفيدة وتقدم معلومات مهمة للمستثمرين، كما أن الإعلان عن الربح المحاسبي يحتوي على معلومات ملائمة لتقييم المنشأة²، ويختلف الوضع في حالة العروض الأولية عن العروض اللاحقة، ففي حالة العروض الأولية IPOs لا يكون هناك سعر سوقي مسبق لأسهم المنشأة، وبالتالي تمثل المعلومات المحاسبية مصدراً مهماً للمستثمرين في اتخاذ قرارات شراء أسهم المنشأة³، وفي دراسة (Wong and Rao (1998) تم التوصل إلى أن المنشآت تتبع سياسات الإستهلاك ومؤن الديون المدومة التي تزيد من الأرباح، أي تدير الأرباح باتجاه الزيادة في الفترات التي تسبق تقديم عروض أولية للأسهم، وتستمر بذلك لعدة سنوات لاحقة⁴، كما قامت بعض الدراسات باختبار تأثير عروض أسهم حقوق الملكية الموسمية على إدارة الأرباح، وتوصلت هذه الدراسات إلى نتائج مختلفة، فقد ناقش (Shivakumar (2000 أن إدارة الأرباح من خلال إصدار أسهم حقوق الملكية الموسمية قد لا يكون هدفها تضليل المستثمرين، ولكنها قد تعكس رد فعل رشيد لسلوك السوق المتوقع للإعلان عن هذه العروض⁵، كما أن (Yoon and Miller (2002 توصلوا إلى أن العديد من المنشآت التي تقوم بعروض موسمية لأسهم حقوق الملكية تستخدم وبشكل كبير

¹ William, R et al, "Operational Earnings Management Techniques, STRATEGIC FINANCE I July 2003, P.4.

² الدهراوي، كمال الدين مصطفى، سرايا، محمد السيد، مرجع سابق، ص: 124.

³ Stolowy, H, and Breton, G., 2000, "A Framework For Classification of Accounts Manipulations" Working Paper, Hec School of Management, P11

⁴ Teoh, S.H., Welch, I., and G Rao, (1998a). Are Accruals during Initial Public Offerings Opportunistic? Review of Accounting Studies 3: pp 175-208.

⁵ Shivakumar, L. (2000). "Do Firms Mislead Investors By Overstating Earnings Before Seasoned Equity?", Journal Accounting and Economics, Pp. 339-371.

استراتيجيات زيادة الأرباح في نفس وقت القيام بتلك العروض¹، ووجدت بعض الدراسات أن السوق لا تنتبه لممارسات إدارة الأرباح وبالتالي تقوم بزيادة أسعار الأسهم².

2-2-1-2- تنبؤات المحللين:

تعتبر تنبؤات المحللين عن أرباح المنشآت المدرجة في السوق دافعاً هاماً لممارسة أنشطة إدارة الأرباح، بحيث تقوم إدارة المنشأة بالتأثير على الأرباح لتتوافق مع هذه التنبؤات أو مع تنبؤات الأرباح التي تصدرها الإدارة نفسها، وبما أن المحللين يعتمدون في معظم الأحيان على المعلومات التي تقدمها الإدارة لهم عن الأداء المستقبلي للمنشأة، فإن هذه التنبؤات تشكل دافعاً للإدارة للتقرير عن أرباح تتوافق مع الأرقام المحددة من قبل المحللين، بحيث يبدو الأمر بأن الإدارة تفي بضماناتها لتحقيق هذه الأرباح³.

وقد ناقش (Abarbanell and Lehavy 2003) أن إدارة المنشأة تعمل على زيادة الأرباح أو تخفيضها في الفترة الحالية، لاستخدامها في الوصول إلى أرقام الأرباح المستهدفة أو أرقام أرباح تزيد عنها في الفترة المستقبلية، بحيث يتم استخدام الإحتياطات والأرباح الناتجة عن تدخل الإدارة في الأرباح لتحقيق هذه الأرقام المستهدفة للربح مستقبلاً، وإذا لم تكن الإحتياطات الحالية كافية، فإن الإدارة تتدخل لتخفيض الأرباح الحالية وتعظيم الإحتياطات، لاستخدامها مستقبلاً في التقرير عن أرباح تتسق مع التوقعات، سواء كان ذلك وفقاً للترتيبات التعاقدية أو لغايات مرتبطة بأسعار الأسهم السوقية، فالمنشآت التي تكون أسعار أسهمها أكثر حساسية للتغيرات غير المتوقعة في الأرباح والمحددة من خلال أخطاء تنبؤات المحللين بالأرباح، تمارس أنشطة الاختيار الإستراتيجي لزيادة الأرباح⁴.

كما استخدمت دراسات أخرى توقعات المحللين الماليين المتعلقة بالأسهم للتنبؤ باتجاهات إدارة الأرباح، ووجدوا أن المنشآت التي لديها توصيات بشراء أسهمها تكون أكثر عرضة لإدارة الأرباح لمواجهة هذه التوقعات، بينما المنشآت التي تكون التوقعات ببيع أسهمها يكون من غير المحتمل وجود تسويات محاسبية غير متوقعة فيها⁵، كما قامت بعض الدراسات باختبار فيما إذا كانت الإدارة تمارس إدارة الأرباح لزيادة الأرباح المحاسبية بهدف التوافق مع تنبؤاتها، وقد وجد (Burgstahler and Eames 1998) بأن المنشآت تقوم بإدارة الأرباح لتواجه

¹ Yoon, G., and Miller, G., 2002, "Earning Management of Seasoned Equity Offering Firm In Korea", *The International Journal of Accounting*, (Vol.37), Pp54-78.

² Rangan, "Earnings Management and The Performance of Seasoned Equity Offerings," *Journal of Financial Economics*, October 1998, Pp. 101-122

³ يوسف، علي محمد، مرجع سابق، ص: 208.

⁴ Abarbanell, J., and R. Lehavy, 2003. Can Stock Recommendations Predict Earnings Management and Analysts' Earnings Forecast Errors? *Journal of Accounting Research*, (Vol.41, No.1), Pp1-31

⁵ Healy, P.M., and Wahlen, J.M. 1999 op,Cit., Pp 371

تنبؤات المحللين، كما توصلوا إلى أن الإدارة تقوم بممارسة أنشطة إدارة الأرباح التي تزيد من أرباحها لتفادي أرقام الربح المنخفضة عن توقعات المحللين¹.

2-2-1-3- خيارات الأسهم:

تظهر خيارات الأسهم على شكل خطط لمنح العاملين مكافآت على شكل خيارات لشراء أسهم المنشأة وذلك من أجل تحفيز العاملين في المنشأة، وهذه الخيارات تمنح بناءً على توصيات من لجنة التعويضات التي تمثل أحد لجان مجلس الإدارة، وتحدد وفقاً لأسعار الأسهم في تاريخ الخيارات، ويختلف حجم وتوقيت الخيارات من سنة لأخرى.

ويرغب المديرين بخيارات الأسهم لأن تلك الخيارات يمكن أن تجعل منهم أثرياء حالاً إذا حققت المنشأة نجاحاً، حيث يستفيد هؤلاء من الفرق بين سعر السهم السوقي وسعر تنفيذ الخيار بتاريخ المنح²، وهذا ما يدفع الإدارة للتأثير على قيمة السهم في تاريخ منح الخيارات للحصول على تعويضات أكبر وبذلك تقوم إدارة المنشأة بممارسة إدارة الأرباح لتحقيق هذا الهدف.

وقد قامت بعض الدراسات باكتشاف السلوك النفعي للإدارة، بتحليل تعويضاتها وأنواع السياسات المحاسبية الاختيارية، التي من أهمها استخدام خيارات الأسهم Stoke Options كأحد عناصر تعويضات الإدارة لتفسير إدارة الأرباح، مثل موقف الإدارة من الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهذه الخيارات³، واعتمد بعضها الآخر على منهجية دراسة الحدث ممثلاً بتاريخ منح هذه التعويضات، ومن ثم دراسة سلوك أسعار الأسهم وتنبؤات الإدارة للأرباح قبل وبعد هذا التاريخ كما في دراسة (Yermack 1997) إذ يعتبر استخدام تعويضات الإدارة في شكل خيارات الأسهم، أحد المحددات المستخدمة لتفسير الاختيار المحاسبي من قبل الإدارة، وموقفها إزاء المعايير المحاسبية التي قد تؤثر على هذه التعويضات⁴، فقد حدد رئيس لجنة البورصة والأوراق المالية (Arther Levitt 1998) هذه المشكلة بقوله أن المنشآت تحاول أن تصل إلى تنبؤات الأرباح التي تقدمها Wall Stree أو تزيد عنها، من أجل زيادة الرسملة السوقية وقيمة خيارات الأسهم⁵.

¹ Burgstahler, D. and Eames, M. (1998), "Management of Earnings and Analysts Forecasts", Working Paper, University of Washington. As cited by: ¹ Healy, P.M., and Wahlen, J.M. 1999 op,Cit., Pp 371

² مرعي، عبد الرحمن، و عرييد، نضال، 2006، محاسبة شركات الأموال، (دمشق؛ منشورات جامعة دمشق)، ص 401.

³ Hill, N., et al.2002, " Corporate Lobbying Behavior on Accounting for Stock -Based Compensation: Venue And Format Choices". Abacus,(Vol.38, No.1),P79.

⁴ Yermack, D. 1997. "Good Timing: Ceo Stock Option Awards and Company News Announcements," Journal of Finance 52 (2), 449- 4

⁵ Levitt, "The Numbers Game," Remarks Delivered at The Nyu Center for Law and Business, New York, N.Y., September 28, 1998.p4.

2-2-1-4- مشاركة الإدارة في الملكية:

قد تتوقف دوافع الإدارة لممارسة أنشطة إدارة الأرباح، على هيكل الملكية والإدارة في المنشأة، فكلما زادت استقلالية المدير عن المالك فإن هناك زيادة محتملة في قدرته على التعديل في عملية توليد الأرباح من خلال استخدام الخيارات المحاسبية، وبالتالي في قدرته على إدارة الأرباح بعكس المنشآت الخاضعة لسيطرة أصحاب رأس المال¹، ويرى Moses (1987) أن اهتمام الإدارة بتقييم الغير لأدائها فيما يتعلق بإدارة الموارد المتاحة قد يدفعها إلى إدارة الأرباح، ويقترح أن رغبة الإدارة في إدارة الأرباح تزداد كلما زاد الانفصال بين الملكية والإدارة²، كما ناقش Gul Et Al (2003) العلاقة بين التسويات الاستثنائية وكل من أتعاب عملية المراجعة، ودوافع الإدارة لإيصال معلومات ملائمة عن أداء المنشأة، ودوافعها لزيادة التعويضات، من خلال اختيارها الاستثنائي للتسويات المحاسبية، في حال ما إذا كانت الإدارة تشارك في الملكية أو لا تشارك، وأظهرت النتائج علاقة موجبة بين أتعاب المراجعة والتسويات الاستثنائية، تعود إلى حالة عدم التأكد المرتبطة بطبيعة هذه التسويات، مما يزيد من حجم عملية المراجعة والمخاطر، كما أن العلاقة بين السلوك النفعي للإدارة واختيارها للتسويات المحاسبية تكون ضعيفة إذا كانت الإدارة تشارك في الملكية³.

2-2-2-2- دوافع ترتبط بالترتيبات التعاقدية:

تتضمن الدوافع التعاقدية لإدارة الأرباح كلاً من عقود التمويل بالدين، وعقود مكافآت الإدارة، فمن الممكن أن تقوم الإدارة بممارسات إدارة الأرباح عن طريق اختيار التسويات المحاسبية لتعظيم تعويضاتها ومكافآتها، أو لتجنب مخالفة عقود الإقراض.

2-2-2-1- عقود التمويل بالدين:

السبب الجوهرى لهذا الدافع هو أن المديرين متشجعين لزيادة الأرباح لتقليل القيود المفروضة في اتفاقيات الدين، أو لتفادي تكاليف مخالفة العقود⁴، وبالتالي كلما اقتربت المنشآت من شروط المديونية المبنية على أساس الأرقام المحاسبية، كلما زاد ميل الإدارة إلى استخدام الطرق والإجراءات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح التي تقرر عنها، إتساقاً مع افتراض السلوك النفعي للاختيار المحاسبي وإدارة الأرباح، والسبب في هذا السلوك من قبل

¹ جهماني، عمر عيسى، سلوك تمهيد الدخل في الأردن دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الرابع، العدد الأول، مايو 2001، ص121.

² Moses, O., " Income Smoothing and Incentives: Empirical Tests Using Accounting Changes". The Accounting Review(April1987)P365.

³ Gul, F., et al. 2003, " Discretionary Accounting Accruals, Managers' Incentives, and Audit Fees". Contemporary Accounting Research, Vol. 20, No 3), P441.

⁴ Beneish,M.D.2001, op. cit., p7.

الإدارة، أن المنشآت ذات نسب الديون المرتفعة تكون عرضة لعدم تحقيق الشروط الخاصة بالمديونية، ولذلك فإن مديري هذه المنشآت سوف يفضلون الطرق المحاسبية التي تزيد من الأرباح وكذلك تزيد من إجمالي الأصول وحقوق الملكية مثل طريقة القسط الثابت لاستهلاك الأصول وطريقة رسملة تكاليف البحوث والتطوير¹، كما أظهرت دراسة (Sweeney 1994) أن المنشآت التي تعاني من مخاطر العجز من ناحية عقود الدين، تتجه لاستخدام التغييرات المحاسبية التي تزيد من الأرباح، والإعتراف المبكر بتطبيق المعايير المحاسبية التي تزيد من الأرباح المقرر عنها، والعكس بالعكس²، كما قام (Defond and Jambalvo 1994) باختبار إدارة الأرباح من قبل المنشآت التي تفصح عن مخالفة عقود الدين، وأظهرت النتائج قيام المنشآت باستخدام التسويات الإستتسابية لزيادة الأرباح المقرر عنها، في السنة التي تسبق السنة التي يتم فيها مخالفة هذه العقود³، أما (Salmon and Smith 1982) فقد توصلوا إلى أن المنشآت ذات نسب الديون العالية تكون أكثر احتمالاً لاستخدام الطرق المحاسبية التي تزيد من الأرباح الحالية⁴، أما (Carlson 1997) يرى أنه كلما زاد ثقل أرباح المنشآت كلما زادت احتمالية إفلاسها وبالتالي تتخفف قيمة سندات الدين في المنشأة، لذلك يلجأ المديرين إلى إدارة الأرباح كوسيلة لتجنب انخفاض أسعار السندات التي تصدرها المنشأة لتمويل نشاطاتها وبالتالي تفادي احتمالية إفلاس المنشأة⁵.

2-2-2-2 عقود مكافآت الإدارة:

قد تتضمن العلاقة التعاقدية بين الإدارة والملاك نظاماً للحوافز ترتبط بمقتضاه مكافأة المسؤولين عن الإدارة بنمو مضطرد ومستمر مع رقم صافي الربح على أن يكون هناك حد أدنى وحد أقصى للمكافأة، ووفقاً لهذه العلاقة فإن الإدارة يكون لديها الرغبة والحوافز لزيادة القيمة الحالية لمكافآتها عن طريق زيادة الأرباح الحالية على حساب الأرباح في الفترات المستقبلية.

وقد أظهرت نتائج الدراسات التطبيقية صحة هذه الفرضية، فقد قام (Hagerman and Zmijewski 1979) بدراسة أثر وجود خطط الحوافز المحاسبية على الاختيار من بين البدائل من الطرق المحاسبية (الإستهلاك، تقويم المخزون، طرق المحاسبة عن الوفورات

¹ Holthausen, R.W. 1981. Evidence on The Effect of Bond Covenants and Management Compensation Contracts on The Choice of Accounting Techniques: The Case of The Depreciation Switch-Back. *Journal of Accounting And Economics* 3: 73-109.

² Sweeney, A. 1994. Debt-Covenant Violations and Manager's Accounting Responses. *Journal Of Accounting And Economics* 17: 281-308.

³ Defond, M. L. and J. Jambalvo. 1994. Debt Covenant Violations and Manipulation of Accrual. *Journal of Accounting and Economics* 17: 145-176.

⁴ الدهراوي، كمال الدين مصطفى، سرايا، محمد السيد، مرجع سابق، ص: 124.

⁵ Carlson, S.J. and C.T. Bathala(1997), "Ownership Differences and Firms' Income Smoothing Behavior". *Journal of Business Finance and Accounting*, (Winter 1984), Pp.527-545.

الضريبية)، وقد استنتج الباحثان أن وجود خطط الحوافز المحاسبية تؤدي إلى تفضيل الإدارة للطرق المحاسبية التي تزيد من الأرباح المحاسبية الحالية¹.

ولكن الدراسة التي قام بها (1985) Healy قد أثبتت أن إدارة المنشأة قد يكون لديها الحافز لتخفيض الأرباح في بعض الفترات، فخطط الحوافز المحاسبية تحدد القيمة العظمى لما يمكن تحويله إلى وعاء المكافآت Bonus pool والتي يتم دفع المكافآت بناء عليها². كما أن سلوك الإدارة في اختيار البدائل المحاسبية عند إعدادها التقارير المالية الخارجية سوف يتوقف على الربح المحقق والربح المستهدف³:

أ- فإذا كانت الأرباح المحققة تفوق الحد الأقصى (سقف الحوافز) فإنه سيكون للإدارة الحافز لتخفيض الأرباح عن طريق تأجيل جزء منها إلى الأعوام التالية، فالمديرين سيفقدون المكافأة عن الأرباح الزائدة عن الحد الأقصى، وبالتالي فإن تأجيل جزء من الأرباح سوف يزيد من المكافآت المتوقعة مستقبلاً.

ب- وإذا كانت الأرباح المحققة بين المستهدفة والحد الأقصى، فإن المديرين سيكون لديهم الرغبة في تحويل أرباح من الفترات المستقبلية إلى الفترة الحالية بما لا يزيد عن سقف الحوافز، وهذا سيؤدي إلى زيادة القيمة الحالية لمكافآت الإدارة في الفترة الحالية بدلاً عن الفترة المستقبلية.

ت- أما إذا كانت الأرباح المحققة أقل من المستهدفة، فإن الإدارة ستعتمد إلى تخفيض الأرباح أو حتى تحقيق خسائر عن طريق إدراج أقصى ما يمكن من مصروفات في القوائم المالية للفترة الحالية مما يزيد من فرصة تحقيق أرباح وبالتالي ضمان الحصول على المكافآت في الفترات المستقبلية.

وبما أن أسلوب التحول من وإلى الطرق المحاسبية ستكون ظاهرة للجنة الحوافز، كما أن التغير في الطرق المحاسبية سيتم الإفصاح عنه في القوائم المالية وقد يتحفظ المراجع الخارجي في تقريره بسبب عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية، ولذلك قد تستخدم الإدارة أسلوب الإستحقاق Accruals.

¹ Hagerman, R., Zmijewski, M., 1979. Some Economic Determinants of Accounting Policy Choice. *Journal of Accounting & Economics* 1, 141-161

² Healy, "The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions," *Journal of Accounting and Economics*, April 1985, Pp. 85-107

³ الدهراوي، كمال الدين مصطفى، سرايا، محمد السيد، مرجع سابق، ص 121.

2-2-3- دوافع ترتبط بالترتيبات التنظيمية:

تتضمن الدوافع التنظيمية لإدارة الأرباح عدة أنواع من الدوافع منها: حجم المنشأة، التنظيم على مستوى الصناعة، بالإضافة إلى وجود قوانين ضريبية معينة لقطاع إقتصادي معين، وبعض الضغوط التي تتعرض لها بعض قطاعات الإقتصاد.

2-2-3-1- حجم المنشأة:

قد يكون حجم المنشأة ونصيبها من السوق من العوامل الأساسية التي تدفع الإدارة إلى ممارسة أنشطة إدارة الأرباح، وذلك لارتباط كل منها بالأعباء السياسية التي تتحملها المنشأة، حيث أجمعت معظم الدراسات على أنه كلما زاد حجم المنشأة كلما زادت ممارسة أنشطة إدارة الأرباح، ويعود السبب بحسب رأي هذه الدراسات إلى وجود المجال الواسع لتنظيم المصروفات والمستحقات والبنود غير العادية، والمرونة الأكبر في استخدام التغييرات المحاسبية، وكذلك لوجود احتمالية أكبر لنقلب الأرباح بين سنة وأخرى في المنشآت الكبيرة بعكس الحال في المنشآت الصغيرة¹.

كما أن المنشآت الكبيرة تكون أكثر حساسية للمحيط الخارجي من المنشآت الصغيرة، فقد بين Watts and Zimmerman (1978) أنه إذا كانت المنشأة موضع إهتمام الحكومة والرأي العام، فإن ذلك قد يعرضها لتحمل بعض الأعباء التي لا تتحملها المنشآت الأخرى، وأن التقلبات الحادة في الأرباح قد تلفت أنظار المسؤولين في الدولة مما يؤدي إلى تدخلهم بصورة أو بأخرى²، وقد أيد Moses (1987) وجهة النظر هذه وبين أن التقلبات الحادة في الأرباح يترتب عليها بعض الأعباء السياسية، إذ يرى أن الزيادة غير العادية في أرباح المنشأة قد ينظر إليها على أنها نتيجة لممارسة الإحتكار، كما قد ينظر للنقص غير العادي في الأرباح باعتباره مؤشراً لنكسات أو كوارث قد تتعرض لها المنشأة، وتتطلب في كلا الحالتين تدخلاً من الجهات الحكومية، وتزداد احتمالات التدخل مع كبر حجم المنشأة ونصيبها من السوق³، لذلك فإن المنشآت الكبيرة يكون لديها الحافز الأكبر لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.

2-2-3-2- التنظيم على مستوى الصناعة:

تخضع جميع القطاعات لأشكال معينة من التنظيم، إلا أن بعض هذه القطاعات مثل (البنوك، شركات التأمين، وشركات الخدمات العامة) تواجه إشرافاً تنظيمياً يعتمد على استخدام الأرقام المحاسبية، الأنظمة المتعلقة بالبنوك مثلاً تتطلب منها أن تقي بمتطلبات رأسمالية محددة، وهذه المتطلبات تعتمد بشكل كبير على الأرقام المحاسبية، أما بالنسبة

¹ جهاماني، عمر عيسى: مرجع سابق، ص 118.

² Watts, R., and J. Zimmerman, Op, Cit, pp.112-134.

³ Moses, O., op, cit P 263.

للأنظمة المتعلقة بشركات التأمين فتطالب بتحقيق حد أدنى من الملاءة المالية، أما بالنسبة لشركات الخدمات العامة فقد كانت دائماً خاضعة لأنظمة تسمح لها بحد معين من العائد على إستثمارات أصولها¹، وكمثال عن شركات الخدمات العامة نذكر شركات الكهرباء وشركات الاتصالات التي تخضع لسلطة الأنظمة الحكومية، فإذا حققت هذه المنشآت أرباحاً عالية فمن المحتمل أن تستجيب الأنظمة لتحديد سقف لأسعار خدماتها، لذلك فإن هذه المنشآت لديها الدافع لاختيار الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى ممارسة أنشطة إدارة الأرباح باتجاه التخفيض².

إن مثل هذه الأنظمة تخلق دوافع لإدارة عناصر قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، التي تكون مهمة بالنسبة لهذه الأنظمة، كما أن هناك العديد من الدراسات التي توفر الدليل على هذه الفرضية، حيث أن البنوك التي تقترب من الحد الأدنى لمتطلبات رأس المال تقل من شطب الديون، وتعترف بمكاسب غير عادية محققة عن طريق المحافظ الإستثمارية³، وهناك أيضاً دليل على أن شركات التأمين على الممتلكات التي تتعرض لعجز مالي يؤدي إلى لفت نظر الأنظمة لذلك تقوم بخفض احتياطات خسارة الدعاوى⁴.

وناقش (1999) Healy and Wahlen بأنه لا يوجد معلومات واضحة حول فيما إذا كان القائمون على وضع القوانين والأنظمة يأخذون باعتبارهم إدارة الأرباح للأغراض التنظيمية⁵، وبناء عليه قام (2004) Chen and Yuan بدراسة ما إذا كان القائمون على وضع الأنظمة والقوانين في لجنة الأوراق المالية الصينية، يأخذون باعتبارهم ممارسات إدارة الأرباح من قبل المنشآت، وأظهرت النتائج أن المنشآت تستخدم إدارة الأرباح، لزيادة أرباحها حتى تصل إلى عائد على حقوق الملكية مساوياً للحد المطلوب لمنحها الترخيص، وأن القائمين على العملية التنظيمية وعلى منح هذه التراخيص، يأخذون باعتبارهم ممارسات إدارة الأرباح من قبل المنشأة⁶.

2-2-3- الضرائب على الدخل:

يوجد علاقة وثيقة بين إعداد التقارير المالية وبين أنظمة الضريبة التي تخضع لها المنشأة، فالربح المحاسبي المقرر عنه في القوائم والتقارير المالية يخضع لضريبة دخل

¹ Healy, P.M., And Wahlen, J.M. 1999 Op,Cit., P 377.

² Amat,O.,Etal., 1999," The Ethics of Creative Accounting" Working Paper, P7

³ Moyer, S.E., 1990. Capital Adequacy Ratio Regulations and Accounting Choices In Commercial Banks. *Journal of Accounting And Economics* 13 (2), 123-154.

⁴ Adiel,R.1996. Reinsurance and The Management of Regulatory Ratios and Taxes In The Property-Casualty insurance industry. *Journal of accounting and economics* 22(1-3):207-240.

⁵ Healy, P.M., and Wahlen, J.M. 1999 Op,Cit., P 377

⁶ Chen, k., and yuan, h., 2004, "earning management and capital resource allocation: evidence from china's accounting-based regulation of rights issues", the accounting review, (vol.79, no.3) pp 645-665.

المنشآت، بعد تعديله وفقاً للقانون الضريبي، مما قد يؤثر سلباً على ثروة الملاك، وبالتالي يكون لدى إدارة المنشأة الحافز لإدارة الأرباح لتقليل أثر الضرائب على أرباح المنشأة في الفترات المالية المتتالية وفقاً لما تراه مناسباً أو محققاً لمقاصد الملاك أو مقاصدها، فهي تختار الأسلوب المحاسبي الذي يولد التأثير المرغوب فيه على المدفوعات الضريبية¹، ففي ظل وجود ضريبة دخل الشركات، أو في ظل التغير في معدلها، تعتمد الإدارة إلى التأثير على رقم الربح المحاسبي، فالإدارة قد تتجنب الدخل المرتفع لأنه ينتج عنه دفعات أعلى من الضرائب، وتتجنب كذلك الدخل المنخفض الذي قد يؤدي إلى الفحص والتدقيق من قبل السلطات الضريبية، لذلك فإنه يتوقع من المنشآت التي يكون لديها التزام ضريبي كبير في الفترة الحالية أن تلجأ إلى ممارسات إدارة الأرباح²، وخلاصة القول أن السياسة الضريبية تعتبر دافع من دوافع إدارة الأرباح، فالتغيرات في معدلات الضريبة، تدفع الإدارة نحو تغيير رقم الربح المحاسبي المقرر عنه، وذلك عن طريق الانتقال أو التحول من البدائل المحاسبية المختارة حالياً، إلى بدائل محاسبية أخرى تحقق الهدف المنشود.

2-2-4- دوافع عدم تماثل المعلومات:

يشير مفهوم عدم تماثل المعلومات إلى توافر معلومات معينة لدى طرف معين قد لا تكون متوفرة لدى طرف آخر (huang and chang (2006)³، فقد عرف هندي (1992) حالة عدم تماثل المعلومات في السوق "بأنها نقص المعلومات الذي يرجع لعدم كفاية ما يحصل عليه المستثمر من معلومات داخلية وهو بصدد اتخاذ القرارات الإستثمارية"⁴، كما عرف الدهراوي (1994) حالة عدم تماثل المعلومات في السوق بأنها "حالة تنشأ بين الأطراف الخارجية والأطراف الداخلية تستطيع فيها الأطراف الداخلية استخدام ما لديها من معلومات داخلية لتحقيق عوائد غير عادية على حساب الأطراف الخارجية"⁵، فالإدارة من خلال موقعها في المنشأة لديها معلومات خاصة قد لا تكون متاحة للغير من الأطراف الخارجية، كفرص الإستثمار المتاحة لديها في الوقت الحالي أو المتوقع توافرها في المستقبل، وإمكانية

¹ قابل، سامي عبد الرحمن، دراسة تحليلية كمية لآثار الضرائب ومكافآت الإدارة على الاختيار المحاسبي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1990، ص 432.

² جهماني، عمر عيسى، مرجع سابق، ص 120.

³ Huang and chang, h. "a comprehensive study of information asymmetry phenomenon of agency relationship in the banking industry", Journal of American academy of business, vol. 8, 2006, pp 91-97.

⁴ هندي، منير إبراهيم "الأوراق المالية وأسواق رأس المال"، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1992. مأخوذة عن عبيد، إبراهيم السيد، "دور التقارير المالية المنشورة في تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات في سوق رأس المال: دراسة نظرية وميدانية على السوق المصري"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 70، 2008، الجزء الأول، ص 231.

⁵ الدهراوي، كمال الدين مصطفى، دور الإفصاح المحاسبي في تخفيض عدم التماثل في المعلومات وزيادة كفاءة سوق رأس المال، مجلة كلية التجارة جامعة الإسكندرية للبحوث العلمية، العدد الثاني، 1994، ص 43-89.

نجاح واستمرار تلك المنشأة، هذه المعلومات قد لا تتوافر لدى الأطراف الخارجية مثل المستثمرين، المقترضين، المحللين الماليين، وغيرهم من المتعاملين في السوق، وحتى وإن توافرت لديهم فلن تتوافر في نفس توقيت توافرها لدى إدارة المنشأة، وهو الأمر الذي يسمح بحدوث عدم تماثل المعلومات بينها وبين تلك الأطراف، ونتيجة التعارض في المصالح بين الإدارة والمستثمرين، فإن إدارة المنشأة يمكن أن تستغل ما تمتلكه من معلومات خاصة في القيام ببعض التصرفات الإنتهازية بغية تحويل الثروة من المستثمرين إليها، مثلاً قيام الإدارة باستغلال معلوماتها الداخلية في عمليات التداول على الأوراق المالية للمنشأة وتحقيق عوائد غير عادية على حساب المستثمرين في السوق، كما أن عدم تماثل المعلومات في السوق يعتبر دافعاً أساسياً لقيام إدارة المنشأة بممارسات إدارة الأرباح بهدف زيادة الربح وبالتالي زيادة مكافآتها أو بهدف التأثير على أسعار أسهم المنشأة في السوق وخصوصاً في الفترات التي يتسم فيها أداء تلك الأسهم بالضعف أو في حال قيام المنشأة بطرح أسهم جديدة في السوق (Cohen and Dean, 2005)¹، ومن ناحية أخرى فإن عدم تماثل المعلومات في السوق يمكن أن يدفع إدارة المنشأة إلى التوجه نحو الإستثمار في المشروعات ذات صافي القيمة الحالية الموجبة الصغيرة والتي تعطي مكاسبها في الأجل القصير وإهمال الإستثمار في المشروعات ذات صافي القيمة الحالية الكبيرة والتي تعطي مكاسبها في الأجل الطويل وذلك بهدف زيادة مكافآت وحوافز الإدارة في الأجل القصير حتى ولو على حساب تعظيم قيمة المنشأة في الأجل الطويل. كما أن حالة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين في السوق يمكن أن تدفع الإدارة إلى تبني استراتيجيات غير مثالية للتحوط ضد المخاطر التي تواجه المنشأة، وأهمها مخاطر السوق مثل مخاطر تغير أسعار المنتجات، ومخاطر تغير أسعار صرف العملات الأجنبية، ومخاطر تغير أسعار الفائدة، وهو ما يهدد بقاء واستمرار المنشأة في المستقبل².

¹ Cohen, b, and dean, t. "information asymmetry and investor valuation of ipo: top management team legitimacy as capital market signal" *strategic management journal*, vol.26, 2005, pp 683-690.

² عبيد، إبراهيم السيد، مرجع سابق، ص 234-235.

المبحث الثالث

طرق إدارة الأرباح

تعتمد إدارة الأرباح على طرق وآليات متعددة، فيتم تدخل الإدارة في التقرير المالي من خلال الإجراءات التي تزيد من الأرباح المحاسبية الحالية على حساب الأرباح في السنوات المستقبلية، أو عن طريق تحويل جزء من الأرباح المحاسبية الحالية إلى الفترات المستقبلية، أو الحفاظ على سلسلة مستقرة وثابتة من الأرباح المحاسبية وذلك عن طريق تخفيض التقلبات في الأرباح، ويمكن أن يتم الأمر بمنتهى سوء نية كما وصف من قبل محاسبة الإبداع Creative Accounting ، كما يمكن أن يتم عن طريق محاولة استيعاب معظم الخسائر في السنة الحالية لإتاحة الفرصة لتحقيق أرباح عالية في المستقبل وهو ما يعرف Big-Bath.

ويتعرض هذا المبحث إلى بعض طرق إدارة الأرباح، وذلك من خلال ما يلي:

1-3-2- تمهيد الدخل Income Smoothing.

1-1-3-2- تعريف تمهيد الدخل.

2-1-3-2- طرق تمهيد الدخل.

3-1-3-2- أداة التمهيد .

2-3-2- المحاسبة الإبداعية Creative Accounting.

1-2-3-2- مفهوم وتعريف المحاسبة الإبداعية.

2-2-3-2- طرق المحاسبة الإبداعية.

3-2-3-2- أسباب المحاسبة الإبداعية.

3-3-2- محاسبة إعادة ترتيب الدفاتر Big-Bath.

2-3-1- تمهيد الدخل Income Smoothing:

يعتبر تمهيد الدخل Income Smoothing من أهم الطرق المتبعة في إدارة الأرباح وأكثرها شيوعاً، حيث تحاول الإدارة من وراء اتباع هذا الأسلوب المحافظة على تيار مستقر من الأرباح المحاسبية التي تقرر عنها المنشأة، بحيث يتم الوصول إلى الأرباح المستهدفة، وذلك من خلال التحكم بتوقيت العمليات الفعلية أو اختيار السياسات المحاسبية التي تحقق لها هذه الغاية.

2-3-1-1- مفهوم تمهيد الدخل Definition of Income Smoothing:

يعتمد مفهوم تمهيد الدخل على عدد من الافتراضات الأساسية والتي تتعلق بإدارة المنشأة، فمن المفترض أن إدارة المنشأة لا تميل للمخاطرة، كما أنها تحاول تحقيق أقصى منفعة خاصة ممكنة، والتي ترتبط برقم صافي الربح الذي تظهره القوائم المالية المنشورة، كما أن الإدارة تعتقد بعدم كفاءة سوق المال، وبالتالي فإنها تعتقد بإمكانية إخفاء حقيقة المركز المالي للمنشأة عن المستثمرين وذلك من خلال القيام ببعض التصرفات التي تؤدي إلى الحد من التقلبات في الأرباح كما يظهر في القوائم المالية المنشورة، وهذا يعطي المستثمرين نوعاً من الإطمئنان فيما يتعلق بدرجة المخاطرة التي ينطوي عليها الإستثمار في المنشأة¹.

وقد قامت الدراسات السابقة بتعريف تمهيد الدخل على أنه عملية متعمدة لمضائلة التقلبات حول مستوى معين ومحدد مسبقاً من الأرباح²، وحسب رأي (1973) Beidleman فإن تمهيد الدخل يمثل محاولة بعض المديرين لتخفيض التقلبات غير الطبيعية في الأرباح المحاسبية ضمن الحدود التي تسمح بها المبادئ المحاسبية المقبولة³، كما عرفه Beattie (1994) بأنه "يعرض تمهيد الدخل من جانب تخفيض تقلبات الأرباح (سواء عدد من الفترات أو فترة واحدة) على أنه تحرك باتجاه مستوى متوقع من الإيرادات المفصح عنها"⁴.

وبالتالي فإن الهدف الرئيسي لتمهيد الدخل هو إظهار أرباح أكثر استقراراً، وهذا بدوره يعطي انطباعاً عن انخفاض المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، وبالتالي ينتج عنه ارتفاع في أسعار الأسهم، وإنخفاض التكاليف اللازمة للإقراض والتمويل، وكذلك زيادة إقبال المستثمرين على الإستثمار في المنشأة، وهناك أهداف أخرى لسلوك تمهيد الدخل تتضمن التكاليف السياسية، والتهرب من الأعباء الضريبية، وأهداف مكافآت الإدارة⁵.

¹ محرم، زينات محمد، مرجع سابق، ص 364.

² جهماني، عمر عيسى، مرجع سابق، ص 110.

³ Beidleman, C., 1973, "Income smoothing: The role of management", *The accounting Review*, Vol. 48, No. 4 (October 1973) Pp. 653-667.

⁴ Stolowy, H, And, Breton, G., 2000, "Op, Cit., P, 21.

⁵ جهماني، عمر عيسى، مرجع سابق، ص 110.

2-1-3-2- طرق تمهيد الدخل Methods of Income Smoothing

تعتبر عملية تمهيد الدخل منتشرة بشكل واسع في التطبيق المحاسبي، ولكن تكمن الصعوبة في إقامة الدليل على وجودها المتعمد، وبالتالي يحتاج إثباته إلى فرضيات وأساليب يجب ألا تخلو من عنصر الإقناع، وبما أن الافتراض السائد يدل على أن إدارة المنشأة تتبع عدة وسائل لتمهيد الدخل من خلال التأثير على متغيرات مختلفة، منها تحمل نفقات إستهلاك أكبر في فترات ارتفاع الأسعار، واعتماد تخفيض الأصول أو إعادة تقييمها إلى قيمتها الجارية كأساس لاحتساب نفقات الإستهلاك، وطرق محاسبة البنود غير العادية، والضرائب، وطرق تسعير المخزون، فقد أشار الباحثون إلى العديد من المفاهيم لهذا المصطلح، ومن أهمها التمهيد الحقيقي، والتمهيد غير الحقيقي.

وهناك طريقتان مختلفتان لتمهيد الدخل¹:

أولاً: طريقة التمهيد التي تتم بشكل طبيعي (Naturally Smoothing): وهي الناتجة عن العملية الطبيعية لتوليد الأرباح في المنشأة دون وجود أي تأثير غير طبيعي فيها.

ثانياً: طريقة التمهيد التي تتم بشكل مقصود (Intentionally Smoothing) من قبل إدارة المنشأة، والتي يمكن أن تكون نتيجة لإتباع أحد أسلوبين²:

1- تمهيد الدخل الحقيقي (Real Smoothing): وهو عبارة عن تمهيد الصفقات أو التمهيد الاقتصادي، والذي يحدث عندما تتخذ الإدارة الإجراءات التي تراها مناسبة لهيكلة النشاطات الاقتصادية للمنشأة، ويؤثر بشكل فعلي على الأرباح المحاسبية، حيث أنه بإمكان المنشأة القيام بتمهيد الدخل من خلال تأجيل قرارات الإنتاج والاستثمار إلى نهاية السنة، اعتماداً على معرفتها بأداء المنشأة في ذلك الوقت، فقد ناقش Lambert (1984) بأنه من منظور التعاقد الكفاء والإدارة غير الراغبة بالمخاطر، يمكن أن ينتج تمهيد الدخل الحقيقي من خلال السلوك الرشيد للمنشأة، الذي لا يتضمن تضليلاً أو فهماً خاطئاً من قبل أي طرف آخر³، كما ناقشت دراسات أخرى (Dye and Verrecchia 1995) أن تمهيد الدخل يعود إلى التقرير الاستتسابي من قبل الإدارة من منظور الوصول إلى تعاقد كفاء⁴.

2- تمهيد الدخل المصطنع (Artificial Smoothing) أو التمهيد المحاسبي: الذي يمثل تدخل الإدارة من خلال الاختيار المحاسبي للتقرير عن الإيراب المحاسبية بما يتماشى مع

¹ عمر عيسى جهماني، مرجع سابق، ص 111

² يوسف، علي محمد، مرجع سابق، ص 213.

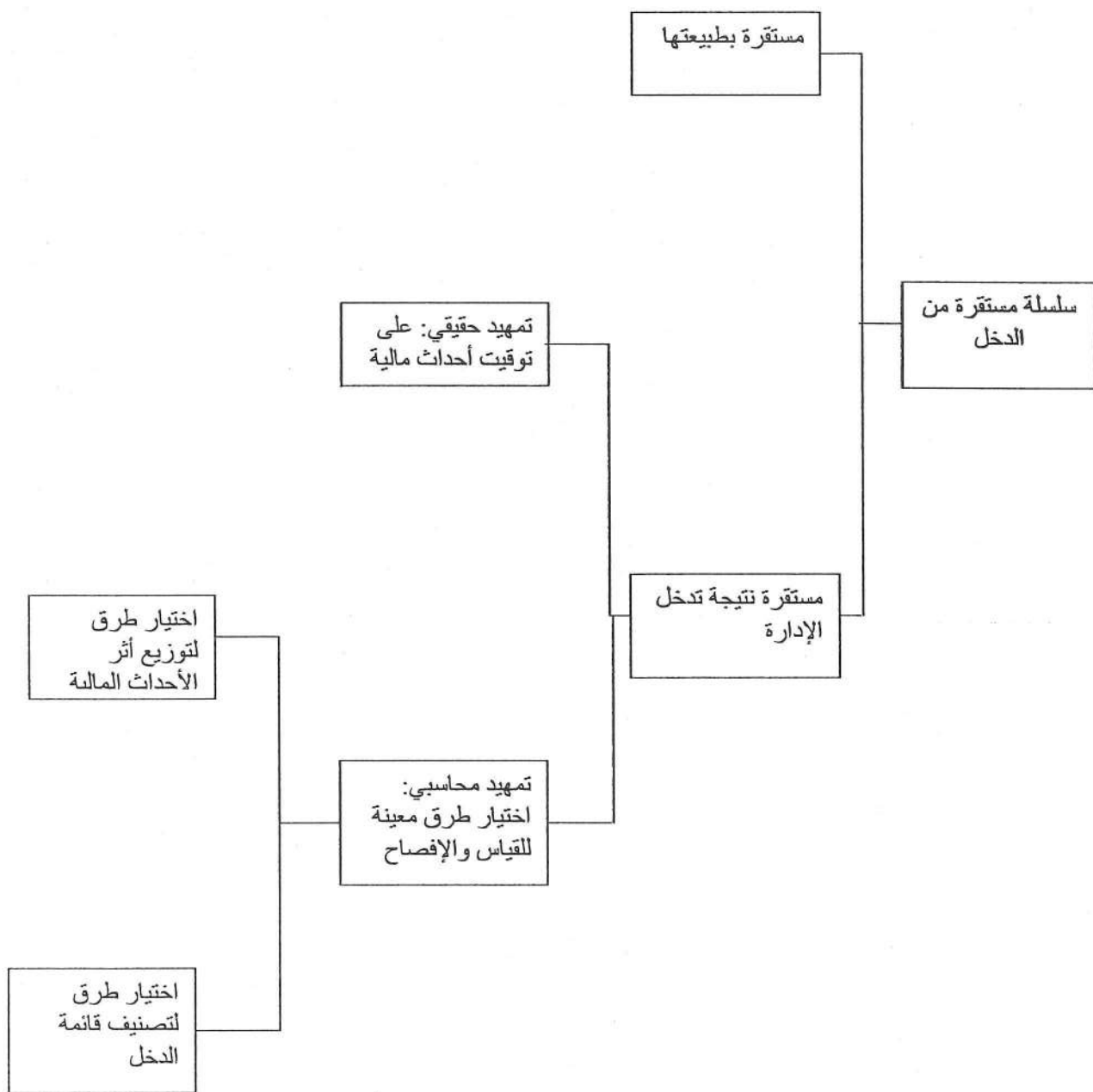
³ Lambert, R., 1984, "Income Smoothing as Rational Equilibrium Behavior", The Accounting Review, (Vol. Xix, No.4), Pp 604-618.

⁴ Dye, R., and Verrecchia, R., 1995, "Discretion Vs. Uniformity: Choice Among Gaap" The Accounting Review, (Vol 70, No.3), Pp 389-419.

رغباتها في تمهيد الدخل، دون حدوث تغيير إقتصادي حقيقي في أداء المنشأة، أي عندما تتلاعب الإدارة بتوقيت القيود المحاسبية، ويشكل أحد طرق إدارة الأرباح، وناقشت العديد من الدراسات المحاسبية أن الإدارة تختار التسويات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل، فاعتبر (Fudenberg and Tirol 1995) أن الإهتمام بسرية الأعمال يخلق دوافع لتمهيد الدخل، وذلك استناداً إلى الأداء الحالي والمستقبلي للمنشأة، فالتقرير عن أرباح محاسبية قليلة يزيد من احتمال إستبعاد الإدارة، كما أن التقرير عن أرباح محاسبية جيدة في السنة الحالية لن يعوض الأرباح الضعيفة في المستقبل، وبالتالي عندما تكون الأرباح ضعيفة، فإن لدى إدارة المنشأة دوافع لاختيار الإجراءات المحاسبية التي تساهم في تحويل الأرباح المستقبلية إلى الفترة الحالية لتفادي احتمال إستبعادها¹.

مما سبق يتضح أن فرض تمهيد الدخل يتضمن سلوكاً للإدارة بهدف الحد من التقلبات في الأرباح أو أي من مؤشرات العائد بغرض التأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستثمرون وغيرهم من الجهات ذات المصلحة، ويختلف أسلوب سلوك تمهيد الدخل من منشأة إلى أخرى، وذلك بسبب وجود العديد من العوامل المختلفة في المنشآت المختلفة، والتي تعطي الإدارة الحافز لاستخدام الخيارات المحاسبية لتمهيد الأرباح بأساليب مختلفة.

¹ Fudenberg, k., and Tirol, j., 1995, "a theory of income and dividend smoothing based on incumbency rents", *journal of political economy*", (vol.103), pp 75-93.



شكل (1) أساليب تمهيد الدخل¹

¹ محرم، زينبات محمد، مرجع سابق، ص 373.

2-3-1-3- أداة التمهيد Instrument of Smoothing:

يتضمن سلوك التمهيد استخدام أداة تمهيد معينة لتخفيض إنحراف الأرباح عن رقم الربح الذي يعتبر عادياً أو متوقعاً بالنسبة للمنشأة، لذلك فإن هناك بندين يجب فحصهما عند محاولة قياس تمهيد الدخل، أحدهما أداة التمهيد المستخدمة، والآخر هو رقم الربح الذي تسعى الإدارة لتعديل الأرباح تجاهه¹.

وتتمثل أداة التمهيد في المتغير المستخدم بواسطة الإدارة لتحقيق تمهيد الدخل، وبما أن هناك إختلاف بين التمهيد الحقيقي والتمهيد المحاسبي، فلا بد من وجود إختلافات في الأساليب المستخدمة للتمهيد، وبالتالي المتغيرات التي تستخدمها إدارة المنشأة لتحقيق هذا التمهيد. وحيث أن التمهيد الحقيقي هو مجموعة القرارات التي تتخذها إدارة المنشأة لتعجيل أو تأجيل توقيت وقوع الأحداث المالية طبقاً لتأثيرها المتوقع على تمهيد الدخل، فإن أدوات التمهيد التي تعتمد عليها الإدارة هي متغيرات حقيقية مثل المشتريات والمبيعات وغيرها من الحسابات التي تنشأ نتيجة اتخاذ الإدارة لبعض القرارات التي تؤثر على توقيت وقوع وتحقيق هذه الأحداث. أما التمهيد المحاسبي، فهو تمهيد دفترى يعتمد على إستغلال الإدارة للمرونة في الإختيار من بين الطرق المحاسبية المتعارف عليها، وذلك حتى تتمكن من تحقيق أرقام الربح المستهدفة، مثل قيام الإدارة باستخدام مفهوم الأهمية النسبية في المحاسبة والإعتماد عليه في تصنيف بعض النفقات كمصروفات وتحميلها على دخل الفترة، أو إعتبارها نفقات رأسمالية وبالتالي يتم توزيعها على عدد من الفترات، كما قد يترتب على استخدام طريقة معينة لتدفق تكلفة المخزون ترحيل التكلفة أو الإيرادات من فترة إلى أخرى بما يسمح بالحد من التقلبات في دخل الفترات، مما يؤدي في النهاية إلى سلسلة مستقرة من الأرباح، كما يمكن للإدارة التمهيد الوهمي للدخل من خلال عملية إعادة تصنيف عناصر قائمة الدخل، وفي هذه الحالة قد تعتمد الإدارة على بعض متغيرات التمهيد التي يمكن أن تصنف كعناصر عادية أو عناصر غير عادية في الحدود المسموح بها².

¹ الدهراوي، كمال الدين مصطفى، سرايا، محمد السيد، مرجع سابق، ص. 128.

² محرم، زينب محمد، مرجع سابق، ص. 374-375.

2-3-2- المحاسبة الإبداعية Creative Accounting:

ظهر مصطلح محاسبة الإبداع Creative Accounting عندما واجهت المنشآت صعوبات في فترة الركود الإقتصادي الذي حدث في بداية الثمانينات، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح، ولهذا فقد رأت المنشآت بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبذلها وذلك من خلال التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستخدمي المعلومات المحاسبية.

2-3-2-1- مفهوم وتعريف المحاسبة الإبداعية

Definition of Creative Accounting:

حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظراً لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، وقد وضعت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها، فقد كتب Griffiths (1986) "أن كل منشأة في البلاد تتلاعب بأرباحها، فتعتمد كل مجموعة من الحسابات المنشورة على الدفاتر التي أعدت بذكاء أو تم التلاعب بها بشكل كامل، فالأرقام التي تقدم مرتين في العام ليتم استخدامها في قرارات الإستثمار، تغيرت لحماية المذنبين، وفي الحقيقة هذا الوصف هو شرعي بالكامل إنه محاسبة الإبداع¹ Creative Accounting، كما عرفها Merchant and Rockness (1994) بأنها أي تدخل من ناحية الإدارة والتي تؤثر على تقرير الأرباح والتي تقدم صورة غير واقعية عن الوضع الإقتصادي للمنشأة، والتي من الممكن أن تكون ضارة على المدى البعيد². كما اعتبر Smith (1992) بناء على خبرته كمحلل إستثمارات بأنه يوجد شعور أن معظم النمو الظاهر في الأرباح الذي حدث في الثمانينيات كان نتيجة للتلاعب المحاسبي، أكثر منه نتيجة للنمو الإقتصادي³. أما من وجهة النظر الأكاديمية فمن الممكن تعريف المحاسبة الإبداعية بعدة طرق، فيمكن تعريفها بحسب Amat Et Al (1999) بأنها: "عملية يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم في المبادئ والقواعد المحاسبية من أجل معالجة الأرقام المسجلة في حسابات المنشأة"⁴، أما من وجهة النظر المحاسبية فقد عرفها Michael Jameson (1988) كالتالي "أن عملية المحاسبة تتضمن التعامل مع العديد من القضايا التي تعتمد على الحكم الشخصي والإختيار من بين

¹ Amat.O,et all1999," op.cit, P2.

² Merchant, K.A. and Rockness, J.: 1994 'The ethics of managing earnings: an empirical investigation', *Journal of Accounting and Public Policy*, 13, pp.79-94.

³ Smith, T.(1992), *Accounting For Growth*, London: Century Business.p4

⁴ Amat.O., et al., 1999," Op,Cit, P2.

المداخل المختلفة لعرض نتائج الأحداث المالية والعمليات المختلفة، هذه المرونة توفر فرصاً من أجل التلاعب، والخداع، والتضليل، هذه الأنشطة يمكن أن تعرف على أنها المحاسبة الإبداعية¹. وقد عرفها (Naser 1993) بأنها عبارة عن استغلال مزايا الغموض في القواعد المحاسبية واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد، وذلك بهدف تحويل القوائم المالية من ما يجب أن تكون عليه إلى ما يرغبه معدو القوائم المالية²، ويقدم (Phillips) مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن "وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية"³.

ويستخدم العاني إصطلاح المحاسبة المبدعة بدلاً من إصطلاح المحاسبة الإبداعية إذ يصفها بأنها عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال إنتهاز الفرصة للتخلص من الإلتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس والإفصاح لنقل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يُفضل مُعد هذه القوائم، وهي أيضاً عملية تتم من خلالها هيكلة المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية⁴.

2-2-3-2 طرق المحاسبة الإبداعية Methods of Creative Accounting:

يوجد أربع طرق مختلفة للمحاسبة الإبداعية وهي⁵:

أولاً: أحياناً تسمح المبادئ المحاسبية لإدارة المنشأة بالإختيار من بين الطرق المحاسبية المختلفة، ففي بعض البلدان، على سبيل المثال: يمكن للمنشأة الإختيار بين سياسة إعتبار نفقات التطوير نفقات جارية في نفس سنة حدوثها، أو رسملتها واستنفادها على مدى فترات زمنية معينة وبالتالي فإنه بإمكان إدارة المنشأة إختيار الطريقة التي تعطي الصورة التي ترغب بها. ثانياً: إن بعض القيود في الحسابات تتضمن مقداراً لا يمكن تجنبه من التقديرات، الأحكام، والتنبؤات، مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول الذي يستخدم لحساب الإستهلاك. مثل هذه التقديرات تصدر عادة من الأطراف الداخلية في المنشأة، مما يمنح الفرصة للمحاسبة الإبداعية لتتحرف عن جانب الحذر، أو تتخذ جانب النقاؤل في وضع التقديرات. وفي حالات أخرى يوظف خبير خارجي لوضع هذه التقديرات، على سبيل المثال قد يتم توظيف خبير بشؤون

¹ Jameson, M. (1988) Practical Guide to Creative Accounting, London: Kogan Page. cited in Amat.O., et al., 1999, "Op,Cit, P2

² Naser, K., 1993, Creative Financial Accounting : Its Nature and Use, (Hemel Hempsted Prentice Hall), P59.

³ Breton, G. and Taffler, R. J. 1995, "Creative Accounting and Investment Analyst Response, Accounting and Business Research, vol25, no.98, pp 81-92.

⁴ موقع المحاسبون دوت نت www.infotechaccountants.com

⁵ Amat.O., Et Al., 1999, Op,Cit., P 4.

التأمين ليقدر الالتزامات التقاعدية المتوقعة، وفي هذه الحالة يمكن للمحاسبة الإبداعية أن تتلاعب بالقيم من خلال طريقتين، إما من خلال رشوة الخبير، أو من خلال إختيار خبير معروف بتقديم رأي متشائم أو متفائل حسب رغبة المحاسب.

ثالثاً: يمكن أن تستخدم المعاملات الوهمية إما للتلاعب بأرصدة الميزانية أو لتحريك الربح بين الفترات المحاسبية، وهذا يحصل عن طريق الدخول في عمليتين أو أكثر ذات علاقة بطرف ثالث، عادة يكون المصرف، على سبيل المثال: بيع أحد الأصول إلى المصرف وإعادة إستجاره حتى نهاية العمر الإنتاجي له، بحيث يمكن تسجيل سعر البيع لهذا الأصل أقل أو أكثر من السعر الجاري، لأن الفروقات يمكن أن تعوض بالأجور المنخفضة أو المرتفعة.

رابعاً: يمكن أن يستخدم توقيت العمليات الحقيقية في عكس الانطباع المرغوب على الحسابات. على سبيل المثال: على فرض أن المنشأة تمتلك إستثمار بتكلفة تاريخية تعادل مليون ليرة، ومن السهل بيع هذا الإستثمار بمبلغ 3 ملايين ليرة، والذي يمثل القيمة الجارية لهذا الإستثمار، بالتالي فإن إدارة المنشأة لديها الحرية في إختيار العام الذي يتم فيه بيع الإستثمار وبالتالي تعظيم رقم الربح في هذا العام.

2-3-2- أسباب المحاسبة الإبداعية: Reasons for Creative Accounting

ركزت الدراسات عن المحاسبة الإبداعية بشكل رئيسي على التأثير على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية، والأسباب بالنسبة لمديري المنشآت المدرجة لتضليل الحسابات هي التالي¹:

1. تمهيد الدخل: عادة تفضل إدارة المنشأة التقرير عن معدلات ثابتة لنمو الأرباح أكثر من إظهار سلسلة من الإنخفاضات و الفشل.
2. تنبؤات المحللين: بشكل مغاير لتمهيد الدخل تقوم إدارة المنشأة بالمحاسبة الإبداعية من أجل مسايرة تنبؤات المحللين الماليين.
3. تقوم إدارة المنشأة عادة بأنشطة المحاسبة الإبداعية من أجل صرف النظر عن الأنباء غير الجيدة التي يمكن أن تتعرض لها.
4. المحاسبة الإبداعية يمكن أن تحافظ على أو ترفع من سعر السهم عن طريق زيادة سعر الإصدار، وبالتالي تبدو المنشأة أقل خطورة وتخلق صورة جيدة عن أرباحها، وبالتالي يمكن للمنشأة زيادة رأسمالها عن طريق إصدار أسهم جديدة.

¹ Amat.O., Et Al., 1999 , Op,Cit., Pp 6.

5. إذا قام المديرين بالتعاملات الداخلية بأسهم المنشأة، يمكنهم ممارسة المحاسبة الإبداعية وذلك عن طريق تأخير المعلومات عن السوق المالية، وبهذا تزداد فرصهم بالاستفادة من المعلومات الداخلية.

وفي ضوء ما جاء سابقاً من قبل الباحثين والكتاب والمهنيين والمحللين يتضح أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تحايل وتلاعب يقوم بها المحاسبون من خلال استخدام معرفتهم بالقواعد المحاسبية، لإظهار النتائج المالية للمنشأة بشكل مغاير للأداء الإقتصادي الحقيقي، كما ناقشت دراسات أكاديمية أخرى وجود عدة وسائل لمحاسبة الإبداع، منها الإختيار من بين البدائل المتاحة (رسملة تكاليف البحوث والتطوير أو إستهلاكها في فترة واحدة)، استخدام التحيز في إجراء التقديرات المحاسبية (مثل تقدير عمر الأصول الإنتاجي)، تحديد توقيت الصفقات¹، وبالتالي فإن محاسبة الإبداع كما هي مستخدمة في الممارسة، تتضمن الإختيار المحاسبي لأغراض تضليل المستثمرين والأطراف المختلفة، وإظهار التقارير المالية بالشكل المرغوب فيه من قبل إدارة المنشأة.

¹ Amat. O., Et Al. Op. Cit., P 6.

2-3-3- محاسبة إعادة ترتيب الدفاتر Big Bath:

تقوم إستراتيجية محاسبة إعادة ترتيب الدفاتر big bath على التأثير على قائمة الدخل لجعل النتائج السيئة تبدو أكثر سوءاً مما هي عليه، حيث تعتمد عادة على الفترة التي تحقق فيها المنشأة خسائر بدلاً من الأرباح وتقوم بالمبالغة بأرقام الخسارة، بهدف تحسين الأرباح في العام القادم¹.

وتحدث عملية إعادة ترتيب الدفاتر في فترات إعادة التنظيم وتغيير الإدارة التنفيذية في المنشأة، بحيث يقوم المدراء التنفيذيين الجدد باستخدام محاسبة إعادة ترتيب الدفاتر Big Bath Accounting بحيث يحملوا أداء المنشأة السيئ والنتائج السلبية على المدراء التنفيذيين السابقين وتتم عملية تصفية أو تنظيف لحسابات المنشأة، بطريقة تمكنها من استخدامها مستقبلاً لتمهيد الأرباح وطمأنة حملة الأسهم، وتحقيق تدفق مستمر من العائدات، وينالوا الفضل في تحسينات السنة التالية لأنفسهم². ويرى (Healy 1985) أن إدارة المنشأة قد يكون لديها الحافز لتخفيض الأرباح في بعض الفترات، فإذا كانت الأرباح المحققة أقل من المستهدفة، فإن الإدارة سيكون لديها الحافز لسلوك ما يسمى Big Bath حيث ستعتمد إلى تخفيض الأرباح أو حتى تحقيق خسائر عن طريق إدراج أقصى ما يمكن من مصروفات القوائم المالية للفترة الحالية، مما يزيد من فرصة تحقيق أرباح وبالتالي ضمان الحصول على المكافآت في الفترات المستقبلية³، كما يشير (Scott 1997) إلى أنه في السنوات التي تقرر فيها المنشأة عن خسائر، فيجب على الإدارة أن تقرر عن رقم كبير من الخسائر، وبالنتيجة ستخفض أصولها، وتأخذ بالتكاليف المتوقعة مسبقاً، مما يعزز من فرص الربحية المستقبلية⁴.

¹ Chun Jiang, "Optimism" Vs "Big Bath" Accounting – A Regulatory Dilemma in Chinese Financial Reporting Practices, working paper,). Available at ssrn: <http://ssrn.com/>

² Stolowy, H., and Breton, G., (2000), op. cit., P 43.

³ الدهراوي، كمال الدين مصطفى، سرايا، محمد السيد، مرجع سابق، ص121.

⁴ W.Scott., op. cit., p306.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية واختبار الفروض

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية واختبار الفروض

يتناول هذا الفصل دراسة واقع معايير المحاسبة في سورية، وأثر مرونة معايير المحاسبة على ممارسات إدارة الأرباح في سورية، ويتم في هذا الفصل عرض خصائص مجتمع الدراسة واختبار الفروض، واختبار الفرق بين إجابات فئات مجتمع العينة حسب الخصائص لهذه الفئات، وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها.

ويتم هذا من خلال المباحث التالية:

3-1- المبحث الأول: واقع معايير المحاسبة في سورية.

3-2- المبحث الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.

3-3- المبحث الثالث: اختبار الفروض وتحليل النتائج.

المبحث الأول

واقع معايير المحاسبة في سورية

يناقش هذا المبحث أهمية تطبيق معايير المحاسبة في سورية وأهم القوانين التي صدرت بخصوص معايير المحاسبة.

من خلال ما يلي:

- 3-1-1- أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية.
- 3-1-2- الأنظمة والقوانين التي تطالب بتطبيق المعايير.
- 3-1-3- اعتماد المعايير من قبل جمعية المحاسبين القانونيين في سورية.

3-1-1- أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية:

نتيجة للتطور الإقتصادي الذي شهدته سورية خلال السنوات الماضية، والعمل على تطوير النظم الإقتصادية والإدارية، والسعي لجذب الإستثمارات العربية والأجنبية، بالإضافة إلى السعي للانضمام إلى المنظمة الدولية للتجارة WTO، وتوقيع اتفاقية الشراكة الأوروبية، فكان لا بد من العمل على اعتماد معايير المحاسبة الدولية، لما لذلك من أهمية في تسهيل التبادل التجاري، والتعامل مع كافة الدول الموقعة على الإتفاقية الدولية للتجارة، وبالتالي يمكن عرض أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية من خلال النقاط التالية¹:

١ - التطور الإقتصادي الكبير الذي تشهده سورية والتوجه نحو إقتصاد السوق الإجتماعي، الأمر الذي يتطلب مشاركة كافة الفعاليات الإقتصادية، وتطوير النظم المحاسبية التي تستخدمها هذه المنشآت.

٢ - تشجيع الإستثمار والسعي إلى جذب المستثمرين العرب والأجانب، حيث أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من شأنه تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين المختلفين.

٣ - زيادة عدد الشركات المساهمة والتي تسعى إلى استقطاب المساهمين للإكتتاب بأسهمها من خلال إقناع المساهمين بأنها تتبع أفضل النظم التقنية والإدارية العالمية وكذلك تتبع معايير المحاسبة الدولية.

٤ - زيادة عدد البنوك الخاصة وشركات التأمين المرتبطة بنوك ومؤسسات مالية عربية ودولية تطبق معايير المحاسبة الدولية أو تتعامل مع شركات تطبق معايير محاسبية دولية.

5 - يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى إنتاج قوائم مالية للدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية واضحة الأسس يمكن فهمها من قبل متخذي القرارات، كما تمكن من إجراء المقارنات مع شركات أخرى محلية ودولية.

3-1-2- الأنظمة والقوانين التي تطالب بتطبيق المعايير:

يحتاج تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى أسس قانونية تستند إليها المنشآت، حيث أنها ستطبق على الشركات المساهمة بالدرجة الأولى. وتتلخص أهم الأسس القانونية الصادرة في سورية من أجل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المنشآت السورية فيما يلي:

¹ حمدان، مأمون، دورة معايير المحاسبة الدولية، المحاضرة الأولى، هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السورية، دمشق، كانون الأول، 2009، ص 55-56.

1. قانون إحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية رقم 22 لعام 2005 :

يشهد القطاع المالي كغيره من القطاعات الإقتصادية السورية العديد من الإصلاحات، وبشكل خاص قطاع الأوراق المالية، ونتيجة لهذه الإصلاحات كان القانون رقم 22 لعام 2005 القاضي بإحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وقد جاء في المادة الثانية من القانون: "تحدث في الجمهورية العربية السورية جهة ناظمة تسمى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، ترتبط برئيس مجلس الوزراء، وتتمتع بالشخصية الاعتبارية وبالاستقلال المالي والإداري ويكون مقرها في دمشق"¹.

وقد حددت المادة 3 الأهداف الأساسية للهيئة كما يلي²:

1. تنظيم وتطوير الأسواق المالية والأنشطة والفعاليات الملحق بها بما يضمن تحقيق العدالة والكفاءة والشفافية ويساهم في الحد من المخاطر المرتبطة بمعاملات الأوراق المالية.

2. حماية المواطنين والمستثمرين في الأوراق المالية من الممارسات غير العادلة أو غير السليمة، أو التي تنطوي على احتيال أو غش أو تدليس أو تلاعب.

3. تشجيع النشاط الإذخاري والاستثماري بما يخدم مصلحة الإقتصاد الوطني.

ونصت المادة رقم 7 منه على أنه من مهام مجلس مفوضي الهيئة³:

- اعتماد المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق ومعايير تقييم الأداء التي يجب التقيد بها من قبل الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة، وتحديد المعايير والشروط الواجب توافرها في مدققي الحسابات المؤهلين لتدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة وإشرافها.
- تحديد شكل محتويات القوائم المالية السنوية والدورية والتقارير والمستندات التي يجب أن تقدمها الجهات المصدرة التي تطرح أوراقاً مالية للجمهور أو الجهات المدرجة أوراقها في الأسواق المالية.

ويعتبر مخالفاً لأحكام القانون كل من يقوم:

- عرض أوراق مالية أو بيعها بالإستناد إلى بيانات أو معلومات غير صحيحة أو مضللة سواء فيما يتعلق بالحقوق والمزايا التي تمنحها هذه الأوراق أو حول طبيعة النشاط والأوضاع المالية للشركات المصدرة لهذه الأوراق.
- تصديق مدقق الحسابات أو المحاسب على بيانات مالية غير صحيحة أو مضللة أو مخالفة للمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق المعتمدة.

¹ عن موقع هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، www.scfms.sy

² قانون رقم 22 لعام 2005. إحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية.

³ المرجع السابق.

2. قانون سوق الأوراق المالية:

صدر هذا القانون بالمرسوم التشريعي رقم /55/ لعام 2006 وهدف إلى تنظيم جميع العمليات المتعلقة بإصدار وطرح وتداول وتسوية وانتقال ملكية الأوراق المالية، وقد نص القانون في المادة الخامسة منه على ما يلي:

"تُحدَّث في الجمهورية العربية السورية سوق لتداول الأوراق المالية تسمى (سوق دمشق للأوراق المالية)، تتمتع بالشخصية الاعتبارية والإستقلال المالي والإداري، ولها بهذه الصفة تملك الأموال المنقولة وغير المنقولة والتصرف بها، والقيام بجميع التصرفات القانونية لتحقيق أهدافها، بما في ذلك إبرام العقود، ولها حق التقاضي، ولرئيس مجلس الإدارة أن يوكل محامياً ليمثلها في الإجراءات القضائية، وهي ترتبط بالهيئة وتعمل تحت إشرافها"¹.

وتهدف السوق إلى توفير المناخ المناسب لتسهيل إستثمار الأموال وتوظيفها وتأمين رؤوس الأموال اللازمة لتوسيع النشاط الإقتصادي من خلال ترسيخ أسس التداول السليم والواضح والعادل للأوراق المالية. وتشمل مهام السوق في إطار ذلك ما يلي²:

1. وضع وتطبيق الإجراءات وأساليب العمل الكفيلة بضمان تداول كفؤ وشفاف وتوفير آليات عمل وأنظمة متطورة.
2. التأكد من عدالة متطلبات الإدراج وكفايتها وشفافيتها، وتطبيق قواعد التداول السليم، وتوفير المعلومات الصحيحة عن الأوراق المالية المدرجة في السوق.
3. توفير قواعد وإجراءات سليمة وسريعة ذات كفاية للمقاصة والتسوية من خلال مركز المقاصة والحفظ المركزي.
4. وضع معايير مهنية لشركات الخدمات والوساطة المالية المرخص لها ومعتمديهم وتطبيقها في السوق، وكذلك معايير التدريب والخبرة لأعضائها.
5. التحقق من قوة ومثانة الأوضاع المالية لشركات الخدمات والوساطة المالية من خلال المراجعة الدورية لمدى إلزامها بمعايير كفاية رأس المال، ووضع الترتيبات المناسبة لحماية الأموال والأوراق المالية المودعة لدى هذه الشركات.
6. إعداد التقارير ونشر المعلومات والمؤشرات عن أداء ونشاط السوق.
7. إقامة علاقات تعاون مع الأسواق والبورصات والمنظمات الإقليمية والدولية ذات العلاقة.
8. إبداء الرأي في تطوير التشريعات والأنظمة ذات العلاقة بعمل السوق.

¹ المرسوم التشريعي 55 لعام 2006، قانون سوق الأوراق المالية، المادة 5.

² المرجع السابق، المادة 6.

نصت المادة ٦٥ منه على ما يلي¹:

أ- يتعين على كل شركة مصدرة للأوراق المالية أن تضع وتحفظ بسياسة مكتوبة للإفصاح، تشتمل على اعتماد إجراءات وتعليمات وآليات مناسبة للإلتزام بجميع متطلبات الإفصاح المنصوص عليها في "نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف الهيئة".

ب- تعتمد معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتلتزم بالتالي جميع الجهات الخاضعة لإشراف الهيئة لإعداد بياناتها وقوائمها المالية وفقاً للمعايير المذكورة.

3. نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية (قرار رقم / 3943 / تاريخ 2006/8/28):

اعتمد هذا النظام معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، حيث جاء في المادة رقم 2 والتي تنص على ما يلي:

"تعتمد معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ويتعين على جميع الجهات الخاضعة لإشراف ومراقبة الهيئة إعداد بياناتها وقوائمها المالية وفقاً لهذه المعايير"². واعتبر هذا القرار جميع أعضاء مجلس الإدارة مسؤولين مسؤولية قانونية أمام الهيئة عن ضمان الإلتزام بهذا النظام.

4. مرسوم الاستثمار رقم 8 لعام 2007 :

حددت المادة 12 منه أنه على المستثمر في أي مشروع حاصل على الموافقة القيام بما يلي³:

1- إعلام الهيئة خطياً فور الإنتهاء من تركيب الموجودات وتجهيزها بتاريخ بدء العمل أو الإنتاج الفعلي للمشروع.

2- مسك حسابات نظامية للمشروع وفق معايير المحاسبة الدولية وتزويد الهيئة بنسخة من الميزانيات الخاصة بالمنشأة مصدقة من قبل مكاتب وشركات تدقيق الحسابات المرخصة.

3- مسك سجل مفصل لموجودات المنشأة.

¹ المرسوم التشريعي 55 لعام 2006، قانون سوق الأوراق المالية، المادة 65.

² نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، المادة 2.

³ المرسوم التشريعي رقم 8/ لعام 2007، مادة 12.

4- تقديم أي معلومات أو بيانات أو وثائق تطلبها الهيئة والسماح لأي عامل مخول من الهيئة بمطابقة البيانات والمعلومات على الواقع.

5. قانون الشركات رقم 3 لعام 2008:

من ضمن القوانين المتعددة التي دعت إلى تطبيق معايير المحاسبة صدر قانون الشركات رقم 3/ لعام 2008، وقد راعى هذا القانون كافة التطورات الحديثة في مجال الشركات، حيث حدد في الباب السادس المادة /86/ مفهوم الشركات المساهمة، كما حدد في المادة /195/ بأنه يجب على الشركة المساهمة تنظيم حساباتها وتدقيقها وحفظ سجلاتها ودفاترها وفق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، كما تعرض القانون إلى مفهوم الشركات القابضة في الباب السابع المادة /204/ وعرفها بأنها: شركة مساهمة يقتصر عملها على تملك حصص في شركات محدودة المسؤولية أو أسهم في مساهمة أو الإشتراك في تأسيس مثل هذه الشركات والإشتراك في إدارة الشركات التي تملك فيها أسهماً أو حصصاً، وحدد في المادة /208/ منه على ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية حيث أشار إلى أنه على الشركة القابضة أن تعد في نهاية كل سنة مالية ميزانية مجمعة وبيانات الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية لها ولجميع الشركات التابعة لها وأن تعرضها على الهيئة العامة مع الإيضاحات والبيانات المتعلقة بها وفقاً لما تتطلبه معايير وأصول المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة¹.

3-1-3- إعتناء المعايير من قبل جمعية المحاسبين القانونيين في سورية:

- أصدرت الجمعية القرار رقم 15 لعام 2007 والذي تضمن في المادة رقم 1 ما يلي²:
- أ- إعتناء معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني في ممارسة المحاسبة والمراجعة بما لا يتعارض مع القوانين والأنظمة النافذة.
- ب - تسهيل نشر المعايير المحاسبية الدولية بين الأعضاء.
- ج - متابعة إجراء الدورات التدريبية والندوات وورش العمل.
- د - القيام بالدراسات العلمية والمهنية لمدى ملائمة المعايير المحاسبية الدولية وإقامة قنوات الاتصال مع كافة الجهات ذات العلاقة بالمعايير.

¹ قانون الشركات رقم 3 لعام 2008.

² حمدان، مأمون، مرجع سابق، ص: 61.

المبحث الثاني

عينة الدراسة ووصفها

يتناول هذا المبحث تحديد المجتمع الذي تم استهدافه من خلال هذه الدراسة الإحصائية، وتحديد الأساليب التي استخدمت للحصول على البيانات، وطريقة البحث الإحصائي، ونوع المعاينة، وطريقة سحب العينة.

ويتم هذا من خلال التقسيمات التالية:

3-2-1- مجتمع وعينة الدراسة.

3-2-2- وصف عينة الدراسة.

3-2-1- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة في سورية وعددها 51 شركة منها تسعة مدرجة ببورصة دمشق للأوراق المالية وذلك حتى تاريخ 16/2/2010¹، تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من هذه الشركات مكونة من 35 شركة وزع عليها 145 استبيان وكان عدد المسترد من هذه الاستبيانات والقابل للتحليل 104 استبيان.

وقد تم تحديد حجم العينة بناء على الانحراف المعياري للمجتمع و المقدر هنا بناء على دراسات سابقة بمقدار 0.60 وحجم خطأ معياري يمكن قبوله بمقدار 0.05 وبالتالي يكون حجم العينة الكافي عند هذه الأرقام هو²:

$$N = \frac{S^2}{(S.E.)^2}$$

S : هو الانحراف المعياري المقدر للمجتمع

S.E. : هو الخطأ المعياري المرغوب والذي يمكن قبوله.

وبالتالي فإن الحجم الأدنى المقبول لعدد مفردات العينة:

$$(0.60)^2 \div (0.05)^2 = 144 \text{ مفردة.}$$

والجدول رقم (2) يضم طبقات المجتمع الإحصائي وكذلك الاستبيانات المستردة والقابلة للتحليل الإحصائي:

طبقات المجتمع الإحصائي	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المستردة	نسبة الاسترداد
شركات مساهمة	145	104	71.72%

جدول رقم (2) يبين الاستبيانات الموزعة والمستردة ونسبة الاسترداد

نلاحظ من الجدول السابق أن عدد الاستبيانات الموزعة بلغ 145 استبيان وعدد الاستبيانات المستردة والقابلة للتحليل 104 استبيان أي بنسبة 71.72% وهي نسبة مقبولة لتحليل البيانات في دراسات العلوم الاجتماعية.

¹ انظر الملحق رقم 2

² شافا فرانكفورت ، ناشمياز ، طرائق البحث في العلوم الاجتماعية، الإصدار الخامس، ترجمة ليلي الطويل، بترا للنشر والتوزيع 2004، ص 205.

3-2-2- وصف عينة الدراسة:

تم استخدام التكرارات والنسب المئوية لمعرفة توزيع العينة وفقاً للبيانات العامة للاستبيان وذلك كما يلي:

أولاً: توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي:

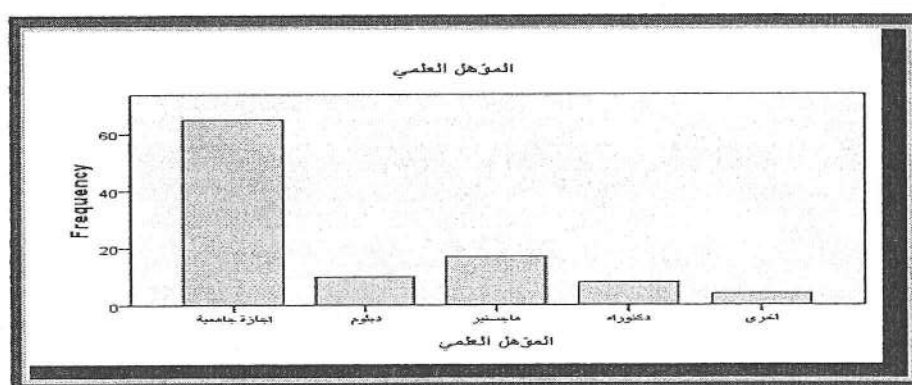
يبين الجدول التالي توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي:

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة
إجازة جامعية	65	% 62.5
دبلوم	10	% 9.6
ماجستير	17	% 16.4
دكتوراه	8	% 7.7
أخرى	4	% 3.8
الإجمالي	104	% 100.0

جدول رقم (3) توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي

بالنظر إلى الجدول السابق نلاحظ أن غالبية أفراد العينة هم من الحاصلين على الشهادة الجامعية حيث بلغت نسبتهم %62.5، ويليهما الحاصلين على الماجستير بنسبة % 16.4، والحاصلين على شهادة الدبلوم %9.6، أما الحاصلين على درجة الدكتوراه فقد بلغت %7.7، وباقي أفراد العينة هم من الحاصلين على شهادات أخرى قد تكون شهادة معهد أو من الشهادات المهنية وهم ما بلغت نسبتهم %3.8، وهذا يدل على أن الأفراد المستهدفين من خلال المسح هم من المؤهلين بصورة جيدة.

ويبين الشكل التالي توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي:



شكل رقم (2) نسب توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي

ويبين الجدول التالي توزيع المؤهل العلمي مقارنة بالتخصص الأكاديمي حيث يظهر الجدول إن معظم أفراد العينة هم من الحاصلين على إجازة جامعية اختصاص المحاسبة حيث بلغ عددهم 55 فرد، ويليهما الحاصلين على شهادات الماجستير والدبلوم والدكتوراه في اختصاص المحاسبة.

المؤهل العلمي	التخصص الأكاديمي					الإجمالي
	محاسبة	علوم مالية ومصرفية	إدارة أعمال	اقتصاد	أخرى	
إجازة جامعية	55	4	2	2	2	65
دبلوم	8	0	1	0	1	10
ماجستير	11	3	1	1	1	17
دكتوراه	8	0	0	0	0	8
أخرى	4	0	0	0	0	4
الإجمالي	86	7	4	3	4	104

جدول رقم (4) تقاطع أفراد العينة وفقاً للمؤهل العلمي والتخصص الأكاديمي

ويبين الجدول التالي توزيع المؤهل العلمي مقارنة بالمعرفة بمصطلح مرونة معايير المحاسبة:

المؤهل العلمي	مدى المعرفة بمرونة معايير المحاسبة			الإجمالي
	غامض	غير محدد المضمون تماماً	واضح المضمون تماماً	
إجازة جامعية	2 3.1%	12 18.5%	51 78.5%	65 100%
دبلوم	0 0%	4 40%	6 60%	10 100%
ماجستير	1 5.9%	7 41.2%	9 52.9%	17 100%
دكتوراه	0 0%	0 0%	8 100%	8 100%
أخرى	4 100%	0 0%	0 0%	4 100%
الإجمالي	7 6.7%	23 22.1%	74 71.2%	104 100%

جدول رقم (5) تقاطع عدد أفراد العينة حسب المؤهل العلمي والمعرفة بمرونة معايير المحاسبة

بقراءة الجدول السابق يتبين لنا أن مصطلح مرونة معايير المحاسبة واضح المضمون بالنسبة لل حاصلين على شهادات جامعية فما فوق، حيث أن نسبة 78.5% من الحاصلين على شهادة جامعية لديهم مصطلح مرونة معايير المحاسبة واضح المضمون، و 60 % من الحاصلين على شهادة الدبلوم، و 52.9 % من الحاصلين على شهادة الماجستير، و 100 % من الحاصلين على شهادة الدكتوراه، أما غير الحاصلين على شهادات فإن مصطلح مرونة معايير المحاسبة غامض تماماً .

المؤهل العلمي	مدى المعرفة بإدارة الأرباح			الإجمالي
	غامض	غير محدد المضمون تماماً	واضح المضمون تماماً	
إجازة جامعية	2 3.1%	12 18.5%	51 78.5%	65 100%
دبلوم	0 0%	4 40%	6 60%	10 100%
ماجستير	1 5.9%	5 29.4%	11 64.7%	17 100%
دكتوراه	0 0%	0 0%	8 100%	8 100%
أخرى	4 100%	0 0%	0 0%	4 100%
الإجمالي	7 6.7%	21 20.2%	76 73.1%	104 100%

جدول رقم (6) تقاطع عدد أفراد العينة حسب المؤهل العلمي والمعرفة بإدارة الأرباح

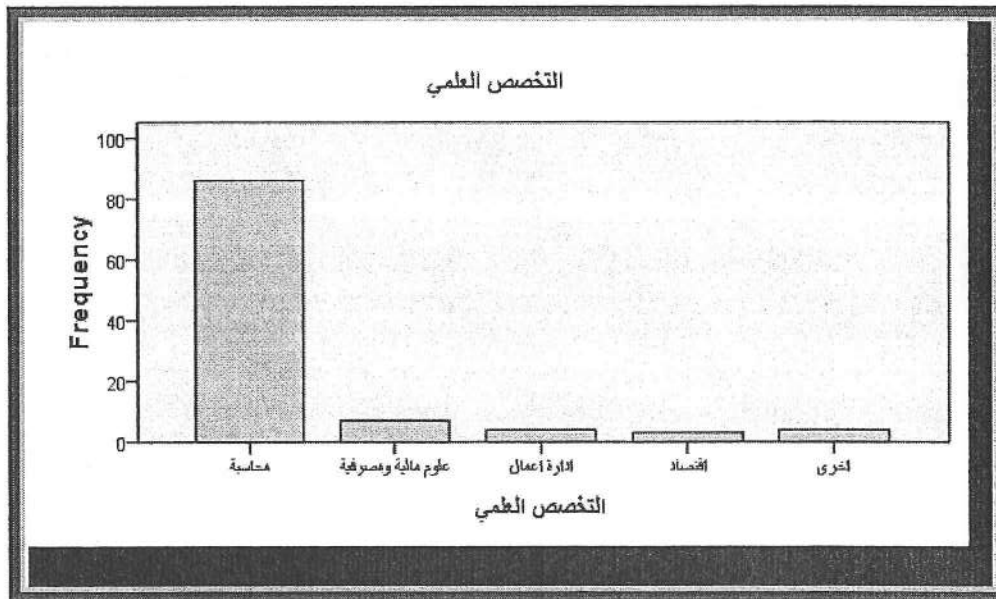
بقراءة الجدول السابق يتبين لنا أن مصطلح إدارة الأرباح واضح المضمون تماماً بالنسبة لل حاصلين على شهادات عالية، حيث أن نسبة 78.5% من الحاصلين على شهادة جامعية لديهم مصطلح إدارة الأرباح واضح المضمون تماماً، و 60 % من الحاصلين على شهادة الدبلوم، و 64.7 % من الحاصلين على شهادة الماجستير، و 100 % من الحاصلين على شهادة الدكتوراه، أما غير الحاصلين على شهادات فإن إدارة الأرباح غامض تماماً بنسبة 100 %.

ثانياً : توزيع عينة البحث وفقاً للتخصص الأكاديمي:
يبين الجدول التالي توزيع عينة البحث وفقاً للتخصص الأكاديمي

النسبة	التكرارات	التخصص الأكاديمي
82.7 %	86	محاسبة
6.7 %	7	علوم مالية ومصرفية
3.85 %	4	إدارة الأعمال
2.9 %	3	اقتصاد
3.85 %	4	أخرى
100.0 %	104	الإجمالي

جدول رقم (7) توزيع عينة البحث وفقاً للتخصص الأكاديمي

نلاحظ من الجدول أعلاه توزيع عينة البحث من حيث التخصص الأكاديمي، حيث كان المختصين بالمحاسبة هم الأكثرية بالعينة حيث بلغ عددهم 86 فرداً بنسبة 82.7%، يليهم إختصاص العلوم المالية والمصرفية بنسبة 6.7%، أما باقي الإختصاصات فلا يتجاوز أعداد المشاهدات 11 فرداً فقط من كامل العينة، ويبين الشكل التالي نسب توزيع عينة البحث وفقاً للتخصص الأكاديمي:



شكل رقم (3) نسب توزيع عينة البحث وفقاً للتخصص الأكاديمي

ويبين الجدول التالي توزيع التخصص الأكاديمي مقارنة بالموقع الوظيفي:

التخصص الأكاديمي	الموقع الوظيفي					الإجمالي
	مدير	مدير مالي	محاسب	مدقق داخلي	أخرى	
محاسبة	4	15	45	20	2	86
علوم مالية ومصرفية	1	3	2	0	1	7
إدارة أعمال	0	2	2	0	0	4
اقتصاد	1	0	1	0	1	3
أخرى	0	0	4	0	0	4
الإجمالي	6	20	54	20	4	104

جدول رقم (8) تقاطع أفراد العينة وفقاً للتخصص الأكاديمي والموقع الوظيفي

نلاحظ من الجدول السابق أن غالبية الحاصلين على إختصاص المحاسبة في العينة موقعهم الوظيفي محاسبين أو مدققين داخليين يليهم المدراء الماليين، وقد وجد ضمن العينة من إختصاص علوم مالية ومصرفية واختصاصات أخرى موقعهم الوظيفي محاسبين ولكن بنسب ليست ذات أهمية.

أما توزيع التخصص الأكاديمي مقارنة بالمعرفة بمصطلح مرونة معايير المحاسبة:

التخصص الأكاديمي	مدى المعرفة بمرونة معايير المحاسبة			الإجمالي
	غامض	غير محدد المضمون تماماً	واضح المضمون تماماً	
محاسبة	4 4.7%	16 18.6%	66 76.7%	86 100%
علوم مالية ومصرفية	0 0%	2 28.6%	5 71.4%	7 100%
إدارة الأعمال	0 0.0%	2 50%	2 50%	4 100%
اقتصاد	0 0%	2 66.7%	1 33.3%	3 100%
أخرى	3 75%	1 25%	0 0%	4 100%
الإجمالي	7 6.7%	23 22.1%	74 71.2%	104 100%

جدول رقم (9) تقاطع عدد أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي والمعرفة بمرونة معايير المحاسبة

بقراءة الجدول السابق يتبين لنا أن مصطلح مرونة معايير المحاسبة واضح المضمون تماماً بالنسبة للحاصلين على شهادات محاسبة وعلوم مالية ومصرفية أكثر من الإختصاصات الأخرى، حيث أن نسبة 76.7% من الحاصلين على إختصاص محاسبة لديهم مصطلح مرونة معايير المحاسبة واضح المضمون تماماً، 71.4 % من الحاصلين على إختصاص علوم مالية ومصرفية، بينما نسبة 50 % من الحاصلين على إختصاص إدارة أعمال لديهم معرفة بمصطلح مرونة معايير المحاسبة، 33.3 % من الحاصلين على إختصاص إقتصاد ، أما غير الحاصلين إختصاصات أخرى فان مصطلح مرونة معايير المحاسبة غامض تماماً بنسبة 75%.

ويبين الجدول التالي توزيع التخصص الأكاديمي مقارنة بالمعرفة بمصطلح إدارة الأرباح

التخصص الأكاديمي	مدى المعرفة بإدارة الأرباح			الإجمالي
	غامض	غير محدد المضمون تماماً	واضح المضمون تماماً	
محاسبة	4 4.7%	16 18.6%	66 76.7%	86 100%
علوم مالية ومصرفية	0 0%	1 14.3%	6 85.7%	7 100%
إدارة الأعمال	0 0.0%	1 25%	3 75%	4 100%
اقتصاد	0 0%	2 66.7%	1 33.3%	3 100%
أخرى	3 75%	1 25%	0 0%	4 100%
الإجمالي	7 6.7%	21 20.2%	76 73.1%	104 100%

جدول رقم (10) تقاطع عدد أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي والمعرفة بإدارة الأرباح

بقراءة الجدول السابق يتبين لنا أن مصطلح إدارة الأرباح واضح المضمون تماماً بنسبة 73.1 % من أفراد العينة، كما أن أفراد العينة الحاصلين على شهادات محاسبة وعلوم مالية ومصرفية لديهم معرفة أكثر من الإختصاصات الأخرى، حيث أن نسبة 76.7% من الحاصلين على إختصاص محاسبة لديهم مصطلح إدارة الأرباح واضح المضمون تماماً، 85.7 % من الحاصلين على إختصاص علوم مالية ومصرفية، بينما نسبة 75 % من الحاصلين على إختصاص إدارة أعمال لديهم معرفة بمصطلح إدارة الأرباح، 33.3 % من

الحاصلين على إختصاص إقتصاد ، أما غير الحاصلين إختصاصات أخرى فإن مصطلح إدارة الأرباح غامض تماماً بنسبة 75%.

ثالثاً : توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي:

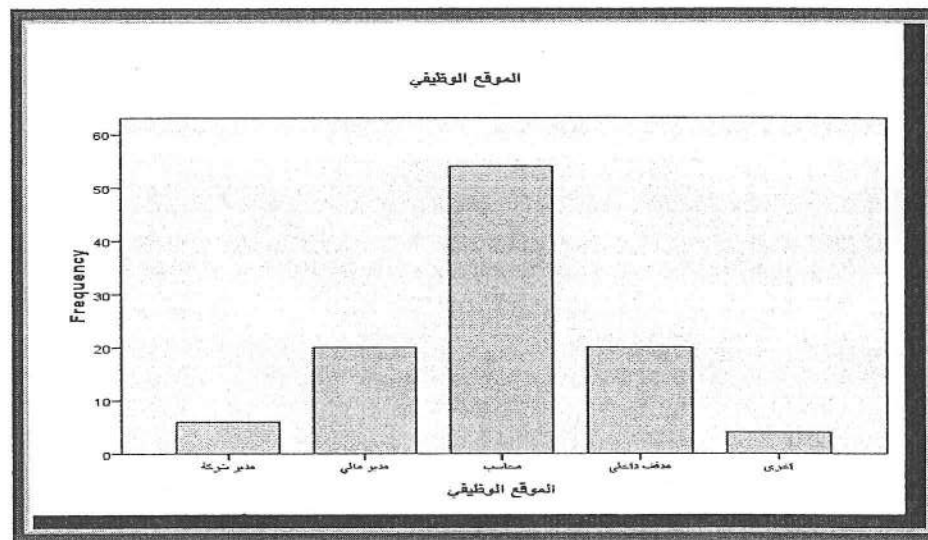
يبين الجدول التالي توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي:

النسبة	التكرارات	الموقع الوظيفي
5.8%	6	مدير
19.2%	20	مدير مالي
51.9%	54	محاسب
19.2%	20	مدقق داخلي
3.8%	4	أخرى
% 100.0	104	الإجمالي

جدول رقم (11) توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي

نلاحظ من الجدول أن النسبة الأكبر من أفراد العينة كموقع وظيفي هم من المحاسبين حيث بلغ عددهم 54 محاسب بنسبة 51.9 % من أفراد العينة، يليهم المدراء الماليين والمدققين الداخليين حيث بلغ عدد كل منهم 20 فرداً بنسبة 19.2% من العينة، ثم المدراء بنسبة 5.8%، والأفراد العاملين في وظائف أخرى فقد بلغت نسبتهم 3.8%.

ويبين الشكل التالي نسب توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي:



شكل رقم (4) نسب توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي

ويبين الجدول التالي توزيع الموقع الوظيفي مقارنة بسنوات الخبرة:

الموقع الوظيفي	سنوات الخبرة					الإجمالي
	أقل من 3	من 3 إلى 6	من 6 إلى 9	من 9 إلى 12	أكثر من 12	
مدير	0	2	0	0	4	6
مدير مالي	1	11	4	4	0	20
محاسب	19	15	11	3	6	54
مدقق داخلي	0	0	8	8	4	20
أخرى	0	0	1	0	3	4
الإجمالي	20	28	24	15	17	104

جدول رقم (12) توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي مقارنة بسنوات الخبرة

نلاحظ من الجدول السابق وعند مقاطعة الموقع الوظيفي مع سنوات الخبرة، يمكن مشاهدة أن الغالبية هم المحاسبين الذين لديهم خبرة أقل من 3 سنوات حيث بلغ عددهم 19 فرداً، يليهم المحاسبين الذين لديهم خبرة من 3 إلى 6 سنوات وقد بلغ عددهم 15 فرداً، ثم المحاسبين الذين لديهم خبرة من 6 إلى 9 سنة وبلغ عددهم 11 فرداً، ثم المدراء الماليين الذين لديهم خبرة من 3 إلى 6 سنوات، وأخيراً المدققين الداخليين الذين لديهم خبرة من 9 إلى 12 سنة.

رابعاً: توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة:

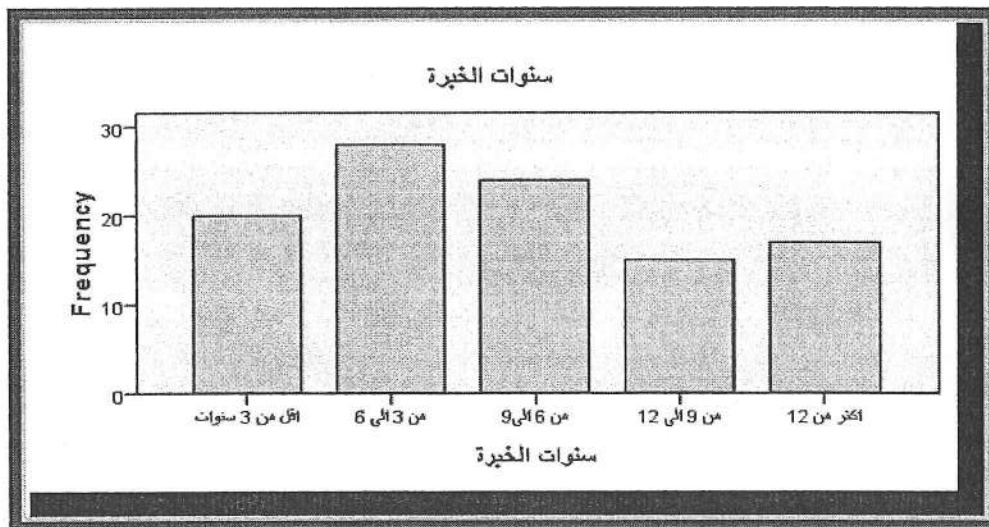
يبين الجدول التالي توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة:

سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة
أقل من 3	20	19.2%
من 3 إلى 6	28	26.9%
من 6 إلى 9	24	23.1%
من 9 إلى 12	15	14.4%
أكثر من 12	17	16.3%
الإجمالي	104	% 100.0

جدول رقم (13) توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة

يبين الجدول السابق توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة، حيث أظهر الجدول أن أكثر المشاهدات كانت من 3 إلى 6 سنوات بنسبة 26.9% من العينة، ويليهما من 6 سنوات إلى 9 سنوات، ثم الذين خبرتهم أقل من 3 سنوات بنسبة 19.2% من حجم العينة، ثم الذين لديهم خبرة أكثر من 12 سنة وأخيراً الذين لديهم خبرة من 9 إلى 12 .

ويبين الشكل التالي توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة:



شكل رقم (5) نسب توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة

خامساً: توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمرونة معايير المحاسبة:

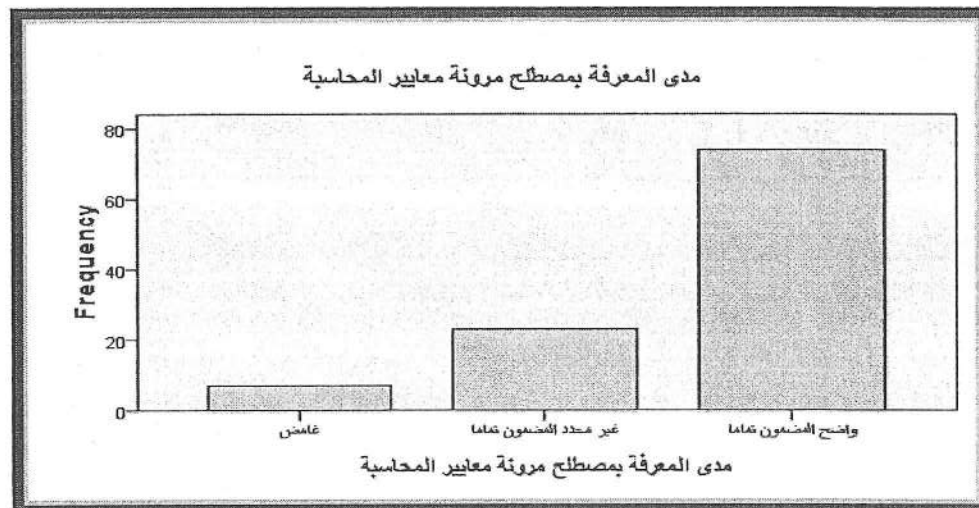
يبين الجدول التالي توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح مرونة معايير المحاسبة

النسبة	التكرارات	المعرفة بمرونة معايير المحاسبة
6.7%	7	غامض
22.1%	23	غير محدد المضمون تماماً
71.2%	74	واضح المضمون تماماً
% 100.0	104	الإجمالي

جدول رقم (14) توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح مرونة معايير المحاسبة

يبين الجدول السابق توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح مرونة معايير المحاسبة، حيث أظهر الجدول أن مصطلح مرونة معايير المحاسبة كان واضح المضمون تماماً بنسبة 71.2% من أفراد العينة، و كان المصطلح غير محدد المضمون تماماً بنسبة 22.1% من أفراد العينة، بينما كان مصطلح مرونة معايير المحاسبة غامض تماماً بنسبة 6.7%.

ويبين الشكل التالي توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح مرونة معايير المحاسبة



شكل رقم (6) نسب توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح مرونة معايير المحاسبة

يبين الجدول التالي توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح مرونة معايير المحاسبة مقارنة بالمعرفة بمصطلح إدارة الأرباح:

المعرفة بمصطلح مرونة معايير المحاسبة	المعرفة بمصطلح إدارة الأرباح			الإجمالي
	غامض	غير محدد المضمون تماماً	واضح المضمون تماماً	
غامض	7 100%	0 0%	0 0%	7 100%
غير محدد المضمون تماماً	0 0%	19 82.6%	4 17.4%	23 100%
واضح المضمون تماماً	0 0%	2 2.7%	72 97.3%	74 100%
الإجمالي	7 6.7%	21 20.2%	76 73.1%	104 100%

جدول رقم (15) توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمرونة معايير المحاسبة مقارنة بإدارة الأرباح

بملاحظة الجدول السابق يتبين لنا أن نسبة 97.3% من أفراد العينة الذين لديهم معرفة بمصطلح مرونة معايير المحاسبة لديهم معرفة بمصطلح إدارة الأرباح، ونسبة 2.7% من أفراد العينة الذين لديهم معرفة بمصطلح مرونة معايير المحاسبة يبدو مصطلح إدارة الأرباح غير محدد المضمون تماماً، كما أن نسبة 82.6% من أفراد العينة الذين يبدو لديهم مصطلح مرونة معايير المحاسبة غير محدد المضمون تماماً يبدو لديهم مصطلح إدارة الأرباح غير محدد المضمون تماماً، و 17.4% من أفراد العينة الذين يبدو لديهم مصطلح مرونة معايير المحاسبة غير محدد المضمون تماماً يبدو لديهم مصطلح إدارة الأرباح واضح المضمون تماماً، ونسبة 100% من أفراد العينة الذين يبدو لديهم مصطلح مرونة معايير المحاسبة غامض يبدو مصطلح إدارة الأرباح غامض.

سادساً: توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بإدارة الأرباح:

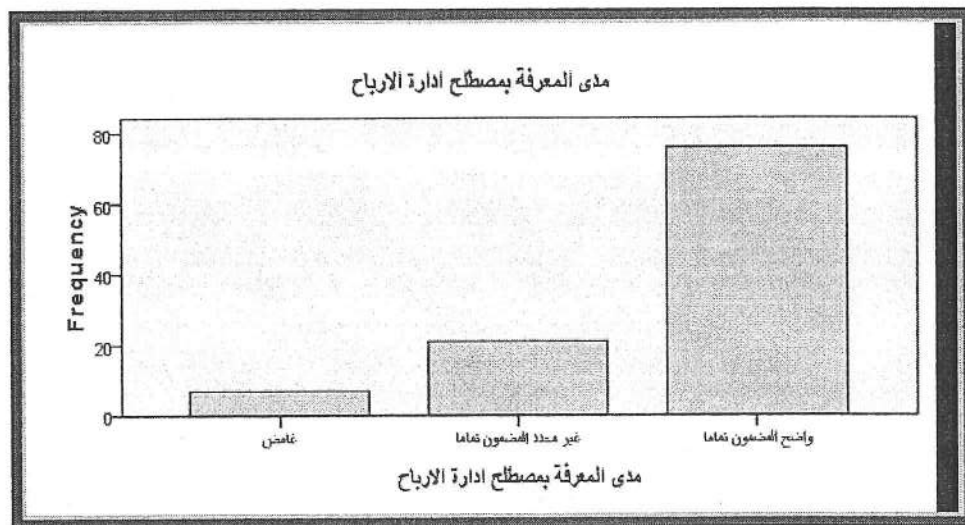
يبين الجدول التالي توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بإدارة الأرباح:

النسبة	التكرارات	المعرفة بمصطلح إدارة الأرباح
6.7%	7	غامض
20.2%	21	غير محدد المضمون تماماً
73.1%	76	واضح المضمون تماماً
% 100.0	104	الإجمالي

جدول رقم (16) توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح إدارة الأرباح

يبين الجدول السابق توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح إدارة الأرباح، حيث أظهر الجدول أن مصطلح إدارة الأرباح كان واضح المضمون تماماً بنسبة 73.1% من أفراد العينة، و كان المصطلح غير محدد المضمون تماماً بنسبة 20.2% من أفراد العينة، بينما كان مصطلح إدارة الأرباح غامض تماماً بنسبة 6.7%.

ويبين الشكل التالي توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح إدارة الأرباح:



شكل رقم (7) نسب توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح إدارة الأرباح

المبحث الثالث

اختبار الفروض وتحليل النتائج

يتناول هذا المبحث اختبار الفروض، ومقارنة النتائج حول الفروض بالنسبة لخصائص العينة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها، وقد تم استخدام برنامج SPSS في تحليل الإجابات التي تم الحصول عليها.

وسيتم دراسة هذا المبحث من خلال ما يلي:

- 3-3-1- إجراء معالجة الاستبيان.
- 3-3-2- اختبار الأسئلة العامة.
- 3-3-3- اختبار الفرض الأول.
- 3-3-4- اختبار الفرض الثاني.
- 3-3-5- اختبار الفرض الثالث.

3-3-1- إجراء معالجة الاستبيان:

لتحقيق أغراض البحث واختبار الفروض تم إعطاء كل فئة من فئات إجابات الاستبيان المستخدم في العينة قيمة متزايدة تصاعدياً وفق لدرجة موافقة الفرد مع الأخذ بالإعتبار البنود الإيجابية والبنود السلبية في الاستبيان، كما في الشكل التالي:

الإجابات	البند الايجابي	البند السلبي
موافق بشدة	5	1
موافق	4	2
محايد	3	3
غير موافق	2	4
غير موافق بشدة	1	5

جدول رقم (17) تتقيل البنود الايجابية والسلبية لقائمة الاستقصاء

وقد تم استخدام الوسط الحسابي لكل بند من بنود الاستبيان ولكل محور وبناء على القيم المعطاة أعلاه، بحيث يتم قبول الفرض طالما أن الإجابات بالمتوسط أعلى من محايد، بحيث يكون الوسط الحسابي لأوزان الإجابات أعلى من 3 بعد اختبار الفرضيات بناء على هذا المقياس، أما دون هذا فيعتبر الفرض مرفوض، وتم استخدام الانحراف المعياري لقياس تشتت الإجابات عن الوسط الحسابي، وتم تعزيز النتائج باختبار T-test.

واستخدم الباحث بالاستبيان نظام ليكرت ذي الخمس درجات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، وقد استخدم برنامج (الحزم الإحصائية للعلوم الإحصائية SPSS) لتحليل البيانات إحصائياً، واستخدم لذلك اختبار T بالإضافة إلى جداول التقاطعات لوصف خصائص العينة.

3-3-2- اختبار الأسئلة العامة:

تهدف الأسئلة العامة إلى دراسة حاجة المنشآت السورية للجوء إلى معايير المحاسبة لتحسين مهنة المحاسبة في الجمهورية العربية السورية، وبحث بعض التأثيرات المهمة لتطبيق معايير المحاسبة على القوائم المالية، وكانت النتائج الإحصائية لاختبار الأسئلة العامة كما هو مبين في الجدول التالي:

أولاً: التكرارات والنسب المئوية للأسئلة العامة:

يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية لإجابات الأسئلة العامة:

النسب المئوية					التكرارات					البيان
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
16.3	71.2	7.7	2.9	1.9	17	74	8	3	2	مشاركة جمعية المحاسبين القانونيين في تفعيل المعايير وتوضيحها يضمن فاعلية في تطبيق المعايير
19.2	67.3	7.7	5.8	0	20	70	8	6	0	تطبيق معايير المحاسبة يؤدي إلى إنتاج قوائم مالية ملائمة لاحتياجات المستخدمين المختلفين
9.6	77.9	1.9	5.8	4.8	10	81	2	6	5	تتيح معايير المحاسبة اختيار سياسات محاسبية ملائمة لإدارة المنشأة
23.1	56.7	16.3	3.8	0	24	59	17	4	0	إن اختيار سياسات محاسبية ملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين
8.7	71.2	6.7	11.5	1.9	9	74	7	12	2	الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية الملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين
16.4	75	4.8	1.9	1.9	17	78	5	2	2	يؤدي تطبيق معايير المحاسبة إلى تقليل الاجتهادات الشخصية وبالتالي إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين
16.3	75	4.8	2.9	1	17	78	5	3	1	الالتزام بضوابط الإفصاح الصادرة عن الجهات المعنية سيؤدي إلى إصدار معلومات مفيدة للمستخدمين
15.7	70.6	7.1	4.9	1.7	114	514	52	36	12	الأسئلة مجتمعة

جدول (18) التكرارات والنسب المئوية لإجابات الأسئلة العامة

ثانياً : اختبار T- test لبنود الأسئلة العامة:

للتأكد التحليل السابق تم اختبار (One Sample T-test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي لكل سؤال من الأسئلة مع المتوسط المقاس عليه في هذه الدراسة وهو 3، فكانت النتائج كما يلي:

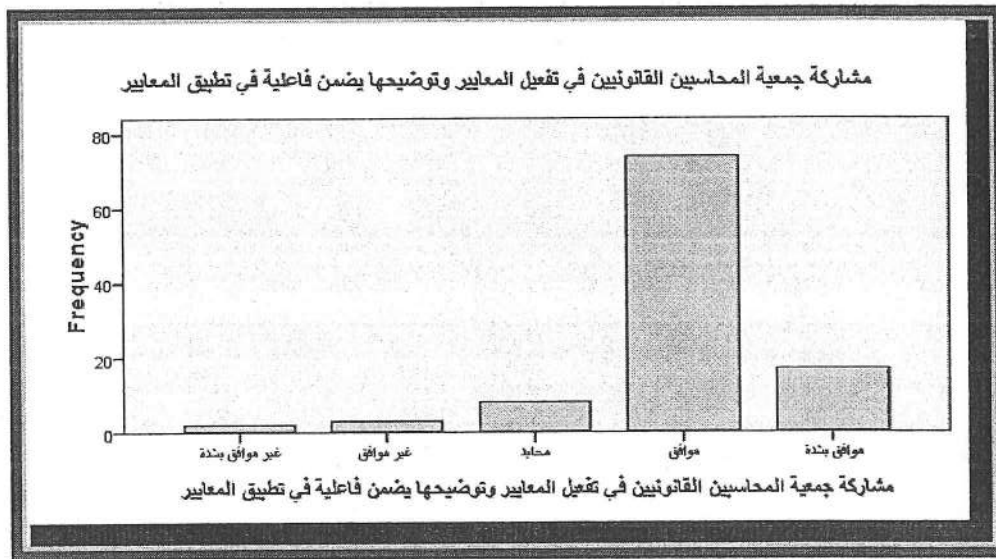
الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة
1 مشاركة جمعية المحاسبين القانونيين في تفعيل المعايير وتوضيحها بضمن فاعلية في تطبيق المعايير	3.97	0.730	13.564
2 تطبيق معايير المحاسبة يؤدي إلى إنتاج قوائم مالية ملائمة لاحتياجات المستخدمين المختلفين	4.00	0.711	14.353
3 تتيح معايير المحاسبة اختيار سياسات محاسبية ملائمة لإدارة المنشأة	3.82	0.868	9.607
4 إن اختيار سياسات محاسبية ملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين	3.99	0.744	13.578
5 الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية الملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين	3.73	0.850	8.765
6 يؤدي تطبيق معايير المحاسبة إلى تقليل الاجتهادات الشخصية وبالتالي إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين	4.02	0.682	15.232
7 الالتزام بضوابط الإفصاح الصادرة عن الجهات المعنية سيؤدي إلى إصدار معلومات مفيدة للمستخدمين	4.03	0.645	16.255

جدول (19) الأوساط الحسابية والانحرافات وقيمة T لإجابات الأسئلة العامة

بالنسبة لهذه الأسئلة يعبر كل سؤال من الأسئلة عن متغير مختلف، لذلك يتم دراسة كل سؤال على حدا.

أولاً: بالنسبة للسؤال الأول (فاعلية مشاركة جمعية المحاسبين القانونيين في تطبيق المعايير) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 87.5% بنسبة موافق بشدة 16.3%، وموافق 71.2%، بينما بلغت نسبة محايد 7.7%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 4.8% وهي النسبة الأقل، منها 2.9% غير موافق، و1.9% غير موافق بشدة، وكان المتوسط الحسابي 3.97، وبانحراف معياري 0.730، ويعتبر أكثر من الوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الأول، وبالتالي يلاحظ وجود تأييد فاعلية مشاركة جمعية المحاسبين القانونيين في تطبيق المعايير.

ويبين الشكل التالي نسب موافقة أفراد العينة على فاعلية مشاركة جمعية المحاسبين القانونيين في تطبيق المعايير:

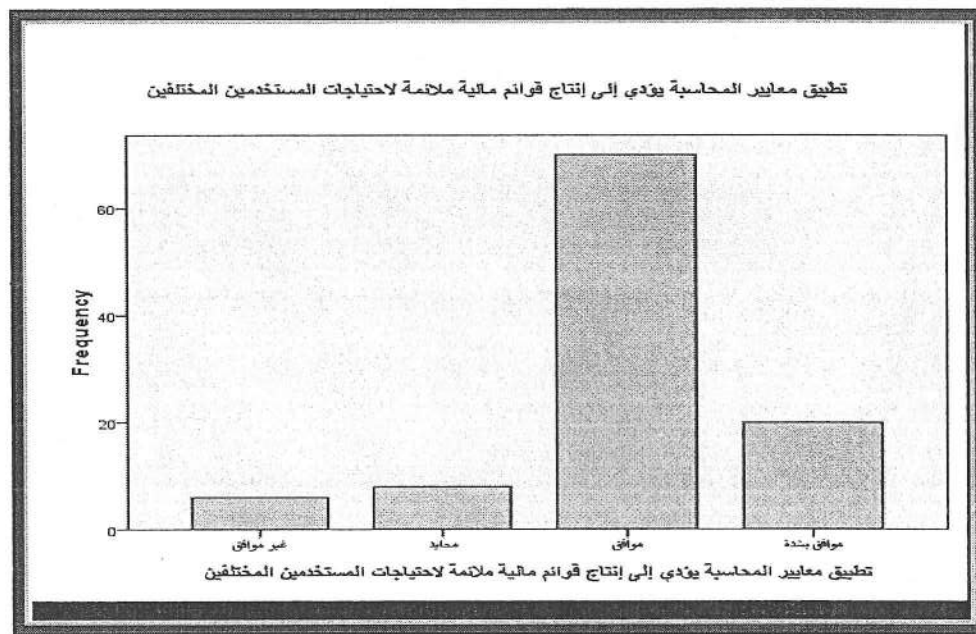


شكل رقم (8) نسب إجابات أفراد العينة على فاعلية مشاركة جمعية المحاسبين القانونيين في تطبيق المعايير

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 13.564 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على فاعلية مشاركة جمعية المحاسبين القانونيين في تطبيق المعايير.

ثانياً: بالنسبة للسؤال الثاني (تطبيق معايير المحاسبة يؤدي إلى إنتاج قوائم مالية ملائمة لاحتياجات المستخدمين المختلفين) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين

موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 86.5%، منها نسبة 19.2% موافق بشدة، و67.3% موافق، بينما بلغت نسبة محايد 7.7%، ونسبة غير موافق فقد بلغت 5.8%، وهي النسبة الأقل، والمتوسط الحسابي 4.00 ويعتبر أكثر من الوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الثاني، وبانحراف معياري 0.711 يدل على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابي، وبالتالي يوجد إجماع على أن تطبيق معايير المحاسبة يؤدي إلى إنتاج قوائم مالية ملائمة لاحتياجات المستخدمين المختلفين. ويبين الشكل التالي نسب موافقة أفراد العينة على تطبيق معايير المحاسبة يؤدي إلى إنتاج قوائم مالية ملائمة لاحتياجات المستخدمين المختلفين:



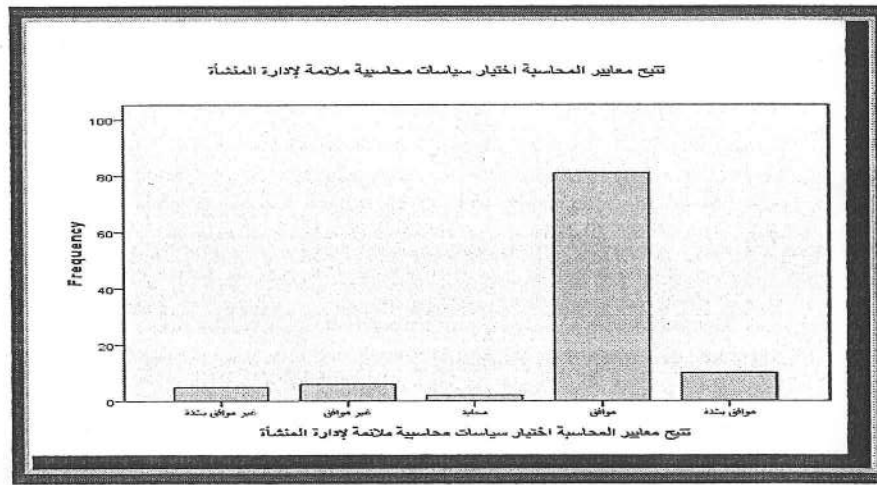
شكل رقم (9) نسب إجابات أفراد العينة على أن تطبيق معايير المحاسبة يؤدي إلى إنتاج قوائم مالية ملائمة لاحتياجات المستخدمين المختلفين

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 14.353 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن تطبيق معايير المحاسبة يؤدي إلى إنتاج قوائم مالية ملائمة لاحتياجات المستخدمين المختلفين.

ثالثاً: بالنسبة للسؤال الثالث (تتيح معايير المحاسبة اختيار سياسات محاسبية ملائمة لإدارة المنشأة) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 87.5%، منها 9.6% موافق بشدة، و77.9% موافق، بينما بلغت نسبة محايد

1.9%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 10.6%، والمتوسط الحسابي 3.82 ويعتبر أكثر من الوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الثاني، وبانحراف معياري 0.868 يدل على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابي، وهذا يدل على أن معايير المحاسبة تتيح اختيار سياسات محاسبية ملائمة لإدارة المنشأة.

وبين الشكل التالي نسب موافقة أفراد العينة على إتاحة معايير المحاسبة اختيار سياسات محاسبية ملائمة لإدارة المنشأة:

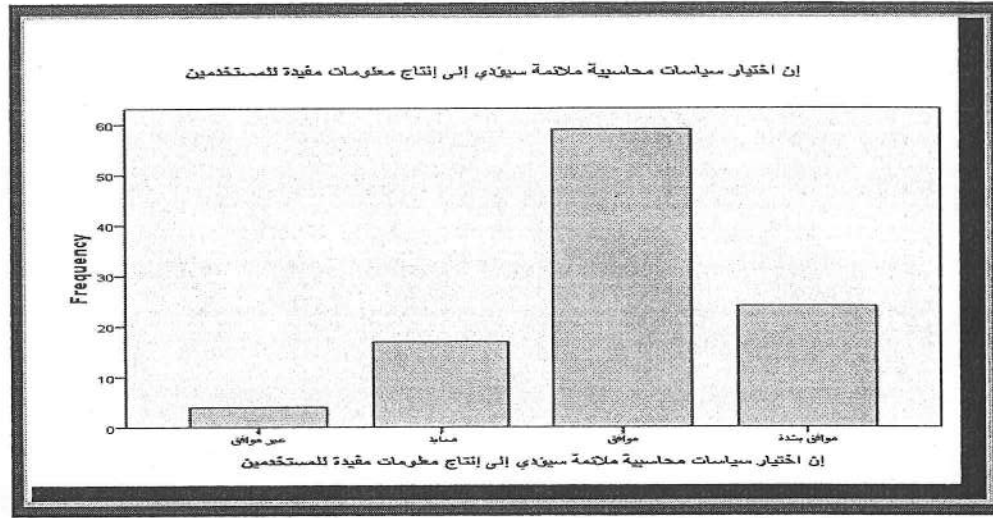


شكل رقم (10) نسب إجابات أفراد العينة على إتاحة معايير المحاسبة اختيار سياسات محاسبية ملائمة لإدارة

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 9.607 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على إتاحة معايير المحاسبة اختيار سياسات محاسبية ملائمة لإدارة المنشأة.

رابعاً: بالنسبة للسؤال الرابع (إن اختيار سياسات محاسبية ملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على موافق 56.7% وموافق بشدة 23.1%، بمجموع 79.8% وهي النسبة الأكبر، بينما بلغت نسبة محايد 16.3%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 3.8% وهي النسبة الأقل، والمتوسط الحسابي 3.99 ويعتبر أكثر من الوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الثاني، وبانحراف معياري 0.744 يدل على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابي، وهذا يدل على إن اختيار سياسات محاسبية ملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين.

ويبين الشكل التالي نسب موافقة أفراد العينة على إن اختيار سياسات محاسبية ملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين:

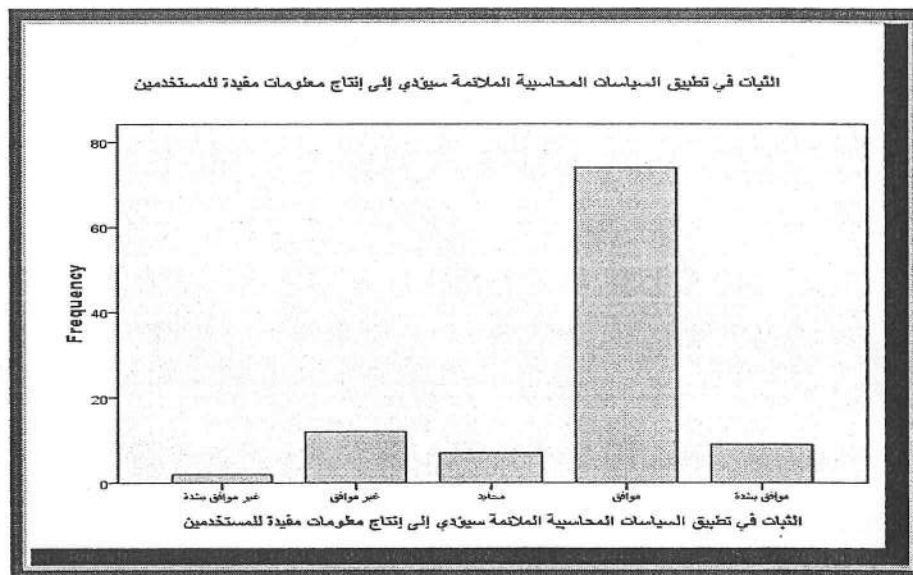


شكل رقم (11) نسب إجابات أفراد العينة على إن اختيار سياسات محاسبية ملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 13.578 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على إن اختيار سياسات محاسبية ملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين.

خامساً: بالنسبة للسؤال الخامس (الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية الملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 79.9%، موزعة بنسبة 8.7% موافق بشدة، ونسبة 71.2% موافق، بينما بلغت نسبة محايد 6.7%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 13.4%، والمتوسط الحسابي 3.73 ويعتبر أكثر من الوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الثاني، وبانحراف معياري 0.850 يدل على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابي، وبالتالي يلاحظ إن الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية الملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين.

ويبين الشكل التالي نسب موافقة أفراد العينة على أن الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية الملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين:

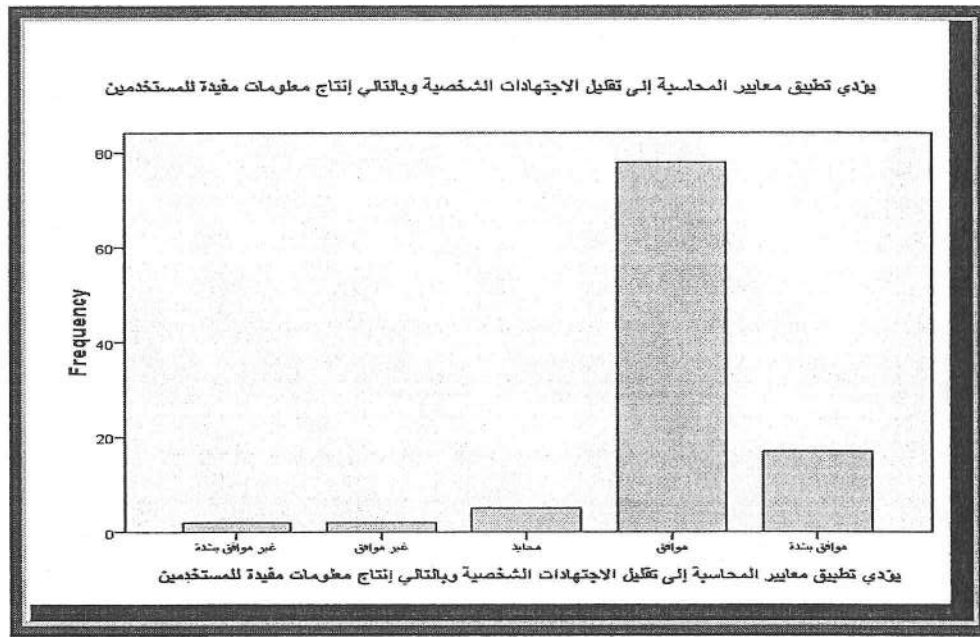


شكل رقم (12) نسب إجابات أفراد العينة على أن الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية الملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 8.765 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية الملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين.

سادساً: بالنسبة للسؤال السادس (يؤدي تطبيق معايير المحاسبة إلى تقليل الاجتهادات الشخصية وبالتالي إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 91.4%، بينما بلغت نسبة محايد 4.8%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 3.8%، وهي النسبة الأقل، والمتوسط الحسابي 4.02 ويعتبر أكثر من الوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الثاني، وبانحراف معياري 0.682 يدل على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابي، وبالتالي يلاحظ أن تطبيق معايير المحاسبة يؤدي إلى تقليل الاجتهادات الشخصية وبالتالي إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين.

ويبين الشكل التالي نسب موافقة أفراد العينة على أن تطبيق معايير المحاسبة يؤدي إلى تقليل الاجتهادات الشخصية وبالتالي إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين:

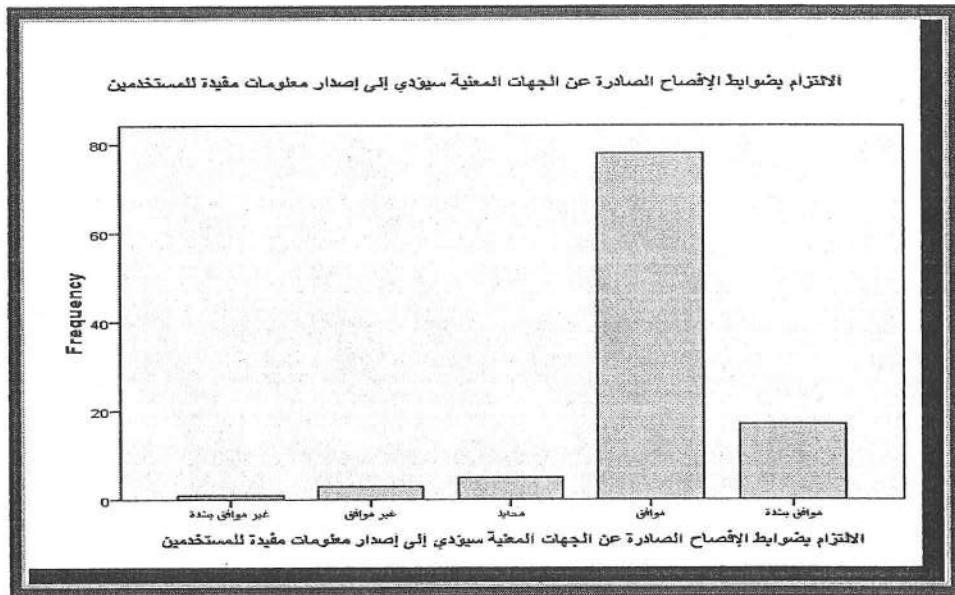


شكل رقم (13) نسب إجابات أفراد العينة على أن تطبيق معايير المحاسبة يؤدي إلى تقليل الاجتهادات الشخصية وبالتالي إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 15.232 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن تطبيق معايير المحاسبة يؤدي إلى تقليل الاجتهادات الشخصية وبالتالي إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين.

سابعاً: بالنسبة للسؤال السابع (الالتزام بضوابط الإفصاح الصادرة عن الجهات المعنية سيؤدي إلى إصدار معلومات مفيدة للمستخدمين) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 91.3%، بينما بلغت نسبة محايد 4.8%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 3.9%، وهي النسبة الأقل، والمتوسط الحسابي 4.03 ويعتبر أكثر من الوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الثاني، وبانحراف معياري 0.645 يدل على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابي، وبالتالي يلاحظ أن الالتزام بضوابط الإفصاح الصادرة عن الجهات المعنية سيؤدي إلى إصدار معلومات مفيدة للمستخدمين.

ويبين الشكل التالي نسب موافقة أفراد العينة على أن الالتزام بضوابط الإفصاح الصادرة عن الجهات المعنية سيؤدي إلى إصدار معلومات مفيدة للمستخدمين:



شكل رقم (14) نسب إجابات أفراد العينة على أن الالتزام بضوابط الإفصاح الصادرة عن الجهات المعنية سيؤدي إلى إصدار معلومات مفيدة للمستخدمين

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 16.255 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن الالتزام بضوابط الإفصاح الصادرة عن الجهات المعنية سيؤدي إلى إصدار معلومات مفيدة للمستخدمين.

3-3-3- نتائج اختبار وتحليل الفرض الأول:

يتضمن هذا المحور ثمانية أسئلة موجهة لاختبار الفرض الأول والذي ينص على افتراض التأثير الايجابي لمرونة معايير المحاسبة المتاحة من خلال التقدير الحكمي للإدارة في ممارسات إدارة الأرباح.

أولاً: التكرارات والنسب المئوية لبنود الفرض الأول:

يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على بنود الفرض الأول:

النسب المئوية					التكرارات					البيان
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
18.3	61.5	10.6	8.7	1	19	64	11	9	1	تستخدم الإدارة تقديرات متفائلة للتقدم في انجاز أعمال عقود الإنشاء طويلة الأجل.
16.3	64.4	12.5	6.7	0	17	67	13	7	0	عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل تختار الإدارة العمر الأطول له
19.2	71.2	2.9	4.8	1.9	20	74	3	5	2	عند تحديد قيمة الخردة للأصل تختار الإدارة القيمة الأكبر
20.2	63.5	7.7	4.8	3.8	21	66	8	5	4	تستخدم الإدارة تقديرات متفائلة للتكاليف المدفوعة مقدماً مقابل ضمان الأصول
29.8	65.4	1.9	1.9	1	31	68	2	2	1	تميل الإدارة إلى التساهل وعدم التشدد عند حصر الديون المشكوك بتحصيلها
21.2	72.1	6.7	0	0	22	75	7	0	0	عند هبوط أسعار المخزون تختار الإدارة أقرب سعر إلى القيمة الدفترية لتخفيض قيمته
17.3	69.2	7.7	2.9	2.9	18	72	8	3	3	تستخدم الإدارة حكمها في تقدير الفترة التي تستفيد من وجود الأصول غير الملموسة
14.4	75	7.7	1	1.9	15	78	8	1	2	يتم إثبات الإيراد غير المتكرر المتوقع، مثل مكاسب من دعاوى قضائية، بمجرد تكون قناعة لدي الإدارة باحتمال الحصول عليه
19.59	67.79	7.21	3.85	1.56	163	564	60	32	13	إجمالي المحور الأول

جدول (20) التكرارات والنسب المئوية لإجابات الفرض الأول

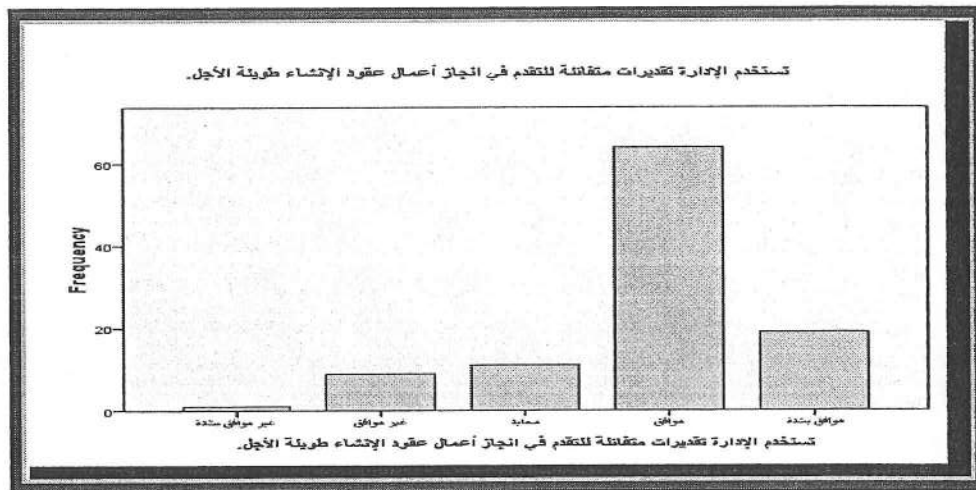
ثانياً: اختبار T لنبود الفرض الأول:

للتأكد التحليل السابق تم اختبار (One Sample T-test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي لكل سؤال من الأسئلة مع المتوسط المقاس عليه في هذه الدراسة وهو 3، فكانت النتائج كما يلي:

الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة
1 تستخدم الإدارة تقديرات متفائلة للتقدم في انجاز أعمال عقود الإنشاء طويلة الأجل.	3.88	0.844	10.572
2 عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل تختار الإدارة العمر الأطول له	3.90	0.744	12.386
3 عند تحديد قيمة الخردة للأصل تختار الإدارة القيمة الأكبر	4.01	0.770	13.380
4 تستخدم الإدارة تقديرات متفائلة للتكاليف المدفوعة مقدماً مقابل ضمان الأصول	3.91	0.904	10.302
5 تميل الإدارة إلى التساهل وعدم التشدد عند حصر الديون المشكوك بتحصيلها	4.21	0.664	18.621
6 عند هبوط أسعار المخزون تختار الإدارة أقرب سعر إلى القيمة الدفترية لتخفيض قيمته	4.14	0.510	22.860
7 تستخدم الإدارة حكمها في تقدير الفترة التي تستفيد من وجود الأصول غير الملموسة	3.95	0.793	12.243
8 يتم إثبات الإيراد غير المتكرر المتوقع، مثل مكاسب من دعاوى قضائية، بمجرد تكون قناعة لدى الإدارة باحتمال الحصول عليه	3.99	0.661	15.282
إجمالي المحور الأول	4	0.55520	18.368

جدول (21) الأوساط الحسابية والانحرافات وقيمة T لإجابات الفرض الأول

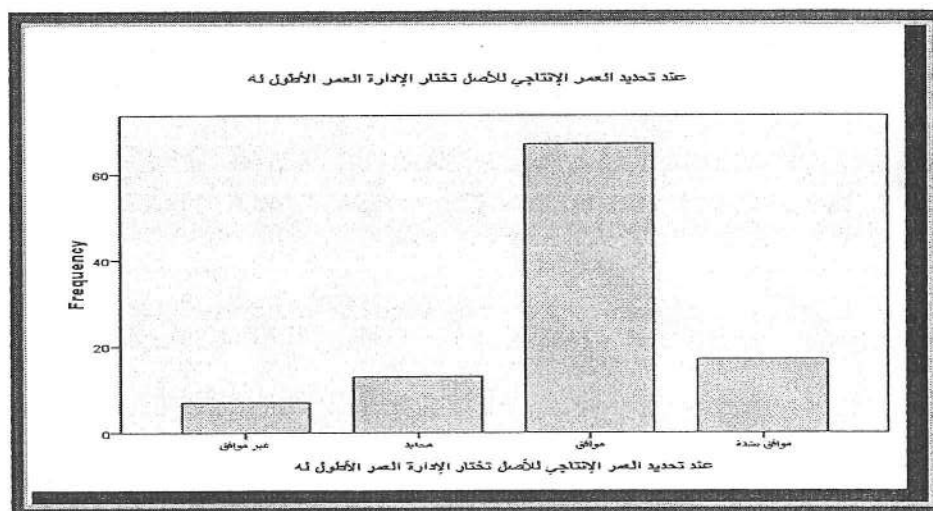
سنتناول في تحليل واختبار النتائج لكل سؤال على حدا وندرس تأثيره على إدارة الأرباح: أولاً: بالنسبة للسؤال الأول (تستخدم الإدارة تقديرات متفائلة للتقدم في انجاز أعمال عقود الإنشاء طويلة الأجل) فقد حصل على أقل نسبة موافقة، حيث بلغت نسبة موافق وموافق بشدة على 79.8%، ونسبة محايد 10.6%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 9.7%، كما حصل على أقل متوسط وهو 3.88، وبانحراف معياري 0.844، وبالتالي فإن إدارة المنشأة تستخدم تقديراتها في انجاز أعمال العقود طويلة الأجل في ممارسات إدارة الأرباح. ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على استخدام الإدارة تقديرات متفائلة للتقدم في انجاز أعمال عقود الإنشاء طويلة الأجل:



شكل رقم (15) نسب إجابات أفراد العينة على استخدام الإدارة لتقديراتها في عقود الإنشاء

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الأول يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 10.572 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على استخدام الإدارة تقديرات متفائلة للتقدم في إنجاز أعمال عقود الإنشاء طويلة الأجل في ممارسات إدارة الأرباح.

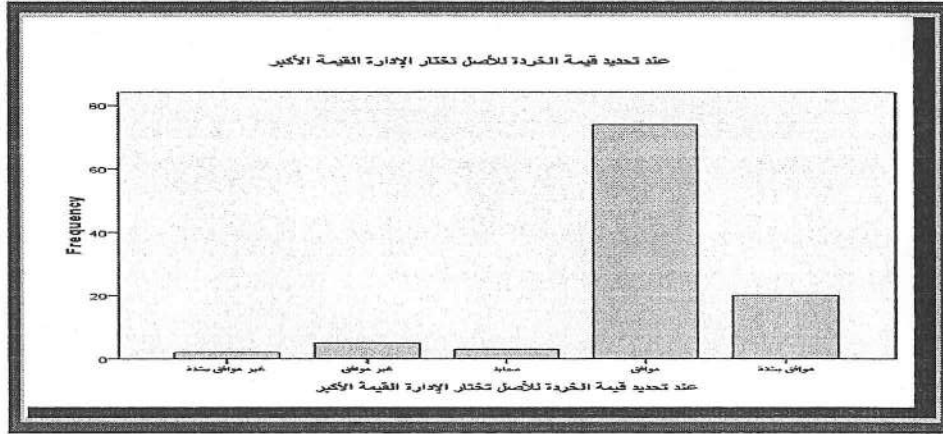
ثانياً: بالنسبة للسؤال الثاني (عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل تختار الإدارة العمر الأطول له) فقد بلغت نسبة موافق وموافق بشدة على 80.7%، ونسبة محايد 12.5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 6.7%، كما حصل على متوسط 3.90، وبانحراف معياري 0.744، وبالتالي فإن إدارة المنشأة تستخدم تحديد العمر الإنتاجي للأصل في ممارسات إدارة الأرباح. ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على تحديد العمر الإنتاجي للأصل:



شكل رقم (16) نسب إجابات أفراد العينة على تحديد العمر الإنتاجي للأصل

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثاني يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 12.386 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على استخدام الإدارة تحديد العمر الإنتاجي للأصل في ممارسات إدارة الأرباح.

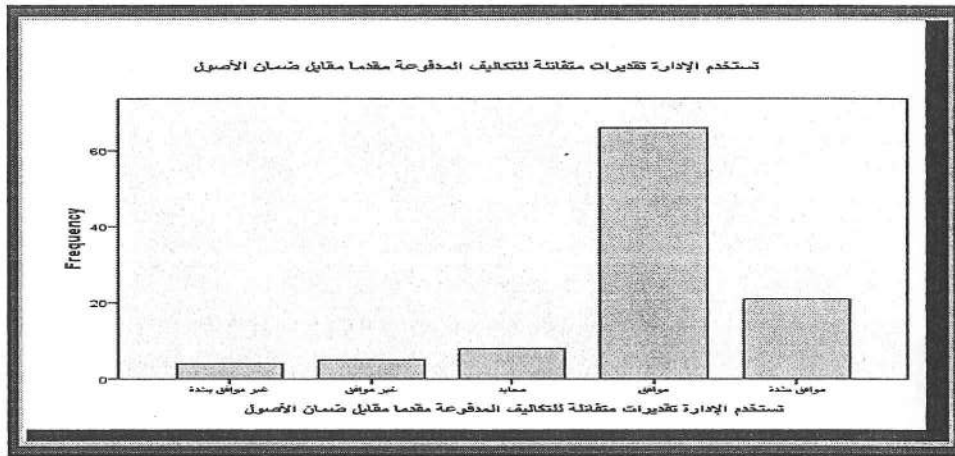
ثالثاً: بالنسبة للسؤال الثالث (عند تحديد قيمة الخردة للأصل تختار الإدارة القيمة الأكبر) فقد بلغت نسبة موافق وموافق بشدة على 90.4%، ونسبة محايد 2.9%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 6.7%، كما حصل على متوسط 4.01، وبانحراف معياري 0.770، وبالتالي فإن إدارة المنشأة تستخدم تحديد قيمة الخردة للأصل في ممارسات إدارة الأرباح. ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على تحديد قيمة الخردة للأصل:



شكل رقم (17) نسب إجابات أفراد العينة على تحديد قيمة الخردة للأصل

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثالث يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 13.380 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على استخدام الإدارة تحديد قيمة الخردة للأصل في ممارسات إدارة الأرباح.

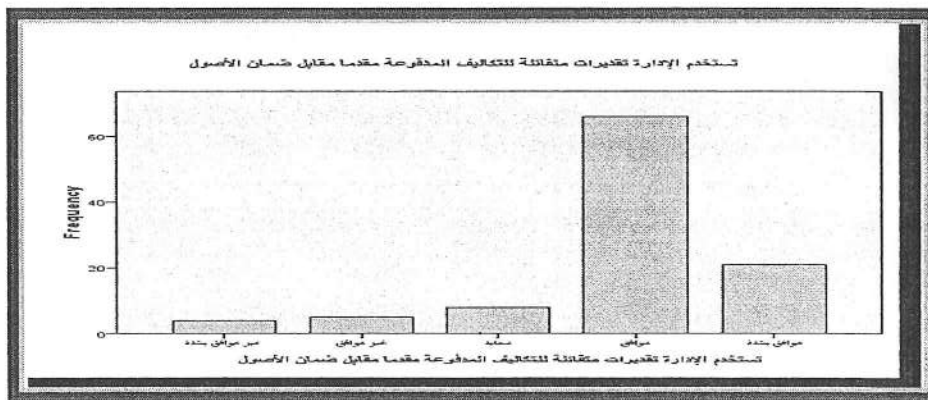
رابعاً: بالنسبة للسؤال الرابع (تستخدم الإدارة تقديرات متفائلة للتكاليف المدفوعة مقدماً مقابل ضمان الأصول) فقد بلغت نسبة موافق وموافق بشدة على 83.7%، ونسبة محايد 7.7%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 8.6%، كما حصل على متوسط 3.91، وبانحراف معياري 0.904، وبالتالي فإن إدارة المنشأة تستخدم تقديرات متفائلة للتكاليف المدفوعة مقدماً مقابل ضمان الأصول بهدف إدارة الأرباح. ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على استخدام الإدارة تقديرات متفائلة للتكاليف المدفوعة مقدماً مقابل ضمان الأصول:



شكل رقم (18) نسب إجابات أفراد العينة على استخدام الإدارة تقديرات متفائلة للتكاليف المدفوعة مقدما مقابل ضمان الأصول

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الرابع يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 10.302 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن استخدام الإدارة تقديرات متفائلة للتكاليف المدفوعة مقدما مقابل ضمان الأصول يؤثر في حجم الأرباح.

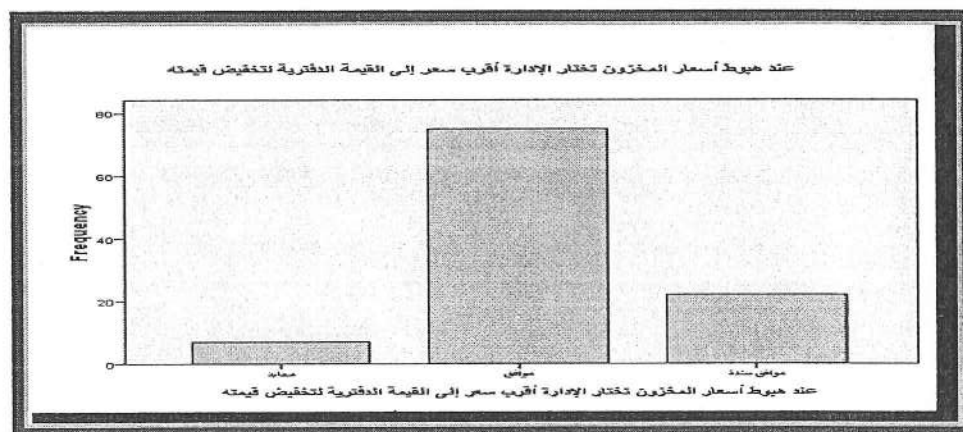
خامساً: بالنسبة للسؤال الخامس (تميل الإدارة إلى التساهل وعدم التشدد عند حصر الديون المشكوك بتحصيلها) الذي حصل على أعلى نسبة موافقة، فقد بلغت نسبة الموافقة 95.2%، بينما بلغت نسبة محايد 1.9%، ونسبة موافق وغير موافق 2.9%، كما أن المتوسط الحسابي لهذا العامل كان 4.21 وهي قيمة ممتازة للقبول، وبانحراف معياري 0.664 للإجابات، وبالتالي فإن إدارة المنشأة تستخدم تقديراتها المتعلقة بحصر الديون المشكوك في تحصيلها في ممارسات إدارة الأرباح. ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على ميل الإدارة إلى التساهل وعدم التشدد عند حصر الديون المشكوك بتحصيلها:



شكل رقم (19) نسب إجابات أفراد العينة على التساهل عند حصر الديون المشكوك بتحصيلها

وبالرجوع إلى T المحسوبة للسؤال الخامس يتبين أن T تساوي 18.621 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن الإدارة تتساهل عند حصر الديون المشكوك في تحصيلها بهدف إدارة الأرباح.

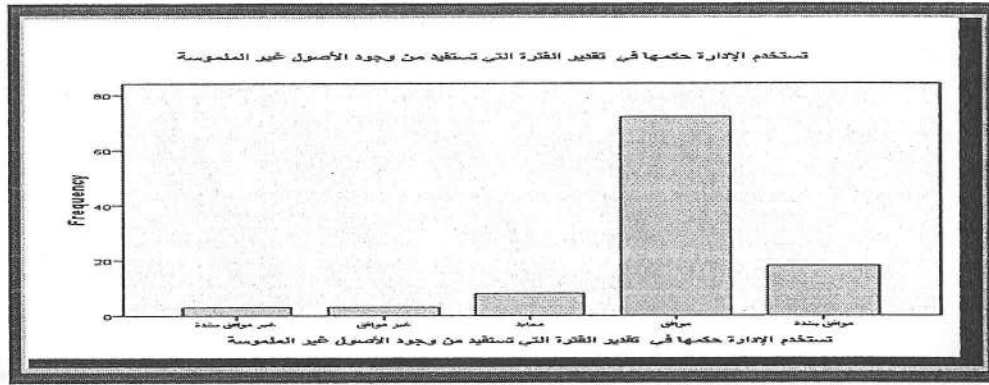
سادساً: بالنسبة للسؤال السادس (عند هبوط أسعار المخزون تختار الإدارة أقرب سعر إلى القيمة الدفترية لتخفيض قيمته) فقد بلغت نسبة الموافقة 93.3%، ونسبة محايد 6.7%، وبدون رفض، كما حصل على متوسط 4.14، وبانحراف معياري 0.510، وبالتالي فإن إدارة المنشأة تختار أقرب سعر إلى القيمة الدفترية عند هبوط أسعار المخزون لتخفيض قيمته بهدف إدارة الأرباح، ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على اختيار الإدارة أسعار المخزون عند هبوط قيمته:



شكل رقم (20) نسب إجابات أفراد العينة على اختيار الإدارة لأسعار المخزون

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال السادس يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 22.860 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن الإدارة تستخدم تغيرات أسعار المخزون بهدف إدارة الأرباح.

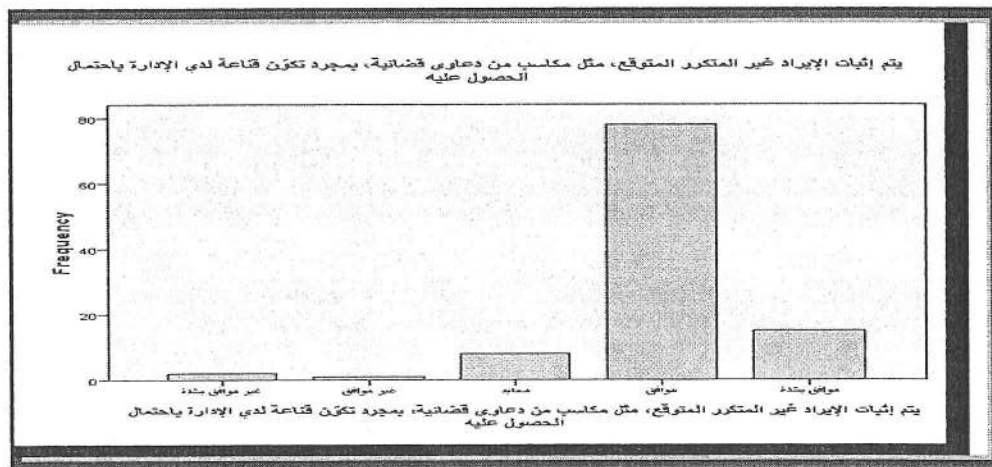
سابعاً: بالنسبة للسؤال السابع (تستخدم الإدارة حكمها في تقدير الفترة التي تستفيد من وجود الأصول غير الملموسة) فقد بلغت نسبة موافق وموافق بشدة على 86.5%، ونسبة محايد 7.7%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 5.8%، كما حصل على متوسط 3.95، وبانحراف معياري 0.793، وبالتالي فإن إدارة المنشأة تستخدم حكمها في تقدير الفترة التي تستفيد من وجود الأصول غير الملموسة في ممارسات إدارة الأرباح. ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على استخدام الإدارة حكمها في تقدير الفترة التي تستفيد من وجود الأصول غير الملموسة:



شكل رقم (21) نسب إجابات أفراد العينة على استخدام الإدارة حكمها في تقدير الفترة التي تستفيد من وجود الأصول غير الملموسة

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال السابع يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 12.243 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على استخدام الإدارة حكمها في تقدير الفترة التي تستفيد من وجود الأصول غير الملموسة في ممارسات إدارة الأرباح.

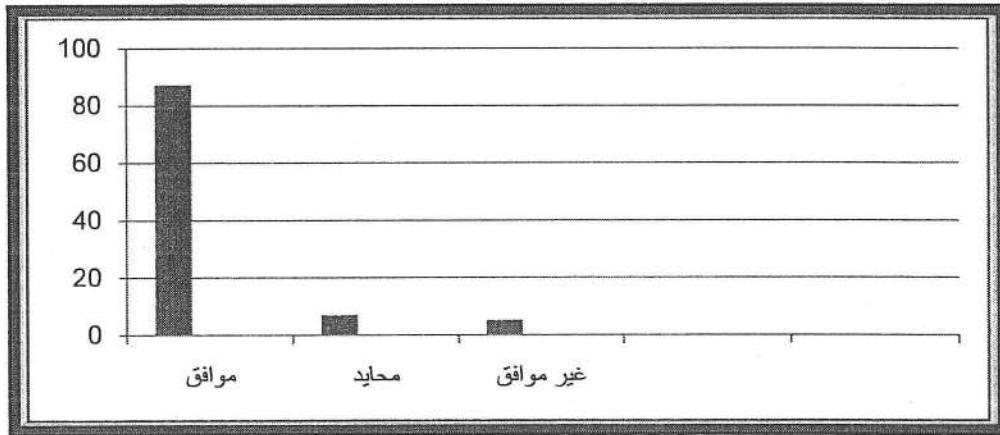
ثامناً: بالنسبة للسؤال الثامن (يتم إثبات الإيراد غير المتكرر المتوقع، مثل مكاسب من دعاوى قضائية، بمجرد تكوّن قناعة لدى الإدارة باحتمال الحصول عليه) فقد بلغت نسبة موافق و موافق بشدة على 89.4%، ونسبة محايد 7.7%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 2.9%، كما حصل على متوسط 3.99، وبانحراف معياري 0.661، وبالتالي فإن إدارة المنشأة تستخدم الإيراد غير المتكرر المتوقع في ممارسات إدارة الأرباح. ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على إثبات الإيراد غير المتكرر المتوقع:



شكل رقم (22) نسب إجابات أفراد العينة على إثبات الإيراد غير المتكرر المتوقع

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثامن يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 15.282 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على استخدام الإدارة الإيراد غير المتكرر المتوقع في ممارسات إدارة الأرباح.

بقراءة جدول تكرارات إجابات الفرض الأول يتبين أن نسبة الموافقة على الإجراءات التي تقوم بها الإدارة من خلال التقدير التحكيمي للتأثير على إدارة الأرباح بلغت 87.38 %، موزعة بنسبة 19.59 % موافق بشدة، ونسبة 67.79 % موافق، بينما بلغت نسبة محايد 7.21 %، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 5.41 %، وهي النسبة الأقل، والمتوسط الحسابي 4.00 ويعتبر أكثر من الوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على الفرض الأول، وبانحراف معياري 0.55520 يدل على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابي، وهذا يؤدي لقبول الفرض بشكل عام. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على بنود الفرض الأول من خلال الشكل البياني التالي:



شكل رقم (23) نسب إجابات أفراد العينة على الفرض الأول

وبالرجوع إلى اختبار T لجميع بنود المحور يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 18.368 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على استخدام الإدارة المرونة المتاحة من خلال التقدير الحكمي في ممارسات إدارة الأرباح.

3-3-3- نتائج اختبار وتحليل الفرض الثاني:

يتضمن هذا المحور سبعة أسئلة موجهة لاختبار الفرض الثاني والذي ينص على افتراض التأثير الإيجابي لمرونة معايير المحاسبة المتاحة من خلال تعدد الطرق المحاسبية في ممارسات إدارة الأرباح.

أولاً: التكرارات والنسب المئوية لبنود الفرض الثاني:

يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على بنود الفرض الثاني:

النسب المئوية					التكرارات					البيان
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
13.5	77.9	6.7	1.9	0	14	81	7	2	0	تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلي كالتحول مثلا من طريقة الوارد أولا صادر أولا إلى طريقة المتوسط المرجح
17.3	76.9	5.8	0	0	18	80	6	0	0	رسملة مصاريف إيراده رغم عدم انطباق شروط الرسملة.
23.1	74	2.9	0	0	24	77	3	0	0	تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط الإستهلاك للأصول الثابتة (كالتحول مثلا من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص)
22.1	67.3	5.8	1.9	2.9	23	70	6	2	3	تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة.
20.2	62.5	8.7	4.8	3.8	21	65	9	5	4	تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود
13.5	76	7.7	1	1.9	14	79	8	1	2	التلاعب بأسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
20.2	72.1	7.7	0	0	21	75	8	0	0	إدخال تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل ضمن تكلفة الأصل.
18.54	72.4	6.45	1.37	1.24	135	527	47	10	9	إجمالي المحور الثاني

جدول (22) التكرارات والنسب المئوية لإجابات الفرض الثاني

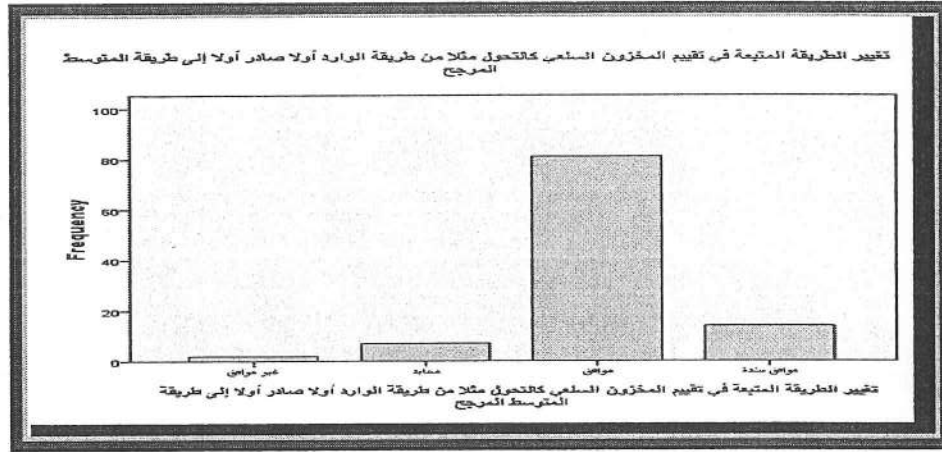
ثانياً: اختبار T لبنود الفرض الثاني:

لتأكيد التحليل السابق تم اختبار (One Sample T-test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي لكل سؤال من الأسئلة مع المتوسط المقاس عليه في هذه الدراسة وهو 3، فكانت النتائج كما يلي:

الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة
1 تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعي كالتحول مثلاً من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلى طريقة المتوسط المرجح	4.03	0.530	19.803
2 رسملة مصاريق إيراديه رغم عدم انطباق شروط الرسملة.	4.12	0.469	24.275
3 تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط الإهلاك للأصول الثابتة (كالتحول مثلاً من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص)	4.20	0.470	26.075
4 تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة.	4.04	0.787	13.451
5 تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود	3.90	0.909	10.144
6 التلاعب بأسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.	3.98	0.653	15.310
7 إدخال تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل ضمن تكلفة الأصل.	4.13	0.516	22.254
إجمالي المحور الأول	4.0563	0.45150	23.859

جدول (23) الأوساط الحسابية والانحرافات وقيمة T لإجابات الفرض الثاني

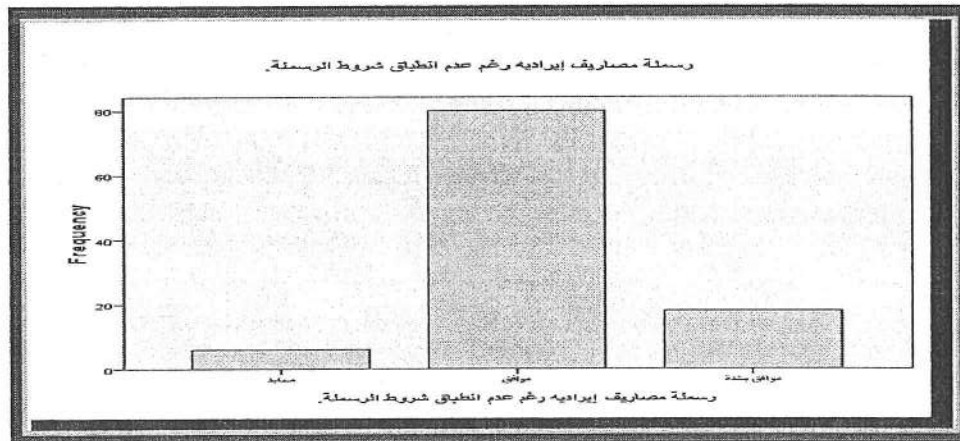
سنتناول في تحليل واختبار النتائج لكل سؤال على حدا وندرس تأثيره على إدارة الأرباح: أولاً: تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعي (كالتحول مثلاً من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلى طريقة المتوسط المرجح)، فقد بلغت نسبة الموافقة 91.4 %، بينما بلغت نسبة محايد 6.7 %، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 1.9 %، والمتوسط الحسابي لهذا العامل كان 4.03 وهي قيمة ممتازة للقبول، وبانحراف معياري 0.530 للإجابات. وبالتالي فإن إدارة المنشأة تستخدم تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعي من أجل ممارسات إدارة الأرباح. ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعي:



شكل رقم (24) نسب إجابات أفراد العينة على تغيير طريقة تقييم المخزون

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الأول يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 19.803 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على استخدام الإدارة تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعي في ممارسات إدارة الأرباح.

ثانياً: رسملة مصاريف إيرادية رغم عدم انطباق شروط الرسملة، فقد بلغت نسبة الموافقة 94.3%، بينما بلغت نسبة محايد 5.8%، وبدون أي رفض، والمتوسط الحسابي لهذا العامل كان 4.12 وهي قيمة ممتازة للقبول، وبانحراف معياري 0.469 للإجابات. وبالتالي فإن إدارة المنشأة تقوم برسملة مصاريف إيرادية رغم عدم انطباق شروط الرسملة من أجل ممارسات إدارة الأرباح. ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على قيام الإدارة برسملة مصاريف إيرادية رغم عدم انطباق شروط الرسملة:

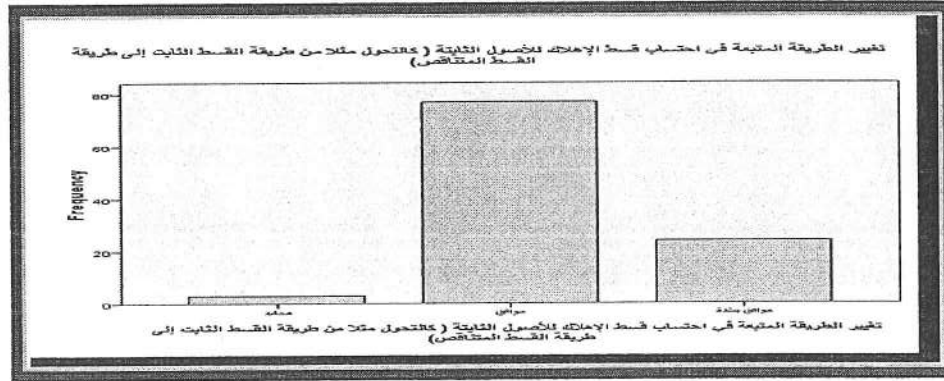


شكل رقم (25) نسب إجابات أفراد العينة على رسملة المصاريف الإيرادية

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثاني يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 24.275 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن إدارة المنشأة تقوم برسملة مصاريف إيراديه رغم عدم انطباق شروط الرسملة من أجل ممارسات إدارة الأرباح.

ثالثاً: تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط الإهلاك للأصول الثابتة (كالتحول مثلا من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص)، فقد بلغت نسبة الموافقة 97.1 %، بينما بلغت نسبة محايد 2.9 %، وبدون أي رفض، والمتوسط الحسابي لهذا العامل كان 4.20 وهي قيمة ممتازة للقبول، وانحراف معياري 0.470 للإجابات. وبالتالي فإن إدارة المنشأة تستخدم تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط الإهلاك للأصول الثابتة من أجل ممارسات إدارة الأرباح.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط الإهلاك للأصول الثابتة:

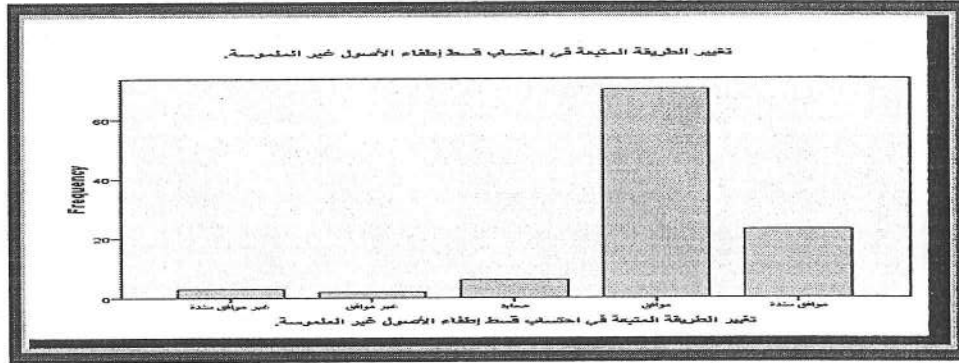


شكل رقم (26) نسب إجابات أفراد العينة على تغيير طريقة الإهلاك

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثالث يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 26.075 هي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن إدارة المنشأة تستخدم تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط الإهلاك للأصول الثابتة من أجل ممارسات إدارة الأرباح.

رابعاً: تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة، حيث حصل على نسبة موافقة بلغت 89.4 %، ونسبة محايد 5.8 %، ونسبة غير موافق 4.8 %، ومتوسط حسابي 4.04، وانحراف معياري 0.787، وبالتالي فإن الإدارة تستخدم الحرية المتاحة في تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة في ممارسات إدارة

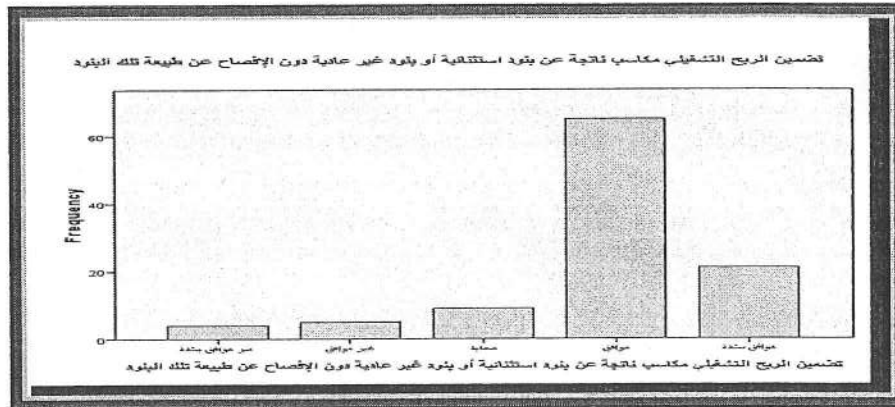
الأرباح. ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على استخدام الإدارة تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة:



شكل رقم (27) نسب إجابات أفراد العينة على تغيير طريقة احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الرابع يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 13.451 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن الإدارة تستخدم الحرية المتاحة في تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة في ممارسات إدارة الأرباح.

خامساً: بينما كان أقل العوامل موافقة، تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود، حيث حصل على نسبة موافقة بلغت 82.7%، ونسبة محايد 8.7%، ونسبة غير موافق 8.6%، ومتوسط حسابي 3.90، وانحراف معياري 0.909، وبالتالي فإن الإدارة تستخدم الحرية المتاحة في تسجيل بنود استثنائية في ممارسات إدارة الأرباح.

وبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية:

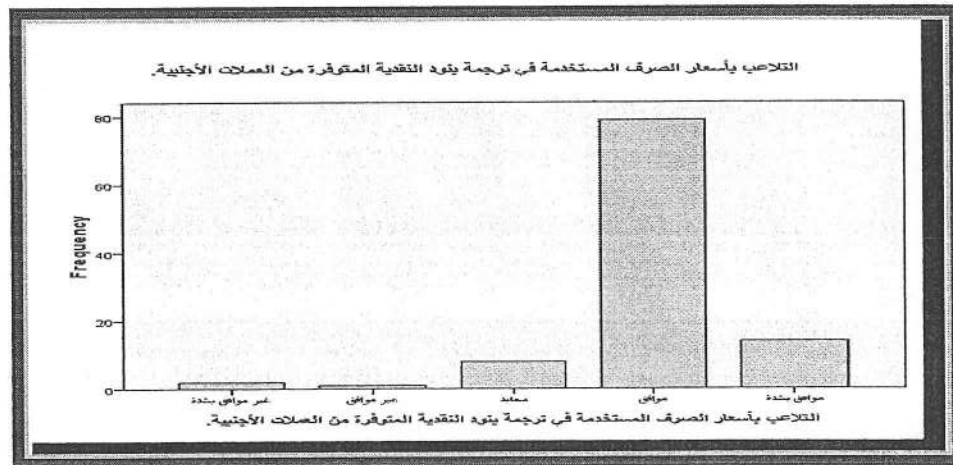


شكل رقم (28) نسب إجابات أفراد العينة على تسجيل المكاسب الناتجة عن البنود الاستثنائية

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الخامس يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 10.144 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن الإدارة تستخدم الحرية المتاحة في تسجيل بنود استثنائية في ممارسات إدارة الأرباح.

سادساً: التلاعب بأسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية، حيث حصل على نسبة موافقة بلغت 89.5%، ونسبة محايد 7.7%، ونسبة غير موافق 2.9%، ومتوسط حسابي 3.98، وانحراف معياري 0.653، وبالتالي فإن الإدارة تستخدم التلاعب بأسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية في ممارسات إدارة الأرباح.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة التلاعب بأسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية:

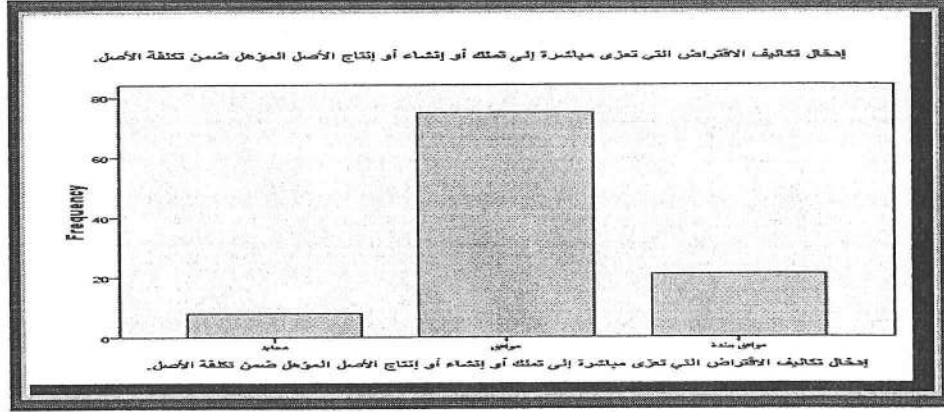


شكل رقم (29) نسب إجابات أفراد العينة على التلاعب بأسعار الصرف

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال السادس يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 15.310 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن إدارة المنشأة تستخدم التلاعب بأسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية في ممارسات إدارة الأرباح.

سابعاً: إدخال تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل ضمن تكلفة الأصل، فقد بلغت نسبة الموافقة 92.3%، ونسبة المحايد 7.7%، وبدون

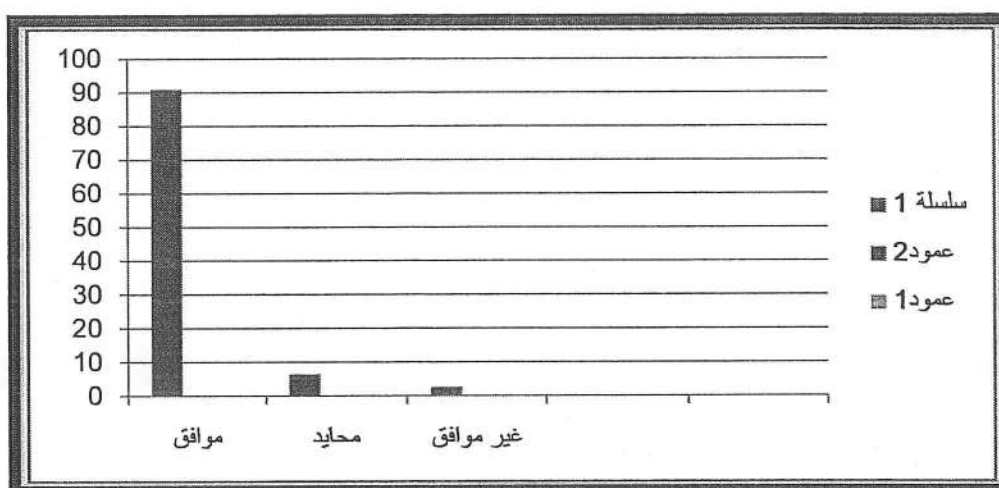
أي رفض، وبمتوسط حسابي 4.13 وانحراف معياري 0.516، وبالتالي تستخدم إدارة المنشأة تعدد الطرق المتاحة لتكاليف الاقتراض لممارسة إدارة الأرباح. ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على تغيير الطريقة المتبعة في تسجيل تكاليف الاقتراض:



شكل رقم (30) نسب إجابات أفراد العينة على تغيير طريقة تسجيل تكاليف الاقتراض

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال السابع يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 22.254 هي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن إدارة المنشأة تستخدم إدارة المنشأة تعدد الطرق المتاحة لتكاليف الاقتراض لممارسة إدارة الأرباح.

بقراءة جدول تكرارات المحور الثاني يتبين أن نسبة الموافقة على الإجراءات التي تقوم بها الإدارة من خلال تعدد الطرق المحاسبية للتأثير على إدارة الأرباح بلغت 90.94%، ، بينما بلغت نسبة محايد 6.45%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 2.61%، وهي النسبة الأقل، والمتوسط الحسابي 4.0563 ويعتبر أكثر من الوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على الفرض الثاني، وانحراف معياري 0.45150 يدل على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابي، وهذا يؤدي لقبول الفرض بشكل عام. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على بنود الفرض الثاني من خلال الشكل البياني التالي:



شكل رقم (31) نسب إجابات أفراد العينة على الفرض الثاني

وبالرجوع إلى اختبار T لجميع بنود المحور يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 23.859 هي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن إدارة المنشأة تستخدم إدارة المنشأة المرونة المتاحة من خلال تعدد الطرق المحاسبية لممارسة إدارة الأرباح.

3-3-3- نتائج اختبار وتحليل الفرض الثالث:

يتضمن هذا المحور ستة أسئلة موجهة لاختبار الفرض الثالث والذي ينص على افتراض التأثير الايجابي لمرونة معايير المحاسبة المتاحة من خلال الإفصاح في ممارسات إدارة الأرباح.

أولاً: التكرارات والنسب المئوية لبنود الفرض الثالث:

يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على بنود الفرض الثالث:

النسب المئوية					التكرارات					البيان
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
18.3	71.2	4.8	2.9	2.9	19	74	5	3	3	معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملة الأجنبية ضمن حقوق الملكية.
17.3	76.9	5.8	0	0	18	80	6	0	0	إظهار الفائض عن إعادة التقييم في قائمة الدخل عوضاً عن إظهاره ضمن حقوق المساهمين
27.9	67.3	1.9	1.9	1	29	70	2	2	1	تغيير تصنيفات الاستثمارات بتصنيف الاستثمارات كتصنيف الاستثمارات بغرض المتاجرة على أنها متاحة للبيع
24	68.3	3.8	1.9	1.9	25	71	4	2	2	تغيير تصنيف الذمم المدينة كتصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة
25	66.3	4.8	2.9	1	26	69	5	3	1	التلاعب في تصنيف بعض الأصول الثابتة بقصد التأثير على مصروف الإهلاك والقيم التي تدرج بها الأصول في الميزانية العمومية، مثل إعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى أراضي تحت التطوير
25	68.3	4.8	1	1	26	71	5	1	1	عدم الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة، مثل إهمال الإفصاح عن مطالبات قضائية على الشركة تنتظر فيها الجهات القضائية.
22.92	69.71	4.33	1.76	1.28	143	435	27	11	8	إجمالي المحور الثاني

جدول (24) التكرارات والنسب المئوية لإجابات الفرض الثالث

ثانياً: اختبار T لبنود الفرض الثالث:

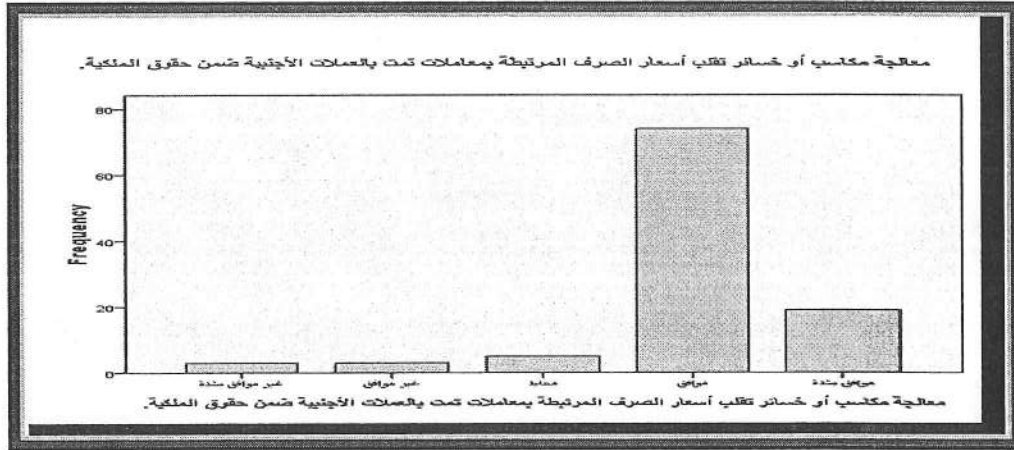
لتأكيد التحليل السابق تم اختبار (One Sample T-test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي لكل سؤال من الأسئلة مع المتوسط المقاس عليه في هذه الدراسة وهو 3، فكانت النتائج كما يلي:

الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة
1 معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملة الأجنبية ضمن حقوق الملكية.	3.99	0.782	12.915
2 إظهار الفائض عن إعادة التقييم في قائمة الدخل عوضاً عن إظهاره ضمن حقوق المساهمين	4.12	0.469	24.275
3 تغيير تصنيفات الاستثمارات بتصنيف الاستثمارات كتصنيف الاستثمارات بغرض المتاجرة على أنها متاحة للبيع	4.19	0.655	18.571
4 تغيير تصنيف الذمم المدينة كتصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة	4.11	0.723	15.598
5 التلاعب في تصنيف بعض الأصول الثابتة بقصد التأثير على مصروف الإهلاك والقيم التي تدرج بها الأصول في الميزانية العمومية، مثل إعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى أراضي تحت التطوير	4.12	0.701	16.226
6 عدم الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة، مثل إهمال الإفصاح عن مطالبات قضائية على الشركة تتظر فيها الجهات القضائية.	4.15	0.635	18.529
إجمالي المحور الأول		4.1122	0.54439
		20.835	

جدول (25) الأوساط الحسابية والانحرافات وقيمة T لإجابات الفرض الثالث

سنتناول في تحليل واختبار النتائج لكل سؤال على حدا وندرس تأثيره على إدارة الأرباح: أولاً: بالنسبة للسؤال الأول (معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملة الأجنبية ضمن حقوق الملكية)، فقد بلغت نسبة الموافقة 89.5 %، بينما بلغت نسبة محايد 4.8 %، ونسبة الرفض 5.6 %، والمتوسط الحسابي لهذا العامل كان 3.99 ، وانحراف معياري 0.782 للإجابات. وبالتالي فإن إدارة المنشأة تستخدم مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملة الأجنبية من أجل ممارسات

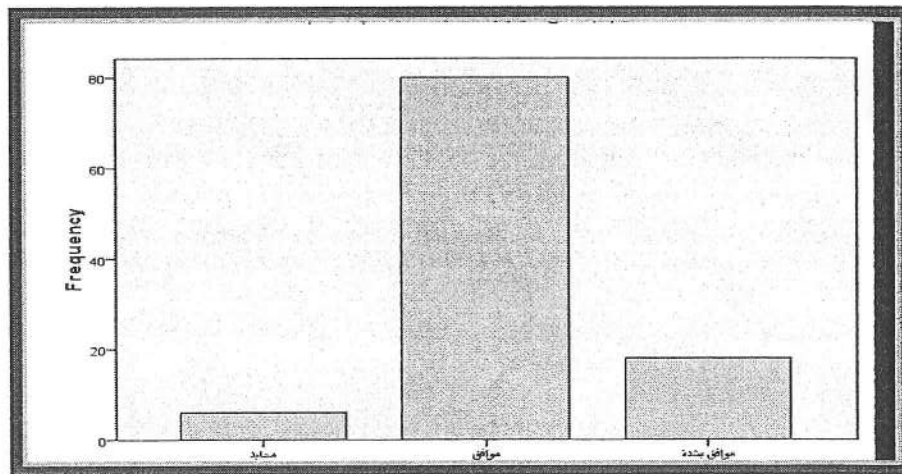
إدارة الأرباح. ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملة الأجنبية



شكل رقم (32) نسب إجابات أفراد العينة على مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الأول يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 12.915 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن الإدارة تستخدم معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف لممارسة إدارة الأرباح.

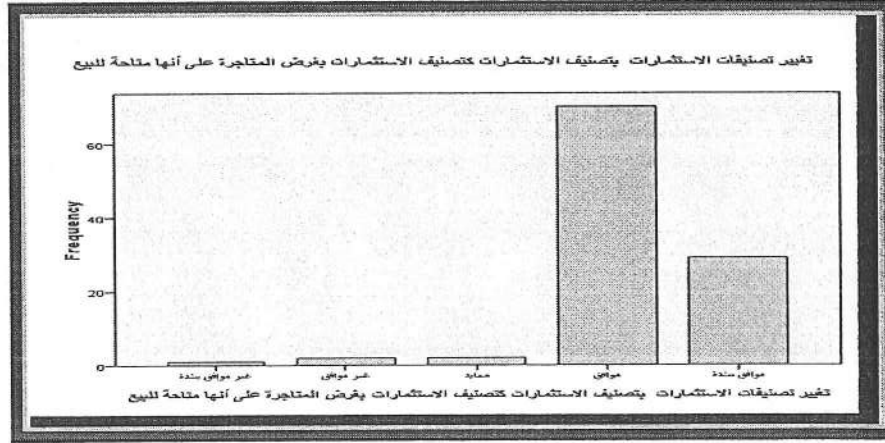
ثانياً: بالنسبة للسؤال الثاني (إظهار الفائض عن إعادة التقييم في قائمة الدخل عوضاً عن إظهاره ضمن حقوق المساهمين)، فقد بلغت نسبة الموافقة 94.2%، بينما بلغت نسبة محايد 5.8%، وبدون أي رفض، والمتوسط الحسابي لهذا العامل كان 4.12 وهي قيمة ممتازة للقبول، وبانحراف معياري 0.469 للإجابات. وبالتالي فإن إدارة المنشأة تستخدم الحرية المتاحة لها في الإفصاح عن الفائض عن إعادة التقييم في ممارسات إدارة الأرباح. ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على الإفصاح عن الفائض عن إعادة التقييم



شكل رقم (33) نسب إجابات أفراد العينة على الإفصاح عن الفائض عن إعادة التقييم

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثاني يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 24.275 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على استخدام الإدارة للحرية المتاحة لها في الإفصاح عن الفائض عن إعادة التقييم في ممارسات إدارة الأرباح.

ثالثاً: بالنسبة للسؤال الثالث (تغيير تصنيفات الاستثمارات بتصنيف الاستثمارات كتصنيف الاستثمارات بغرض المتاجرة على أنها متاحة للبيع)، فقد بلغت نسبة الموافقة 95.2%، بينما بلغت نسبة محايد 1.9%، ونسبة عدم الموافقة 2.9%، والمتوسط الحسابي لهذا العامل كان 4.19 وهي قيمة ممتازة للقبول، وبانحراف معياري 0.655 للإجابات. وبالتالي فإن إدارة المنشأة تستخدم تغيير تصنيفات الاستثمارات من أجل ممارسات إدارة الأرباح. ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على تغيير الطريقة المتبعة في تصنيف الاستثمارات:

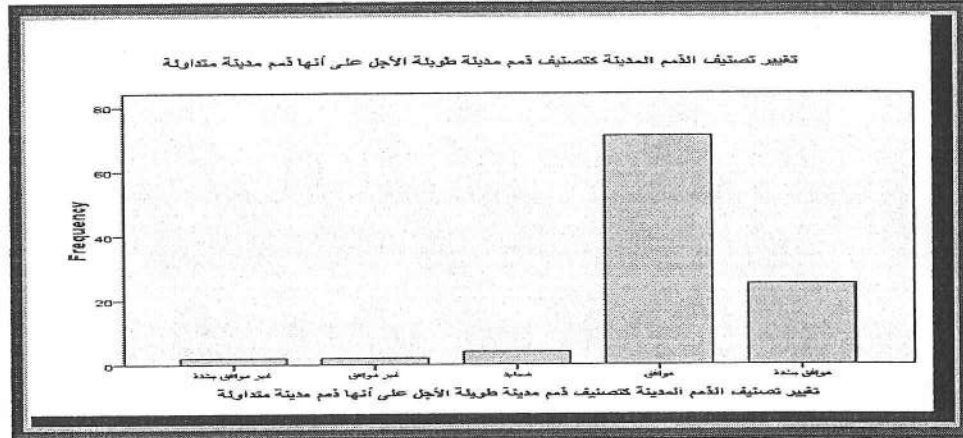


شكل رقم (34) نسب إجابات أفراد العينة على تغيير تصنيفات الاستثمارات

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثالث يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 18.571 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على استخدام الإدارة للحرية المتاحة لها في تغيير الطريقة المتبعة في تصنيف الاستثمارات في ممارسات إدارة الأرباح.

رابعاً: بالنسبة للسؤال الرابع (تغيير تصنيف الذمم المدينة كتصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة)، فقد بلغت نسبة الموافقة 92.3%، بينما بلغت نسبة محايد 3.8%، ونسبة عدم الموافقة 3.8%، والمتوسط الحسابي لهذا العامل كان 4.11 وهي قيمة ممتازة للقبول، وبانحراف معياري 0.723 للإجابات. وبالتالي فإن إدارة المنشأة تستخدم تغيير تصنيف الذمم المدينة كتصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة من أجل

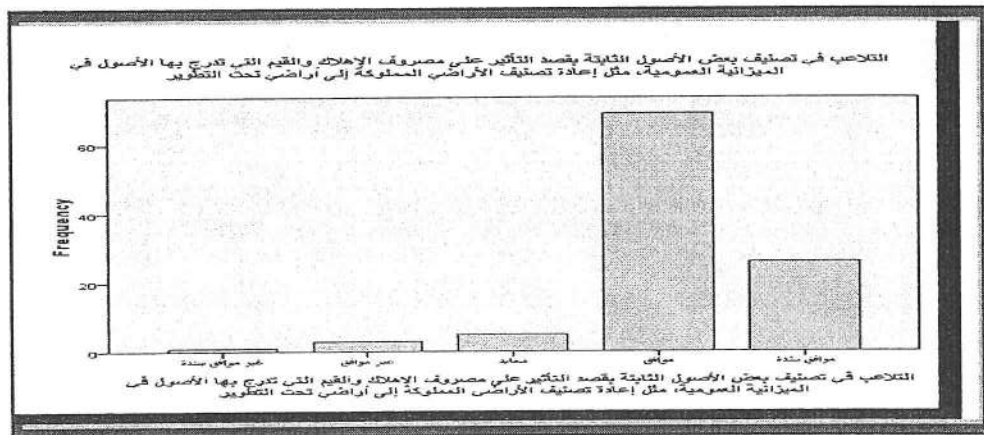
ممارسات إدارة الأرباح. ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على تغيير تصنيف الذمم المدينة كتصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة



شكل رقم (35) نسب إجابات أفراد العينة على تغيير تصنيف الذمم المدينة

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الرابع يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 15.598 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن إدارة المنشأة تستخدم تغيير تصنيف الذمم المدينة كتصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة من أجل ممارسات إدارة الأرباح.

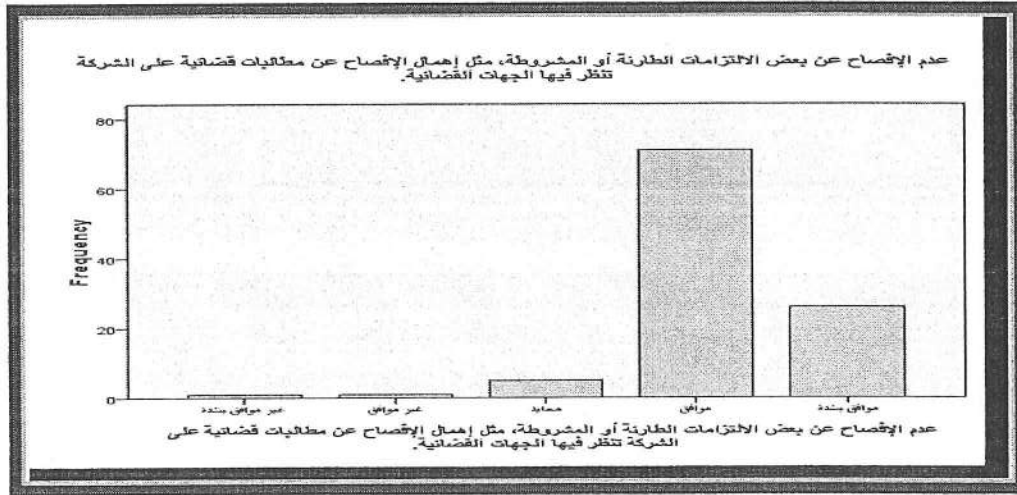
خامساً: بالنسبة للسؤال الخامس (التلاعب في تصنيف بعض الأصول الثابتة بقصد التأثير على مصروف الإهلاك والقيم التي تدرج بها الأصول الثابتة بقصد التأثير على مصروف الإهلاك والقيم التي تدرج بها الأصول الثابتة)، فقد بلغت نسبة الموافقة 91.3%، بينما بلغت نسبة محايد 4.8%، ونسبة عدم الموافقة 3.9%، والمتوسط الحسابي لهذا العامل كان 4.12 وهي قيمة ممتازة للقبول، وبانحراف معياري 0.701 للإجابات. وبالتالي فإن إدارة المنشأة تستخدم التلاعب في تصنيف بعض الأصول الثابتة بقصد التأثير على رقم الأرباح. ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على تغيير الطريقة المتبعة في الأصول الثابتة



شكل رقم (36) نسب إجابات أفراد العينة على تغيير تصنيفات الأصول الثابتة

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الخامس يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 16.226 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن إدارة المنشأة تستخدم التلاعب في تصنيف بعض الأصول الثابتة بقصد التأثير على رقم الأرباح.

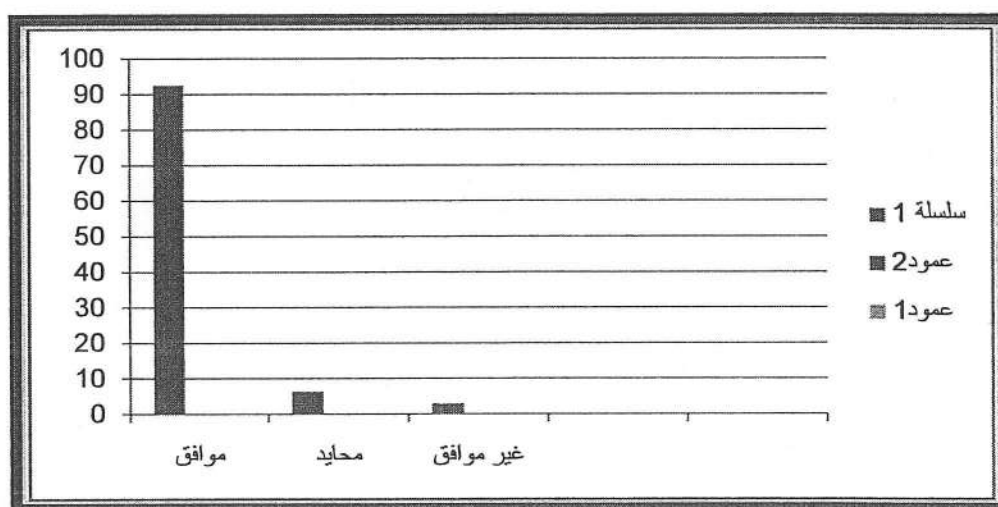
سادساً: بالنسبة للسؤال السادس (عدم الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة، مثل إهمال الإفصاح عن مطالبات قضائية على الشركة تنتظر فيها الجهات القضائية)، فقد بلغت نسبة الموافقة 93.2 %، بينما بلغت نسبة محايد 4.8 %، ونسبة عدم الموافقة 2 %، والمتوسط الحسابي لهذا العامل كان 4.15 وهي قيمة ممتازة للقبول، وبانحراف معياري 0.635 للإجابات. وبالتالي فإن إدارة المنشأة تستخدم الحرية المتاحة لها في الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة في ممارسات إدارة الأرباح. ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة على الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة



شكل رقم (37) نسب إجابات أفراد العينة على الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال السادس يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 16.226 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن إدارة المنشأة تستخدم الحرية المتاحة لها في الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة في ممارسات إدارة الأرباح.

بقراءة جدول تكرارات يتبين أن نسبة الموافقة على الإجراءات التي تقوم بها الإدارة من خلال الإفصاح للتأثير على إدارة الأرباح بلغت 92.63 %، ، بينما بلغت نسبة محايد 4.33 %، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 3.04 %، وهي النسبة الأقل، والمتوسط الحسابي 4.1122 ويعتبر أكثر من الوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على الفرض الثالث، وبانحراف معياري 0.55520 يدل على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابي، وهذا يؤدي لقبول الفرض بشكل عام. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على بنود الفرض الثالث من خلال الشكل البياني التالي:



شكل رقم (38) نسب إجابات أفراد العينة على الفرض الثالث

وبالرجوع إلى اختبار T لجميع بنود المحور يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 20.835 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95 %، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن الإدارة تستخدم المرونة المتاحة من خلال الإفصاح في ممارسات إدارة الأرباح.

الفصل الرابع:

ملخص ونتائج البحث والتوصيات

الفصل الرابع

ملخص البحث والنتائج والتوصيات

يتناول هذا الفصل عرضاً لملخص البحث، وعرض للنتائج التي تم التوصل إليها من البحث ومن الدراسة العملية، وصولاً إلى اقتراح التوصيات المناسبة بهدف تحقيق أهداف البحث، ويتم هذا من خلال التقسيمات التالية:

4-1- ملخص البحث.

4-2- نتائج البحث.

4-3- التوصيات.

1-4- ملخص البحث:

هدف هذا البحث بصفة أساسية إلى دراسة أثر المرونة التي تتيحها معايير المحاسبة الدولية على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية وتطبيق أساس الاستحقاق من خلال ممارسات أنشطة إدارة الأرباح، وتحقيقاً لهذا الغرض تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول:

أولاً تم عرض الإطار العام للبحث من حيث تحديد مشكلة البحث، والدراسات السابقة التي أتى بها البحث الحالي لمتابعة ما تناولته تلك الأبحاث، وتحديد أهداف البحث، وتحديد فروض البحث المطلوب التحقق من صحتها، وتحديد منهج البحث المتبع للوصول إلى النتائج المطلوبة.

تناول الفصل الأول مرونة معايير المحاسبة الدولية من خلال ثلاثة مباحث:

عرض المبحث الأول إصدار وأهمية معايير المحاسبة الدولية، من خلال دراسة التطور التاريخي للإطار الفكري للمحاسبة انطلاقاً من المحاولات الفردية لتطوير إطار عمل مفاهيمي للمحاسبة، وتطوير نظرية المحاسبة قبل القرن العشرين، مروراً بالدور الذي قامت به الجمعيات والتنظيمات خلال الفترة من 1933 حتى 1973 لصياغة نظرية محاسبية واستبعاد الممارسات المهنية غير المرغوب فيها والسائدة في الحياة العملية، وانتهاء بتشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC).

ثم تم التعرض إلى أهم الظروف والعوامل الدولية والإقليمية والتي أدت إلى زيادة الإهتمام بمعايير المحاسبة الدولية والتي كان من أبرزها:

أولاً : الشركات المتعددة الجنسيات.

ثانياً : عولمة الأسواق المالية.

ثالثاً : تحقيق التوافق الدولي.

رابعاً : اهتمام المنظمات الاقتصادية بمعايير المحاسبة الدولية.

ثم تم التعرض إلى أهمية معايير المحاسبة الدولية ومدى الحاجة إليها وضرورتها للفئات المختلفة من مستخدمي القوائم المالية والصعوبات التي يواجهها مستخدمي القوائم المالية في حال غياب معايير محاسبة دولية.

وقام المبحث الثاني بعرض مفهوم مرونة معايير المحاسبة الدولية، والعوامل التي تستدعي مرونة معايير المحاسبة الدولية، من خلال تعريف مرونة معايير المحاسبة الدولية بأنها الحرية المتاحة من خلال المعايير التي تتطلب أن تقوم إدارة المنشأة بممارسة قدر من التقدير الشخصي أو الحرية في اختيار السياسات المحاسبية المتعددة، عند تطبيق المعايير في إعداد

التقارير المالية للمنشأة. بالإضافة إلى عرض مجموعة العوامل التي تعتبر الأسباب الرئيسية التي ساعدت في وجود أو إتاحة المرونة في معايير المحاسبة وأهم هذه العوامل:

- مبدأ تحقق الإيراد.
- فرض الاستمرارية.
- الموضوعية في القياس.
- نظرية الوكالة.

وتناول المبحث الثالث أهم مجالات المرونة التي تتيحها معايير المحاسبة الدولية والتي يمكن أن تستخدمها الإدارة في ممارسات إدارة الأرباح والتي تتمثل في المجالات التالية:

- أساس الاستحقاق: يعرض مجالات المرونة المتاحة في معايير المحاسبة الدولية من خلال استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي.
- التقديرات الحكمية: عرض مجالات المرونة التي تتيحها معايير المحاسبة الدولية من خلال الحرية المتاحة للإدارة في استخدامها التقدير الحكمي.
- التغييرات المحاسبية الاختيارية: عرض مجالات المرونة التي تتيحها معايير المحاسبة الدولية من خلال استخدام البدائل المحاسبية المتعددة.
- إدارة الإفصاح المحاسبي: عرض مجالات المرونة التي تتيحها معايير المحاسبة الدولية من خلال استخدام البدائل المختلفة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

ثم تناول الفصل الثاني إدارة الأرباح من خلال ثلاثة مباحث.

فقد تناول المبحث الأول مفهوم وطبيعة إدارة الأرباح، والتي عرفت بأنها "تدخل ذو مغزى في عملية التقرير المالي الخارجية، بنية الحصول على مكاسب خاصة، وليس بغرض تسهيل عملية التشغيل الحيادي لهذه التقارير، وتم التفريق بين منظورين لإدارة الأرباح:

- المنظور الانتهازى (النفعى): والذي يتضمن بأن المديرين يريدون أن يحققوا منافع خاصة من وراء ممارسات إدارة الأرباح.
- المنظور المعلوماتي: أو التقدير الإداري: والذي هو وسيلة للمدراء من أجل الإيحاء للمستثمرين توقعاتهم الخاصة حول التدفق النقدي المستقبلي للمنشأة.

ثم تناول المبحث الثاني دوافع إدارة الأرباح، من خلال التعرض إلى دوافع الإدارة لممارسة إدارة الأرباح، والتي تقسم إلى أربعة أنواع:

- دوافع سوق الأوراق المالية لإدارة الأرباح: حيث تقوم الإدارة باختيار إجراءات التسويات المحاسبية للتأثير على أسعار الأسهم كما في حالة قيام المنشأة بعروض الأسهم، وفي حالة تحديد جزء من تعويضاتها على أساس أسعار الأسهم في تاريخ

محدد كما في خيارات الأسهم، أو العمل على التأثير على أرباح المنشأة لكي تتوافق مع المحللين في السوق أو مع تنبؤاتها.

- الدوافع التعاقدية لإدارة الأرباح: فمن الممكن أن تقوم الإدارة بممارسات إدارة الأرباح عن طريق اختيار النسويات المحاسبية لتعويضاتها ومكافآتها، أو لتجنب مخالفة عقود الإقراض.
- الدوافع التنظيمية لإدارة الأرباح: حيث تقوم الإدارة بممارسة إدارة الأرباح للهروب من الأعباء السياسية، بالإضافة إلى التهرب الضريبي.
- دوافع عدم تماثل المعلومات.

ثم تناول المبحث الثالث طرق وآليات إدارة الأرباح، من خلال التعرض إلى الطرق التي تعتمد عليها الإدارة في ممارسة إدارة الأرباح، فيتم تدخل الإدارة في التقرير المالي من خلال الإجراءات التي تزيد من الأرباح المحاسبية الحالية على حساب الأرباح في السنوات المستقبلية، أو عن طريق تحويل جزء من الأرباح المحاسبية الحالية إلى الفترات المستقبلية، أو الحفاظ على سلسلة مستقرة وثابتة من الأرباح المحاسبية وذلك عن طريق تخفيض التقلبات في الأرباح، ويمكن أن يتم الأمر بمنتهى سوء نية كما وصف من قبل محاسبة الإبداع Creative Accounting، كما يمكن أن يتم عن طريق محاولة استيعاب معظم الخسائر في السنة الحالية لإتاحة الفرصة لتحقيق أرباح عالية في المستقبل وهو ما يعرف Big-Bath.

تناول الفصل الثالث عرض لواقع معايير المحاسبة السورية والدراسة الميدانية واختبار الفرضيات.

عرض المبحث الأول واقع معايير المحاسبة في سورية، حيث تم عرض أهمية تطبيق معايير المحاسبة في سورية، ثم عرض أهم القوانين التي صدرت بخصوص معايير المحاسبة والتي تطالب بتطبيق معايير المحاسبة في سورية، اعتماد المعايير من قبل جمعية المحاسبين القانونيين في سورية.

وتناول المبحث الثاني عرض لمجتمع وعينة البحث، ودرجة استجابة العينة، وأساليب جمع البيانات، وطريقة البحث الإحصائي ونوع العينة.

وتناول المبحث الثالث اختبار الفروض الثلاثة المتمثلة بما يلي:

- الفرض الأول: تستخدم الإدارة التقديرات الحكمية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.
 - الفرض الثاني: تستخدم الإدارة تعدد السياسات المحاسبية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.
 - الفرض الثالث: تستخدم الإدارة الحرية المتاحة في الإفصاح لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.
- وعرض لتحليل النتائج التي تم التوصل إليها من استخدام برنامج SPSS الإحصائي.
- وتناول الفصل الرابع نتائج الدراسة والتوصيات التي يقترحها الباحث في نهاية البحث.

4-2- نتائج البحث

من خلال دراسة الفصل الأول تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. جاء تطبيق معايير المحاسبة الدولية استجابة إلى مجموعة الظروف والعوامل الدولية والإقليمية، التي أدت إلى زيادة الإهتمام بالمعلومات المحاسبية من قبل الفئات المختلفة من مستخدمي البيانات المالية، والصعوبات التي يواجهها مستخدمي القوائم المالية في حال غياب معايير محاسبة دولية، ويتزايد هذا الإهتمام على المستوى الدولي من منطلق أن تنظيم السياسة المحاسبية يؤدي إلى تنظيم الممارسات المحاسبية بحيث تحقق نفعاً عاماً على المستوى الدولي.

2. يوجد مجموعة من العوامل أو القواعد التي تعتبر الأسباب الرئيسية التي ساعدت في وجود أو إتاحة المرونة في معايير المحاسبة.

3. يوجد مجموعة من مجالات المرونة التي تتيحها معايير المحاسبة الدولية والتي يمكن أن تستخدمها الإدارة في ممارسات إدارة الأرباح.

ومن خلال دراسة الفصل الثاني تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. تشكل إدارة الأرباح أحد أبرز الإتجاهات التي ظهرت خلال العشرين سنة الماضية، فهي تركز على تفسير ممارسات الإدارة في اختيارها للتسويات المحاسبية المحددة من خلال أساس الاستحقاق المحاسبي، والتقديرات الأخرى التي يتطلبها تطبيق هذا الأساس، وتسمح به معايير المحاسبة الدولية.

2. تتنوع دوافع الإدارة لممارسة إدارة الأرباح، فهناك دوافع تتعلق بأسواق رأس المال مثل عروض الأسهم وتنبؤات المحللين، ودوافع تنظيمية مثل حجم المنشأة وضرائب الدخل والتنظيم على المستوى الصناعي، ودوافع تعاقدية مثل مكافآت الإدارة وعقود التمويل بالدين.

3. إن إدارة المنشأة تملك أحد ثلاث تصرفات:

- اختيار الطرق المحاسبية التي تزيد من الأرباح المحاسبية الحالية على حساب الأرباح في السنوات المستقبلية.
- اختيار الطرق المحاسبية التي تحول جزء من الأرباح المحاسبية الحالية إلى الفترات المستقبلية.
- تحقيق تيار مستقر وثابت من الأرباح المحاسبية، وذلك عن طريق تخفيض التقلبات في الأرباح (تمهيد الدخل).

ومن خلال الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. هناك حاجة لتعديلات ضرورية لمهنة المحاسبة في سورية، من خلال تطبيق والإلتزام بمعايير المحاسبة والقوانين النازمة لمهنة المحاسبة وذلك من خلال:

- الحاجة إلى مشاركة جمعية المحاسبين القانونيين في تفعيل المعايير وتوضيحها من أجل ضمان فاعلية في تطبيق المعايير.
- ضرورة تطبيق معايير المحاسبة بهدف إنتاج قوائم مالية ملائمة لاحتياجات المستخدمين المختلفين.
- ضرورة تطبيق معايير المحاسبة بهدف اختيار سياسات محاسبية ملائمة لإدارة المنشأة والثبات في تطبيق هذه السياسات المحاسبية وبالتالي إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين.
- ضرورة تطبيق معايير المحاسبة بهدف تقليل الإجهادات الشخصية وبالتالي إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين.
- ضرورة الإلتزام بضوابط الإفصاح الصادرة عن الجهات المعنية وذلك من أجل إصدار معلومات مفيدة للمستخدمين.

2. التقدير الحكمي للإدارة يزيد من ممارسات إدارة الأرباح، أي أن الحرية المتاحة لإدارة المنشأة في استخدام تقديرها الحكمي في تطبيق معايير المحاسبة تساعد الإدارة في زيادة الأرباح، أو تخفيض الأرباح، أو المحافظة على تيار مستقر من الأرباح وذلك عن طريق تخفيض التقلبات في الأرباح (تمهيد الدخل) وذلك من خلال ما يلي:

- تستخدم الإدارة تقديرات متفائلة للتقدم في إنجاز أعمال عقود الإنشاء طويلة الأجل.
- عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل تختار الإدارة العمر الأطول له.
- عند تحديد قيمة الخردة للأصل تختار الإدارة القيمة الأكبر.
- يتم إثبات الإيراد غير المتكرر المتوقع، مثل مكاسب من دعاوى قضائية، بمجرد تكون قناعة لدى الإدارة باحتمال الحصول عليه.

- تميل الإدارة إلى التساهل وعدم التشدد عند حصر الديون المشكوك بتحصيلها.
- عند هبوط أسعار المخزون تختار الإدارة أقرب سعر إلى القيمة الدفترية لتخفيض قيمته.
- تستخدم الإدارة حكمها في تقدير الفترة التي تستفيد من وجود الأصول غير الملموسة.
- تستخدم الإدارة تقديرات متفائلة للتكاليف المدفوعة مقدماً مقابل ضمان الأصول.

3. تعدد الطرق المحاسبية يزيد من ممارسات إدارة الأرباح، أي أن الحرية المتاحة لإدارة المنشأة في الاختيار من بين عدد من البدائل المحاسبية لاستخدامها في المعالجة المحاسبية للأحداث والعمليات المالية ذات الظروف المتشابهة يساعد إدارة المنشأة في تحقيق الأرباح المستهدفة من قبلها وذلك من خلال ما يلي:

- تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعي كالتحول مثلاً من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلى طريقة المتوسط المرجح.
- رسملة مصاريف إيرادية رغم عدم انطباق شروط الرسملة.
- تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط الإستهلاك للأصول الثابتة (كالتحول مثلاً من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص).
- تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة.
- إدخال تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل ضمن تكلفة الأصل.
- التلاعب بأسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
- تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود.
- 4. الإفصاح المحاسبي يزيد من ممارسات إدارة الأرباح، أي أن الحرية المتاحة لإدارة المنشأة في الخروج عن المعايير المحاسبية لتحقيق التقديم العادل للقوائم المالية يساعد الإدارة في تحقيق رقم الربح المستهدف من قبلها وذلك من خلال ما يلي:
 - معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية ضمن حقوق الملكية.
 - إظهار الفائض عن إعادة التقييم في قائمة الدخل عوضاً عن إظهاره ضمن حقوق المساهمين.
 - تغيير تصنيفات الإستثمارات كتصنيف الإستثمارات بغرض المتاجرة على أنها متاحة للبيع.
 - تغيير تصنيف الذمم المدينة كتصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة.
 - عدم الإفصاح عن بعض الإلتزامات الطارئة أو المشروطة، مثل إهمال الإفصاح عن مطالبات قضائية على الشركة تنتظر فيها الجهات القضائية.
 - التلاعب في تصنيف بعض الأصول الثابتة بقصد التأثير على مصروف الإستهلاك والقيم التي تدرج بها الأصول في الميزانية العمومية، مثل إعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى أراضي تحت التطوير.

4-3- توصيات البحث:

1. ضرورة البحث عن السبل الممكنة للحد من السلوك الإداري غير المرغوب، كالحـد من الدوافع الإدارية لإدارة الأرباح، ومحاولة عدم ربط مكافآت الإدارة باستقرار الأرباح.
2. الحد من الحرية المتاحة للمديرين في استخدام الأحكام في اختيار طرق التقرير والتقييم أو الإفصاح عن المعلومات بالشكل الذي لا يشير بدقة إلى الوضع الإقتصادي للمنشأة.
3. الحد من التغيرات المحاسبية الإختيارية، بهدف الحد من بدائل السياسات المحاسبية المسموح بها من خلال المعايير، والإكتفاء ببديل الواحد.
4. زيادة شفافية التقرير المالي بحيث تكون المعلومات الواردة في التقارير المالية والتي يحتاج إليها المستخدم أكثر وضوحاً وأكثر ملائمة، ويعتبر إضفاء الشفافية على التقارير المالية من خلال معايير المحاسبة الدولية، أحد الأدوات الهامة للحد من إدارة الأرباح.
5. الإفصاح عن الأحكام الخاصة بالإدارة والتي من خلالها تم اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة في المنشأة والتي لها تأثير مباشر على قيمة البنود المقرر عنها في القوائم المالية.
6. الإفصاح عن طبيعة التغيرات المستقبلية في السياسات المحاسبية، والوقت المحدد لاختيار سياسة معينة، وتأثير هذا الاختيار على الموقف المالي.

الملاحق

ملاحق البحث

أولاً: معايير المحاسبة الدولية.

ثانياً: استثمار الاستبيان.

ثالثاً: الشركات المساهمة العامة.

رابعاً: الأساتذة المحكمين لاستثمار الاستبيان.

الملحق الأول

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

ومعايير المحاسبة الدولية

First- Time adoption of IFRS	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	1
Share- Based payment	الدفع على أساس السهم	2
Business Combinations	إندماج الأعمال	3
Insurance Contracts	عقود التأمين	4
Noncurrent Assets Held for sale and Discontinued Operations	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	5
Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية	6
Financial Instruments: Disclosures	الأدوات المالية: الإفصاح	7
Operating Segments	القطاعات التشغيلية	8
Presentation of Financial Statements	عرض البيانات المالية	1
Inventories	المخزون	2
Cash Flow Statements	بيانات التدفق النقدي	7
Accounting Policies, Changes in accounting estimates and errors	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	8
Sheet Date Events After the Balance	الأحداث بعد فترة إعداد التقارير	10
Construction Contracts	عقود الإنشاء	11
Income Taxes	ضرائب الدخل	12
Property, Plant and Equipment	الممتلكات والمصانع والمعدات	16
Leases	عقود الإيجار	17
Revenue	الإيراد	18
Employee Benefits	منافع الموظفين	19

Grants Accounting for Government Government and Disclosure of Assistance	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	20
Foreign The Effects of Changes in Exchange Rates	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	21
Borrowing Costs	تكاليف الاقتراض	23
Related Party Disclosures	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	24
Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	26
Financial Consolidated and Separate Statements	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	27
Investments in Associates	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة	28
Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	29
Interests In Joint Ventures	الحصص في المشاريع المشتركة	31
Financial Instruments: Disclosure and Presentation	الأدوات المالية : العرض	32
Earnings Per Share	حصة السهم من الأرباح	33
Interim Financial Reporting	التقارير المالية المرحلية	34
Impairment of Assets	انخفاض قيمة الموجودات	36
and Provisions, Contingent Liabilities Contingent Assets	المخصصات ، الالتزامات والأصول المحتملة	37
Intangible Assets	الأصول غير الملموسة	38
Financial Instruments: Recognition and Measurement	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	39
Investment Property	عقارات استثمارية	40
Agriculture	الزراعة	41

الملحق الثاني استمارة الاستبيان

كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة
الدراسات العليا

السيدالمحترم..
تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بإعداد بحث علمي للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة
يتناول مدى تأثير مرونة معايير المحاسبة الدولية في ممارسات إدارة الأرباح في
الجمهورية العربية السورية.

إنني إذ أضع هذا الاستبيان بين أيديكم فإنني آمل منكم إعطاءه الاهتمام الكافي
والإجابة على أسئلته بموضوعية وتجرد، نظرا لأهمية آرائكم في إنجاز البحث ودعم البحث
العلمي، علما أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث وستعامل بكامل السرية

لكم كل الشكر والتقدير

الباحث
حسين عبد الله

مقدمة توضيحية لبعض المفاهيم:

- مرونة معايير المحاسبة: الحرية المتاحة لإدارة المنشأة في الاختيار من بين عدد من البدائل المحاسبية لاستخدامها في المعالجة المحاسبية للأحداث والعمليات المالية ذات الظروف المتشابهة، بالإضافة إلى الحرية المتاحة للمنشآت في الالتزام بتطبيق معيار معين نظرا للظروف الاقتصادية أو اختلاف التطبيق على أساس حجم المنشأة يعرف بمرونة معايير المحاسبة.

- التقدير الحكمي: التغير في التقدير المحاسبي هو مراجعة المقاييس المحاسبية والتي تعتمد على أحداث جديدة New Events وخبرات إضافية Additional Experience، وتطورات لاحقة Subsequent Developments، وبعد نظر Better Insight، وحكم أفضل Improvement Judgment، ومثل هذه المراجعات تمثل جزء ملازم من العملية المحاسبية، حيث يعد استخدام تقديرات مناسبة جزء أساسي في عملية إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها، و لأن الأحداث غير المؤكدة متصلة في أنشطة الأعمال اليومية فإن إجراء تعديلات في تلك التقديرات المحاسبية يعد ممارسة مقبولة في العملية المحاسبية.

- التغيرات المحاسبية الاختيارية: إن التغيرات في السياسات المحاسبية يعني أن المنشأة المصدرة للتقرير المالي قد تحول من مبدأ محاسبي متعارف عليه إلى آخر.

- إدارة الإفصاح: الخروج عن المعايير المحاسبية لتحقيق التقدير العادل للقوائم المالية.

- إدارة الأرباح: استخدام الإدارة لأحكامها الخاصة في عملية التقرير المالي والقيام بالصفقات بهدف تغيير التقارير المالية إما لتضليل أصحاب المصلحة فيما يتعلق بالأداء الاقتصادي الأساسي للمنشأة أو للتأثير على نتائج العملية التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية التي يقرر عنها.

أولا : المعلومات العامة .

الرجاء وضع دائرة حول البديل المناسب لكل من العبارات التالية:

(1) المؤهل العلمي:

- أ- إجازة جامعية
ب- دبلوم
ج- ماجستير
د- دكتوراه
هـ- أخرى (رجاء ذكرها

(2) التخصص الأكاديمي:

- أ- محاسبة
ب- علوم مالية ومصرفية
ج- إدارة الأعمال
د- اقتصاد
هـ- أخرى (رجاء ذكرها

(3) الموقع الوظيفي:

- أ- مدير شركة
ب- مدير مالي
ج- محاسب
د- مدقق داخلي
هـ- أخرى (رجاء ذكرها

(4) سنوات الخبرة :

- أ- أقل من 3 سنوات
ب- من 3 إلى أقل من 6 سنوات
ج- من 6 إلى أقل من 9 سنوات
د- من 9 إلى أقل من 12 سنة
هـ- 12 سنة فأكثر

(5) مدى معرفتك بالمصطلحات التالية:

يعتبر كل من المصطلحات التالية	غامض	غير محدد المضمون تماما	واضح المضمون تماما
مرونة معايير المحاسبة			
إدارة الأرباح			

ضع إشارة ✓ في المكان الذي تعتقد انه مناسب:

الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1 مشاركة جمعية المحاسبين القانونيين في تفعيل المعايير وتوضيحها يضمن فاعلية في تطبيق المعايير					
2 تطبيق معايير المحاسبة يؤدي إلى إنتاج قوائم مالية ملائمة لاحتياجات المستخدمين المختلفين					
3 تتيح معايير المحاسبة اختيار سياسات محاسبية ملائمة لإدارة المنشأة					
4 إن اختيار سياسات محاسبية ملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين					
5 الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية الملائمة سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين					
6 يؤدي تطبيق معايير المحاسبة إلى تقليل الاجتهادات الشخصية وبالتالي إنتاج معلومات مفيدة للمستخدمين					
7 الالتزام بضوابط الإفصاح الصادرة عن الجهات المعنية سيؤدي إلى إصدار معلومات مفيدة للمستخدمين					

* هذا القسم يحاول استقصاء أثر مرونة معايير المحاسبة في حجم الأرباح من خلال الأسئلة التالية:

الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1					تستخدم الإدارة تقديرات متفائلة للتقدم في انجاز أعمال عقود الإنشاء طويلة الأجل.
2					عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل تختار الإدارة العمر الأطول له
3					عند تحديد قيمة الخردة للأصل تختار الإدارة القيمة الأكبر
4					تستخدم الإدارة تقديرات متفائلة للتكاليف المدفوعة مقدما مقابل ضمان الأصول
5					تميل الإدارة إلى التساهل وعدم التشدد عند حصر الديون المشكوك بتحصيلها
6					عند هبوط أسعار المخزون تختار الإدارة أقرب سعر إلى القيمة الدفترية لتخفيض قيمته
7					تستخدم الإدارة حكمها في تقدير الفترة التي تستفيد من وجود الأصول غير الملموسة
8					يتم إثبات الإيراد غير المتكرر المتوقع، مثل مكاسب من دعاوى قضائية، بمجرد تكون قناعة لدى الإدارة باحتمال الحصول عليه
9					تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعي كالتحول مثلا من طريقة الوارد أولا صادر أولا إلى طريقة المتوسط المرجح

10	رسملة مصاريف إيراديه رغم عدم انطباق شروط الرسملة.				
11	تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط الإهلاك للأصول الثابتة (كالتحول مثلا من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص)				
12	تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة.				
13	تضمن الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود				
14	التلاعب بأسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.				
15	إدخال تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل ضمن تكلفة الأصل.				
16	معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية ضمن حقوق الملكية.				
17	إظهار الفائض عن إعادة التقييم في قائمة الدخل عوضا عن إظهاره ضمن حقوق المساهمين				
18	تغيير تصنيفات الاستثمارات بتصنيف الاستثمارات كتصنيف الاستثمارات بغرض المتاجرة على أنها متاحة للبيع				
19	تغيير تصنيف الذمم المدينة كتصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة				
20	التلاعب في تصنيف بعض الأصول الثابتة بقصد التأثير على مصروف الإهلاك والقيم التي تدرج				

					بها الأصول في الميزانية العمومية، مثل إعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى أراضي تحت التطوير	
					عدم الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة، مثل إهمال الإفصاح عن مطالبات قضائية على الشركة تنتظر فيها الجهات القضائية.	21

الملحق الثالث

الشركات المساهمة

#	اسم الشركة(*)	النشاط	نوع الشركة
1	المتحدة للتأمين - سوريا	التأمين	مدرجة
2	السورية الكويتية للتأمين	التأمين	غير مدرجة
3	السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)	التأمين	غير مدرجة
4	شركة المشرق العربي للتأمين	التأمين	غير مدرجة
5	السورية الوطنية للتأمين	التأمين	غير مدرجة
6	العقيلة للتأمين التكافلي	التأمين	غير مدرجة
7	الاتحاد التعاوني للتأمين	التأمين	غير مدرجة
8	المشاريع الكاثوليكية	خدمات	غير مدرجة
9	الشركة السورية للسياحة (الكرنك سابقا)	خدمات	غير مدرجة
10	مشتى الحلو للمنتجات السياحية	خدمات	غير مدرجة
11	العربية السورية للمنشآت السياحية	خدمات	غير مدرجة
12	عمريت للاستثمار والتطوير السياحي	خدمات	غير مدرجة
13	الشرق للسياحة والنقل	خدمات	غير مدرجة
14	الأهلية للنقل	خدمات	مدرجة
15	داريوس للنقل والسياحة	خدمات	غير مدرجة
16	باب الفرج للسياحة والفنادق	خدمات	غير مدرجة
17	قرية دمشق للشحن	خدمات	غير مدرجة
18	سيريتل موبايل تيليكم	خدمات	غير مدرجة
19	MTN سوريا	خدمات	غير مدرجة
20	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق UG	خدمات	مدرجة
21	شركة ماس للتوزيع	خدمات	غير مدرجة
22	بنك بيمو السعودي الفرنسي	بنوك	مدرجة
23	المصرف الدولي للتجارة والتمويل	بنوك	مدرجة
24	بنك سوريا والمهجر	بنوك	مدرجة
25	البنك العربي - سوريا	بنوك	مدرجة

26	بنك عودة سوريا	بنوك	مدرجة
27	بنك بيلوس سوريا	بنوك	غير مدرجة
28	بنك سوريا والخليج ش.م.م	بنوك	غير مدرجة
29	بنك الشام الإسلامي	بنوك	غير مدرجة
30	بنك سورية الدولي الإسلامي	بنوك	مدرجة
31	بنك الشرق	بنوك	غير مدرجة
32	بنك الأردن-سورية	بنوك	غير مدرجة
33	مصرف فرنسبنك_سورية	بنوك	غير مدرجة
34	بنك قطر الوطني سورية	بنوك	غير مدرجة
35	العربية السورية لتنمية المنتجات الزراعية- غدق-	زراعي	غير مدرجة
36	بركة للمنتجات الزراعية والحيوانية	زراعي	غير مدرجة
37	الهندسية الزراعية للاستثمارات- نماء	زراعي	مدرجة
38	الشام الزراعية	زراعي	غير مدرجة
39	القلمون للاستثمار النباتي والحيواني	زراعي	غير مدرجة
40	فيحاء الشام للتسويق الزراعي	زراعي	غير مدرجة
41	الشرق الأدنى لمنتجات الزيتون	زراعي	غير مدرجة
42	السورية للصناعة والزراعة	صناعة	غير مدرجة
43	التجارية للصناعة والتبريد	صناعة	غير مدرجة
44	كسب للتبريد	صناعة	غير مدرجة
45	عصير الجبل الطبيعي	صناعة	غير مدرجة
46	الأهلية للزيوت	صناعة	غير مدرجة
47	النماء للصناعة -تحولت إلى محدودة المسؤولية	صناعة	غير مدرجة
48	المتحدة لصناعة المواسير والكوانات الكرتونية	صناعة	غير مدرجة
49	شركة اسمنت البادية	صناعة	غير مدرجة
50	السلمية للمشاريع الإنشائية	بناء	غير مدرجة
51	الأدهم للصرافة	صرافة	غير مدرجة

الملحق الرابع

الأساتذة المحكمين لإستمارة الاستبيان

- 1- د. تيسير المصري: قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد.
- 2- د. ابراهيم العدي : قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد.
- 3- د. شوقي كريم : قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد.

مراجع البحث

مراجع البحث

أولاً: مراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

- 1- الحياي، وليد ناجي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
- 2- الحياي، وليد ناجي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
- 3- الدهراوي، كمال الدين مصطفى، وسرايا، محمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 2006.
- 4- الدهراوي، كمال الدين مصطفى، المحاسبة المتوسطة وفقاً لمعايير المحاسبة المالية، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2006.
- 5- القاضي، حسين، و حمدان، مأمون، نظرية المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2003-2004.
- 6- حماد، طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 7- علي، عبد الوهاب نصر، القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة العربية والدولية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 8- علي، عبد الوهاب نصر، القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة العربية والدولية، (الجزء الثاني)، الدار الجامعية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007.
- 9- لطفي، أمين السيد احمد، نظرية المحاسبة: منظور التوافق الدولي، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006.
- 10- مرعي، عبد الحي، والصبان، محمد سمير، التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.
- 11- مرعي، عبد الرحمن، و عرييد، نضال، 2006، محاسبة شركات الأموال، دمشق، منشورات جامعة دمشق.
- 12- هندي، منير إبراهيم، "الأوراق المالية وأسواق رأس المال"، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1992.

ب- كتب مترجمة:

- 1- مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية، تعريب جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، شارع مكة، كلية طلال أبو غزالة، الجامعة الأردنية الألمانية، 2009.
- 2- ريتشارد شرويد، مارنل كلارك، جاك كاثي، تعريب د. خالد علي أحمد كاجيجي، أ. إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006.
- 3- هانس، بيتر هارتن وهارالد شومان، فسخ العولمة، الاعتداء على الديمقراطية والرفاهية، ترجمة عدنان عباس علي، سلسلة عالم المعرفة رقم (228)، المجلس الأعلى للثقافة والفنون والأدب، الكويت، أكتوبر، 1998:167.

ت- أبحاث:

- 1- أبو الهنا، سيد فتحي عويس، المعايير المحاسبية الدولية بين النظرية والتطبيق على المستويين الدولي والإقليمي، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، كلية تجارة بني سويف، العدد الأول، السنة الخامسة، 1995.
- 2- البارودي، شريف محمد، تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات والقوائم المالية مع دراسة اختباريه، الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، 2002.
- 3- الدهراوي، كمال الدين مصطفى، دور الإفصاح المحاسبي في تخفيض عدم التماثل في المعلومات وزيادة كفاءة سوق رأس المال، مجلة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية للبحوث العلمية، العدد الثاني، 1994.
- 4- المقابلة، علي، بيتا وسياسة توزيع الأرباح في المؤسسات البنكية الأردنية، المجلة العلمية لكلية التجارة، بنين، جامعة الأزهر، كلية التجارة، العدد 3-2005.
- 5- الجبر، نبيه عبد الرحمن، المداخل المحلية والدولية لإصدار المعايير المحاسبية في السعودية، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك سعود، فرع القصيم.
- 6- جهماني، عمر عيسى، سلوك تمهيد الدخل في الأردن دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الرابع، العدد الأول، مايو 2001.
- 7- حسن، ليلى محمد لطفي، تقييم جودة الأرباح المحاسبية الصادرة عن الشركات المساهمة المصرية المسجلة في سوق الأوراق المالية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، 2003.

8- عبيد، إبراهيم السيد، "دور التقارير المالية المنشورة في تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات في سوق رأس المال: دراسة نظرية وميدانية على السوق المصري"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 70، 2008، الجزء الأول.

9- قابل، سامي عبد الرحمن، دراسة تحليلية كمية لآثار الضرائب ومكافآت الإدارة على الاختيار المحاسبي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1990.

10- قايد، متولي احمد السيد، نحو إطار فكري للتوافق المحاسبي الدولي، دراسة تحليلية انتقادية لدور لجنة معايير المحاسبة الدولية. مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة- جامعة القاهرة- بني سويف- السنة العاشرة- العدد الثالث- ديسمبر 2000.

11- محرم، زينبات محمد، "اثر اختيار الطرق المحاسبية على استقرار الدخل دراسة لتقييم فرض تمهيد الدخل المحاسبي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية، 1995.

12- شافا فرانكفورت ، ناشمياز، طرائق البحث في العلوم الاجتماعية، الإصدار الخامس، ترجمة ليلي الطويل، بترا للنشر والتوزيع 2004.

ث- رسائل جامعية:

1- بنود، كوثر محمد نور، تأثير الحوكمة على إدارة وتوزيع الأرباح في البيئة المصرفية، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، 2008.

2- يوسف، علي محمد، استخدام المدخل التطبيقي في الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتنظير المحاسبي، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، 2005.

ج- مؤتمرات وندوات:

1- حمو، عبد المجيد، أهمية ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ورشة عمل. 2004

2- حمدان، مأمون، دورة معايير المحاسبة الدولية، المحاضرة الأولى، هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السورية، دمشق، كانون الأول، 2009.

3- شرف الدين، حسن، دور الهيئات المهنية في اعتماد المعايير والرقابة على حسن تطبيقها في لبنان، ورشة عمل. 2004

4- صبح، داوود يوسف، أهمية المعايير المحاسبية الدولية ومعوقات تطبيقها، ورشة عمل. 2004.

ح- قوانين ونشرات:

- 1- المرسوم التشريعي 55 لعام 2006، قانون سوق الأوراق المالية.
- 2- المرسوم التشريعي رقم 8/ لعام 2007.
- 3- قانون رقم 22 لعام 2005. إحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية.
- 4- نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.
- 5- قانون الشركات رقم 3 لعام 2008.

خ- مواقع انترنت:

- 1- حامد داوود الطحلة، أهداف المحاسبة المالية، [http:// www.paramegsoft.com](http://www.paramegsoft.com)
- 2- موقع هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، [http:// www.scfms.sy](http://www.scfms.sy)
- 3- توفيق، محمد شريف، تقييم استخدام المنهج الايجابي في تفسير بواعث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية وعلاقتها بمعايير المحاسبة والقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المصرية، <http://mstawfik.bizhosting.com>
- 4- موقع المحاسبون دوت نت www.infotechaccountants.com

ثانيا: مراجع باللغة الأجنبية:

A: books:

- 1- Jameson,M.(1988) **Practical Guide to Creative Accounting**, London: Kogan Page.
- 2- Smith, T.(1992), **Accounting For Growth**, London: Century Business.
- 3- Naser, K., 1993, **Creative Financial Accounting : Its Nature and Use**, (Hemel Hempsted Prentice Hall).

B:Periodicals:

- 1- Abarbanell, J., and R. Lehavy, 2003. Can Stock Recommendations Predict Earnings Management and Analysts' Earnings Forecast Errors? *Journal of Accounting Research*,(Vol.41,No.1).
- 2- Adiel,R.1996. Reinsurance and The Management of Regulatory

- Ratios and Taxes In The Property-Casualty insurance industry. **Journal of accounting and economics** 22(1-3).
- 3- Agrawal, S.P., P.H. Jensen, A.L. Meadar, "An International Comparison of Conceptual Frameworks of Accounting" **The International Journal of Accounting Education and Research**, 24(4), 1989.
 - 4- Baker, G., Jensenm and Muurphy K" Compensation and Incentives, Practice Vs Theory" **The Journal of Finance**", July, 1988.
 - 5- Ball R., Kothari,S., and Robin,A.,2000,"The Effect of International Institutional Factor Sonproperties of Accounting Earnings"**Journal of Accounting and Economics**.29(February).
 - 6- Beidelman,C.,1973,"Income smoothing: The role of management, "**Theaccounting Review**, Vol.48,No.4(October1973.
 - 7- Beneish, M.D. 2001 Earnings Management :A Perspectiv", **Managerial Finance**, 27.
 - 8- Bohren o and haug j and michalsen d, compliance with flexible accounting standards, **the international journal of accounting** , 39,2004.
 - 9- Breton, G. and Taffler , R. J. 1995, " Creative Accounting and Investment Analyst Response, **Accounting and Business Research**, vol25, no.98.
 - 10- Carlson, S.J. and C.T. Bathala(1997), "Ownership Differences and Firms' Income Smoothing Behavior". **Journal of Business Finance and Accounting**, (Winter 1984).
 - 11- Chen, k., and yuan, h., 2004, "earning management and capital resource allocation: evidence from china's accounting-based regulation of rights issues", **the accounting review**, (vol.79, no.3).
 - 12- Cohen ,b, and dean, t. "information asymmetry and investor valuation of ipo: top management team legitimacy as capital market signal" **strategic management journal**, vol.26, 2005,
 - 13- Dechow.P., and Skinner,D., 2000'earning Management: Reconciling The Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators', **Accounting Horizons**,(Vol.14. No.2).
 - 14- Defond, M. L. and J. Jiambalvo. 1994. Debt Covenant Violations and Manipulation of Accrual. **Journal of Accounting and Economics** 17.
 - 15- Dye, R., and Verrecchia, R., 1995, "Discretion Vs. Uniformity: Choice Among Gaap" **The Accounting Review**, (Vol 70, No.3).
 - 16- Fudenberg, k., and Tirol, j.,1995," a theory of income and dividend smoothing based on incumbency rents", **journal of political economy**", (vol.103).
 - 17- Gul, F., et al. 2003," Discretionary Accounting Accruals, Managers' Incentives, and Audit Fees". **Contemporary Accounting**

- Research**, Vol. 20, No 3).
- 18- Hagerman, R., Zmijewski, M., 1979. Some Economic Determinants of Accounting Policy Choice. **Journal of Accounting & Economics** 1.
 - 19- Healy P.M., and Wahlen, J.M. 1999. "A Review of The Earnings Management Literature And Its Implications For Standard Setting." **Accounting Horizons**.(Vol.13,No.4).
 - 20- Healy, "The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions," **Journal of Accounting and Economics**, April 1985.
 - 21- Holthausen, R.W. 1981. Evidence on The Effect of Bond Covenants and Management Compensation Contracts on The Choice of Accounting Techniques: The Case of The Depreciation Switch-Back. **Journal of Accounting And Economics** 3.
 - 22- Hill, N., et al.2002," Corporate Lobbying Behavior on Accounting for Stock -Based Compensation: Venue And Format Choices". **Abacus**,(Vol.38, No.1).
 - 23- Huang and Chang, H. "a comprehensive study of information asymmetry phenomenon of agency relationship in the banking industry", **Journal of American academy of business**, vol.8, 2006.
 - 24- International Accounting Standards Committee, IASC News: Board Restructured to widen representation , " **IASC Insight** (June 1995):4.
 - 25- Lambert, R., 1984, "Income Smoothing as Rational Equilibrium Behavior", **The Accounting Review**, (Vol. Xix, No.4).
 - 26- Merchant, K.A. and Rockness, J.: 1994 'The ethics of managing earnings: an empirical investigation', **Journal of Accounting and Public Policy**, 13.
 - 27- Mohanram, P., 2003, How To Manage Earnings Management? Issue of Accounting World. October.
 - 28- Moses, O., "Income Smoothing and Incentives: Empirical Tests Using Accounting Changes" .**The Accounting Review** (April 1987).
 - 29- Moyer, S.E., 1990. Capital Adequacy Ratio Regulations and Accounting Choices In Commercial Banks. **Journal of Accounting And Economics** 13 (2).
 - 30- Patricia M Dechow and Douglas J. Skinner, Earning Management: Reconciling the Views of Accounting Academics ,Practitioners, and Regulators : American Accounting Association, **Accounting Horizons**, Vol 14, No 2, June 2000.
 - 31- Rangan, "Earnings Management and The Performance of Seasoned Equity Offerings," **Journal of Financial Economics**, October 1998.
 - 32- Rosenfield. P., 2000, 'What Drives Earnings Management? It Is Gaap Itself' **Journal of Accountancy**, (October).

- 33- Schipper, K. 1989. "Earnings Management." **Accounting Horizons** (Vol.3,December).
- 34- Shivakumar, L. (2000). "Do Firms Mislead Investors By Overstating Earnings Before Seasoned Equity?", **Journal Accounting And Economics**.
- 35- Sweeney, A. 1994. Debt-Covenant Violations and Manager's Accounting Responses. **Journal Of Accounting And Economics** 17.
- 36- Teoh, S.H., Welch, I., and G Rao, (1998a).Are Accruals during Initial Public Offerings Opportunistic? **Review Of Accounting Studies** 3.
- 37- W.Scott, Financial Accounting Theory, Prentice-Hall, **Upper Saddle River, N.J.**, 1997.
- 38- Watts,R., And J. Zimmerman, " "Towards A Positive Theory of Determination of Accounting Standards", **The Accounting Review**, 1978.
- 39- William, R .Ortega, Cma, Andgerry H .Grant,Cpa,"Operational Earnings Management Techniques, **STRATEGIC FINANCEI**, July 2003.
- 40- Yermack, D. 1997. "Good Timing: Ceo Stock Option Awards and Company News Announcements," **Journal of Finance**, 52 (2), 449-4
- 41- Yoon. G., and Miller, G., 2002, "Earning Management of Seasoned Equity Offering Firm In Korea", **The International Journal Of Accounting**, (Vol.37).

C: working papers:

- 1- Amat,O.,Etal., " The Ethics of Creative Accounting" **Working Paper**, Journal of Economic Literature Classification:M41, December 1999.
- 2- Bagnoli,e. and watts, g. oligopoly, disclosure and earning management, **working paper**, krannert graduate school of management, purdue university, october 2007.
- 3- Burgstahler, D. and Eames, M. (1998), "Management of Earnings and Analysts Forecasts", **Working Paper**, University of Washington
- 4- Chun Jiang, Optimism" Vs "Big Bath" Accounting – A Regulatory Dilemma in Chinese Financial Reporting Practices, working paper,). Available at ssrn: <http://ssrn.com/>
- 5- Dhaoui a, what does matter in R&D decentralization: financial performance woory or intensive earning management, **Working Paper**, 2010, Available at ssrn: <http://ssrn.com/>
- 6- H. ahsan and H. james, target shooting: review of earning management around earning benchmarchs, **working paper**, (february

- 2009), Available at ssrn: <http://ssrn.com/>
- 7- Gioielli and De Carvalho, (2008), the dynamics of earning management in ipos and the role of venture capital, , **working paper**, Available at ssrn: <http://ssrn.com/>
 - 8- Stolowy, H, and, Breton, G., 2000,"A Framework For Classification of Accounts Manipulations" **Working Paper**, Hec School of Management.
 - 9- Taher, safder hussain, impact of earning management on capitalstructure of listed companies on karachi stock exchange (kse), , **working paper**, pakistan (january 8, 2009). Available at ssrn: <http://ssrn.com/>.

D: others:

- 1- South African Institute of Chartered Accounts, Ac Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, (Johannesburg: SAICA, November, 1990)
- 2- Levitt, "The Numbers Game," Remarks Delivered at The Nyu Center for Law and Business, New York, N.Y., September 28, 1998