



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

دور معايير التقارير المالية الدولية في ممارسات إدارة الأرباح
" دراسة ميدانية "

**The Role of the International Financial
Reporting Standards on Earning Management
Practices**

" A field Study"

بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالبة: هبة زهير الدهان

إشراف أ. د: حسن زكي



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

قرار لجنة الحكم على رسالة الماجستير في المحاسبة

التي أعدتها الطالبة هبة الدهان

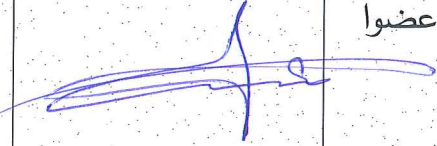
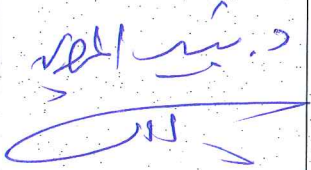
بعنوان

دور معايير التقارير المالية الدولية في ممارسات إدارة الأرباح

"دراسة ميدانية"

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ 2020/07/21 من قبل لجنة الحكم المؤلفة من السادة

الأساتذة:

الاسم	الصفة	التوقيع
الدكتور حسن زكي الأستاذ في قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد	عضواً مشرفاً	
الدكتور عبد الرحمن مرعي الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد	عضواً	
الدكتور تيسير المصري الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد	عضواً	

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى معرفة المجالات التي تتيحها معايير التقارير المالية الدولية للإدارة لممارسة أحكامها المهنية، نتيجة جوانب عدم الملاءمة والوضوح في قواعد الاعتراف أو القياس أو الإفصاح المحاسبي، ضمن ممارسات إدارة الأرباح. لتحقيق هدف البحث تم تحديد متطلبات الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء، ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة، وتحليل جوانب التفسير وعدم وضوح التطبيق فيها. كما تم تحديد انعكاسات الإفصاح وفق معايير التقارير الدولية على خصائص المعلومات المالية من ملاءمة وموثوقية وقابلية للمقارنة، بالشكل الذي يحد من مستويات إدارة الأرباح. أظهرت الدراسة العديد من النتائج أهمها توفير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء منهجية شاملة للاعتراف بالإيرادات والمحاسبة عنها بنموذجه ذي الخطوات الخمس. كما بينت الدراسة أن الاعتماد على أي مستوى من مستويات مدخلات أساليب تقييم القيمة العادلة بخلاف المستوى الأول قد يعطي للإدارة فرصة للتحيز في قياس القيمة العادلة بهدف تحقيق منافع شخصية. إضافة إلى مساهمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تحسين جودة الأداء المحاسبي بما توفره من معلومات ذات خصائص نوعية أكثر جودة، وبما تتطلبه من التوسع في متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية. أما نتائج الاختبارات الإحصائية لفرضيات الدراسة فأظهرت عدم استخدام الإدارة أياً من متطلبات الاعتراف أو القياس أو الإفصاح المحاسبي لممارسة إدارة الأرباح. لكنها بينت عدم مساهمة المعايير الدولية في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة لممارسة إدارة الأرباح.

Abstract

This research aims to know the areas offered by the IFRS standards for management to exercise its professional judgments, as a result of inconsistencies and clarity in the rules of recognition, measurement, or accounting disclosure, within earning management practices. To achieve the research goal, it has been selected the requirements for recognizing revenue from contracts with customers, requirements for measuring according to fair value, and analyzing aspects of interpretation and lack of clarity of application therein were studied. The implications of disclosure in accordance with international reporting standards for the characteristics of financial information were considered relevance, reliable and comparable, in a manner that limits the levels of earning management. The study showed many results, the most important of which is the provision of the International Financial Reporting Standard on revenue from contracts with customers, a comprehensive methodology for recognizing revenue and accounting for it with its five-step model. The study also stated that relying on any level of inputs to methods of assessing fair value other than the first level may give management an opportunity to bias in measuring fair value in order to achieve personal benefits. In addition to the contribution of international financial reporting standards to improving the quality of accounting performance, as it provides information with more qualitative characteristics, and with the requirements it requires in expanding the disclosure requirements for financial and non-financial information. As for the results of the statistical tests of the study hypotheses, it showed that the administration did not use any of the requirements of recognition, measurement, or accounting disclosure for earning management practice. However, it indicated that the

international standards did not contribute to limiting the opportunistic behavior of the administration to practice earning management.

بسم الله الرحمن الرحيم

كلمة شكر وتقدير

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

تتقدم الباحثة بالشكر والامتنان والتقدير للأستاذ الدكتور حسن زكي على قبوله الإشراف على هذا البحث، وعلى ما قدمه من وقته في سبيل قراءته وتنقيحه، جزاه الله كل خير.

كما تتقدم الباحثة بالشكر والتقدير للدكتور عبد الرحمن مرعي على قبوله التكريم بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

كما تتقدم الباحثة بالشكر والتقدير للدكتور تيسير المصري على قبوله التكريم بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

كما تتوجه الباحثة بالشكر والعرفان بالجميل إلى كل أساتذتها في جميع المراحل الدراسية الذين كان لهم الفضل فيما تعلمته من معارف وعلوم ومن ثم الوصول إلى هذه المرحلة، وتتقدم بالشكر إلى جميع الأساتذة في كلية الاقتصاد، كما تخص أساتذة قسم المحاسبة، ورئيس قسم المحاسبة على تعاونهم مع الباحثة.

والله ولي التوفيق

فهرس البحث

مخطط البحث

1	تمهيد.....
2	مشكلة البحث.....
2	الدراسات السابقة.....
8	أهمية البحث.....
9	هدف البحث.....
9	فرضيات البحث.....
10	منهج البحث.....
10	مجتمع البحث.....
10	هيكل البحث.....
	الفصل الأول ضرورات كشف دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ممارسات إدارة
12	الأرباح في بيئة الأعمال السورية
	1-1 المبحث الأول: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مفهومها، أهميتها
14	ومرونتها.....
15	1-1-1 مفهوم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأهميتها.....
17	1-1-2 مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.....
19	2-1 المبحث الثاني: إدارة الأرباح، مفهومها، دوافعها وأساليبها.....
19	1-2-1 مفهوم إدارة الأرباح.....
22	2-2-1 دوافع إدارة الأرباح.....
24	3-2-1 استراتيجيات وأساليب إدارة الأرباح.....
	الفصل الثاني: مجالات مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وممارسات إدارة الأرباح
28	في بيئة الأعمال السورية.....
	1-2 المبحث الأول: مجالات مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بتحقيق
31	وقياس الإيراد

32	1-1-2 تحديد العقد مع العميل.....
32	2-1-2 تحديد التزامات الأداء في العقد.....
34	3-1-2 تحديد سعر المعاملة.....
37	4-1-2 تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء.....
41	5-1-2 الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء.....
	2-2 المبحث الثاني: مجالات مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي
44	1-2-2 القياس المحاسبي.....
53	2-2-2 الإفصاح المحاسبي.....
	3-2-2 العلاقة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإدارة الأرباح.....
56	61
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية والنتائج والتوصيات.....
63	1-3 المبحث الأول: الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات.....
63	1-1-3 مجتمع وعينة الدراسة.....
63	2-1-3 أداة الدراسة.....
64	3-1-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة.....
65	4-1-3 تحليل خصائص عينة الدراسة.....
67	5-1-3 الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة.....
82	6-1-3 اختبار الفرضيات الإحصائية.....
83	1-6-1-3 اختبار الفرضية الأولى.....
83	2-6-1-3 اختبار الفرضية الثانية.....
84	3-6-1-3 اختبار الفرضية الثالثة.....
85	2-3 المبحث الثاني: النتائج والتوصيات.....
85	1-2-3 نتائج البحث.....
89	2-2-3 توصيات البحث.....
91	مراجع البحث.....

91	المراجع باللغة العربية
93	المراجع باللغة الأجنبية
96	ملحق البحث
97	ملحق استمارة الاستبيان
103	ملحق الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
43	طرق قياس الإيراد حسب المعيار IFRS 15	1
47	متطلبات القياس والافصاح بالقيمة العادلة وفق معايير التقارير المالية الدولية	2
58	آثار تعدد بدائل القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية	3
59	العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية	4
63	الشركات عينة الدراسة	5
64	عدد الاستبانات	6
65	نتائج اختبار Cronbach's Alpha	7
65	تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي	8
66	تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً للمؤهل الأكاديمي	9
66	تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة	10
67	تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً للموقع الوظيفي	11
67	الأهمية النسبية للموافقات	12
68	التكرارات والنسب المئوية لإجابات المحور الأول	13
69	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لإجابات المحور الأول	14
74	التكرارات والنسب المئوية لإجابات المحور الثاني	15
75	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لإجابات المحور الثاني	16
78	التكرارات والنسب المئوية لإجابات المحور الثالث	17
79	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لإجابات المحور الثالث	18
82	اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات	19
83	نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الأولى	20
83	نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الثانية	21
84	نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الثالثة	22

تمهيد:

تعتبر المحاسبة من أكثر مجالات المعرفة تأثراً بالتغيرات التي يشهدها العالم في العقود الأخيرة؛ فقد أدى توسيع انتشار الاتصالات الالكترونية والحاجة إلى الأعمال المحاسبية والإدارية وما تبع ذلك من زيادة كفاءتها وفعاليتها، إلى خلق تحديات جديدة أمام المحاسبة لم تكن موجودة من قبل. فقد توسع نطاق التجارة الدولية وازدادت أرقامها على أرقام الإنتاج بشكل كبير، وذلك بفعل عوامل متعددة ليس أقلها انتشار الشركات متعددة الجنسيات، الذي انعكس على أسلوب إدارة النشاط الاقتصادي، حيث أصبحت الإدارة مسؤولة عن إدارة هذا النشاط نيابة عن أصحاب رؤوس الأموال الحقيقية. لكن موقع الإدارة وقدرتها على التدخل في التقرير المالي، جعل لديها معلومات خاصة قد لا تكون متاحة للأطراف الخارجية، الذي أسفر عن حدوث عدم تماثل في المعلومات Information Asymmetry، كما أن الإدارة من خلال عملها كوكيل عن المساهمين أو عن أصحاب المصلحة، فإن لها مصالح خاصة وراء تدخلها في عملية التقرير المالي. واستجابة لهذه العوامل التي ألفت المزيد من المسؤولية على المحاسبة، بدأ التفكير جدياً في إيجاد قواعد ومعايير لممارسة المهنة متعارف عليها دولياً وتحل محل قواعد ومعايير الممارسة المهنية المعمول بها إقليمياً. لكن 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 يسمح بنقل المعلومات الملائمة للمستخدمين من خارج المنشأة، فقد تضمنت معايير التقارير المالية الدولية مرونة في بدائل الاعتراف والقياس المحاسبي، استخدمتها الإدارة إلى جانب التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية، لتضليل أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمنشأة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير المالية، من خلال ما يسمى بممارسات إدارة الأرباح.

تعتبر إدارة الأرباح شكلاً من أشكال التلاعب المحاسبي الذي تمارسه الإدارة دون خرق المعايير المحاسبية، بالشكل الذي يضمن تحقيق مصالحها الخاصة من خلال الاختيار من بين البدائل المحاسبية، أو إجراء تقديرات محاسبية وفقاً لرغباتها، أو باستخدام المرونة في توقيت الاعتراف ببنود الإيرادات والمصروفات.

الغرض من هذا البحث هو معرفة المجالات التي تتيحها معايير التقارير المالية الدولية للإدارة لممارسة أحكامها المهنية، نتيجة جوانب عدم الملاءمة والوضوح في قواعد الاعتراف أو القياس أو الإفصاح المحاسبي، لممارسة أنشطة إدارة الأرباح في بيئة الأعمال السورية.

مشكلة البحث:

تهتم معايير التقارير المالية الدولية بتنظيم قواعد محاسبية للاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي، يتم تطبيقها من قبل ممارسي المهنة بشكل مشترك لتوفير المعلومات المالية للمستخدمين بما فيها أرباح المنشأة، ولأن العديد من المحللين الماليين والمستثمرين الخارجيين يستخدمون الأرباح كمؤشر رئيسي للأداء، فقد تميل الإدارة من خلال موقعها وقدرتها على التدخل في التقرير المالي إلى التصرف بشكل انتهازي فيما يتعلق بتطبيق متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي واستخدام تقديراتها الشخصية لإظهار الأرباح بالشكل الذي يرغب به معدو هذه التقارير. ومن هنا، فهل قدمت معايير التقارير المالية الدولية ضوابط واضحة لتطبيق متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي بما يخفف من التعليمات التفسيرية واعتماد الإدارة على التقديرات المحاسبية، ويحد بالنتيجة من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال السورية.

ومن هنا تتمثل القضية البحثية التي يتعرض لها هذا البحث بالأسئلة التالية:

- 1- هل تستخدم الإدارة المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح؟
- 2- هل تستخدم الإدارة متطلبات القياس على أساس القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح؟
- 3- هل تستخدم الإدارة متطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح؟

الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات الأجنبية

- 1- دراسة (Klann & Beuren , 2018)¹ بعنوان "اعتماد معايير التقارير المالية الدولية لإدارة الأرباح في الشركات البرازيلية والبريطانية"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم تأثير عملية التقارب مع معايير المحاسبة الدولية على مستوى إدارة الأرباح في الشركات البرازيلية والإنجليزية. حيث تم إجراء دراسة وصفية لبيانات مأخوذة من 721 شركة بريطانية و 170 شركة برازيلية، وأظهرت النتائج انخفاض في مستويات إدارة الأرباح في الشركات البريطانية مع اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزيادة مستوياتها في الشركات

¹ Klann, Roberto carlos, Beuren, Ilse Maria. 2018. " Earnings management IFRS adoption in Brazilian and British companies", Macmillan Publishers Ltd.

البرازيلية بعد التقارب، وقد خلصت الدراسة إلى أن التقارب مع معايير المحاسبة الدولية يعتمد على مدى كفاية التشريع والاستثمار في حماية المستثمرين، ممارسات حوكمة الشركات، وتحسين جودة التعليم المحاسبي.

2-دراسة (Wanqing Xu, 2014)² بعنوان " آثار تبني معايير التقارير المالية الدولية على إدارة الأرباح: دليل من الشركات الخاصة في المملكة المتحدة"

هدف البحث إلى دراسة آثار تبني معايير التقارير المالية الدولية على إدارة الأرباح بواسطة عينة من الشركات الخاصة في المملكة المتحدة من عام 2003 إلى 2010، وذلك بدراسة المستحقات التقديرية، إلى جانب دراسة ما إذا كانت نتائج تطبيق المعايير مشروطة بجودة التدقيق وحجم الشركة. توصلت الدراسة إلى ازدياد أنشطة إدارة الأرباح بعد اعتماد معايير التقارير المالية الدولية بين الشركات الخاصة بالمملكة المتحدة، كما أن جودة التدقيق لا تعمل كقيد على التلاعب بالأرباح لكنها تزيد من مستوى إدارة الأرباح لدى الشركات باتباع عمليات تخفيض الدخل، إضافة إلى أن حجم الشركة يزيد إدارة الأرباح لمقدمي التقارير المالية بتشكيل مستحقات زيادة الدخل.

3-دراسة (Famler, 2015)³ بعنوان " IFRS15 ، مشروع التقارب وأثره على صناعات مختارة"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل القواعد الجديدة للاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء، ومقارنتها مع القواعد السابقة في معايير المحاسبة الدولية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً GAAP، كما تناولت الدراسة الاختلافات ما بين تطبيق القواعد الثلاث السابقة للاعتراف بالإيراد على مجموعة مختارة من قطاعات الصناعات المختلفة، وهي الاتصالات والبرمجيات وعقود الإنشاء. وخلصت الدراسة إلى نتائج أهمها:

- ❖ تؤثر القواعد الجديدة للاعتراف بالإيراد على الصناعات المختلفة بدرجات مختلفة، وفي مقدمتها صناعة الاتصالات والبرمجيات، نتيجة تضمينها على العقود متعددة العناصر.
- ❖ تتأثر عقود الإنشاء بطريقة الاعتراف بالإيراد على أساس الوقت التي نص عليها IFRS15، التي توفر معايير أكثر صرامة مقارنة بالاعتراف بالإيراد حسب طريقة نسبة الإنجاز.

² Wanqing Xu, 2017, The Effects of IFRS Adoption on Earning Management: Evidence From The UK Private Firms, Tilburg School of Economics and Management, Tilburg University.

³Famler, Rathrin, 2015, "IFRS 15– Das Convergenz Projekt Und Seine Answikungen Anf Ausgewahlte Beanchen", Universitat Wien.

- ❖ إن التكاليف المنسوبة مباشرة للعقد، كتكاليف الحصول عليه أو الوفاء به، ستحمل الشركات نفقات إضافية كبيرة وفقاً لما نص عليه IFRS 15.
- ❖ تؤدي القواعد الجديدة للاعتراف بالإيراد إلى الاعتراف المبكر بالإيرادات.

4- دراسة (Budrina, 2014)⁴ بعنوان " أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية على إدارة الأرباح المعتمدة على أساس الاستحقاق - دليل من روسيا"

بحثت هذه الدراسة في أثر اعتماد معايير التقارير المالية الدولية على إدارة الأرباح وجودة الأرباح في روسيا، حيث ركزت على أساس الاستحقاق كأحد أساليب إدارة الأرباح، وتناولت الشركات الروسية من مختلف الصناعات خلال الفترة 2006-2012. أشارت الدراسة أن اعتماد معايير التقارير المالية الدولية يزيد من إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق مما يؤدي إلى انخفاض جودة الأرباح في الشركات الروسية. كما أظهرت أن الشركات الروسية تستخدم استراتيجية تخفيض الدخل لإدارة الأرباح في الغالب. كما بينت أن المعايير الدولية لا يكون لها دائماً تأثير إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية.

5- دراسة (Ekman & Tiger, 2015)⁵ بعنوان " الإيراد من العقود مع العملاء - مسح كمي بخصوص بيان الإيرادات الجديد"

هدفت هذه الدراسة للتحقق مما إذا كان، وكيف سيؤثر IFRS 15 على عدم تماثل المعلومات، والتلاعب بالأرباح، إلى جانب دراسة ما إذا كان المعيار الجديد سيوفر صورة أكثر دقة لقائمة دخل الشركات. استهدفت الدراسة المدققين المرخصين والمعتمدين، من خلال إجراء بحث كمي مسحي. أظهر المجيبون فيه آراء إيجابية حول تطبيق المعيار الجديد في السويد، واعتبروا أن تطبيقه سيخفض عدم تماثل المعلومات وإدارة الأرباح. كما أظهرت إجابات المدققين أن الشركات ستعرض صورة أكثر عدلاً لبياناتها المالية من خلال الطرق الجديدة للإبلاغ عن بنود الإيرادات.

⁴ Budrina, Maria, 2014. "The Impact of IFRS Adoption on Accrual -based Earning Management : Evidence From Russia", Oulu Business School, University of Oulu.

⁵ Ekman, Sanna, Tiger, Anna, 2015, "IFRS 15- Revenue from Contract with Costomers En Kvantitativ undersokning gallande den nya intaktsredovisningen", UMEA Universitet.

6-دراسة (Bell & Forfong, 2015)⁶ بعنوان " دراسة مقارنة بين المعيار الدولي لإعداد

التقارير المالية 15 ومعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإيراد"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الآثار المحتملة لتطبيق IFRS 15 على توقيت الاعتراف بالإيراد، من خلال مقارنة المعيار الجديد بمعايير الإيراد السابقة. أظهرت الدراسة أن النتائج المترتبة على تطبيق IFRS 15 ستكون ضئيلة بالنسبة لتوقيت الاعتراف بالإيراد. لكن المعيار سيضيف ميزات ملموسة قد تجعل عمل معدي الحسابات أسهل. مع ذلك بينت الدراسة أن معايير توقيت الاعتراف بالإيراد من عقود الخدمات بموجب IFRS 15 أعطت نفس النتيجة كما في معايير الإيراد السابقة. كما خلصت الدراسة أن تطبيق المعيار الجديد يتطلب موارد كبيرة وتغييرات أخرى غير التوقيت، ويتطلب معلومات إضافية قد تؤثر على أنشطة وأنظمة العمل.

ثانيا: الدراسات العربية:

1-دراسة (مليجي، 2015)⁷ بعنوان " أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على

جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية دراسة نظرية تطبيقية "

اعتمدت الدراسة على تحليل التقارير المالية للشركات السعودية المسجلة بقطاع المصارف والخدمات المالية وشركات التأمين خلال فترة ما قبل التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية (2007م) وفترة ما بعد التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية من عام (2010م حتى 2013م) بهدف قياس أثر هذه المعايير على جودة المعلومات المحاسبية من جهة وعلى قيمة الشركات المسجلة من جهة أخرى. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لمعايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية ممثلة في تخفيض المستحقات الكلية، وكذلك وجود تأثير إيجابي لهذه المعايير على قيمة الشركات المسجلة، كما توصلت الدراسة إلى أن معايير التقارير المالية الدولية تؤثر على قرارات المستثمرين وتوجهاتهم المستقبلية حيث تعطيهم إشارة إيجابية عن الأداء المالي للشركة.

⁶ Bell, Kathrine, Forfong, Karoline, 2015, "Handelshgskolen Ny Inntektsstandard– Ny Tidfesting? En Sammenligning Av IFRS 15 og Gjeldende Internasjonale Inntektsstandard", Masteroppgave I økonomi administrasjon, Norges Arktiske Uneversitet.

⁷ عبد الحكيم مليجي، مجدي، 2014، أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية دراسة نظرية تطبيقية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر.

2-دراسة (كاھية،2015)⁸ بعنوان " أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على الخصائص

النوعية للمعلومات المالية دراسة لعينة من المحاسبين بولاية ورقلة "

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر استخدام بدائل متعددة للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية، من خلال تقييم كل بديل ومحاولة معرفة مدى إمكانية تطبيقه على عينة من مؤسسات البيئة المحاسبية الجزائرية. وتوصلت الدراسة إلى أن أغلب أفراد العينة لا يؤيدون فكرة استخدام بدائل متعددة للقياس المحاسبي رغم ما أظهرته الحاجة إليها، كما أوصت بضرورة ترك المجال مفتوح أمام إدارة المؤسسات الاقتصادية للاختيار من بين البدائل الممكن تطبيقها وتعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق هذه البدائل، لأن ذلك يزيد من جودة المعلومات المالية.

3-دراسة (شاوشي،2016)⁹ بعنوان "إطار مقترح لأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية

في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية"

هدفت الدراسة إلى تقييم أثر تبني معايير المحاسبة الدولية على النظام المحاسبي المالي للشركات الجزائرية، حيث أجريت دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الجزائرية المسجلة بالبورصة لتطوير نموذج رياضي يمثل العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والنظام المحاسبي المالي خلال الفترة بين (2006-2013). خلصت الدراسة إلى أن تبني معايير المحاسبة الدولية أدى إلى زيادة المستحقات الاختيارية في الشركات عينة الدراسة، وبالتالي ساهم في منح الإدارة فرصة للتلاعب في نتائج النشاط وفي زيادة مرونة النظام المحاسبي المالي، كما بينت الدراسة أن تبني المعايير الدولية لا يكفي لوحده للحد من ممارسات إدارة الأرباح، بل إن ذلك يرتبط بمستوى انفاذ هذه المعايير من حيث توافر آليات حوكمة جيدة، جودة المراجعة الخارجية، دور الهيئات الإشرافية والرقابية.

4-دراسة (هوارى وسفيان،2017)¹⁰ بعنوان "دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتياطية

للمحاسبة الإبداعية وفق معايير المحاسبة الدولية".

وتم فيها دراسة دور المدقق في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية من خلال المعايير الدولية للتدقيق، في إطار مسؤولياته في الحد من الممارسات الاحتياطية للمحاسبة الإبداعية، وفق معايير المحاسبة الدولية، وخلصت الدراسة أن من أهم الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة

⁸ كاهية، سامية، 2015، أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية دراسة لعينة من المحاسبين بولاية ورقلة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

⁹ شاوشي، كهيبة، 2016، إطار مقترح لأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر.

¹⁰ هوارى، منصورى، سفيان، بن عبد العزيز، 2017. "دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتياطية للمحاسبة الإبداعية وفق معايير المحاسبة الدولية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، الجزائر.

الإبداعية والحد منها، حوكمة الشركات ولجان المراجعة، والحد من تغيير السياسات المحاسبية، والتركيز على تطوير المدققين وتدريبهم بشكل مستمر.

5- دراسة (إبراهيم و خليل، 2018)¹¹ بعنوان " قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية_ دليل من البيئة المصرية"

استهدف هذا البحث مدى تأثير تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية في البيئة المصرية. وتوصل إلى أنه من الصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار IFRS 15 الحاجة إلى تغييرات جوهرية في العمليات الحالية لجمع البيانات، ونظم تقنية المعلومات، والضوابط الداخلية لتلبية متطلبات الإفصاح الجديدة، كما توصل إلى وجود علاقة إيجابية بين تطبيق المعيار واستدامة الأرباح المحاسبية. وأوصت الدراسة بضرورة معالجة الصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار وإلزام الشركات بمتطلبات الإفصاح المرتبطة بقياس الإيرادات والاعتراف بها وفق المعيار المذكور.

6- دراسة (صقور، 2014)¹² بعنوان "دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي (الطوعي) خصوصاً الإفصاحات عن كل من: البيئة التي تعمل فيها الشركة، المعلومات غير المالية، المعلومات التنبؤية، وفعالية نظام الرقابة الداخلية، في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين، إضافة إلى معرفة ما إذا كان هناك اختلاف بين رأي العينتين فيما يتعلق بدور الإفصاحات المذكورة. توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي الطوعي يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين، خصوصاً الإفصاح عن المعلومات غير المالية، وعن المعلومات التنبؤية، وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية، أما الإفصاح عن البيئة التي تعمل فيها الشركة، فلا يسهم في الحد من هذه الممارسات.

¹¹ إبراهيم، منى، خليل، علي، 2018، قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية_ دليل من البيئة المصرية، بحث منشور في كلية التجارة، جامعة طنطا.

¹² صقور، رنا علي، 2014، "دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق.

7- دراسة (سميا، 2012)¹³ بعنوان "أثر عدم تماثل المعلومات على مصداقية التقارير المالية - دراسة ميدانية"

تناولت دراسة أثر عدم تماثل المعلومات في إطار تحليلات الوكالة على مصداقية التقارير المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين عدم تماثل المعلومات وبين الإفصاح الملائم، كما توصل البحث إلى أن عدم تماثل المعلومات يؤثر في التعبير الصادق عن الوقائع والأحداث الاقتصادية، خاصة فيما يتعلق بمصداقية التقارير المالية، فزيادة عدم تماثل المعلومات يؤدي إلى تخفيض ثقة المستثمرين بهذه التقارير وبالتالي قلة منفعة المعلومات. وقد أوصت الدراسة بضرورة إلزام الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات المساهمة، مما يؤدي إلى تقليل مشاكل الوكالة.

تقييم الدراسات السابقة:

يتبين من خلال استعراض الدراسات السابقة أنها ركزت على تطبيق معايير التقارير المالية الدولية ومعوقاتها، إلى جانب دراسة طبيعة ومجالات ممارسات إدارة الأرباح وتأثيرها بالعديد من العوامل كمرونة معايير التقارير المالية الدولية، وعدم تماثل المعلومات، والإفصاح المحاسبي، وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها بحثت في مجالات إدارة الأرباح التي يتيحها تطبيق قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي، إضافة إلى دراسة جوانب التفسير وعدم وضوح متطلبات التطبيق التي تدفع الإدارة إلى استخدام أحكامها المهنية وتقديراتها الشخصية، ودورها في ممارسات أنشطة إدارة الأرباح.

أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته من الإضافة العلمية التي يقدمها في كشف مجالات إدارة الأرباح في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والتي تنتج عن الظروف الاجتماعية والاقتصادية السائدة، فانتشار البطالة وتدني مستويات الدخل مع أسواق غير منتظمة وأسعار غير مستقرة إلى جانب الانخفاض الكبير في القوة الشرائية، ومع ما تواجهه الشركات من صعوبات بالغة في تأمين مواردها المالية.. كل ذلك قد يدفع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح لتحقيق مصالحها بطرق مشروعة أو غير مشروعة، في الوقت الذي تؤثر فيه هذه الممارسات على مصداقية وملاءمة وتمثيل التقارير المالية

¹³ سميا، ربيع، 2012، "أثر عدم تماثل المعلومات على مصداقية التقارير المالية - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق.

للواقع، والذي يضر بمصالح المساهمين والمستثمرين، ويتناسب عكسا مع تأسيس بيئة استثمارية تدفع بالعجلة الاقتصادية للأمام. ومن هنا تكمن أهمية البحث في مواجهة مشكلة إدارة الأرباح لضمان تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل سليم في بيئة الأعمال السورية، إلى جانب تحديد جملة من الضوابط المتعلقة بنظام الحوكمة وجودة المراجعة الخارجية ورفع مستوى تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق.

هدف البحث:

يهدف البحث بصفة أساسية إلى معرفة مجالات إدارة الأرباح التي يتيحها تطبيق قواعد الاعتراف والقياس المحاسبي في المعايير الدولية للتقارير لإعداد التقارير المالية، وتحديد مدى مساهمة متطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في زيادة جودة المعلومات المحاسبية، إضافة إلى تحديد جوانب التفسير وعدم وضوح متطلبات التطبيق التي تدفع الإدارة إلى استخدام أحكامها المهنية وتقديراتها الشخصية، ودورها في ممارسات إدارة الأرباح، في بيئة الأعمال السورية.

فرضيات البحث:

ينطلق البحث من الفروض التالية:

- 1- الفرضية الأولى: تستخدم الإدارة المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.
- 2- الفرضية الثانية: تستخدم الإدارة متطلبات القياس على أساس القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.
- 3- الفرضية الثالثة: تستخدم الإدارة متطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.

منهج البحث:

اعتمدت الدراسة ترتيب حقائق معلومة في الأدبيات السابقة ومعايير التقارير المالية الدولية، وتحليل هذه الحقائق وربطها، للتوصل إلى طرح فرضيات البحث، التي تم اختبارها للوصول إلى نتائج البحث، وتعميمها بناء على ذلك. أما الخطوات التي اتبعتها البحث تحقيقاً لأهدافه واختباراً لفروضه، فهي كما يلي:

- 1- جمع المعارف الضرورية المتاحة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وعن ممارسات إدارة الأرباح بالعودة إلى أدبيات الدراسة من مراجع ودراسات سابقة.
- 2- تحليل مجالات مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تدفع الإدارة لاستخدام تقديراتها المهنية ضمن ممارسات إدارة الأرباح.
- 3- تصميم استبيان في ضوء المعارف التي تم جمعها في المرحلة الأولى والتي تم الوصول إليها في المرحلة الثانية.
- 4- جمع الاستبيانات الموزعة وتفرغ محتوياتها باستخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية "SPSS".
- 5- تحليل بيانات الاستبيانات.
- 6- الوصول إلى نتائج التحليل الإحصائي ونتائج تحليل مجالات مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بما يمكن من تعميمها على مفردات مجتمع البحث.
- 7- تقديم التوصيات المناسبة في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة.

مجتمع البحث:

يتضمن مجتمع الدراسة الشركات المساهمة العامة الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

حدود البحث:

فيما يخص محور تحقق الإيرادات وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الذي تناولته الدراسة، تم تناول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 (الإيراد من العقود مع العملاء) فقط، نظراً لحدثة هذا المعيار وقلة المراجع عنه من جهة، ولما لعنصر الإيرادات أهمية في اتخاذ قرارات المستثمرين حول أداء المنشأة من جهة أخرى فهو من أكبر عناصر قائمة الدخل.

هيكل البحث:

في إطار طبيعة البحث ومنهجه واختباراً لفروضة، سيتم تقسيم البحث إلى الفصول التالية:

الفصل الأول: ضرورات كشف دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال السورية:

يتناول هذا الفصل مفهوم معايير التقارير المالية الدولية وأهميتها والمرونة التي تتطوي عليها والتي تستغلها إدارة بممارسة إدارة الأرباح، كما يتطرق إلى طبيعة وماهية إدارة الأرباح في الفكر المعاصر، ويناقش دوافع الإدارة لممارسات أنشطة إدارة الأرباح، والطرق التي تتبعها لذلك.

الفصل الثاني: مجالات مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال السورية:

يتعمق هذا الفصل في دراسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث يتم تسليط الضوء على جوانب الاعتراف والقياس المحاسبي التي أتاحت للإدارة استخدام أحكامها المهنية بما يصب بممارسات إدارة الأرباح كما يبين مدى مساهمة متطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في زيادة جودة المعلومات المحاسبية بما يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك عبر مبحثين الأول يدرس مجالات مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بتحقيق وقياس الإيراد، والثاني يدرس مجالات مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية والنتائج والتوصيات:

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لأثر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ممارسات إدارة الأرباح وذلك في الشركات المساهمة السورية، كما يعرض مجتمع البحث، وطريقة البحث، واختبار الفروض من خلال معالجة الاستبيان احصائياً وصولاً لتحديد نتائج البحث وتوصياته.

الفصل الأول

خروقات كشف دور المعايير الدولية لإعداد التقارير
المالية في ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال السورية

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

فمنذ بداية النصف الثاني من القرن العشرين، تزايد الاهتمام الدولي بتنظيم القواعد والممارسات المحاسبية، حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة يجري تطبيقها من قبل ممارسي المهنة، وكانت كل هيئة مهنية في كل دولة من الدول المتقدمة تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها، والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية. لكن معايير التقارير المالية الدولية حققت انتشاراً عالمياً كنموذج لمعايير عالية الجودة، من خلال الدور البارز لمجلس معايير المحاسبة الدولية وجهوده، كأحد أبرز هيئات التوافق الدولية الساعية إلى وضع مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية ذات الجودة العالية، آملاً بتطبيقها في كافة دول العالم.

لكن نظراً لتعدد المواقف التي تواجهها إدارة المنشآت خلال سير النشاط الاقتصادي للمنشأة، دون أن تجد المعالجة المحاسبية المقابلة لها في الاعتراف أو القياس أو الإفصاح نتيجة تنوع وتعقيد قطاع الأعمال، تضمنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مرونة في بدائل الاعتراف والقياس المحاسبي، استغلتها الإدارة من خلال موقعها وقدرتها على التدخل في التقرير المالي، لتطبق أحكامها المهنية وفق مصالحها الخاصة من خلال ممارسات إدارة الأرباح.

يناقش هذا الفصل مفهوم معايير التقارير المالية الدولية وأهميتها وتطورها، ومفهوم إدارة الأرباح، ودوافعها وأساليبها. وذلك من خلال ما يلي:

1-1 المبحث الأول: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مفهومها، أهميتها ومرونتها.

2-1 المبحث الثاني: إدارة الأرباح، مفهومها، دوافعها وأساليبها.

المبحث الأول

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مفهومها، أهميتها ومرونتها

اعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية في وضع معايير القياس والإفصاح المحاسبي وتطويرها على قرارات بنيت على دراسات قدمها بما يراعي تطور الحاجات الاقتصادية والاجتماعية المتجددة. فبدون مجموعة موحدة ومتكاملة من معايير المحاسبة الدولية يصبح على كل شركة تطوير معاييرها المحاسبية الخاصة، أما بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية من أصحاب القرارات الاقتصادية المختلفة، فسيواجهون صعوبة في فهم المعلومات المالية مع ضرورة التكيف مع التطبيقات المحاسبية والتقرير المالي لكل شركة والذي سيؤدي بدوره إلى استحالة المقارنة، وتقييم أداء هذه الشركات.

يتعرض هذا المبحث إلى مفهوم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأهميتها، ومرونتها، من خلال ما يلي:

1-1-1 مفهوم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأهميتها.

1-1-2 مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

1-1-1 مفهوم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأهميتها

قبل التطرق لمفهوم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لابد من المرور بمفهوم المحاسبة الدولية باعتبار أنها تهتم بتحويل معايير المحاسبة وتقريب الممارسات المحاسبية وتحد من اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول من خلال إرساء قواعد التوافق المحاسبي الدولي.

1-1-1-1 تعريف المحاسبة الدولية:

تعنى المحاسبة الدولية بتنسيق الأسس والقواعد والمعايير المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتي عن طريقها يمكن خدمة ومساعدة المستثمر المحلي والأجنبي في توفير تقارير وقوائم مالية مفيدة وقابلة للمقارنة، كما تعتبر نظام عالمي تتبناه جميع الدول عن طريق وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً على المستوى الدولي.

1-1-1-2 مفهوم معايير التقارير المالية الدولية

تعد معايير التقارير المالية الدولية أساس إعداد التقارير المالية وتحديد المعلومات التي تحتويها، فهي تمثل مرشداً في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، بهدف مساعدة مختلف أطراف المجتمع المالي على اتخاذ قراراته. كما أنها تمثل معايير جودة المعلومات المالية والمحاسبية، بحيث تتضمن أفضل الممارسات العملية وأكثرها اتساقاً.

وإذا كان المعيار هو ما يتخذ نموذجاً يقاس على أساسه طول أو وزن أو مدى دقة إجراء معين، فقد عرف (القاضي وحمدان، 2012)¹⁴ المعايير محاسبياً على أنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه الممارسة العملية في المحاسبة وترشيدها، حيث تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.

تمثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (مبادئ محاسبية أصبحت مقبولة على الصعيد العالمي، تؤدي بتطبيقها إلى تناسق النظم والمعايير والإجراءات المتعلقة بالطرق التي تعرض فيها الشركة تقاريرها المالية، كما أنها توفر معياراً متماسكاً بشأن إدراج المعلومات المالية في التقارير المالية. وتعد معايير التقارير المالية الدولية أداة تنظيم للعمل المالي والمحاسبي وذلك من أجل التوفيق بين مصالح المستفيدين من المعلومات المالية والمحاسبية، حيث يتم تطبيق

¹⁴ القاضي، حسين، حمدان، مأمون، 2012، المحاسبة الدولية ومعاييرها، منشورات جامعة دمشق، ص123.

هذه المعايير في كافة القطاعات، وهذه المعايير جاءت نتيجة لأبحاث ودراسات قام بها نخبة من خبراء المحاسبة والمراجعة على المستوى العالمي¹⁵.

تشتمل معايير المحاسبة الدولية على معايير التقارير المالية الدولية (IFRSs) وهي مجموعة شاملة وعالية الجودة من المعايير والتفسيرات المستخدمة في إعداد القوائم المالية، الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والمعايير والتفسيرات التي اعتمدها مجلس معايير المحاسبة الدولية والصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).

1-1-1-3 أهمية معايير التقارير المالية الدولية:

إن التطورات المتسارعة في الاقتصاد العالمي وبروز التكتلات الاقتصادية 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، مختلفاً تماماً عما كانت عليه في القرن الماضي، وهذا ما دفع البعض إلى القول أن العالم من خلال ترابط أسواقه المالية وتأثيرها ببعضها البعض أصبح سوقاً نقدياً واحداً، مما دعا المنظمات العالمية للأسواق المالية إلى اعتماد معايير التقارير المالية الدولية، والذي ساعد في تدعيم الثقة في البيانات المالية المقدمة لأسواق المال، وبالتالي ضخ أموال جديدة للاستثمار.

ومن هنا فإن استخدام مجموعة واحدة من المعايير عالية الجودة عبر العالم يزيد القابلية للمقارنة والشفافية، ويقلل تكلفة إعداد القوائم المالية، فتطبيق هذه المعايير بدقة وبشكل مستمر، يسمح للمشاركين في أسواق المال الحصول على معلومات ذات جودة عالية بما يسمح باتخاذ القرارات الملائمة، والوصول إلى كفاءة أكثر في تخصيص رؤوس الأموال وتخفيض تكلفتها¹⁶.

وتكمن أهمية معايير التقارير المالية الدولية في تسهيل إجراءات المقارنة بين القوائم المالية وتقييم أداء المنشآت واتخاذ القرارات على المستوى الدولي، من الأسس المعتمدة في إعداد القوائم المالية. كما أن توحيد هذه الأسس من شأنه أن يلغي التكاليف الإضافية لمعالجة المعلومات، ويزيد فعالية تخصيص رأس المال، ويحسن عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية فيما يتعلق بعملية الاندماج

¹⁵ شاوشي، كهيبة، 2016، إطار مقترح لأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، ص31.

¹⁶ Tarca, Anna, 2012, The case of Global Accounting Standards- Arguments And Evidence, <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/documents/case-for-global-accounting-standrds-arguments-and-evidence.pdf>.

والاستحواذ، إضافة إلى السماح للمستثمرين باتخاذ أفضل القرارات الاستثمارية وتسهيل انتقال المهارات والمعارف المحاسبية حول العالم.

يتبين مما سبق أهمية تطبيق أسس ومبادئ محاسبية موحدة في مهنة المحاسبة، لتؤدي بنتيجة تطبيقها السليم إلى بيانات مالية مفيدة للمستخدمين، أي تتصف بالخصائص النوعية الأساسية الأربعة وهي: القابلية للفهم، والموثوقية، والملاءمة، والقابلية للمقارنة.

وبالتالي فإن القوائم المالية بفضل معايير التقارير المالية الدولية ستصبح قابلة للمقارنة في جميع أنحاء العالم نتيجة اعتمادها لغة محاسبية مشتركة، كما ستصبح وحدة متكاملة من حيث مكوناتها وخصائصها لتتضمن الإفصاح والتبويب الملائم والصحيح وكفاية عرض المعلومات التي تحتوي عليها تلك القوائم.

1-1-2 مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

عندما قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC بإصدار المعايير لأول مرة، اعتبرت أن وظيفتها الأساسية هي حظر الممارسات المحاسبية غير المرغوبة، مع التسليم بأنه قد يكون أكثر من حل واحد مقبول لقضية محاسبية محددة، وبالتالي سمحت اللجنة بمعالجات مختلفة لعمليات وأحداث معينة في بعض الحالات، باستخدام تقديرات وتفسيرات شخصية تختلف باختلاف القائم بالتحليل لنفس الموضوع. وباعتمادها هذا الأسلوب أتاحت للمنشآت استخدام أحكامها المهنية عند معالجة الأحداث الاقتصادية ذات الظروف المتشابهة، أو حرية الالتزام بتطبيق معيار معين حسب الظروف الاقتصادية، وتسمى هذه الحرية بمرونة معايير المحاسبة الدولية¹⁷. فاختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية في البلدان المختلفة جعل المعايير الدولية تستخدم أكثر من أساس للاعتراف والقياس والإفصاح في العديد من الحالات. إلا أن الإدارة قد تستغل المرونة التي قد تتطوي عليها هذه المعايير لتجميل تقاريرها المالية ضمن ممارسات إدارة الأرباح، الأمر الذي يثير الجدل حول آثار تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الحد من مثل هذه الممارسات.

فيما يلي سيتم عرض معايير مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تُستغل لممارسة إدارة الأرباح:

1- منهجية إعداد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: اعتمدت لجنة معايير المحاسبة

الدولية في مجال التوافق المحاسبي الدولي على ما يسمى أسلوب الحقائق المرنة، الذي يعتمد على أعمال النشاط الذهني للعقل، لذلك فإنه يتطلب تقديرات شخصية وتفسيرات لما وراء هذه الحقائق والتي تختلف من شخص لآخر، وبهذا يختلف هذا الأسلوب عن أسلوب الحقائق المصدرة الذي يعتمد على حقائق موضوعية بدلاً من الحقائق الاجتهادية، لذا

¹⁷ عبد الله، حسين محمود، 2010، "أثر مرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ص 26.

فإن سلوك اللجنة الدولية تجاه بدائل محاسبية معينة في معيار معين تعتبر من الحقائق المرنة، وعليه فإن الحقائق المرنة تسلتزم نوعاً من التقدير الشخصي لبيان حقيقة دوافع ونوايا اللجنة والأطراف ذات المصلحة في عملية إعداد وإصدار مجموعة متوافقة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية¹⁸.

2- أساس الاستحقاق: تقوم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أساس الاستحقاق في تسجيل الإيرادات والمصاريف، والذي يعني تحميل الفترة المالية بالمصاريف والنفقات التي تم تكبدها لتحقيق الإيرادات المتعلقة بالعمليات التي قامت بها المنشأة خلال الفترة المالية التي حدثت بها بغض النظر عن تاريخ دفع أو قبض النقدية أو ما يعادلها. يعطي أساس الاستحقاق مرونة للإدارة في استخدامه في تكوين المستحقات التقديرية، والتي تؤدي إلى فرص عالية لإدارة الأرباح، وتشمل المستحقات التقديرية الحسابات مستحقة الدفع لتشكيل المخصصات، مثل مخصصات الديون المعدومة ومخصصات الإيجار وغيرها.

3- التقديرات الحكيمة: تسمح معايير المحاسبة الدولية للمنشأة باستخدام تقديراتها المحاسبية عند تقييم الوضع الحاضر للمنافع والالتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصول أو الالتزامات، ويعتبر تقدير العمر الإنتاجي للأصول مثلاً، وبالتالي فإنه وفق معايير المحاسبة الدولية، يعد استخدام تقديرات محاسبية مناسبة جزءاً أساسياً في عملية إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها، لأن الأحداث غير المؤكدة متأصلة في أنشطة الأعمال غير اليومية.

4- التغييرات المحاسبية الاختيارية: وتحدث عندما تتحول المنشأة من مبدأ محاسبي متعارف عليه إلى آخر إذا كان ذلك ضرورياً حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو إذا كان هذا التحول يعطي معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية حول الوضع المالي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

يتبين من المبحث السابق أن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد جاء استجابة لمجموعة ظروف وعوامل دولية وإقليمية، أدت إلى زيادة اهتمام مستخدمي البيانات المالية بالمعلومات المحاسبية، وللصعوبات التي يواجهها هؤلاء في مقارنة وتقييم أداء الشركات في حال غياب معايير موحدة للمحاسبة الدولية، لكن اختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية في البلدان المختلفة جعل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتضمن مرونة في استخدام أسس الاعتراف والقياس والإفصاح، إلا أن الإدارة قد تستغل هذه المرونة لتجميل تقاريرها المالية ضمن ممارسات إدارة الأرباح.

¹⁸ فايد، متولي أحمد السيد، 2000، "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، 3ع، ص6.

المبحث الثاني

إدارة الأرباح، مفهومها، دوافعها وأساليبها

برزت إدارة الأرباح بوصفها ظاهرة إدارية ومالية ومحاسبية منذ مطلع الثلاثينات من القرن العشرين، عندما قام مدراء الشركات باتباع ممارسات محاسبية مضللة لتبدو نتائج أعمالهم جيدة، مواجهة لضغوطات المجتمع المالي وتوقعات المحللين الماليين، وبذلك تم التركيز على مثل هذه المواضيع ودراستها بشكل واسع ومكثف حتى بداية التسعينات من القرن العشرين.

ترتكز البحوث الأكاديمية في المحاسبة على أن إدارة الأرباح تمثل جزء من الاختيار المحاسبي من قبل 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 مشروعة. وفي الوقت الذي يمكن أن تكون فيه بعض ممارسات إدارة الأرباح قانونية، إلا أن مفهومها في الواقع العملي يقوم على خضوع أرقام الربح المحاسبية لعملية تضليل وتحريف جوهرية¹⁹.

يتعرض هذا المبحث إلى مفهوم وطبيعة إدارة الأرباح، ودوافعها، والأساليب التي تقوم الإدارة من خلالها بممارسات أنشطة إدارة الأرباح، وذلك من خلال ما يلي:

1-2-1 مفهوم إدارة الأرباح.

1-2-2 دوافع إدارة الأرباح.

1-2-3 استراتيجيات وأساليب إدارة الأرباح.

1-2-1 مفهوم إدارة الأرباح

تعرف إدارة الأرباح على أنها 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 عنها²⁰. إلا أن تنامي هذه الظاهرة يرجع في الأصل إلى نظرية الوكالة التي تشخص الصراع بين الإدارة والملكية، ويمكن تعريف الوكالة على أنها عقد يقوم بموجبه واحد أو

¹⁹ يوسف، علي محمد، 2005، استخدام المدخل التطبيقي في الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتنظير المحاسبي، رسالة دكتوراه في المحاسبة كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس، ص 205.

²⁰ عبد الله، حسين محمود، 2010، "أثر مرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ص 54.

أكثر من الأفراد (الموكل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) لكي ينجز بعض الأعمال والخدمات بالنيابة عنه، وهنا يقوم الموكل باتخاذ بعض القرارات. كما تتناول نظرية الوكالة مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المساهمين والإدارة، (إدارة المنشأة لديها معلومات خاصة Private Information قد لا تكون متاحة لمستفيد آخر، ما يسمح بحدوث عدم تماثل معلومات بينها وبين تلك الأطراف، كما أن الإدارة من خلال عملها كوكيل، فإن من مصلحتها زيادة الأرباح حيث أن إبرام عقود مكافآت الإدارة والإشراف عليها يتم بالاعتماد على الأرقام المحاسبية وخاصة رقم الربح، ومن هنا فإن لإدارة المنشأة مصالح خاصة من وراء تدخلها في عملية التقرير المالي)²¹.

إذاً يدور مفهوم إدارة الأرباح وفق العديد من الدراسات المحاسبية حول استخدام المدراء حكمهم الشخصي في المعلومات المالية والأنشطة التشغيلية للشركة، وذلك لتغيير التقارير المالية بهدف تضليل المستثمرين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة، أو التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المبلغ عنها. وبالتالي ترى الباحثة أن تلك الدراسات حصرت مفهوم إدارة الأرباح باستخدام الإدارة لأحكامها الشخصية للتضليل، في حين أن المفهوم الحديث لإدارة الأرباح قد أضاف لها استخدام الإدارة للمرونة المتاحة لها في الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، فقد عرفها (حماد، 2004)²² بأنها استخدام الإدارة للسياسات المحاسبية لتحقيق أهداف معينة، مستغلة المرونة المتاحة لها للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، عبر اتباعها أساليب التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكلة الصفقات؛ وذلك بهدف تعديل التقارير المالية، سواء لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للمنشأة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير.

ووفق دراسة (Klann & Beuren, 2018)²³ فإنه يمكن التمييز بين نوعين لإدارة الأرباح: الأول ينتج عن القرارات المحاسبية، ويحدث عندما تقوم الإدارة بالاختيار بين قاعدتين أو حكمين أو تقديرين محاسبين، مقبولين بنفس المستوى، في إطار تطبيقها لمعايير المحاسبة الدولية. أما الثاني فينتج عند قيامها باختيار معين لهيكلة المعاملات والعقود، أو إجراء تعديلات حقيقية في أنشطة الإنتاج والاستثمارات.

²¹ سميا، ربيع، 2012، "أثر عدم تماثل المعلومات على مصداقية التقارير المالية - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ص3_ص16.

²² حماد، طارق عبد العال، 2004، حوكمة الشركات المفاهيم المبادئ التجارب- تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص57.

²³ Klann, Roberto Carlos, Beuren, Ilse Maria, 2018, Earning Management IFRS adoption in Brazilian and British companies, Macmillan Publishers LTD, p15.

كما تم مناقشة إدارة الأرباح من المنظور الأخلاقي، فالأخلاق المهنية المحاسبية تشمل كلاً من المعايير الاجتماعية للسلوك والمعايير السلوكية التي تتعلق فقط بالمهنة. وإذا أردنا البحث أكثر في مفهوم الأخلاقيات في المحاسبة فقد أصبحت الأخلاق المهنية للمهنة أكثر تعقيداً مع زيادة تعقيد عمليات الأعمال، كما نجد أن المفهوم الأخلاقي للمحاسبة يرتبط بدرجة قبول الممارسات التي توجه الخيارات المحاسبية في الشركة، وتعتمد درجة القبول على سلسلة متصلة من الممارسات المجمع عليها أنها مقبولة باعتبارها قانونية ومعيارية، أما الممارسات غير المقبولة فهي التي تنطوي على الاحتيال²⁴. وحسب دراسة (جاسم ومحمد، 2011)²⁵ فإن الجوهر الأساس للمدخل الأخلاقي يشمل مفاهيم العدالة والإنصاف والحقيقة، فالعدالة تعني المساواة في المعالجات المحاسبية لكل الأطراف المهتمة بالبيانات المالية، والحقيقة تعني أن البيانات المالية حقيقية ودقيقة وبدون تشويه أما الإنصاف فهو العرض المنصف للبيانات العادلة بدون تحيز، وبالتالي فإن إدارة الأرباح تعد ممارسة غير أخلاقية وذلك لأنها ستعتمد إلى الإخلال بأحد المفاهيم الثلاثة للمدخل الأخلاقي.

في حين اعتبرت دراسة (Klann & Beuren, 2018)²⁶ أن إدارة الأرباح هي نتيجة حتمية للمرونة في التقارير المالية، باعتبار أن مسؤولية الإدارة تعظيم منفعة المساهمين فيتوجب عليها الاختيار من بين الخيارات المحاسبية المتاحة التي تسمح بتحقيق ذلك. وبيّنت الدراسة المذكورة أن احتمال تشويه المعلومات المحاسبية يأتي عادة من وجود معايير بديلة للاعتراف، القياس و/أو الإفصاح في النظام المحاسبي. إذ أن ذلك يخلق فرصاً للمدراء لاختيار واحد أو أكثر من البدائل لتصوير المعلومات في الشكل الأكثر ملاءمة لمصالحهم، مما قد يشوه تحليل الأداء الاقتصادي للشركة.

وعندما نتحدث عن المرونة المتاحة في عملية التقرير المالي، يراودنا تساؤل وهو هل تبني معايير التقارير المالية الدولية يؤثر على ممارسات إدارة الأرباح؟ لمعرفة ذلك لابد من دراسة أثر قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي المنصوص عليها في هذه المعايير على نوعية المعلومات المحاسبية، وهو ما سيتم دراسته في الفصل القادم من هذا البحث.

أخيراً وليس آخراً، إن ممارسات إدارة الأرباح لا تتسجم مع المفهوم الأخلاقي للمحاسبة، فهي تخالف الأخلاقيات التي يجب على الإدارة أن تتمثلها أثناء ممارسة المهام الموكلة إليها، وصولاً إلى

²⁴ شاوشي، كهيبة، 2016، المرجع السابق نفسه، ص 85-86.

²⁵ محمود جاسم، محمد، منشد محمد، أسعد، 2011، انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح، مجلة كلية التربية الأساسية، جامعة بابل، العدد 5، ص 456، العراق.

²⁶ Klann, Roberto Carlos, Beuren, Ibid, p15.

المستوى المطلوب من الشفافية والمصادقية في التقارير المالية. لذا كان لا بد من دراسة دوافع هذه الممارسات وأساليبها لتسليط الضوء عليها والحد منها.

1-2-2 دوافع إدارة الأرباح

أولاً: الدوافع السوقية

1- عروض الأسهم

يمثل إصدار الأسهم دافعاً مهماً للإدارة لاستخدام الإجراءات المحاسبية التي تزيد أرباحها، بما يؤدي إلى زيادة أسعار بيع الأسهم، بهدف التأثير على توقعات المستثمرين والمحللين الماليين وتقييمهم للمنشأة²⁷. وتجدر الإشارة إلى أن سوق دمشق للأوراق المالية تعتبر سوقاً ناشئة نظراً لحداثتها وعدها ولضآلة عدد الأوراق المالية المدرجة فيها، إضافة إلى تفاوت قوى العرض والطلب بشكل كبير. ووفق دراسة (معروف، 2010)²⁸ يعتبر تأسيس سعر أعلى لأسهم الشركة عند تحولها من شركة مغفلة إلى شركة مساهمة أحد أهم دوافع إدارة الأرباح في بيئة الأعمال السورية.

2- تنبؤات المحللين

يدرس المحللون التقارير المالية للشركة للتنبؤ بكفاءة أدائها، فإذا كانت الشركة تلبية توقعات السوق، يصبح المستثمرون أكثر ثقة بمستقبل استثماراتهم فيها، ويستثمرون بتداول أسهمهم بها. ومن هنا تشكل هذه التنبؤات دافعاً للإدارة للتقرير عن أرباح تتوافق مع الأرقام المحددة من قبل المحللين، بحيث يبدو الأمر أن الإدارة تقي بضماناتها لتحقيق هذه الأرباح²⁹. أما في بيئة الأعمال السورية فيلاقي المحللون الماليون صعوبة كبيرة في التنبؤ بمستقبل الشركات في ضوء معطيات التقارير المالية، نتيجة عدم ارتباط أرقامها بالواقع بسبب تفاوت القوة الشرائية بشكل كبير.

3- مشاركة الإدارة في الملكية

قد تتوقف دوافع الإدارة لممارسة أنشطة إدارة الأرباح على هيكل الملكية والإدارة في الشركة، 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 المال، ويعود السبب وراء ذلك أن المدير المالك لا يكون لديه دافع لإدارة الأرباح في المدى القصير عكس المدير غير المالك الذي قد يسعى لتعظيم منفعه

²⁷ صقور، رنا علي، 2014، "دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ص20.

²⁸ معروف، هادي مسعود، 2010، "دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح (بالتطبيق على بيئة الأعمال السورية)"، رسالة ماجستير، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر.

²⁹ Budrina, Maria, 2014, The Impact of IFRS Adoption on Accrual-Based Earning Management: Evidence from Russia, Oulu Business School, University of Oulu, p42.

الذاتية انسجاماً مع نظرية الوكالة، وبشكل عام يغلب طابع شركات الأشخاص على بيئة الأعمال السورية.

ثانياً: الدوافع التعاقدية

1- مكافآت الإدارة

قد تتضمن العلاقة التعاقدية بين الإدارة والملاك نظاماً للحوافز ترتبط بمقتضاه مكافأة المسؤولين عن الإدارة بنمو مضطرد ومستمر لرقم صافي الربح، الذي يخلق دافعاً لدى الإدارة لاستخدام قدرتها على التدخل في التقرير المالي من خلال الاختيار بين السياسات المحاسبية وبدائل القياس للتأثير على رقم الربح، بالشكل الذي يعطي صورة جيدة عن كفاءة الإدارة وحسن أدائها³⁰.

2- الالتزام ببنود اتفاقية الدين

هناك تأثير لعقود الدين على ممارسات إدارة الأرباح، فعندما تكون الشركة قريبة من شروط اتفاقية الدين المبنية على الأرقام المحاسبية، يمكن للمديرين التلاعب بالأرباح لتجنب مخالفة الاتفاقية. بهدف تقليص القيود المفروضة في اتفاقية الدين، أو لتفادي تكاليف مخالفة العقود.

ثالثاً: الدوافع التنظيمية

1- حجم الشركة

قد يكون حجم الشركة ونصيبها من السوق من العوامل الأساسية التي تدفع الإدارة إلى التلاعب في الأرباح، فالشركات الكبيرة أكثر تأثراً بسياسات الدولة وإجراءاتها، إضافة إلى الدور الاجتماعي والتنموي الذي تتحمله، لذا فإن التقلبات الكبيرة في أرباحها قد يثير الشبهات حول إدارة الشركة، كذلك التقلبات السالبة الكبيرة بالأرباح قد تزيد المخاوف من إفلاسها المحتمل، لذا قد يكون لها الحافز الأكبر لإدارة أرباحها³¹. وبالنسبة للشركات المساهمة السورية فإن عدد قليل من أعضاء مجلس الإدارة غالباً ما يمتلك أكثر من 50% من الأسهم، ورئيس مجلس الإدارة غالباً ما يمتلك قسماً كبيراً من الأسهم، وهذا يؤدي إلى اتخاذ مجلس الإدارة قرارات توائم رغبات كبار المساهمين وليس المساهمين الصغار. ولحل هذه المشكلة لابد من تطبيق نظام حوكمة يفرض على الشركات وجود أشخاص من صغار المساهمين في مجلس الإدارة، والذي يساعد أيضاً في حماية حقوق صغار المساهمين.

³⁰ صقور، رنا علي، مرجع سابق، ص24.

³¹ عبد الله، حسين، مرجع سابق، ص67.

2- التنظيم على مستوى الصناعة

تواجه العديد من القطاعات الاقتصادية إشرافاً تنظيمياً مرتبطاً بالبيانات المحاسبية (كالبנק، وشركات التأمين، وشركات الخدمات العامة)، فالأنظمة المتعلقة بالبנק مثلاً يطلب منها الوفاء بمتطلبات رأسمال محددة حسب اللوائح الصادرة عن البנק المركزي، واعتماد تلك المتطلبات على الأرقام المحاسبية يدفع إدارة القطاعات المعنية لإدارة الأرباح وفاءً بها.

3- تجنب التكاليف السياسية

تتمثل التكاليف السياسية في التكاليف التي تضطر الشركة إلى تحملها نتيجة لحجمها أو مردوديتها، كالقوانين التي تفرضها الدولة مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة..، لذلك قد تلجأ إدارة الشركات إلى تبني إدارة الأرباح واختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح، وذلك لتجنب مثل هذه التكاليف. وحسب دراسة (Budrina, 2014)³² التي أجريت في المملكة المتحدة، فإن التكاليف السياسية تشكل دافعاً قوياً لإدارة الأرباح، حيث أظهرت الدراسة أن مديري الشركات التي تخضع للتحقيق نتيجة ممارساتها الاحتكارية من قبل وزارة العدل ووزارة التجارة، تفضل اختيار الاستحقاقات التي تخفض الربح أثناء السنوات التي تحت التحقيق مقارنةً بالسنوات الأخرى، وذلك لتخفيف الأعباء التي قد تتحملها.

4- تخفيض الضرائب على الدخل

يخضع الربح المحاسبي المقرر عنه في القوائم المالية لضريبة دخل الشركات بعد تعديله وفقاً للقانون الضريبي، مما قد يؤثر سلباً على ثروة الملاك، لذا تختار الإدارة أسلوب محاسبي يخفض أثر الضرائب على أرباح الشركة في الفترات المالية المتتالية، فهي تتجنب الربح المرتفع تجنباً لدفع ضريبة مرتفعة، وتتجنب كذلك الربح المنخفض الذي قد يؤدي إلى الفحص والتدقيق من قبل السلطات الضريبية³³. ووفق دراسة (معروف، 2010)³⁴ يمثل تخفيض الدخل الخاضع للضريبة أحد أهم دوافع إدارة الأرباح في بيئة الأعمال السورية.

1-2-3 استراتيجيات وأساليب إدارة الأرباح

تهدف ممارسات إدارة الأرباح في معظم الحالات إلى التأثير في رقم الربح المفصح عنه للوصول به إلى المستويات المرغوبة، نتيجة لمجموعة من الدوافع والأهداف أغلبها شخصية، الأمر الذي يتطلب اتباع استراتيجيات معينة تعتمد على مجموعة من الأدوات والأساليب. والاستراتيجية كمفهوم

³² Budrina, Maria, Ibid, p41.

³³ صقور، رنا علي، مرجع سابق، ص30.

³⁴ معروف، هادي مسعود، 2010، مرجع سابق.

تعتبر عن الأساليب التي تتبعها الإدارة للتدخل في الربح نتيجة الفرق بين الربح المحاسبي المعلن والربح الحقيقي، حيث تلجأ لتخفيض أو زيادة الربح المحاسبي وفق ما يحقق أهدافها ومصلحتها.

استراتيجيات إدارة الأرباح

يمكن إجمال الاستراتيجيات التي تلجأ إليها الإدارة عند قيامها بإدارة الأرباح فيما يلي:

- استراتيجية التخلص من جميع الخسائر الجوهرية في سنة معينة وتدعى (Big Bath). تستخدم هذه الاستراتيجية في الفترة التي تحقق فيها المنشأة خسائر بدلاً من الأرباح، حيث يقوم المديرون بالمبالغة بأرقام الخسارة، بهدف تحسين الأرباح في العام القادم. وتحدث عملية إعادة ترتيب الدفاتر في فترات إعادة التنظيم وتغيير الإدارة التنفيذية في الشركة، بحيث يقوم المدراء التنفيذيين الجدد باستخدام محاسبة إعادة ترتيب الدفاتر بحيث يحملوا أداء الشركة السيئ والنتائج السلبية على المدراء التنفيذيين السابقين³⁵.
- المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting): وتعرف على أنها العمليات أو الإجراءات أو الممارسات التي يستخدم المحاسبون من خلالها معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف معينة، أما من الناحية المحاسبية فعرفها (شعلان، 2015)³⁶ بأنها العملية المحاسبية التي تتضمن التعامل مع العديد من القضايا التي تعتمد على الحكم الشخصي والاختيار من بين المداخل المختلفة لعرض نتائج الأحداث المالية والعمليات المختلفة، بحيث توفر هذه المرونة فرصاً من أجل التلاعب، والخداع، والتضليل. حيث تنطوي ممارسات المحاسبة الإبداعية على استغلال عنصري المرونة والاختيار في المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بهدف تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يرغبه معدو هذه القوائم.
- استراتيجية تخفيض التذبذبات في الأرباح وتدعى بتمهيد الدخل (Income Smoothing). ويعرف تمهيد الدخل بأنه عملية متعمدة لتقليل التقلبات حول مستوى معين ومحدد مسبقاً من الأرباح والذي يتم اعتباره كمستوى طبيعي لأرباح الشركة، ويتضمن تمهيد الدخل سلوكاً للإدارة بهدف الحد من التقلبات في الأرباح أو من أي

³⁵ عبد الله، حسين، مرجع سابق، ص 81.

³⁶ جبار، ناظم شعلان، 2015، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية - دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، ص 243.

مؤشرات العائد بغرض التأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستثمرون وغيرهم من الجهات ذات المصلحة، ويختلف أسلوب تمهيد الدخل من شركة لأخرى، وذلك بسبب وجود العديد من العوامل المختلفة في الشركات المختلفة والتي تعطي الإدارة الحافز لاستخدام الخيارات المحاسبية لتمهيد الأرباح بأساليب مختلفة³⁷.

1-2-3-2 أساليب إدارة الأرباح

تعتمد الإدارة أساليب وآليات متعددة لإدارة الأرباح، بتطبيق الإجراءات التي تزيد أرباح الفترة المحاسبية الحالية على حساب الفترات المستقبلية، أو عن طريق تحويل جزء من أرباح الفترة الحالية إلى الفترات المستقبلية، أو أنها تفضل الحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح تولد انطباعاً آمناً عن الشركة لدى أطراف المجتمع المالي. ولتحقيق هذه الأغراض تتخذ الإدارة اتجاهين أساسيين لإدارة الأرباح اتجاه حقيقي واتجاه محاسبي.

أولاً: الاتجاه الحقيقي:

تقوم الإدارة وفق هذا الاتجاه باتباع ممارسات مغايرة للممارسات التشغيلية العادية لتغيير نتيجة أعمالها الحقيقية. ولتحقيق ذلك يمكن استخدام ثلاث وسائل على الشكل التالي³⁸:

1- إدارة المبيعات: يمكن للإدارة القيام بإدارة الأرباح عن طريق بعض القرارات المرتبطة بالمبيعات مثل تعجيل توقيت الاعتراف بالمبيعات من خلال نقل مبيعات الفترة التالية إلى الفترة الحالية ومن ثم زيادة أرباح الفترة.

2- إدارة المصاريف الاختيارية: يمكن للإدارة القيام بإدارة الأرباح بهدف زيادة أو تخفيض الربح عن طريق تخفيض أو زيادة المصاريف الاختيارية، مثل نفقات البحث أو التطوير، نفقات الإعلان، نفقات الصيانة، حتى تحقق الربح المستهدف.

ثانياً: الاتجاه المحاسبي: على عكس الاتجاه الحقيقي لإدارة الأرباح، يمثل هذا الاتجاه تدخل الإدارة من خلال الاختيار المحاسبي للتقرير عن الأرباح المحاسبية المرغوبة من قبلها، دون حدوث تغيير اقتصادي حقيقي في أداء الشركة، أي عندما تتلاعب الإدارة بتوقيت القيود المحاسبية³⁹، أو استخدام توقيت العمليات الحقيقية في عكس الانطباع المرغوب عن الحسابات، كأن تقوم إدارة

³⁷ هوارى، منصور، سفيان، بن عبد العزيز، 2017، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتياطية للمحاسبة الإبداعية وفق معايير

المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، الجزائر، ص13-14.

³⁸ شاوشي، كهينة، المرجع السابق نفسه، ص97.

³⁹ عبد الله، حسين، مرجع سابق، ص73.

الشركة باختيار العام الذي تباع فيه استثمار تملكه مسبقاً وذلك لتعظيم الربح في هذا العام. (وقد تستخدم الإدارة هذا الاتجاه من خلال إدارة المستحقات؛ والتي يقصد بها تغيير احتمالات وتقديرات تحقق الإيرادات والمصاريف المستحقة، مثل تغيير العمر الافتراضي للأصول أو احتمال سداد المدينين بغرض التحكم في مقدار الإيرادات والمصاريف التي تظهر في فترة مالية معينة).⁴⁰ أو من خلال الاختيار من بين الطرق المحاسبية المختلفة، ففي بعض البلدان يمكن للشركة الاختيار بين سياسة اعتبار نفقات التطوير نفقات جارية في نفس سنة حدوثها، أو رسملتها واستنفادها على مدى فترات زمنية معينة. ومن الجدير ذكره أن بعض القيود في الحسابات تتضمن مقداراً لا يمكن تجنبه من التقديرات، الأحكام، والتنبؤات، مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول الذي يستخدم لحساب الاستهلاك. مثل هذه التقديرات تصدر عادةً من الأطراف الداخلية في الشركة، مما يمنح الفرصة للإدارة لتتحرف عن جانب الحذر، أو تتخذ جانب التفاؤل في وضع التقديرات.

يتبين من المبحث السابق أن إدارة الأرباح تشكل أحد أبرز الظواهر الإدارية التي ظهرت منذ مطلع الثلاثينات من القرن العشرين، التي تركز على تفسير ممارسات الإدارة في اختيارها للتسويات المحاسبية المحددة من خلال أساس الاستحقاق المحاسبي، والتقديرات المهنية التي تتيحها المعايير الدولية إعداد التقارير المالية وتستخدمها الإدارة بهدف تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة، وإكساب التقارير المالية صورة قد تغاير الواقع والحقيقة، ولأهداف مشروعة أو غير مشروعة.

⁴⁰ حماد، طارق عبد العال، 2004، حوكمة الشركات المفاهيم المبادئ التجارب- تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص58.

الفصل الثاني

**مجالات مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
وممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال السورية**

الفصل الثاني

مجالات مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال السورية

تحدد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية طرق قياس وتأثير العمليات والأحداث والظروف الاقتصادية على نتائج أعمال المنشأة، وتوصيل نتائج هذا القياس إلى المهتمين بها، ولتحقيق هذه الغاية قامت هذه المعايير على أساس المبادئ الذي يتيح للإدارة مرونة بالاختيار بين مجموعة من المعالجات المفترضة بما يحقق فائدة المعلومات المالية اللازمة لفئات المجتمع المالي لاتخاذ قراراته المختلفة.

في هذا الفصل تحدد الدراسة مرونة قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لمعرفة مجالات إدارة الأرباح.

فعبّر متطلباته بتحديد ما إذا كان التزام المنشأة بتحويل السلع والخدمات إلى العميل متميزاً بذاته أم لا، هل فتح مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB المجال للإدارة لممارسة المزيد من الأحكام المهنية لتحديد الإيراد الناتج عن كل التزام أداء مستقل، تلبية لمتطلبات معياره IFRS 15؟ وعليه، هل تقييم شروط الاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية معينة أو في نقطة زمنية معينة مرهون بقدرة الإدارة على ممارسة حكمها المهني على قيود تحويل السيطرة على السلع والخدمات إلى العميل. وباعتماده القيمة العادلة أساساً لقياس بنود القوائم المالية وفق معياره IFRS 13، هل أعطى مجلس معايير المحاسبة الدولية الإدارة فرصة الاعتراف بأرباح غير محققة، خصوصاً في حال ارتفاع الأسعار، وهل أتاح أساساً متباينة للقياس مصحوبة باستخدام أحكامها المهنية. وكيف انعكست متطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على خصائص المعلومات المالية من ملاءمة وموثوقية وقابلية للمقارنة، بالشكل الذي يحد من مستويات إدارة الأرباح، لتساعد مستخدمي التقارير المالية على اتخاذ قراراتهم المختلفة.

يناقش هذا الفصل النقاط السابقة بمزيد من التفصيل من خلال ما يلي:

1-2 المبحث الأول: مجالات مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بتحقيق

وقياس الإيراد.

1-1-2 تحديد العقد مع العميل.

2-1-2 تحديد التزامات الأداء بموجب العقد.

3-1-2 تحديد سعر المعاملة.

4-1-2 تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء.

2-1-5 الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء.

2-2 المبحث الثاني: مجالات مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي.

2-2-1 القياس المحاسبي.

2-2-2 الإفصاح المحاسبي.

2-2-3 طبيعة العلاقة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإدارة الأرباح.

المبحث الأول

مجالات مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بتحقيق وقياس الإيراد.

يعرف الإيراد وفق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية بأنه الدخل الناشئ عن السياق العادي لأنشطة المنشأة. عادة ما تكون الإيرادات أكبر مبلغ في بيان الأرباح أو الخسائر، لذا لا بد أن يتم الإفصاح عنها بشكل صحيح، (وقد أظهرت الدراسات الأمريكية أن أكثر من نصف عمليات الاحتيال في البيانات المالية تنطوي على التلاعب بالإيرادات. المثال الأكثر وضوحاً هو الخداع الذي قامت به Satyam Computer Services في عام 2010، والذي تم فيه استخدام فواتير مزورة لتسجيل إيرادات وهمية تصل إلى 1.5 مليار دولار. ظهرت احتيالات الاعتراف بالإيرادات أيضاً في قضيتي Enron و WorldCom. حيث قام مدراء هذه الشركات بربط المكافآت التنفيذية برقم إيرادات مستهدف، واستمروا بإدخال تعديلات محاسبية مشكوك بها للحفاظ على هذه الإيرادات "المستهدفة")⁴¹. لذلك ليس من المستغرب أن يكون هناك حاجة إلى إطار شامل وقوي للمحاسبة عن الإيراد. فقد أسفرت جهود كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB في العمل على مشروع مشترك لتوضيح مبادئ الاعتراف بالإيرادات عن وضع المعيار 15 IFRS بعنوان Revenue From Contract With Customers "الإيراد من العقود مع العملاء" لينطبق ابتداءً من 1 كانون الثاني 2017، ليكون مشتركاً لمعايير التقارير المالية الدولية ومبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، يحدد هذا المعيار مبادئ للإبلاغ عن معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية بشأن طبيعة Nature، وكمية Amount، و توقيت Timing، وعدم التأكد uncertainty من الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة من العقود مع العملاء. الذي من شأنه إزالة التناقضات Inconsistencies ونقاط الضعف Weaknesses في متطلبات الإيراد السابقة، وتوفير إطار Framework أكثر قوة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيرادات، إلى جانب تحسين متطلبات الإفصاح. يحل هذا المعيار محل كل من معيار المحاسبة الدولي IAS18 "الإيراد" ومعيار المحاسبة الدولي IAS11 "عقود الإنشاء"، ويقوم على مبدأ أساسي للاعتراف بالإيراد وهو أنه يجب على المنشأة الاعتراف بالإيراد لوصف تحويل السلع أو الخدمات المتفق عليها إلى العملاء، بالمبلغ الذي يعكس القيمة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها مقابل تلك السلع أو الخدمات. وفي سبيل ذلك ينص المعيار على تطبيق نموذج من خمس خطوات على جميع العقود مع العملاء:

⁴¹ ACCA DipIFR, 2015, Diploma in International Financial Reporting, BPP Learning Media, p44.

- 1- تحديد العقد مع العميل.
- 2- تحديد التزامات الأداء في العقد.
- 3- تحديد سعر المعاملة.
- 4- تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء.
- 5- الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء.

1-1-2 تحديد العقد مع العميل

وهو اتفاق بين طرفين أو أكثر ينشئ حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ، وبموجب المعيار IFRS 15 يمكن أن تكون العقود مكتوبة أو شفوية أو ضمنية من خلال الممارسات الاعتيادية للنشاط التجاري.

2-1-2 تحديد التزامات الأداء في العقد

التزام الأداء هو تعهد تعاقدى Contractual Promise من قبل المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات المتفق عليها في العقد إلى العميل. وقد يكون التزام الأداء⁴²:

- سلع أو خدمات (أو حزمة Bundle من السلع أو الخدمات) والتي تكون مميزة.
- أو سلسلة من السلع أو الخدمات التي تكون في نفس الحالة تقريبا ولها نفس النمط عند تحويلها للعميل.

إذاً يشتمل العقد على وعود من المنشأة بتقديم سلع أو خدمات إلى العميل، تسمى هذه الوعود التزامات أداء. النقطة الأساسية هي تحديد ما إذ كانت السلع أو الخدمات متميزة بحد ذاتها أو لا، حيث ستقوم المنشأة بحساب إيرادات التزام الأداء بشكل منفصل فقط إذا كانت السلعة أو الخدمة المتعهد بها متميزة (أي لها وظيفة مميزة وهامش ربح مميز)، بمعنى أنه يمكن للعميل الاستفادة منها بمفردها أو مع غيرها من الموارد المتاحة لديه وذلك بالاستخدام أو البيع بمقابل يزيد عن القيمة التخريدية Scrap Value، أو غير ذلك بما يولد منافع اقتصادية.

ويحدد المعيار 15 مجموعة من العوامل التي تشير إلى أن السلع أو الخدمات محددة بشكل مستقل، وذلك إذا كانت السلع والخدمات غير متداخلة مع بعضها البعض، أو معتمدة على بعضها البعض، أو معدلة بشكل جوهري لسلع وخدمات أخرى متفق عليها بالعقد⁴³.

⁴² مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2018، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية، تعريب الهيئة

السعودية للمحاسبين القانونيين، ص 564.

⁴³ المرجع السابق نفسه، ص 566.

أما بالنسبة للسلع أو الخدمات التي تكون غير مميزة (لا تلبى العوامل السابقة)، يجب تجميعها مع السلع أو الخدمات الأخرى حتى يتم تحديدها جميعاً في حزمة، ومن ثم الاعتراف بإيرادات هذه الحزمة على أنها التزام أداء واحد.

بالنسبة لعقود الإنشاء، وفي ظل المعيار 11 IAS، كانت تتم المحاسبة عن عقد الإنشاء التقليدي المتعلق بأصل أو مجموعة من الأصول المترابطة ارتباطاً وثيقاً كوحدة محاسبية. أما وفق المعيار 15 IFRS يعتبر عقد الإنشاء كالتزام أداء واحد عندما تثبت شركة المقاولات أنها تقوم بتقديم سلع أو خدمات متكاملة ضمن العقد، أي معتمدة على سلع أو خدمات أخرى أو مدمجة فيها بشكل كبير. ويتم المحاسبة عن العقد كوحدة محاسبية واحدة، حين تثبت المنشأة ذلك⁴⁴. ولهذا الغرض، تحتاج المنشأة إلى ممارسة حكمها المهني واستنتاجاتها بأن العناصر المختلفة لعقد الإنشاء مترابطة بشكل كبير، وأنه يتم إجراء خدمة تكامل كبيرة من أجل المحاسبة عن العقد كالتزام أداء واحد. إذا لم تتمكن المنشأة من إثبات العلاقة المتبادلة بين عناصر العقد، فقد يكون عليها الاعتراف بالإيرادات عبر التزامات الأداء المتعددة وفق السعر النسبي المستقل لها (سيتم توضيح ذلك بمثال عند الحديث عن تخصيص سعر المعاملة على التزامات الإداء).

ومن هنا، ترى الباحثة أن تحليل العقود مع العملاء وفق متطلبات هذا المعيار، يمكن أن يؤدي إلى تحليل المزيد من التزامات الأداء، الأمر الذي قد يؤدي إلى أن تخصيص مقابل العقد قد يكون أكثر تعقيداً عما كان عليه سابقاً من جهة، والذي قد يسفر عن مرونة تفتح المجال لمزيد من ممارسات إدارة الأرباح عبر ممارسة المزيد من الأحكام المهنية من جهة أخرى.

على النقيض من ذلك، نجد أن المعيار 15 IFRS قد قلص من ممارسات إدارة الأرباح بعدم تبنيه طريقة نسبة الإنجاز التي اعتمدها كل من المعيار 18 IAS والمعيار 11 IAS للاعتراف بإيراد الخدمات، وذلك على أساس انتقال المخاطر والمنافع إلى العميل. حيث تبين دراسة (مكارم، 2015)⁴⁵ حول عقود الإنشاء أن درجة واقعية نسبة الإنجاز تتوقف على درجة دقة التوقعات والتقديرات الإدارية للتكاليف المتبقية لنهاية المشروع، والتي غالباً ما تكون عرضة

⁴⁴ KPMG, 2014, Impacts on the Construction industry of the new Revenue Standard, p3.

⁴⁵ مكارم، ريكان نايف، 2015، "مشكلات الاعتراف بالإيراد في شركة المجموعة المشتركة للمقاولات - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ص115.

للتقلبات والتغيرات الدورية كلما مضت الشركة في إنجاز العقد. ويؤيد⁴⁶ (Kelly, 2014) أنه وفقا للمعيار IAS 11 يجب الاعتراف بإيرادات عقد الإنشاء والتكاليف المرتبطة به بالرجوع إلى مرحلة إتمام العقد في نهاية فترة التقرير، وإلى أن ينتهي الإنجاز الفعلي للعقد، قد لا يعكس بيان الأرباح والخسائر والإيرادات الشاملة الأخرى المعترف بها سابقا، نظرة حقيقة ونزيهة للنشاط.

وبعيدا عن المقاولات، في بيئة الأعمال المختلفة هناك الكثير من التزامات الأداء المعتمدة على بعضها البعض بحيث أن الوفاء بأحدها يعتمد على الوفاء بالآخر، ومنه فالاعتراف بالإيراد المتولد من أحدها لا يتم لغاية الوفاء بالالتزامات الأخرى التي يعتمد عليها (مثل تقديم شركة برمجيات خدمة تهيئة برنامج إلى جانب خدمة تثبيته)، لذا فإن الاعتراف بإيراد أحد التزامات الأداء المعتمدة على بعضها يتطلب الوفاء بهذه الالتزامات جميعا. أي لا يمكن لشركة البرمجيات في مثالنا الاعتراف بإيراد تثبيت البرنامج حتى تقوم بتهيئته وفق المتطلبات الخاصة ببيئة عمل العميل والمتفق عليها بالعقد، لأن الشركة لن تفي بالتزامها إلا عندما تقوم بتهيئته حيث يمكن للعميل التحكم به، مما سبق يتبين أن تطبيق متطلبات المعيار IFRS 15 سينتج عنها تأجيل الاعتراف بالإيراد.

3-1-2 تحديد سعر المعاملة

يتمثل سعر المعاملة في المبلغ الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل، باستثناء المبالغ التي تحصل عليها نيابة عن أطراف أخرى Third Parties، على سبيل المثال بعض ضرائب المبيعات أو القيمة المضافة⁴⁷. يعتبر تحديد سعر المعاملة خطوة مهمة لتطبيق المعيار IFRS 15 إذ يتم تخصيص هذا المبلغ على التزامات الأداء المحددة ويتم الاعتراف به كإيراد عندما (أو حالما) يتم الوفاء بهذه الالتزامات.

في كثير من الحالات يمكن للمنشأة تحديد سعر المعاملة بسهولة لأنها تستلم المدفوعات عندما تنتقل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل، ويكون السعر ثابتا (على سبيل المثال مبيعات الطعام التي يقدمها المطعم). في حين يعتبر تحديد سعر المعاملة أكثر صعوبة عندما يكون متغيرا، أو عندما يتم استلام الدفعة في وقت يختلف عن وقت قيام المنشأة بتقديم السلعة أو الخدمة، أو

⁴⁶ Kelly, Martin, 2014, IAS 18 Revenue: Current Accounting Treatment and New Developments, CPA IRELAND, p1.

⁴⁷ مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2018، مرجع سابق، ص569.

عندما يكون الدفع غير نقدي. كل هذه الاعتبارات قد تؤثر في تحديد سعر المعاملة⁴⁸. فقد يشمل المبلغ المتفق عليه في العقد مع العميل على قيم ثابتة، وقيم متغيرة، أو كليهما. كما يتأثر سعر المعاملة بطبيعة وتوقيت وقيمة المقابل، وعند تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الآثار المترتبة على كل مما يلي:

أ- المقابل المتغير:

في العديد من المعاملات يكون لدى المنشأة مقابل متغير نتيجة العديد من البنود مثل الخصومات Discounts، والتخفيضات Rebates، والمبالغ المستردة، حق الرد Rights of Return، والائتمانات، والتنازلات السعرية Price Concessions، والحوافز، ومكافآت الأداء Performance Bonuses، والغرامات Penalties، أو بنود مماثلة قد تؤدي إلى عنصر متغير. ووفق المعيار IFRS 15⁴⁹ يجب على منشأة تقدير مبلغ المقابل المتغير باستخدام إحدى الطرق التالية (حسب الطريقة التي تتوقع أنها الأفضل للتنبؤ بقيمة المبلغ المستحق لها):

- القيمة المتوقعة Expected Value لمجموع القيم المرجحة باحتمالات الحدوث من بين مجموعة من مبالغ المقابل المحتملة. تعتبر هذه الطريقة ملائمة إذا كان لدى المنشأة عدد كبير من العقود المتماثلة.
- القيمة الأكثر احتمالاً لمجموعة من مبالغ المقابل المحتملة. تعتبر هذه الطريقة ملائمة إذا كان العقد ذا ناتجين محتملين فقط (مثلاً إما أن تمنح المنشأة مكافأة الأداء أو لا تمنح).

وفي هذا الصدد ترى الباحثة أن المنشأة قد تجد صعوبة في التمييز بين التنازلات السعرية الضمنية (أي تخفيضات من الإيرادات)، ومخاطر الائتمان للعملاء (أي حساب الديون المدومة) لقضايا التحصيل التي كانت تعرف في بداية العقد. ومن ثم فإن المنشأة تحتاج إلى أن تقيم بغاية كل الحقائق والظروف التي كانت متوفرة في بداية العقد، كما يجب أن تمارس المنشأة أحكاماً مهنية هامة عند اتخاذ هذا القرار، قد تستغلها بما يخدم مصالحها الذاتية، من خلال ممارسات إدارة الأرباح⁵⁰.

⁴⁸ Ernst & Young, 2016, "Applying IFRS_ IFRS 15 Revenue from Contract with Customers_ A closer Look At The New Revenue Recognition Standard", p112.

⁴⁹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2018، مرجع سابق، ص 570.

⁵⁰ إبراهيم، منى، خليل، علي، 2018، قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية_ دليل من البيئة المصرية، بحث منشور في كلية التجارة، جامعة طنطا، ص 20.

ومن الناحية العملية، قد تغير متطلبات تطبيق المعيار المتعلقة بالمقابل المتغير من الممارسة العملية للعديد من المنشآت، خاصة التي تباع منتجاتها من خلال الموزعين أو تجار التجزئة. فلغرض الاعتراف بالإيراد سابقا وفق المعيار IAS 18، كان يشترط إمكانية قياس مبلغ الإيراد بموثوقية، وأن يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة للمنشأة؛ نتيجة لذلك في حال لم يتم تحديد سعر البيع لغاية قيام الموزع ببيع المنتج إلى العميل النهائي، فقد تنتظر المنشأة ريثما يحصل ذلك لكي تعترف بالإيرادات. أما بموجب المعيار IFRS 15 فمن غير المقبول إيقاف الاعتراف بالإيراد لغاية حدوث البيع النهائي لمجرد وجود شك في تغير السعر. لأن هذا المعيار يتطلب من المنشآت تقدير المقابل المتغير (أي السعر النهائي) بناء على المعلومات المتاحة عند بداية العقد، مع مراعاة تأثير العقد على المقابل المتغير. ونتيجة لذلك قد ينتج عن تطبيق هذا المعيار تعجيل الاعتراف بالإيراد مقارنة مع المعايير السابقة.

ب- عنصر تمويل هام:

عندما يدفع العميل دفعات متأخرة، فإن المنشأة فعليا تقدم التمويل للعميل. وعلى العكس من ذلك، عندما يدفع العميل مقدما، فإن المنشأة فعليا تتلقى تمويل من العميل. وفي هذه الظروف، يتضمن العقد عنصر تمويلي هام. ويمكن أن يوجد عنصر تمويل هام بغض النظر عما إذا كان الوعد بالتمويل منصوص عليه صراحة في العقد أو ضمنا بموجب شروط الدفع المتفق عليها من قبل أطراف العقد⁵¹.

يتعين على المنشأة أن تعدل مبلغ المقابل ليعكس أثر التمويل وذلك بتطبيق سعر فائدة على مبلغ المقابل إذا كان هناك عنصر تمويل هام، وهو سعر الفائدة المشابه لما كان يمكن تطبيقه في معاملة تمويل منفصلة مع العميل. والهدف هو أن تقوم المنشأة بالاعتراف بالإيراد بمبلغ يعكس السعر الذي كان سيدفعه العميل فيما لو كان قد سدد نقدا. بينما لا يطلب من المنشأة تعديل مبلغ المقابل المتعهد به بأثر عنصر التمويل الهام، إذا كانت تتوقع في بداية العقد أن تكون الفترة بين قيامها بتحويل السلعة أو الخدمة المتعهد بها في العقد إلى العميل وسداده لقيمتها سنة أو أقل⁵².

ترى الباحثة أن المعيار المذكور يلزم المنشأة بتعديل سعر المعاملة بالقيمة الزمنية للنقود في حال وجود عنصر تمويل هام، من خلال المعدل الذي يتم استخدامه عند الدخول في عملية تمويل منفصلة مع العميل. ومنه فقد أعطى الإدارة مرونة في تحديد الآليات الضرورية

⁵¹ Ernst & Young, 2016, Ibid, p135.

⁵² KPMG, 2016, Revenue for Telecoms Issues in Depth, p87.

لإجراء هذا التقييم، مما قد يدفعها لاتباع التصرفات الانتهازية لتحقيق مصالحها الشخصية عبر ممارسات إدارة الأرباح.

ت-المقابل غير النقدي:

في بعض الحالات، قد يدفع العميل ثمن السلع أو الخدمات في شكل آخر بخلاف النقدية (ممتلكات، أو إصدار أسهم أو أي أداة مالية)، وعند تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة قياس المقابل غير النقدي بقيمته العادلة، أو بالرجوع إلى أسعار البيع المستقلة في حال عدم قدرة المنشأة على الوصول إلى تقدير معقول للقيمة العادلة. وقد يساهم أحد العملاء بسلع أو خدمات (مثلا لإبرام العميل لعقد بناء قد يساهم بالمواد أو المعدات أو العمل)، في هذه الظروف على المنشأة أن تقيم ما إذا كانت تسيطر على السلع أو الخدمات التي تم الإسهام بها، لتحاسب عنها كمقابل غير نقدي تسلمته من العميل.

وترى الباحثة أن المعيار لم يقدم إرشادات واضحة بشأن تاريخ القياس للمقابل غير النقدي، وبالتالي أتاح مرونة للمنشآت بممارسة أحكامها المهنية لتحديد هذا التاريخ، ومن ثم قد يؤدي ذلك إلى عدم تعزيز خاصية القابلية للمقارنة.

ث-المقابل مستحق الدفع للعميل:

ويتضمن المقابل الذي تدفعه المنشأة أو تتوقع دفعه للعميل، أو إلى أي أطراف أخرى ضمن سلسلة البيع ممن يشتري سلع أو خدمات المنشأة. قد يكون المقابل المستحق الدفع نقداً أو على شكل ائتمان أو غيرها من البنود أو الحوافز التي تقدمها المنشأة لإغراء العميل على شراء أو مواصلة شراء سلعها أو خدماتها. على سبيل المثال الكوبون، فقد يقدم مصنعو حبوب الإفطار كوبونات للمستهلكين النهائيين، على الرغم من أن عملاءهم المباشرين هم متاجر التجزئة التي تتبع للمستهلكين النهائيين.

2-1-4 تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء

بمجرد تحديد التزامات الأداء المنفصلة وتحديد سعر المعاملة، يتطلب المعيار من المنشأة أن تقوم بتخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء بما يتناسب مع أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتفق عليها.

على عكس المعيار السابق IAS 18 الذي كان يقتصر على المبلغ المستلم للاعتراف بالإيراد، فإن الإدارة وفق المعيار الجديد ستحتاج إلى تخصيص سعر المعاملة استناداً إلى سعر البيع النسبي المستقل لكل التزام أداء. بمعنى أن المنشآت التي كانت تنظر إلى السلع أو الخدمات

المجانية على أنها حوافز تسويقية وليست التزامات أداء منفصلة، عليها أن تغير وجهتها وفق المعيار الجديد. وتوضح دراسة (الخريسات، 2018)⁵³ أن مجلس معايير المحاسبة الدولية خلص إلى أن جميع السلع والخدمات التي تعهدت بها المنشأة للعميل تؤدي إلى التزامات أداء، ومن ثم فهو يدفع مقابلها، ويجب على المنشآت أن تخصص لها الاعتبارات والأثمان المقابلة لغرض الاعتراف بالإيراد.

والمثال التالي يوضح ما ذكرناه⁵⁴:

تقدم شركة اتصالات لعملائها هاتفا مجانية عند اشتراكهم بخدمات الشبكة الخليوية لمدة سنتين بقيمة 200 ليرة شهريا، يبلغ السعر المستقل للهاتف 1000 ليرة.

قبل إصدار المعيار IFRS 15 لم تكن الشركة تعترف بأي إيرادات فيما يتعلق بالهاتف، بينما كانت تعترف بما قيمته 2400 ليرة سنويا فيما يتعلق بالعقد.

بموجب المعيار IFRS 15 يجب تخصيص إيرادات للهاتف لأن تسليمه يشكل التزام أداء منفصل.

وتحتسب الإيرادات كما يلي:

احتساب نسب الأسعار المستقلة:	ليرة	%
الهاتف	1000	17%
خدمات العقد (سنتين)	4800	83%
الإجمالي	5800	100

نظرا لأن إجمالي قيمة العقد 4800 ليرة عن سنتين، سيتم الاعتراف بالإيراد كما يلي:

السنة الأولى

الهاتف (4800*17%)	816
العقد (4800-816)/2	1992
الإجمالي	2808

السنة الثانية

العقد (كما حسب بالأعلى)	1992
-------------------------	------

⁵³ شاهين الخريسات، براءة، 2017، أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء_دراسة حالة شركة الاتصالات الأردنية أورانج، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، ص25.

⁵⁴ ACCA DipIFR, 2015, Diploma in International Financial Reporting, BPP Learning Media, p49.

ترى الباحثة أن تطبيق IFRS15 قد عجل الاعتراف بإيراد قيمته 408 ليرة في السنة الأولى (2400-2808) مقارنة مع ما كان يعترف به وفق المعيار IAS18. وتؤيد (KPMG, 2016)⁵⁵ ذلك حين تبين أن منهجية تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء التي يتبناها المعيار، تعتبر تغييراً في الممارسة العملية، هذا التغيير سيزيد غالباً من مبلغ الإيراد المخصص للسلع كما في مثالنا، ويعجل الاعتراف بالإيراد لأجهزة الهواتف الخليوية.

وبالعودة إلى تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء، الخطوة الرابعة من الخطوات الخمس للاعتراف بالإيراد، إذا كان سعر البيع المستقل غير قابل للملاحظة بشكل مباشر، فيجب على المنشأة تقديره، وتتضمن أساليب التقدير (لكن لا تقتصر على)⁵⁶:

- أ- **منهج تقدير السوق المعدل**: يشير هذا المنهج إلى سعر السوق الذي تباع فيه السلع أو الخدمات مع تعديله حسب الضرورة ليعكس تكاليف المنشأة وهامش الربح.
- ب- **منهج التكاليف المتوقعة وهامش الربح**: طبقاً لهذا المنهج يتم التنبؤ بالتكاليف المتوقعة للوفاء بالتزام الأداء، ثم إضافة الهامش الملائم لهذه السلعة أو الخدمة.
- ج- **منهج القيمة المتبقية**: وفقاً لهذا المنهج يتم طرح مجموع أسعار البيع المستقلة التي يمكن ملاحظتها من سلع أو خدمات أخرى متفق عليها في العقد من السعر الإجمالي للصفقة.

وبين المعيار IFRS 15 أنه إذا كان هناك خصم، فعلى المنشأة توزيع أي خصم إجمالي مقارنة بمجموع أسعار البيع المستقلة بين التزامات الأداء على أساس سعر بيع مستقل نسبياً، وقد يكون من المناسب تخصيص هذا الخصم لبعض التزامات الأداء وليس جميعها. والمثال التالي للتوضيح⁵⁷:

تدخل منشأة في عقد مع أحد العملاء لبيع المنتجات أ و ب و ج مقابل 100 ليرة. سوف تفي المنشأة بالتزامات الأداء لكل من المنتجات في أوقات مختلفة. تقوم المنشأة بصورة منتظمة ببيع المنتج أ بشكل منفصل، وبالتالي فإن سعر البيع الإفرادي يمكن ملاحظته بشكل مباشر. بينما لا يمكن رصد أسعار إفرادية بذاتها للمنتجات ب و ج.

ونظراً لأن أسعار البيع الإفرادية للمنتجات ب و ج غير قابلة للرصد المباشر يجب على المنشأة تقديرها. لتقدير أسعار البيع الإفرادية، تستخدم المنشأة طريقة التقدير السوقي المعدل

⁵⁵ KPMG, 2016, Ibid, p113.

⁵⁶ مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2018، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية، تعريب الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ص574.

⁵⁷ ارنست ويونغ، 2018، معيار التقارير المالية الدولي رقم 15 الإيرادات من العقود مع العملاء، ورشة عمل، ص50.

للمنتج ب، وطريقة التكلفة المتوقعة زائدا الهامش للمنتج ج. تقوم المنشأة بتقدير أسعار البيع
الإفرادية كالتالي:

1- تحديد سعر البيع الإفرادي

المنتج	سعر البيع الإفرادي (ليرة)	الطريقة
المنتج أ	50	يمكن ملاحظتها مباشرة
المنتج ب	25	طريقة التقدير السوقي المعدل
المنتج ج	75	طريقة التكلفة المتوقعة زائدا الهامش
الإجمالي	150	

يحصل العميل على خصم لشراء مجموعة من السلع لأن مجموع أسعار البيع الإفرادية 150
ليرة يتجاوز المبلغ المتفق عليه 100 ليرة. تنظر المنشأة فيما إذا كان لديها دليل ملحوظ حول
التزام الأداء الذي ينتمي إليه الخصم كاملاً وتخلص إلى أنه غير موجود. بناء عليه، يتم
تخصيص الخصم بالتناسب على المنتجات أ و ب و ج. ويتم توزيع الخصم، وبالتالي سعر
المعاملة، على النحو التالي:

2- تخصيص سعر المعاملة:

المنتج	سعر البيع الإفرادي (ليرة)	حصة كل منتج من مجموع أسعار البيع الإفرادية %	سعر المعاملة المخصص (ليرة)	الطريقة
المنتج أ	50	33%	33	(33%*100ليرة)
المنتج ب	25	17%	17	(17%*100ليرة)
المنتج ج	75	50%	50	(50%*100ليرة)
الإجمالي	150		100	

ترى الباحثة أن المنشأة قد تحتاج إلى النظر في العديد من التوليفات الممكنة من المنتجات
التي تباع بشكل مستقل في حزم مختلفة، لتحديد ما إذا كان الخصم في العقد يمكن أن
يخصص لحزمة معينة. ومن ثم فقد أعطى المعيار مرونة للإدارة بممارسة تقديراتها المهنية
في حال بيع عدد كبير من السلع أو الخدمات التي يتم تجميعها بطرق مختلفة.

2-1-5 الاعتراف بالإيراد عندما (أو حالما) يتم الوفاء بالتزامات الأداء

يعتبر توقيت الاعتراف بالإيراد أمراً حاسماً لتوقيت الأرباح، والطريقة التي يتم بها احتساب الإيرادات ضرورية لأي فهم لأداء المنشأة. (ونتيجة لما للإيرادات من تأثير مباشر على الأرباح، ولأن العديد من المستثمرين الخارجيين يستخدمون نمو الإيرادات كمؤشر رئيسي للأداء، فقد تميل الإدارة للتصرف بشكل انتهازي فيما يتعلق بالأحكام المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات. ومن هنا، فهل قدم المعيار IFRS 15 ضوابط واضحة لتوقيت الاعتراف بإيراد السلع والخدمات وكيفية قياسها)⁵⁸؟ هذا ما سنتعرض له في الصفحات التالية.

تقي المنشأة بالتزامات الأداء عندما تقوم بنقل السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل. ويشير مصطلح السيطرة حسب الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية إلى قدرة العميل على توجيه استخدام الأصل، والحصول على الفوائد الاقتصادية التي قد تتدفق منه بشكل مباشر أو غير مباشر. وتشمل السيطرة أيضاً القدرة على منع الكيانات الأخرى من توجيه استخدام الأصل أو الحصول على الفوائد الاقتصادية التي قد تتدفق منه. (تتمثل الفوائد الاقتصادية للأصل بتدفقاته النقدية الداخلة أو الحد من تدفقاته النقدية الخارجة) ومن الأمثلة عن الفوائد الاقتصادية للأصل استخدامه أو استهلاكه أو بيعه أو استبداله⁵⁹.

تشير دراسة⁶⁰ (Munter, 2016) أنه بناء على الوفاء بالتزامات الأداء من خلال نقل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل، تعترف المنشأة بالمبلغ المخصص من سعر المعاملة لهذا الالتزام كإيراد. ويجب على المنشأة أولاً تحديد ما إذا كان التزام الأداء تم الوفاء به خلال فترة زمنية معينة، أو عند نقطة زمنية معينة، وذلك كمايلي:

2-1-5-1 الوفاء بالتزامات الأداء عند نقطة زمنية معينة:

حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما تحول المنشأة السيطرة على السلع والخدمات المتعهد بها للعميل في نقطة زمنية معينة. وتتضمن العوامل التي قد تشير إلى نقطة زمنية معينة يتم تحويل السيطرة فيها (لكن لا تقتصر) على:

- قبول العميل للأصل.
- لدى العميل المخاطر المتعلقة بملكية الأصل.

⁵⁸ Kelly, Martin, 2014, Ibid, p2.

⁵⁹ IASB, 2018, Conceptual Framework for Financial Reporting, IFRS ©, p31.

⁶⁰ Munter, Paul, 2016, The New Revenue Recognition Standard: Implication for Healthcare Companies, Management Accounting Quarterly, America, Vol. 17 No. 2, p35.

- قامت المنشأة بنقل الحيازة المادية للأصل.
- يمتلك العميل الأصل ملكية قانونية.
- للمنشأة حق واجب النفاذ في دفعة مقابل الأصل.

ترى الباحثة أن المعيار لم يقترح بعض المؤشرات التي ينبغي أن تكون مرجحة عن غيرها. كما أنه لم يحدد تسلسلا هرميا في حالة تحقق بعض الشروط فقط. ووفقا لذلك فقد أعطى مرونة تستدعي الحاجة للأحكام والتقدير المهنية لتحديد النقطة الزمنية التي تحولت فيها السيطرة. وقد يكون هذا القرار تحديا من نوع خاص في حالة وجود مؤشرات سلبية جنبا إلى جنب مع مؤشرات تحول عملية السيطرة والتي تشير إلى عدم وفاء المنشأة بالتزام أدائها.

2-5-1-2 الوفاء بالتزامات الأداء خلال فترة زمنية معينة:

يتم الاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية معينة إذا توفر أحد الشروط التالية⁶¹:

1- يستلم العميل ويستهلك المنافع التي تؤديها المنشأة بنفس الوقت الذي تقوم به بذلك. على سبيل المثال الخدمات الروتينية أو المتكررة مثل خدمات العلاج في المستشفيات وخدمات النقل والصيانة والنظافة.

2- إن أداء المنشأة يجعل العميل يسيطر على الأصل أثناء إنشائه أو تحسينه. على سبيل المثال تقديم معدات متخصصة وإضافتها لممتلكات العميل.

3- ألا ينشئ أداء المنشأة أصلا ذا استخدام بديل، وأن للمنشأة حقا قابل التنفيذ بالدفع مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

يحدث ذلك عندما تكون المنشأة مقيدة من الناحية العملية أو التعاقدية أثناء إنشاء الأصل أو تحسينه أو عند اكتماله؛ بتوجيهه إلى استخدام آخر (كأن يكون الأصل بمواصفات فريدة من نوعها حسب طلب العميل، وبالتالي توجيهه إلى عميل آخر سيكبد المنشأة خسارة هامة)، ويتم تقييم ذلك في بداية العقد. أما عندما ينشئ أداء المنشأة أصلا مع استخدام بديل لها (على سبيل المثال عناصر المخزون النهائي)، فيمكنها توجيه الأصل بسهولة إلى عميل آخر. في هذه الحالة، تتحكم المنشأة (وليس العميل) في الأصل عند إنشائه لأن العميل لا يملك القدرة على توجيه استخدام الأصل أو تقييد المنشأة من توجيه هذا الأصل إلى استخدام آخر، وبالتالي فإن هذه الحالة تتناقض مع شروط الوفاء بالتزامات الأداء خلال فترة زمنية معينة. ويكون للمنشأة حق قابل التنفيذ في الدفع عندما تستحق في أي وقت خلال فترة العقد مبلغا يعوضها عن الأداء المكتمل حتى تاريخه (أي التكلفة + ربح معقول) إذا تم إنهاء العقد لأي سبب عدا تقصير المنشأة في أداء العقد⁶².

⁶¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2018، مرجع سابق، ص 567.

⁶² KPMG, 2014, Impacts on the Construction industry of the new Revenue Standard, p4.

وبالنتيجة يتضح أن تقييم مدى توفر شروط الاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية معينة مرهون بقدرة الإدارة على ممارسة حكمها المهني، وبذلك أعطى المعيار مرونة في تقييم القيود التعاقدية والحدود العملية لنقل السيطرة على السلع أو الخدمات المكتملة حتى تاريخه.

أما بالنسبة لقياس الإيراد الواجب الاعتراف به، يوضح المعيار الطرق التي يمكن للمنشأة استخدامها لقياس التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء، كما يلي:

الجدول رقم (1) طرق قياس الإيراد حسب المعيار IFRS15.

الطريقة Method	الوصف Description	أمثلة Examples
المخرجات Output	يتم الاعتراف بالإيراد على أساس المقاييس المباشرة لقيمة السلع أو الخدمات المحولة للعميل حتى التاريخ المتعلق بالسلع أو الخدمات المتبقية بالعقد.	• استطلاع الأداء التام. • تقييم النتائج المستهدفة. • الوقت المنقضي. • الوحدات المنتجة أو المستلمة.
المدخلات Input	يتم الاعتراف بالإيراد على أساس مجهودات المنشأة أو المدخلات اللازمة للوفاء بالتزام الأداء.	• الموارد المستهلكة. • التكاليف المتكبدة. • الوقت المستنفد. • ساعات الآلة المستخدمة.

المصدر: إبراهيم، منى، خليل، علي، 2018، قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية_دليل من البيئة المصرية، بحث منشور في كلية التجارة، جامعة طنطا.

يبين المعيار أن اختيار إحدى المنشآت لطريقة قياس أدائها يجب أن يكون متسقا مع طبيعة السلع أو الخدمات المتعهد بها تجاه العميل، وما وافقت على نقله إليه. ويوضح المعيار كمثال على ذلك عقد مركز للخدمات الصحية، حيث إن التزام المركز بالبقاء مستعدا لتقديم خدماته خلال الفترة التعاقدية لا يتغير، بصرف النظر عن توقيت أو عدد المرات التي يستخدم فيها العميل هذه الخدمات، علاوة على ذلك، فإن العميل سيدفع الرسوم بغض النظر عما إذا كان سيحتاج للخدمات الصحية أم لا. نتيجة لذلك، يحتاج المركز إلى اختيار مقياس التقدم بالأداء بناء على خدمته بالوقوف على أهبة الاستعداد لتوفير الخدمات الصحية خلال فترة العقد⁶³.

⁶³ Ernst & Young, 2016, "Applying IFRS_ IFRS 15 Revenue from Contract with Customers_ A closer Look at the New Revenue Recognition Standard", p201-202.

وفي نهاية هذا المبحث يتبين للباحثة أن تحقق وقياس الإيراد وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (المعيار IFRS 15) يوفر منهجية شاملة للاعتراف المحاسبي بالإيرادات، إذ يعمل على التخصيص الأمثل للإيراد والحد من المقارنات غير المتناسقة التي كانت تنجم عن المتطلبات السابقة لمعايير الإيرادات. لكن يؤخذ عليه توفير بعض نواحي المرونة التي تتطلب من الإدارة استخدام أحكامها المهنية، والتي قد يتم استغلالها لممارسات إدارة الأرباح، كعدم تحديد الآليات التي يجب اتباعها لتقييم سعر المعاملة عند وجود عنصر تمويل هام، وعدم تحديد إرشادات واضحة بشأن تاريخ القياس للمقابل غير النقدي.

المبحث الثاني

مجالات مرونة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي.

1-2-2 القياس المحاسبي

تعتمد الممارسة المحاسبية في كثير من مجالاتها على تقديرات وأحكام المحاسب الخاصة التي يفترض أن تقرب القياس المحاسبي من العدالة. ولقد أفرزت تجربة المنظمات المهنية محاولات عديدة في فلك التكلفة التاريخية لتقليل التفاوت في الممارسة العملية، لكن ذلك بدأ يختلف بتغير الظروف الاقتصادية التي تلت الحربين الكونيتين حتى بدت المعايير المحاسبية السائدة أقرب إلى الواقعية في القياس المحاسبي، ولو أدى ذلك إلى الخروج عن التكلفة التاريخية. وعلى الرغم من الأسس الراسخة التي قدمتها نظرية المحاسبة التقليدية التي بنت مبادئها على أساس مصادرات أهمها التحقق والدليل الموضوعي، فإن نظريات أخرى ظهرت إلى السطح واعتمدت على بدائل أخرى للقياس المحاسبي، إذا اقتضت الظروف ذلك. هذه الظروف التي تواجه إدارة المنشأة فتعكس على سياسات مختلفة منها السياسات المحاسبية التي غدت أكثر تأثراً بالظروف المتغيرة.

أ- تعريف القياس المحاسبي ومبررات الانتقال إلى القيمة العادلة

وهو عملية تحديد المبالغ النقدية التي بموجبها يعترف بعناصر البيانات المالية وإظهارها في القوائم المالية بمصادقية. ويعتبر القياس أحد وظائف المحاسبة الأساسية، فبنتيجته تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي، لتؤدي الدور المنوط بها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.

لقد استمر استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس نظراً لاعتمادها الدليل المؤيد بالمستندات، وعدم تعرضها للاختلافات الناتجة عن التقدير والحكم الشخصي، وسهولة التحقق منها، بنفس الوقت فقد أثارت كثيراً من الانتقادات حول محدودية فائدة استخدام التقارير المالية الناتجة عنها، فبموجبها تصبح قائمة المركز المالي خليطاً من الأرقام غير المتجانسة، مما يحول دون إعطائها صورة صادقة عن هذا المركز. فالدليل المتمثل بالمستندات سرعان ما يصبح مخالفاً للحقيقة بمرور الزمن، لأن التكلفة والقيمة مترادفتان فقط في لحظة التبادل، وبعد ذلك تصبح المساواة بينهما مجرد مصادفة. على أثر ذلك بدأت المنظمات المهنية المنوط بها إصدار المعايير المحاسبية بالبحث عن بديل لتغطية الثغرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية،

حيث تم التحول إلى مفهوم القيمة العادلة Fair Value، الذي أصبح أساساً ومقياساً للاعتراف والقياس والإفصاح عند المعالجة المحاسبية للعمليات المالية.

صدر المعيار IFRS 13 "قياس القيمة العادلة" نتيجة مشروع تضافرت فيه جهود كل من مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والذي جاء لتطوير متطلبات عامة لقياس القيمة العادلة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقياسها، وبدأ سريانه منذ 2013/01/01. وقبل صدور هذا المعيار كانت معايير التقارير المالية الدولية تتضمن متطلبات متباينة لقياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات والإفصاح عنها، ما أدى إلى عدم اتساق الممارسات المتعلقة بهذا القياس، وبالتالي تخفيض قابلية المعلومات الواردة في التقارير المالية للمقارنة.

يرتكز مفهوم القيمة العادلة إلى وجود عملية تبادل بين أطراف رغبة وفي ظل توفر معلومات كافية بينها، ويعرف المعيار IFRS 13 القيمة العادلة بأنها السعر الذي يتم تسليمه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في ظروف اعتيادية منتظمة في السوق الرئيسية (أو السوق الأكثر ميزة) في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية (أي سعر الخروج) بغض النظر عما إذا كان ذلك السعر يمكن رصده - بشكل مباشر - أو أنه مقدر باستخدام أسلوب تقييم آخر⁶⁴.

يعتقد كل من IASB و FASB بأن معلومات القيمة العادلة للموجودات والالتزامات المالية أكثر فائدة وملاءمة من معلومات النظام المستند للتكلفة التاريخية. المجالس اتخذت هذا الموقف لأن القيمة العادلة تعكس المقابل النقدي للأداة المالية بدلاً من تكلفة الصفقة الماضية⁶⁵.

ب- قياس القيمة العادلة Measurement of fair value وفقاً للمعيار الدولي لإعداد

التقارير المالية IFRS 13

يعد الهدف من قياس القيمة العادلة تقدير السعر الذي يتم من خلال عملية بيع أصل أو نقل التزام بين متعاملين في السوق في تاريخ إجراء قياس القيمة العادلة، في ظل ظروف السوق الحالية. ويقصد بالسوق الحالية السوق الرئيسي (أو السوق الأكثر فائدة في غياب السوق الرئيسي). والسوق الرئيسي هو السوق الذي يتمتع بأكبر حجم ومستوى نشاط للأصل أو الالتزام، أما السوق الأكثر فائدة هو السوق الذي يزيد من المبلغ الذي سيتم استلامه لبيع

⁶⁴ مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2018، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية، تعريب الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ص 509.

⁶⁵ محسن، ريم، محمد، منى كامل، 2015، مشكلات القياس المحاسبي في ظل تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS 13 أنموذجاً، كلية اقتصاديات الأعمال، جامعة النهدين، ص 15.

الأصل أو يقلل من المبلغ الذي سيتم دفعه لتحويل الالتزام، بعد أخذ تكاليف المعاملات وتكاليف النقل في الاعتبار⁶⁶. يبين هذا المعيار كيفية تطبيق معايير التقارير الدولية الأخرى عندما تتطلب الإبلاغ عن القيمة العادلة، أو تسمح بقياسها أو الإفصاح عنها. بمعنى أن المعيار IFRS 13 لا يطبق بمعزل عن المعايير الأخرى، بل يعمل كمعيار مكمل لها. أما الإجابة عن سؤال متى يطبق المعيار IFRS 13، فهي ذات الإجابة عن سؤال متى تطبق المعايير الدولية التي تنطبق على رصيد الحساب أو المعاملة. على سبيل المثال توقيت قياس القيمة العادلة للموجودات المحتفظ بها لغرض البيع ينطبق على متطلبات توقيت المعيار IFRS 5. بالنسبة للأصول المالية، سيكون المعني هو المعيار IFRS 9. ومن الأمثلة الأخرى IFRS3, IFRS 6, IAS 19, IAS 40.

والجدول التالي رقم (2) يوضح متطلبات القياس والإفصاح بالقيمة العادلة وفق معايير التقارير المالية الدولية:

رقم المعيار	البيان	متطلبات القياس والإفصاح بالقيمة العادلة
02	الدفع على أساس الأسهم	• يتم قياس جميع معاملات الدفع على أساس السهم من خلال حقوق الملكية بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، والزيادة المقابلة لها، وإذا تعذر تحديد القيمة العادلة لتلك السلع والخدمات فيتم القياس من خلال القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. • يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم: ✓ طبيعة ومدى ترتيبات الدفع على أساس السهم التي وجدت خلال الفترة. ✓ كيفية تحديد القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي منحت خلال الفترة. ✓ أثر معاملات الدفع على أساس السهم على ربح أو خسارة المنشأة للفترة وعلى مركزها المالي.

⁶⁶ Deloitte., 2012, Clearly IFRS Summary Guidance and Practical Tips for IFRS 13–Fair Value Measurement, p1 to p4.

03	تجميع الأعمال	• يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ. كما يجب أن تقيس: ✓ الأصل أو الالتزام المتعلق بضريبة مؤجلة ينشأ عن الأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها ضمن عملية تجميع الأعمال، وفق معيار المحاسبة الدولي 12 "ضرائب الدخل". ✓ الأصل أو الالتزام المتعلق بترتيبات منفعة الموظف للأعمال المستحوذ عليها وفق معيار المحاسبة الدولي 19 "منافع الموظفين". ✓ أصول حق الاستخدام والتزامات عقود الإيجار المحددة وفق معيار التقرير المالي الدولي 16 والتي تكون فيها الأعمال المستحوذ عليها هي المستأجر. ✓ الالتزام أو أداة حقوق الملكية المتعلقة بمعاملات دفع على أساس السهم للأعمال المستحوذ عليها وفق معيار التقرير المالي الدولي 2. ✓ الأصل (أو مجموعة الاستبعاد) غير المتداول المقتنى والذي تم تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع في تاريخ الاستحواذ وفق معيار التقرير المالي الدولي 5 (بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع).
05	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة	• يجب قياس الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) المصنف كمحتفظ به للبيع بمبلغه الدفئري أو قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أيهما اقل. • يجب قياس الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) المصنف كمحتفظ به للتوزيع على الملاك بمبلغه الدفئري أو قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف التوزيع أيهما اقل.

07	الأدوات المالية: الإفصاحات	• الإفصاح عن المبالغ الدفترية لكل من الأصناف التالية بالميزانية أو في الإيضاحات: ✓ الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة، مع بيان تلك التي تقاس عند الإثبات الأولي أو لاحقاً أو بشكل الزامي بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة وفق المعيار IFRS 9. ✓ الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة، مع بيان تلك التي تقاس عند الإثبات الأولي أو لاحقاً أو التي تستوف تعريف المحتفظ بها للمتاجرة وفق المعيار IFRS 9. ✓ الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستندة. ✓ الالتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستندة.
09	الأدوات المالية	• يجب قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إذا تم استيفاء الشرطين التاليين: ✓ يحتفظ بالأصل المالي ضمن نموذج أعمال هدفه تحصيل التدفقات النقدية وبيع الأصول المالية. ✓ ينشأ عن الشروط التعاقدية للأصل المالي، في تواريخ محددة، تدفقات نقدية تعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ القائم. • يجب قياس الأصل المالي بالتكلفة المستندة إذا تم استيفاء الشرطين التاليين: ✓ يحتفظ بالأصل المالي ضمن نموذج أعمال هدفه الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. ✓ ينشأ عن الشروط التعاقدية للأصل المالي، في تواريخ محددة، تدفقات نقدية تعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ القائم. • (يجب أن يتم القياس الأولي للالتزامات المالية بالقيمة العادلة والقياس اللاحق بالتكلفة المستندة آخذين بالحسبان الاستثناءات المتعلقة بالقياس اللاحق للالتزامات المالية بالقيمة

		العادلة من خلال الربح أو الخسارة، أو تلك المتعلقة بالضمانات المالية أو محاسبة التحوط) ⁶⁷ .
13	قياس القيمة العادلة	• الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم كل مما يلي: ✓ للأصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة - على أساس متكرر أو غير متكرر - في الميزانية بعد الإثبات الأولي: أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة لتطوير تلك القياسات. ✓ لقياسات القيمة العادلة المتكررة التي تستخدم مدخلات مهمة لا يمكن رصدها (المستوى 3): أثر القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر للفترة.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التقارير المالية الدولية.

ت- التسلسل الهرمي للقيمة العادلة

لتوفير الاتساق والقابلية للمقارنة في قياسات القيمة العادلة والافصاحات المرتبطة، فإنه يتم تحديد التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يصنف مدخلات أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة إلى ثلاثة مستويات، يعطي هذا التسلسل أولوية أعلى للأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المطابقة (مدخلات المستوى الأول) وأولوية أدنى للمدخلات غير المرئية (مدخلات المستوى الثالث).

ويمكن توضيح مستويات مدخلات أساليب تقييم القيمة العادلة كما يلي⁶⁸:

1- مدخلات المستوى الأول: وهي عبارة عن أسعار معلنة (غير معدلة) في السوق النشط لأصول أو التزامات مطابقة للأصل أو الالتزام المراد قياسه، والتي يمكن للمنشأة الحصول عليها في تاريخ القياس. وتساعد مدخلات المستوى الأول على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين والإدارة.

2- مدخلات المستوى الثاني: هي المدخلات بخلاف الأسعار المعلنة والمدرجة ضمن المستوى الأول، والتي تكون مرئية (متاحة) للأصل أو الالتزام إما بشكل مباشر أو غير مباشر. وتتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي:

- الأسعار المعلنة لأصول أو التزامات مماثلة في الأسواق النشطة.

⁶⁷ عرنوق، بهاء غازي، 2014، أثر التحول إلى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 9 في قياس الأدوات المالية للمصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، دراسة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، م30، ع1، ص573.

⁶⁸ مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2018، مرجع سابق، منصف 513 حتى 520.

- الأسعار المعلنة لأصول أو التزامات مطابقة أو مماثلة في الأسواق غير النشطة.
- المدخلات المرئية (المتاحة) للأصل أو الالتزام عدا الأسعار المعلنة، على سبيل المثال:
 - معدلات الفائدة ومنحنيات العائد المرئية لفترة معلنة شائعة.
 - التقلبات الضمنية.
 - فروق الائتمان.
- مدخلات موثقة (مشتقة) من السوق.

وهكذا يتضح أن مدخلات المستوى الثاني تتشابه مع مدخلات المستوى الأول من حيث اعتمادها على بيانات السوق إلا أنها أقل موثوقية من مدخلات المستوى الأول لعدم توافر أسعار معلنة مرئية لبند مطابق في سوق نشط، كما أنه في بعض الحالات يصعب على المستثمرين معرفة أسباب تبني الإدارة هذه المدخلات لقياس القيمة العادلة.

3- مدخلات المستوى الثالث: وهي مدخلات غير متاحة للأصل أو الالتزام، ويجب استخدام المدخلات غير المتاحة في قياس القيمة العادلة في حال عدم توافر المدخلات المتاحة. لذا يتم استخدامها في الحالات التي يكون فيها نشاط السوق أقل للأصل أو الالتزام في تاريخ القياس وذلك باستخدام نماذج التقييم الداخلية، بحيث تعكس المدخلات غير المتاحة الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون عند تسعير الأصل أو الالتزام. ويجب على المنشأة تطوير المدخلات غير المرئية باستخدام أفضل المعلومات المتاحة في ظل الظروف، والتي قد تتضمن البيانات الخاصة بالمنشأة. يتبين مما سبق صعوبة التحقق من تقديرات القيمة العادلة حسب المستوى الثالث مقارنة بالمستوى الأول الذي يوفر أفضل تقييم لاعتماده على مدخلات مرئية وقابلة للمشاهدة مباشرة ويمكن التحقق منها من قبل المراجع ومستخدمي التقارير المالية المنشورة، ومن ثم تعتبر أكثر عدالة وشفافية. لذا فإن الاعتماد على أي مستوى بخلاف المستوى الأول قد يعطي للإدارة مرونة (فرصة للتحيز) في قياس القيمة العادلة بهدف تحقيق منافع شخصية⁶⁹.

ث- أساليب تقييم القيمة العادلة Evaluation Techniques

إن الهدف من استخدام أساليب التقييم هو تقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزامات ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية. وينص المعيار على ثلاثة مناهج تقويم تستخدم على نطاق واسع في عمليات قياس القيمة العادلة هي⁷⁰:

⁶⁹ خليل، علي، إبراهيم، منى، 2013، تقييم مدى ملاءمة معلومات التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة طبقاً لمعيار التقرير المالي

الدولي رقم 13 في ضوء قواعد حوكمة الشركات، بحث منشور في كلية التجارة، جامعة طنطا، ص21.

⁷⁰ مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2018، مرجع سابق، ص528.

- **منهج السوق** الذي يستخدم الأسعار والمعلومات الملائمة الأخرى التي تتولد عن معاملات السوق المطابقة أو المشابهة (المماثلة) للأصول والالتزامات موضوع التقييم.

- **منهج التكلفة** والذي يعكس المبلغ المطلوب لاستبدال الطاقة الخدمية لأصل (يشار إليها - عادة - على أنها تكلفة الإحلال الحالية).

- **منهج الدخل** وهو يحول المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو الدخل والمصروفات) إلى مبلغ حالي (أي مخصوم) واحد. وعندما يتم استخدام منهج الدخل، فإن قياس القيمة العادلة يعكس توقعات السوق الحالية بشأن تلك المبالغ المستقبلية.

وهكذا لم يحدد المعيار **IFRS 13** منهج تقييم معين يكون ملزماً، إنما ترك للمنشأة حرية اختيار المنهج الذي يتناسب وظروفها، ويوفر معلومات كافية لقياس القيمة العادلة، وبالتالي فقد أعطى الإدارة مرونة قد تسمح بحدوث ذاتية القياس، الذي من شأنه أن يفتح أمامها باب التلاعب بقياسات القيمة العادلة لتحقيق أهدافها.

ج- خصائص أساليب التقييم **Characteristics of Assessment Techniques**

هناك مجموعة من الخصائص ينبغي توفرها في أساليب التقييم وتشمل⁷¹:

- 1- ينبغي أن تكون الأساليب المستخدمة لتقدير القيمة العادلة مناسبة ومتناسقة مع المنهجيات الاقتصادية، كما ينبغي الاستمرار في استخدامها بين الفترات المحاسبية.
 - 2- إذا كان أسلوب التقييم مستخدم بشكل شائع من قبل المشاركين في السوق ويعطي تقديرات موثوقة وأكثر واقعية من الأسعار التي تم الحصول عليها من معاملات السوق، فينبغي استخدام هذا الأسلوب.
 - 3- ينبغي لأسلوب التقييم أن يعظم استخدام مدخلات السوق ويحد قدر الإمكان من استخدام التقديرات الخاصة والمعلومات غير الواضحة.
- يتضح مما ذكر أعلاه بأن تقدير القيمة العادلة لأصل معين في يوم معين يتم باستخدام المعلومات المتاحة وفقاً لظروف وتوقعات محددة للسوق. ومن الطبيعي أن تختلف هذه العوامل بمرور الزمن، وبالتالي قد تكون القيمة المقدرة في تاريخ معين غير ملائمة بتاريخ آخر مختلف. ومع ذلك هذه التغيرات في القيمة العادلة لا تشير إلى أن التوقعات كانت غير صحيحة عندما تم تقديرها ولكن حدثت تغيرات.

ح- إرشادات قياس القيمة العادلة **Guidance on measurement**

يبين معيار التقارير المالية الدولية رقم 13 مجموعة من الإرشادات لقياس القيمة العادلة أهمها:

⁷¹ محسن، ريم، محمد، منى كامل، 2015، مرجع سابق، ص 17.

1- يتطلب قياس القيمة العادلة بموجب معيار التقارير المالية الدولية رقم 13 أن تنظر المنشأة في الافتراضات التي سيستخدمها مشاركون في السوق (يعمل لمصالحه الاقتصادية) عند تسعير الأصول أو الالتزامات.

ويجب أن يتصف المشاركون في السوق بالخصائص التالية⁷²:

- مستقلين عن بعضهم البعض (لا يوجد ارتباط بينهم).
 - حسن الاطلاع واستخدام جميع المعلومات المتاحة.
 - القدرة على الدخول في المعاملة (أي المعاملة ليست قسرية).
- 2- يفترض في عملية قياس القيمة العادلة أنها تتم بشكل طبيعي ومنتظم وفي ظل ظروف السوق بتاريخ إجراء عملية التقويم.
- 3- يفترض المعيار أن عملية بيع الأصل أو نقل الالتزام وبالتالي قياس القيمة العادلة تتم من خلال السوق الرئيس للأصل أو الالتزام أو سوق مماثل له. ولا يسمح المعيار باستخدام سعر السوق الأكثر فائدة إذا كان سعر السوق الرئيسي متاحًا. كما يفترض النظر في جميع المعلومات المتاحة عنه بشكل معقول. ويطلب من المنشأة عندما تتعامل في أسواق مختلفة (كأن تباع الأصل في العديد من البورصات) أن توثق أساس استنتاجاتها لتحديد السوق المناسب المستخدم لقياس القيمة العادلة⁷³.
- 4- يؤخذ بعين الاعتبار عند قياس القيمة العادلة للأصول غير المالية الاستعمال العالي والافضل للأصل.

5- يفترض بعملية قياس القيمة العادلة للالتزامات المالية وغير المالية وأدوات حقوق الملكية أن عملية نقل الأداة المالية تتم بين المشاركين في تاريخ إجراء القياس من دون تسويه أو إبطاء في عملية التسوية.

ومما ورد أعلاه يمكن التوصل إلى أن معيار التقارير المالية الدولي رقم 13 عالج العديد من نقاط الضعف التي تخللت المعايير السابقة المتعلقة بالقيمة العادلة ووفر دليلاً إرشادياً لقياس القيمة العادلة. ولكن تختلف آراء الأبحاث السابقة حول ملائمة القياسات المحاسبية بالقيمة العادلة بين (من يراها معقدة وذات طرق مختلطة ويكتنفها قدر كبير من الاجتهاد والحكم الشخصي واتباع أسس قياس متباينة، الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلباً مما هو في الحقيقة خصوصاً في ظل عدم وجود سوق نشط. كما أن شمول الأرباح المفصح عنها على بنود غير عادية، أو أرباح غير محققة يؤدي إلى إحداث خلل في مقدار ما تحتويه تلك الأرباح من جودة، وبالتالي قد

⁷² مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2018، مرجع سابق، ص 525.

⁷³ Deloitte., 2012, Ibid, p1 to p4.

تسفر محاسبة القيمة العادلة عن تقديم فرصة جوهرية للإدارة للاعتراف بأرباح غير محققة في قائمة الدخل، مما يعني أن الشركة تستطيع تضخيم الأرباح ضمن ممارسات إدارة الأرباح⁷⁴. وبين أبحاث أخرى⁷⁵ ترى أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن القيمة العادلة أكثر ملاءمة من تلك الناتجة عن التكلفة التاريخية نتيجة الحاجة المستمرة إلى معلومات أكثر صحة في القرارات المستقبلية.

2-2-2 الإفصاح المحاسبي

يشكل الإفصاح المحاسبي محورا أساسيا في العمل المحاسبي ومجالا لتطوير السياسات والمبادئ المحاسبية، فوظيفة المحاسبة هي تقديم المعلومات، 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.

يقصد بالإفصاح المحاسبي إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بالوقت المناسب وبلغة مفهومة للقارئ ودون أي لبس أو تضليل.

وتجدر الإشارة إلى أن الإفصاح المحاسبي يساعد على زيادة شفافية التقارير المالية، وبالتالي يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. ولدراسة العلاقة بين الإفصاح المحاسبي وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإدارة الأرباح يمكن أن نسأل السؤال التالي: كيف ينعكس الإفصاح المحاسبي وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة المعلومات المحاسبية وزيادة مقدرتها التفسيرية؟ فمن خلال مستوى جودة المعلومات المحاسبية يمكن الاستدلال على مستوى ممارسات إدارة الأرباح. فالمعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية تدل على ضعف ممارسات إدارة الأرباح، والعكس بالعكس. تنطوي جودة المعلومات المحاسبية على خصائصها كما تظهر في التقارير المالية، هذه الخصائص تنبثق من منفعة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات والتي تتوقف على درجة الثقة في المعلومات من ناحية، وعلى ملاءمة تلك المعلومات من ناحية ثانية، وعلى قابلية تلك المعلومات للمقارنة من ناحية ثالثة. فالعوامل الثلاثة مجتمعة تساهم في تحسين منفعة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات.

⁷⁴ بركة، حنان، محمودي، نجوى، 2013، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دراسة حالة النظام

المحاسبي المالي SCF، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص49.

⁷⁵ بن يوسف، خلف الله، 2016، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ورقلة.

انعكاسات الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة المعلومات المحاسبية

لقد استهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB من إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحسين جودة وشفافية المعلومات بحيث تعكس الأداء الاقتصادي والمركز المالي الحقيقي للشركة، وأن تكون القوائم المالية المتاحة للمستثمرين أكثر قابلية للمقارنة بما يمكنهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة عند تخصيص مواردهم. ويعكس مفهوم الجودة وفق دراسة (مليجي، 2014)⁷⁶ ما تتمتع به هذه المعلومات من خصائص (أساسية أو معززة)، ومدى مصداقيتها وقدرتها على تحقيق احتياجات مستخدميها، وأن تعد وفق مجموعة من المعايير المحاسبية والضوابط القانونية والرقابية بحيث تعبر عن حقيقة الأداء الاقتصادي للشركة وتخضع من عدم تماثل المعلومات.

وتتجلى مساعي مجلس معايير المحاسبة الدولية في العديد من الإجراءات للمساهمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وزيادة مقدرتها التفسيرية، والتي من أهمها:

أولاً: حدد المجلس في الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية، لتنفيذ مختلف المستفيدين من اتخاذ قراراتهم بشأن المنشأة المعدة للتقرير. وقد قسم المجلس تلك الخصائص إلى أساسية تتمثل في الملاءمة والتمثيل الصادق، وخصائص ثانوية معززة لها تتكون من القابلية للمقارنة والقابلية التحقق والتوقيت المناسب وقابلية الفهم⁷⁷.

إن قيام المجلس بتحديد الخصائص النوعية للمعلومات المالية يعتبر حجر الأساس لتحقيق جودتها، ويمنع الاستغلال السيئ لها ويزيد الثقة في التقارير المالية. ومن هنا فإن الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يساهم في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح من حيث الفوائد المتوقعة من تطبيق هذه المعايير في تعزيز القابلية للمقارنة والشفافية والارتقاء بجودة التقارير المالية.

ثانياً: يشكل تطبيق القيمة العادلة التي تبناها المجلس IASB في المعيار IFRS 13 تخفيضاً للتعقيد وتحسيناً للتناسق في تطبيق قياس القيمة العادلة وتحسين الشفافية من خلال تعزيز الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة.

ثالثاً: إن قيام المجلس بإصدار معيار التقارير المالية الدولي IFRS 9 بعنوان "الأدوات المالية: التصنيف والقياس" ساهم في تبسيط إجراءات المحاسبة عن الأدوات المالية مقارنة بالمعيار الدولي IAS 39 وذلك بهدف تحسين قدرة المستخدمين على فهم إعداد التقارير المالية للأدوات المالية (من خلال تقليل عدد فئات التصنيف، وتطبيق منهج انخفاض قيمة واحد يحل محل مناهج انخفاض القيمة المختلفة ذات فئات التصنيف المتعددة في المعيار الدولي IAS 39 ، كما أن

⁷⁶ عبد الحكيم مليجي، مجدي، 2014، أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية دراسة نظرية تطبيقية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، ص 8.

⁷⁷ IASB, 2018, Conceptual Framework for Financial Reporting, IFRS® , p14 to p19.

التعديلات الواردة في معيار التقارير المالي الدولي IFRS 9 ساهمت بتحقيق درجة أعلى من ملائمة وموثوقية المعلومات وقابليتها للمقارنة عما كان مطبقاً في المعيار IAS 39 مما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية⁷⁸. كما خلصت دراسة (الحيط وشبيطة، 2017)⁷⁹ إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار التقارير الدولي IFRS 9 في ملائمة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لشركات التأمين في الأردن، وتؤيد ذلك أيضاً دراسة (Al-Jamal, 2017)⁸⁰ حيث بينت الأهمية الكبيرة للاعتماد المبكر لمعيار التقارير المالية الدولي IFRS 9 على قياس الأدوات المالية والإفصاح عنها بالقيمة العادلة مقارنة بالمعايير IAS32, IAS39, IAS7.

وترى الباحثة أن قياس القيمة العادلة وفق المعيار IFRS 13 يؤدي إلى زيادة درجة ملائمة معلومات مستويات قياس القيمة العادلة لمستخدمي التقارير المالية المنشورة، مما يساعد في ترشيد عملية اتخاذ القرارات لكافة الأطراف المرتبطة بالشركة.

رابعا: لقد تطلب المجلس IASB من المنشآت الإفصاح عن مزيد من المعلومات بشأن عقودها مع العملاء بموجب المعيار IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" بما في ذلك معلومات أكثر تفصيلاً عن الإيرادات ومزيداً من المعلومات عن التزامات الأداء المتبقية. وبذلك يعمل المعيار IFRS 15 (كما تعرضنا له في بداية هذا الفصل) على توفير منهجاً شاملاً لمتطلبات عرض العقد في القوائم المالية، يعتمد على العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل. كما يساهم المعيار في وضع إطار كامل لمتطلبات الإفصاح يعمل على فهم طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء، الذي من شأنه رفع مستوى جودة المعلومات المحاسبية.

خامساً أصدر المجلس المعيار IFRS 16 بعنوان "عقود الإيجار" ويتوقع من تطبيقه تحسيناً كبيراً في المعلومات المقدمة لمستخدمي المعلومات المالية من خلال⁸¹:

- تقليل حاجة المستخدمين والمحللين الماليين إلى إدخال تعديلات على المبالغ التي يصرح بها المستأجر؛

⁷⁸ عبد الحكيم مليجي، مجدي، 2014، مرجع سابق، ص 11.

⁷⁹ الحيط، فراس إسماعيل، شبيطة، محمد فوزي، 2017، أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم 9 في جودة مخرجات النظام المحاسبي لشركات التأمين في الأردن، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، م 17، ع 3، الأردن، ص 725.

⁸⁰ Al-Jamal, Doa'a Hatem, 2017, Financial Instruments under the IFRSs: A Comparative Study between the Early Adoption of IFRS 9 and its Precedent Standards set in Commercial Banks in the Middle East, Anglia Ruskin University, P i.

⁸¹ ميمون، إيمان، 2017، أهمية تعديل المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار عند المستأجر للنظام المحاسبي المالي_ دراسة مقارنة IAS 17 و SCF و IFRS 16، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر. ص 147-148.

- تحسين قابلية المقارنة بين الشركات التي تؤجر الأصول والشركات التي تقتض لشرائها، والمقارنة بين القوائم المالية للشركات من خلال توحيد أسس الاعتراف والقياس لأصول والتزامات جميع عقود الإيجار بدون إجراء تعديلات كما كان يطبق سابقا وفق المعيار IAS 17 "الإيجار"؛

- تقديم معلومات شفافة حول عقود الإيجار لجميع المشاركين في السوق.
- فصل اهتلاك أصول الإيجار والفائدة على خصوم الإيجار في بيان الدخل.

2-2-3 العلاقة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإدارة الأرباح

تنوعت الآراء حول آثار التحول نحو معايير المحاسبة الدولية على ممارسات إدارة الأرباح بين مؤيد ومعارض؛ فمن مؤيد إلى أن اعتماد المعايير الدولية يؤدي إلى تغييرات جذرية في ممارسات إعداد التقارير المالية، من خلال التحول بشكل أساسي إلى المبادئ؛ ففي ظل المدخل القائم على المبادئ في وضع المعايير، تصبح إمكانية الاختيار أكبر بين مجموعة من المعالجات المقترضة بما يحقق فائدة المعلومات، في حين أن المدخل القائم على القواعد يعتمد على أحكام وإرشادات أكثر فيما يتعلق بإدراج عملية معينة في الحسابات، وتتمثل الميزة الأساسية لهذا المدخل في استخدام قواعد صارمة تلغي أي تدخل من الإدارة، وهو شأن المعايير الأمريكية المبنية على قواعد تفصيلية. وبمناقشة العلاقة بين المعايير الدولية وإدارة الأرباح انطلاقاً من المعلومات الناتجة عن تبني هذه المعايير، ومن حيث توافقها مع الصفات الأساسية للمعلومات المحاسبية وفق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، تجد الباحثة أن اعتماد محاسبة القيمة العادلة في القياس المحاسبي، يساهم في حيادية المعلومات المحاسبية أي غياب التحيز في إعداد البيانات المالية، وهو أحد أهم الصفات الأساسية المطلوبة للمعلومات المحاسبية في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية. من ناحية أخرى، إن اعتماد المعايير الدولية يؤدي إلى زيادة جودة المحاسبة من منطلق أنها تزيد من شفافية التقارير المالية وتحسن من قابليتها للمقارنة. فبالنسبة للشفافية، يأتي ذلك نتيجة مساهمتها في تقليل كمية الأحكام التقديرية مقارنة بكثير من معايير المحاسبة المحلية، ومتطلباتها بتحسين التقارير المالية المعدة وفقها. أما بالنسبة للقابلية للمقارنة، فإن إعداد التقارير المالية وفق مجموعة مشتركة من المعايير المحاسبية يمكن أن يساعد المستثمرين في التفريق بين المعلومات عالية الجودة والمنخفضة الجودة والتي بدورها يمكن أن تقلل من تباين المعلومات فيما بينهم. وبذلك فإن اعتماد المعايير الدولية يساهم في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح من حيث الفوائد المتوقعة من تنفيذها في تعزيز القابلية للمقارنة والشفافية.

لكن وعلى عكس ما تم عرضه آنفا، فإن دراسة (Manzona et al, 2014)⁸² أظهرت عدم انخفاض ممارسات إدارة الأرباح بعد اعتماد معايير المحاسبة الدولية بل على العكس زادت. من حيث خلق العديد من الفرص للتلاعب بالأرباح مقارنة بالمعايير المحلية. فقد بحثت الدراسة أثر اعتماد المعايير الدولية على ممارسات إدارة الأرباح في الاقتصاديات الناشئة، وأثر التوافق مع المعايير الدولية في المكسب كمعايير عالية الجودة من خلال زيادة إمكانية المقارنة والحد من إدارة الأرباح. حيث أشارت النتائج أن الجهود الرامية إلى التقارب مع المعايير الدولية ساهمت في قابلية مقارنة الأرباح المحاسبية، إلا أن ذلك لم يرتبط بمستويات متدنية من المستحقات الاختيارية. وأن الاختيار بين الطرق المحاسبية يحكمه السلوك الانتهازي للمديرين.

كما أن افتراض قيم عادلة في ظل عدم وجود أساس سوقي قد يكون خطرا وسيؤثر على ملائمة وموثوقية وقابلية مقارنة وفهم التقارير المالية، إذ إن قيمة الأرباح التي ستظهر في قائمة الدخل قد تختلف من سنة لأخرى، وهذا يعني أنه قد يتم التقرير عن أصل بقيمة تم احتسابها على أساس نموذج رياضي لسوق افتراضية، ما يغير القيمة باختلاف النموذج. بالنتيجة سيتربط على مستخدمي التقارير المالية مهمة التمييز بين الأرقام الموضوعية والأرقام غير الموضوعية (التقدير الشخصي). وفي دراسة لأثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية ومن ثم على إدارة الأرباح، بينت (كاهية، 2015)⁸³ تباين آراء الباحثين حول آثار تعدد بدائل القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية، ومنه على مستويات إدارة الأرباح ويمكن توضيح هذه الآثار بالاستفادة من الدراسة المذكورة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (3) آثار تعدد بدائل القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية

الخصائص النوعية للمعلومات المالية	معارضو تعدد بدائل القياس المحاسبي	مؤيدو تعدد بدائل القياس المحاسبي
الموثوقية	تعدد البدائل سوف يتيح الفرصة لاختيارات مختلفة، الأمر الذي يضعف الثقة في البيانات المحاسبية ومن ثم يصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.	الحالات التي تستدعي عمل تغييرات في التطبيق يتم الإفصاح عنها لمستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي

⁸² Manzona, Mercedes Palacios, Conesa, Isabel Martinez, 2014, Assessing the Impact of IFRS

Adaptation on Earning Management: an Emerging Market Perspective, Transformation in Business & Economics, Vol.13, N.1, p36-37.

⁸³ كاهية، سامية، 2015، أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية دراسة لعينة من المحاسبين بولاية ورقلة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص13.

		يحافظ على الثقة في البيانات المحاسبية.
القابلية للمقارنة والثبات	تعدد البدائل التي يمكن تطبيقها يفقد البيانات المحاسبية خاصية القابلية للمقارنة بين الوحدات الاقتصادية، وقد يؤثر على مقارنة نتائج نفس الوحدة عبر فترات زمنية وبالتالي لا يوجد هناك ثبات.	تعدد البدائل يجعل المحاسب يختار ما يناسبه ويحاول الثبات عليه ومن ثم يتحقق الاتساق الذي يمكن من عملية المقارنة.
المنفعة	التوحيد المحاسبي سيكون له أثر إيجابي من حيث قدرته على توجيه الجهود البحثية نحو البحث عن وسائل جديدة لزيادة منفعة البيانات المحاسبية.	فكرة الاعتماد على بديل محاسبي واحد يؤدي إلى وضع المحاسبة في إطار جامد من القواعد والإجراءات وبالتالي تكون مخرجاتها أقل فائدة للمستخدمين.

المصدر: إعداد الباحثة بالاستفادة من نتائج دراسة كاهية، سامية، 2015، أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية دراسة لعينة من المحاسبين بولاية ورقلة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

وحول تعدد وجهات النظر فيما يتعلق بجودة المعلومات المحاسبية وبالتالي مستويات إدارة الأرباح في ضوء معايير التقارير الدولية، تبين دراسة (مليجي، 2014) العوامل المؤثرة على تلك الجودة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (4) العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية

العوامل	الأثر على جودة المعلومات المحاسبية
جودة المعايير المحاسبية المطبقة	تختلف جودة المعلومات المحاسبية باختلاف جودة المعايير المحاسبية المطبقة فمعايير IFRSs قد تحد من ممارسات إدارة الأرباح وعدم تماثل المعلومات بشكل أكبر من المعايير المحلية.
دوافع الإدارة	المرونة المتاحة أمام الإدارة في الاختيار بين السياسات المتاحة، وعمل التقديرات المحاسبية، وهيكلية العمليات لاتباع طريقة معينة في معالجة بعض البنود المحاسبية، كل ذلك قد يكون دافع لإساءة استغلالها لتحقيق مصالحها الشخصية على حساب أصحاب المصالح وهو ما يقلل من جودة المعلومات المحاسبية.

المنظمات والجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة	يؤثر وجود تنظيمات مهنية متخصصة قوية في جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما تصدره من معايير وتعليمات وقواعد ولوائح تنفيذية.
جودة عملية المراجعة	جودة إجراءات المراجعة وكفاءة واستقلال مراجع الحسابات تحد من المخاطر وممارسات الإدارة الاحتياطية، وهو ما ينعكس إيجابيا على جودة المعلومات المحاسبية.
الحوكمة	هناك تأثير ايجابي لآليات الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية.

المصدر: عبد الحكيم مليجي، مجدي، 2014، أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية دراسة نظرية تطبيقية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر.

أما دراسة (مردان والسعبري)⁸⁴ حول تأثير القياس وفق القيمة العادلة على جودة التقارير المالية، ومنه على مستويات إدارة الأرباح، فقد خلصت إلى وجود أثر جوهري لمحاسبة القيمة العادلة للارتفاع بالمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، ولجعل البيانات المالية أداة مهمة بيد الإدارة لتقدير مؤشرات الأداء المالي للشركة بمنظور اقتصادي مستقبلي لارتباط هذه المؤشرات بالحاضر والمستقبل أكثر من ارتباطها بالماضي.

وهكذا يتضح مما ورد أعلاه في هذا المبحث اختلاف الآراء بين من يرى أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يزيد جودة التقارير مقارنة بالمعايير المحلية نظرا لأنها تضمن درجة عالية من الشفافية وقابلية المقارنة، وبين من يرى أن التوجه نحو المعايير الدولية يخفض من جودة التقارير المالية لاعتمادها على أساس المبادئ، الذي يتطلب مستويات أعلى من التقدير الإداري. لكن الباحثة ترى أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تساهم في تحسين جودة الأداء المحاسبي بما توفره من معلومات ذات خصائص نوعية أكثر جودة وفق خصائص المعلومات المحاسبية بحسب الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وبما تتطلبه من التوسع في متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية. وبذلك فهي تساهم في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين أطراف التعاقد المرتبطة بالشركة، ومنه في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح.

⁸⁴ مردان، زيد عائد، السعبري، إبراهيم عبد موسى، 2013، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، م8، ع25، جامعة بغداد، ص214.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية والنتائج والتوصيات

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية والنتائج والتوصيات

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لأثر معايير التقارير المالية الدولية في ممارسات إدارة الأرباح وذلك في الشركات المساهمة السورية، ويتم فيه عرض خصائص مجتمع الدراسة واختبار الفروض، واختبار الفرق بين إجابات فئات مجتمع العينة حسب خصائص هذه الفئات، وتحليل النتائج التي تم الوصول إليها. ومن ثم سيتم عرض النتائج التي تم الوصول إليها من البحث ومن الدراسة العملية، وصولاً إلى اقتراح التوصيات المناسبة بهدف تحقيق أهداف البحث. وبناءً عليه تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

3-1 المبحث الأول: الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

3-1-1 مجتمع وعينة الدراسة

3-1-2 أداة الدراسة

3-1-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة

3-1-4 تحليل خصائص عينة الدراسة

3-1-5 الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

3-1-6 اختبار الفرضيات الإحصائية

3-1-6-1 اختبار الفرضية الأولى

3-1-6-2 اختبار الفرضية الثانية

3-1-6-3 اختبار الفرضية الثالثة

3-2 المبحث الثاني: النتائج والتوصيات

3-2-1 نتائج البحث

3-2-2 توصيات البحث

المبحث الأول: الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

3-1-1 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، البالغ عددها (53) شركة، وقد تم استثناء (شركات القطاع المالي من مصارف وتأمين وشركات صرافة والبالغ عددها 27 شركة، وذلك نظراً لخصوصية إيرادات هذه الشركات مقارنة مع متطلبات المعيار IFRS 15 الذي تم تناوله في هذه الدراسة، إضافة إلى 11 شركة متوقفة عن العمل).

وبالتالي فإن عينة البحث قد ضمت (15) شركة موزعة على أربعة قطاعات: الخدمات (5 شركات)، الصناعة (3 شركات)، الزراعة (5 شركات)، اتصالات (شركتين).

الجدول رقم (5) الشركات عينة الدراسة

الشركة	القطاع	الإدراج في سوق دمشق للأوراق المالية
1	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	مدرجة
2	الشركة الأهلية للنقل	مدرجة
3	العربية السورية للمنشآت السياحية	غير مدرجة
4	عمريت للاستثمار والتطوير السياحي	غير مدرجة
5	قرية دمشق للشحن	غير مدرجة
6	الشركة الأهلية لصناعة الزيوت النباتية	مدرجة
7	شركة اسمنت البادية	مدرجة
8	شركة عصير الجبل الطبيعي	غير مدرجة
9	العربية السورية لتنمية المنتجات الزراعية- غدق	غير مدرجة
10	الهندسية الزراعية للاستثمارات نماء	مدرجة
11	الشام الزراعية	غير مدرجة
12	الشرق الأدنى لمنتجات الزيتون	غير مدرجة
13	بركة للإنتاج الزراعي والحيواني	غير مدرجة
14	شركة MTN سورية	مدرجة
15	سيريتل موبايل تيليكم	مدرجة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على موقع هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية

3-1-2 أداة الدراسة:

تناولت الدراسة تحليل آراء عينة الدراسة وذلك من خلال تحليل استبيان تم توزيعه على القسم المالي في شركات عينة الدراسة، وقد بلغ عدد الاستبيانات الموزعة (140) استبانة، تم جمع

الاستبانات بحيث تم استرداد (125) استبيان، ووجدت الباحثة ضرورة استبعاد 8 منها لعدم اكتمال الإجابات، وبالتالي فإن عدد الاستبانات القابلة للتحليل 117 استبانة بما نسبته (83.5%) وهي نسبة مقبولة لتحليل البيانات في دراسات العلوم الاجتماعية، وقد تم تحليل النتائج واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار الرابع والعشرون وعند مستوى دلالة 0.05، والجدول التالي يبين الاستبانات المستردة وتلك القابلة للتحليل الإحصائي:

الجدول رقم (6) عدد الاستبانات

عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستردة	عدد الاستبانات القابلة للتحليل	النسبة المئوية
140	125	117	83.5%

المصدر: إعداد الباحثة

تم تصميم الاستبانة في صورتها الأولية في قسمين أساسيين:

القسم الأول: مُخصص للأسئلة العامة ويشمل البيانات الديمغرافية عن أفراد عينة البحث، وهي المؤهل العلمي، المؤهل الأكاديمي، الموقع الوظيفي، إضافة إلى سنوات الخبرة.

القسم الثاني: ضم هذا القسم 26 سؤالاً مقسماً كما يلي:

أ- 10 أسئلة لقياس المحور الأول: مدى استخدام الإدارة المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد لممارسة إدارة الأرباح.

ب- 8 أسئلة لقياس المحور الثاني: مدى استخدام الإدارة لمتطلبات القياس على أساس القيمة العادلة لممارسة إدارة الأرباح.

ت- 8 أسئلة لقياس المحور الثالث: مدى استخدام الإدارة لمتطلبات الإفصاح وفق معايير التقارير المالية الدولية لممارسة إدارة الأرباح.

3-1-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تمت الاستفادة من الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS الإصدار 24) في تحليل البيانات التي تم جمعها، كما تم استخدام عدد من المقاييس الإحصائية الوصفية والاستدلالية والاختبارات التي تلائم فرضيات الدراسة وتخدم أهدافها، وهي الوسط الحسابي الذي يعد أشهر مقاييس النزعة المركزية وأكثرها شيوعاً واستخداماً، والانحراف المعياري الذي يتميز بكثرة الاستخدام وصلاحيته في كثير من الحالات ضمن مقاييس التشتت، وتم الاعتماد على مقياس ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، وتم اختبار الفرضيات باستخدام اختبار One-Sample T-test.

اختبار ثبات الاستبانة:

تم اختبار ثبات الاستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha وذلك لقياس الاتساق الداخلي بين عباراتها، حيث تم إجراء اختبار الثبات باستخدام معامل Cronbach's Alpha لمعرفة مدى الاتساق الداخلي بين العبارات " تتراوح قيمة معامل Cronbach's Alpha بين (0-1) وحتى يتمتع المقياس بالثبات يجب ألا يقل الحد الأدنى لقيمة المعامل عن (0.50)

يبين الجدول رقم (7) نتائج اختبار Cronbach's Alpha

المحور	قيمة معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: مدى استخدام الإدارة المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد لممارسة إدارة الأرباح	0.751
المحور الثاني: مدى استخدام الإدارة لمتطلبات القياس على أساس القيمة العادلة لممارسة إدارة الأرباح.	0.752
المحور الثالث: مدى استخدام الإدارة لمتطلبات الإفصاح وفق معايير التقارير المالية الدولية لممارسة إدارة الأرباح.	0.611

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

ويوضح الجدول رقم (7) نتائج التحليل لمعامل Cronbach's Alpha لأسئلة كل بعد من أبعاد الاستبيان المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث ظهرت بقيم أكبر من 0.5 وهي ما يمكن اعتبارها قيمة جيدة لثبات الاتساق الداخلي ومقبولة لأغراض التحليل الإحصائي ويمكن الاعتماد على استجابات أفراد العينة في اشتقاق النتائج المتعلقة بمجتمع الدراسة.

3-1-4 تحليل خصائص عينة الدراسة:

تم توصيف مفردات عينة الدراسة وفقاً للفئات المكونة منها (المؤهل العلمي، المؤهل الأكاديمي، الموقع الوظيفي، سنوات الخبرة)، وقد تم استخدام التكرارات والنسب المئوية لمعرفة توزيع العينة وفقاً للبيانات العامة للاستبيان.

أولاً: توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي:

يبين الجدول التالي تحليل خصائص عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي:

الجدول رقم (8) تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي

المؤهل العلمي	إجازة جامعية	دبلوم	ماجستير	دكتوراه	المجموع
التكرار	96	6	14	1	117
النسبة المئوية	82.1%	5.1%	12%	9%	100%

نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة 82.1% من أفراد العينة هم من حملة الإجازة الجامعية، ويليها 12% نسبة الحاصلين على الماجستير مما يعبر عن المستوى التعليمي الجيد استجابةً لمتطلبات العمل في المحاسبة والمعرفة بمعايير التقارير المالية الدولية ويعود ذلك إلى رغبة الباحثة في الوصول إلى آراء أصحاب الخبرة من أفراد العينة.

ثانياً: توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل الأكاديمي:

يبين الجدول التالي تحليل خصائص عينة البحث وفقاً للمؤهل الأكاديمي:

الجدول رقم (9) تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً للمؤهل الأكاديمي

المؤهل الأكاديمي	محاسبة	علوم مالية ومصرفية	إدارة أعمال	غير ذلك	المجموع
التكرار	89	23	5	0	117
النسبة المئوية	76.1%	19.7%	4.3%	0%	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة 76.1% من أفراد العينة هم من ذوي الاختصاص في المحاسبة ويليها 19.7% من ذوي الاختصاص بالعلوم المالية والمصرفية مما يعبر عن المعرفة الجيدة بموضوع البحث.

ثالثاً: توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة:

يبين الجدول التالي تحليل خصائص عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة:

الجدول رقم (10) تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة

سنوات الخبرة	أقل من 3 سنوات	من 3 إلى 6	من 6 إلى 9	من 9 إلى 12 سنة	أكثر من 12 سنة	المجموع
التكرار	28	35	19	15	20	117
النسبة المئوية	23.9%	29.9%	16.2%	12.8%	17.1%	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

بالنسبة لسنوات الخبرة، نلاحظ من الجدول السابق أن أكثر المشاهدات كانت من 3 إلى 6 سنوات بنسبة 29.9% من أفراد العينة، ويليها الذين خبرتهم أقل من ثلاث سنوات بنسبة 23.9%، ليأتي بالمرتبة الثالثة من لديهم خبرة أكثر من اثنتا عشرة سنة بما نسبته 17.1%، ثم الذين لديهم خبرة

من ست إلى تسع سنوات بما نسبته 16.2%، وأخيراً الذين لديهم خبرة من 9 إلى 12 سنة بما نسبته 12.8%.

رابعاً: توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي:

يبين الجدول التالي تحليل خصائص عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي:

الجدول رقم (11) تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً للموقع الوظيفي

الموقع الوظيفي	مدير مالي	مدير حسابات	رئيس قسم	محاسب	المجموع
التكرار	1	2	28	86	117
النسبة المئوية	0.9%	1.7%	23.9%	73.5%	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة 73.5% من أفراد العينة هم من المحاسبين ويليها 23.9% من رؤساء الأقسام، يليها 1.7% من مدراء الحسابات في الشركات عينة الدراسة.

3-1-5 الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

تتضمن الإحصاءات الوصفية قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الاستبانة ولإجمالي كل محور للوصول إلى الأهمية النسبية لكل منها، حيث تم اعتبار أن الحد الفاصل بين الأهمية المرتفعة والمتوسطة قيمة المتوسط البالغة 3.4.

يبين الجدول رقم (12) الأهمية النسبية للموافقات

فئات قيم المتوسط الحسابي	التقدير
من 1 إلى 1.79	درجة موافقة منخفضة جداً
من 1.8 إلى 2.59	درجة الموافقة منخفضة
من 2.6 إلى 3.39	درجة الموافقة متوسطة
من 3.4 إلى 4.19	درجة الموافقة مرتفعة
من 4.2 إلى 5	درجة الموافقة مرتفعة جداً

الإحصاءات الوصفية للمحور الأول: مدى استخدام الإدارة المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد لممارسة إدارة الأرباح.

يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الأول:

الجدول رقم (13) التكرارات والنسب المئوية لإجابات المحور الأول

البيان	موافق	%	محايد	%	غير موافق	%
إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء:						
يوفر لك مفهوماً شاملاً للالتزام الأداء في العقد من قبل المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات إلى العميل، يعمل على توفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد؟	110	94.02	7	5.98	0	0
يوفر لك مجموعة متكاملة من الشروط والعوامل المتعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد والمحاسبة عنها؟	112	95.73	2	1.71	3	2.56
يوفر لك مجموعة من القيود على قيمة المقابل المتغير الذي يمكن الاعتراف به لمعالجة عدم التأكد المرتبط بهذا المقابل؟	95.00	81.20	22	18.80	0	0
يلزمك بتعديل سعر المعاملة بالقيمة الزمنية للنقود في حال وجود عنصر تمويل هام الذي يعمل على تحديد سعر المعاملة بشكل أكثر دقة، ويزيد القدرة على التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة؟	107.00	91.45	10	8.55	0	0
يقوم بمعالجة شاملة لكل من المقابل غير النقدي والمقابل مستحق الدفع للعميل؟	114.00	97.44	3	2.56	0	0
يوفر لك إطاراً متكاملاً لتخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء، يعمل على التخصيص الأمثل والحد من المقارنات غير المتناسقة لبندود الإيرادات؟	94.00	80.34	17	14.53	6	5.13
يوفر لك إرشادات للاعتراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء تجاه العميل في نقطة زمنية معينة أو خلال فترة زمنية معينة، مما يخفض التعليمات التفسيرية لجميع حالات الاعتراف بالإيراد؟	108.00	92.31	6	5.13	3	2.56
ينجم عن تطبيقك الإرشادات المذكورة في السؤال السابق الاعتراف بالإيراد في الوقت المناسب؟	102.00	87.18	12	10.26	3	2.56
يوفر لك منهجاً شاملاً لمتطلبات عرض العقد في التقارير المالية، يعتمد على العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل؟	86.00	73.50	19	16.24	12	10.26

2.56	3	15.38	18	82.05	96.00	هل يدعمك المعيار في فهم طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء؟
------	---	-------	----	-------	-------	--

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول التالي الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لإجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الأول:

الجدول رقم (14) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لإجابات المحور الأول

الرقم	الفقرة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T
إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء:					
1	يوفر لك مفهوماً شاملاً للالتزام الأداء في العقد من قبل المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات إلى العميل، يعمل على توفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد؟	117	4.0855	.446690	26.285
2	يوفر لك مجموعة متكاملة من الشروط والعوامل المتعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد والمحاسبة عنها؟	117	4.0427	.480540	23.471
3	يوفر لك مجموعة من القيود على قيمة المقابل المتغير الذي يمكن الاعتراف به لمعالجة عدم التأكد المرتبط بهذا المقابل؟	117	3.8632	.471720	19.795
4	يلزمك بتعديل سعر المعاملة بالقيمة الزمنية للنقود في حال وجود عنصر تمويل هام الذي يعمل على تحديد سعر المعاملة بشكل أكثر دقة، ويزيد القدرة على التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة؟	117	4.0256	.444540	24.956
5	يقوم بمعالجة شاملة لكل من المقابل غير النقدي والمقابل مستحق الدفع للعميل؟	117	4.1966	.459370	28.175
6	يوفر لك إطاراً متكاملاً لتخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء، يعمل على التخصيص الأمثل والحد من المقارنات غير المتناسقة لبنود الإيرادات؟	117	3.8718	.782770	12.047
7	يوفر لك إرشادات للاعتراف بالإيراد عندما تقي المنشأة بالتزامات الأداء تجاه العميل في نقطة زمنية معينة أو خلال فترة زمنية معينة، مما	117	4.0684	.568220	20.338

				يخفض التعليمات التفسيرية لجميع حالات الاعتراف بالإيراد؟	
18.765	.537020	3.9316	117	ينجم عن تطبيقك الإرشادات المذكورة في السؤال السابق الاعتراف بالإيراد في الوقت المناسب؟	8
10.166	.763910	3.7179	117	يوفر لك منهجاً شاملاً لمتطلبات عرض العقد في التقارير المالية، يعتمد على العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل؟	9
16.567	.574790	3.8803	117	هل يدعمك المعيار في فهم طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء؟	10
33.335	.314220	3.9684		المحور الأول	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

العبارة الأولى: إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر مفهوماً شاملاً للالتزام الأداء في العقد من قبل المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات إلى العميل، يعمل على توفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 94.02% للموافق وبواقع 110 أفراد، 6% للمحايد وبواقع 7 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.0855 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر مفهوماً شاملاً للالتزام الأداء في العقد من قبل المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات إلى العميل، يعمل على توفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد.

العبارة الثانية: إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر مجموعة متكاملة من الشروط والعوامل المتعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد والمحاسبة عنها.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 95.73% للموافق وبواقع 112 فرد، 1.7% للمحايد وبواقع 2 فرد، و2.6% غير موافق وبواقع 3 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.0427 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير

إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر مجموعة متكاملة من الشروط والعوامل المتعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد والمحاسبة عنها.

العبارة الثالثة: إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر مجموعة من القيود على قيمة المقابل المتغير الذي يمكن الاعتراف به لمعالجة عدم التأكد المرتبط بهذا المقابل.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 81.2% للموافق وبواقع 95 فرد، و18.8% للمحاييد وبواقع 22 فرد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.8632 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر مجموعة من القيود على قيمة المقابل المتغير الذي يمكن الاعتراف به لمعالجة عدم التأكد المرتبط بهذا المقابل.

العبارة الرابعة: إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يلزم بضرورة تعديل سعر المعاملة بالقيمة الزمنية للنقود في حال وجود عنصر تمويل هام الذي يعمل على تحديد سعر المعاملة بشكل أكثر دقة، ويزيد القدرة على التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 91.45% للموافق وبواقع 107 أفراد، و8.5% للمحاييد وبواقع 10 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.0256 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يلزم بضرورة تعديل سعر المعاملة بالقيمة الزمنية للنقود في حال وجود عنصر تمويل هام الذي يعمل على تحديد سعر المعاملة بشكل أكثر دقة، ويزيد القدرة على التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة.

العبارة الخامسة: إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر معالجة شاملة لكل من المقابل غير النقدي والمقابل مستحق الدفع للعميل.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 97.44% للموافق وبواقع 114 فرد، و2.6% للمحاييد وبواقع 3 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على

مضمون هذه العبارة 4.1966 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر معالجة محاسبية شاملة لكل من المقابل غير النقدي والمقابل مستحق الدفع للعميل.

العبارة السادسة: إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر إطاراً متكاملاً لتخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء، يعمل على التخصيص الأمثل والحد من المقارنات غير المتناسقة لبنود الإيرادات.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 80.34% للموافق وبواقع 94 فرد، و14.5% للمحايد وبواقع 17 فرد، و5.13% غير موافق وبواقع 6 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراءهم على مضمون هذه العبارة 3.8718 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر إطاراً متكاملاً لتخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء، يعمل على التخصيص الأمثل والحد من المقارنات غير المتناسقة لبنود الإيرادات.

العبارة السابعة: إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر إرشادات للاعتراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء تجاه العميل في نقطة زمنية معينة أو خلال فترة زمنية معينة، مما يخفض التعليمات التفسيرية لجميع حالات الاعتراف بالإيراد.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 92.31% للموافق وبواقع 108 أفراد، و5.1% للمحايد وبواقع 6 أفراد، و2.6% غير موافق وبواقع 3 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراءهم على مضمون هذه العبارة 4.0684 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر إرشادات للاعتراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء تجاه العميل في نقطة زمنية معينة أو خلال فترة زمنية معينة، مما يخفض التعليمات التفسيرية لجميع حالات الاعتراف بالإيراد.

العبارة الثامنة: ينجم عن تطبيق الإرشادات المذكورة في السؤال السابق الاعتراف بالإيراد في الوقت المناسب.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 87.18% للموافق وبواقع 102 فرد، و10.3% للمحايد وبواقع 12 فرد، و2.6% غير موافق وبواقع 3 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.9316 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تطبيق إرشادات الاعتراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء تجاه العميل في نقطة زمنية معينة أو خلال فترة زمنية معينة وفق IFRS 15، ينجم عنه الاعتراف بالإيراد في الوقت المناسب.

العبارة التاسعة: إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يعمل على توفير منهج شامل لمتطلبات عرض العقد في التقارير المالية، تعتمد على العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 73.5% للموافق وبواقع 86 فرد، و16.2% للمحايد وبواقع 19 فرد، و10.3% غير موافق وبواقع 12 فرد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.7179 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يعمل على توفير منهج شامل لمتطلبات عرض العقد في التقارير المالية، تعتمد على العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل.

العبارة العاشرة: إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يدعم في فهم طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 82% للموافق وبواقع 96 فرد، و15.4% للمحايد وبواقع 18 فرد، و2.6% غير موافق وبواقع 3 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.8803 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يدعم في فهم طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء.

كما جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 3.9684 بانحراف معياري 0.31422 وبالتالي الأفراد يميلون للموافقة على مضمون هذه العبارات.

الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني: مدى استخدام الإدارة لمتطلبات القياس على أساس القيمة العادلة لممارسة إدارة الأرباح.

يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الثاني:
الجدول رقم (15) التكرارات والنسب المئوية لإجابات المحور الثاني

البيان	موافق	%	محايد	%	غير موافق	%
إعداد التقارير المالية طبقاً للقيمة العادلة:						
هل التمسست أن التقارير المالية أكثر فائدة للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً؟	104	88.89	10	8.55	3	2.56
هل التمسست أن التقارير المالية أكثر فهماً للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً؟	89.00	76.07	19	16.24	9	7.69
هل التمسست أن التقارير المالية أكثر قابلية للمقارنة للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً؟	83.00	70.94	16	13.68	18.00	15.38
هل تكون لديك انطباع أن التقارير المالية تساعد المستخدم على تكوين صورة إيجابية عن رؤيته المستقبلية لبقاء واستمرارية المنشأة؟	100.00	85.47	11	9.40	6	5.13
هل توفر تقاريرك المالية المعدة طبقاً للقيمة العادلة معلومات ذات موثوقية عالية عن قياس الأصول والالتزامات المالية؟	87.00	74.36	19	16.24	11.00	9.40
هل تحقق خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية، كونها تعكس آخر تقييم عادل لبنود التقارير المالية؟	95.00	81.20	17	14.53	5.00	4.27
هل التمسست أن تقاريرك المالية المعدة طبقاً للقيمة العادلة ذات منفعة أكبر للمستثمرين في سوق الأوراق المالية؟	95.00	81.20	15	12.82	7	5.98
هل التمسست أن تقاريركم تفيد المستخدم في استخلاص مؤشرات الأداء المالي للمنشأة بمنظور اقتصادي مستقبلي؟	90.00	76.92	18	15.38	9	7.69

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول التالي الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لإجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الثاني:

الجدول رقم (16) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لإجابات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T
إعداد التقارير المالية طبقاً للقيمة العادلة:					
1	هل التمتست أن التقارير المالية أكثر فائدة للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً؟	117	4.0940	.643040	18.403
2	هل التمتست أن التقارير المالية أكثر فهماً للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً؟	117	3.8547	.790730	11.692
3	هل التمتست أن التقارير المالية أكثر قابلية للمقارنة للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً؟	117	3.7009	.984930	7.697
4	هل تكون لديك انطباع أن التقارير المالية تساعد المستخدم على تكوين صورة إيجابية عن رؤيته المستقبلية لبقاء واستمرارية المنشأة؟	117	4.0256	.724710	15.308
5	هل توفر تقاريرك المالية المعدة طبقاً للقيمة العادلة معلومات ذات موثوقية عالية عن قياس الأصول والالتزامات المالية؟	117	3.7692	.844710	9.850
6	هل تحقق خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية، كونها تعكس آخر تقييم عادل لبنود التقارير المالية؟	117	3.9316	.795750	12.664
7	هل التمتست أن تقاريرك المالية المعدة طبقاً للقيمة العادلة ذات منفعة أكبر للمستثمرين في سوق الأوراق المالية؟	117	3.8718	.689060	13.685
8	هل التمتست أن تقاريركم تفيد المستخدم في استخلاص مؤشرات الأداء المالي للمنشأة بمنظور اقتصادي مستقبلي؟	117	3.7607	.690450	11.917
	المحور الثاني		3.8761	.469570	20.180

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

العبارة الأولى: إن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة أكثر فائدة للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 88.89% للموافق وبواقع 104 أفراد، و8.5% للمحايد وبواقع 10 أفراد، و2.6% غير موافق وبواقع 3 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.0940 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة أكثر فائدة للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً.

العبارة الثانية: إن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة أكثر فهماً للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 76% للموافق وبواقع 89 فرد، و16.2% للمحايد وبواقع 19 فرد، و7.7% غير موافق وبواقع 9 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.8547 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة أكثر فهماً للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً.

العبارة الثالثة: إن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة أكثر قابلية للمقارنة للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 71% للموافق وبواقع 83 فرد، و13.7% للمحايد وبواقع 16 فرد، و15% غير موافق وبواقع 18 فرد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.7009 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة أكثر قابلية للمقارنة للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً.

العبارة الرابعة: إن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة تساعد المستخدم على تكوين صورة إيجابية عن رؤيته المستقبلية لبقاء واستمرارية المنشأة.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 85.47% للموافق وبواقع 100 فرد، و9.4% للمحايد وبواقع 11 فرد، و5.1% غير موافق وبواقع 6 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.0256 وبما أن هذا المتوسط أكبر من

3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة تساعد المستخدم على تكوين صورة إيجابية عن رؤيته المستقبلية لبقاء واستمرارية المنشأة.

العبارة الخامسة: إن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات ذات موثوقية عالية عن قياس الأصول والالتزامات المالية.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 74.36% للموافق وبواقع 87 فرد، و16.2% للمحايد وبواقع 19 فرد، و9.4% غير موافق وبواقع 11 فرد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراءهم على مضمون هذه العبارة 3.7692 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات ذات موثوقية عالية عن قياس الأصول والالتزامات المالية.

العبارة السادسة: إن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة تحقق خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية، لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود التقارير المالية.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 81.2% للموافق وبواقع 95 فرد، و14.5% للمحايد وبواقع 17 فرد، و4.27% غير موافق وبواقع 5 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراءهم على مضمون هذه العبارة 3.9316 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة تحقق خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية، لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود التقارير المالية.

العبارة السابعة: إن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة ذات منفعة أكبر للمستثمرين في سوق الأوراق المالية.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 81.2% للموافق وبواقع 95 فرد، و12.8% للمحايد وبواقع 15 فرد، و6% غير موافق وبواقع 7 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراءهم على مضمون هذه العبارة 3.8718 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة ذات منفعة أكبر للمستثمرين في سوق الأوراق المالية.

العبرة الثامنة: إن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة تفيد المستخدم في استخلاص مؤشرات الأداء المالي للمنشأة بمنظور اقتصادي مستقبلي.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 76.92% للموافق وبواقع 90 فرد، و15.4% للمحايد وبواقع 18 فرد، و7.7% غير موافق وبواقع 9 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.7607 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة تفيد المستخدم في استخلاص مؤشرات الأداء المالي للمنشأة بمنظور اقتصادي مستقبلي.

كما جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 3.8761 بانحراف معياري 0.46957 وبالتالي الأفراد يميلون للموافقة على مضمون هذه العبارات.

الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث: مدى استخدام الإدارة لمتطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة إدارة الأرباح.

يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الثالث:

الجدول رقم (17) التكرارات والنسب المئوية لإجابات المحور الثالث

البيان	موافق	%	محايد	%	غير موافق	%
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:						
هل وجدت أنها تحسن جودة التقارير المالية بحيث تعكس حقيقة الواقع الاقتصادي للشركة؟	110.00	94.02	2	1.71	5	4.27
هل التمتست أنها تلزم الإدارة بالضوابط المنطقية لاختيار البدائل المحاسبية؟	54.00	46.15	22	18.80	41.00	35.04
هل وجدت أن الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحقق الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية؟	108.00	92.31	9	7.69	0	0
هل استخلصت أن الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحسن جودة الأداء المحاسبي بما يوفره من معلومات ذات خصائص نوعية أكثر جودة؟	109.00	93.16	5	4.27	3	2.56
هل توفر تقاريركم المالية قراءة موحدة تحسن مصداقية المعلومات المحاسبية؟	81.00	69.23	27	23.08	9	7.69

5.13	6	7.69	9	87.18	102.00	هل تقدم تقاريركم إفصاحات إضافية التزاماً بالتوسع في متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية؟
10.26	12	21.37	25	68.38	80.00	هل التمسست أن تقاريركم المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حازت على ثقة المستخدم نتيجة تأكيدها على استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي؟
0	0	14.53	17	85.47	100.00	هل التمسست أن تقاريركم المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية توفر المعلومات بعدالة للمستخدمين؟

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول التالي الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لإجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الثالث:

الجدول رقم (18) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لإجابات المحور الثالث

الرقم	الفقرة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:					
1	هل وجدت أنها تحسن جودة التقارير المالية بحيث تعكس حقيقة الواقع الاقتصادي للشركة؟	117	4.1111	.626670	19.178
2	هل التمسست أنها تلتزم الإدارة بالضوابط المنطقية لاختبار البدائل المحاسبية؟	117	3.2137	1.13585	2.035
3	هل وجدت أن الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحقق الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية؟	117	4.0940	.491000	24.101
4	هل استخلصت أن الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحسن جودة الأداء المحاسبي بما يوفره من معلومات ذات خصائص نوعية أكثر جودة؟	117	4.1197	.589600	20.541
5	هل توفر تقاريركم المالية قراءة موحدة تحسن مصداقية المعلومات المحاسبية؟	117	3.7863	.818210	10.395
6	هل تقدم تقاريركم إفصاحات إضافية التزاماً بالتوسع في متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية؟	117	3.9744	.662560	15.907

7	هل التمسست أن تقاريركم المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حازت على ثقة المستخدم نتيجة تأكيدها على استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي؟	117	3.7436	.852520	9.435
8	هل التمسست أن تقاريركم المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية توفر المعلومات بعدالة للمستخدمين؟	117	3.9658	.507390	20.590
	المحور الثالث		3.8761	.382640	24.765

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

العبارة الأولى: تساهم معايير التقارير المالية الدولية في تحسين جودة التقارير المالية بحيث تعكس حقيقة الواقع الاقتصادي للشركة.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 94% للموافق وبواقع 110 أفراد، و1.7% للمحايد وبواقع 2 فرد، و4.3% غير موافق وبواقع 5 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.111 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنه تساهم معايير التقارير المالية الدولية في تحسين جودة التقارير المالية بحيث تعكس حقيقة الواقع الاقتصادي للشركة.

العبارة الثانية: تلزم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإدارة بالضوابط المنطقية للاختيار بين البدائل المحاسبية.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 46.15% للموافق وبواقع 54 فرد، و18.8% للمحايد وبواقع 22 فرد، و35% غير موافق وبواقع 41 فرد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.2137 وبما أن هذا المتوسط أصغر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم غير موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تلزم الإدارة بالضوابط المنطقية للاختيار بين البدائل المحاسبية.

العبارة الثالثة: يساهم الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تحقيق الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 92.31% للموافق وبواقع 108 أفراد، و7.7% للمحايد وبواقع 9 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.0940 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراؤهم

موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنه تساهم معايير التقارير المالية الدولية في تحقيق الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية. **العبارة الرابعة:** الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحسن جودة الأداء المحاسبي بما يوفره من معلومات ذات خصائص نوعية أكثر جودة متمثلة بـ (الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة).

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 93.16% للموافق وبواقع 109 أفراد، و 4.3% للمحايد وبواقع 5 أفراد، و 2.6% غير موافق بواقع 3 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.1197 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحسن جودة الأداء المحاسبي بما يوفره من معلومات ذات خصائص نوعية أكثر جودة متمثلة بـ (الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة).

العبارة الخامسة: تساهم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في توفير قراءة موحدة للتقارير المالية تحسن مصداقية المعلومات المحاسبية.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 69.2% للموافق وبواقع 81 فرد، و 23.1% للمحايد وبواقع 27 فرد، و 7.7% غير موافق بواقع 9 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.7863 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنه تساهم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في توفير قراءة موحدة للتقارير المالية تحسن مصداقية المعلومات المحاسبية.

العبارة السادسة: تقدم التقارير المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إفصاحات إضافية التزاماً بالتوسع في متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 87.18% للموافق وبواقع 102 فرد، و 7.7% للمحايد وبواقع 9 أفراد، و 5.1% غير موافق بواقع 6 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.9744 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنه تقدم التقارير المالية الدولية إفصاحات إضافية التزاماً بالتوسع في متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية.

العبارة السابعة: حازت التقارير المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على ثقة المستخدم نتيجة تأكيدها استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 68.4% للموافق وبواقع 80 فرد، و 21.4% للمحايد وبواقع 25 فرد، 10.3% غير موافق وبواقع 12 فرد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.7436 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التقارير المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حازت على ثقة المستخدم نتيجة تأكيدها استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي.

العبارة الثامنة: التقارير المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية توفر المعلومات بعدالة للمستخدمين.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 85.5% للموافق وبواقع 100 فرد، و 14.5% للمحايد وبواقع 17 فرد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.9658 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آراءهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التقارير المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية توفر المعلومات بعدالة للمستخدمين.

كما جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 3.8761 بانحراف معياري 0.38264 وبالتالي الأفراد يميلون للموافقة على مضمون هذه العبارات.

3-1-6 اختبار الفرضيات الإحصائية:

لغرض التحقق من فرضيات الدراسة، تم استخدام اختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) الذي يقوم على مقارنة المتوسط المحسوب مع المتوسط الفرضي المعدل (3.4) ويتم قبول الفرضية إذا كان مستوى الدلالة Sig أكبر من قيمة $\alpha=5\%$ ويتم رفض الفرضية إذا كان مستوى الدلالة Sig أصغر من قيمة $\alpha=5\%$. وذلك بعد التأكد من شروط استخدام اختبار T (قياس المتغيرات بشكل كمي، والتوزيع الاعتدالي للبيانات). تم إجراء اختبار كولمجروف – سمرنوف "One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test" لاختبار التوزيع الاعتدالي للبيانات ومعرفة فيما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ووفق الاختبار المذكور يتم قبول الفرض بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من (0.05)، وفق الجدول أدناه.

الجدول رقم (19) اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	
اختبار كولمجروف – سمرنوف	
Asymp. Sig. (2-tailed)	Kolmogorov-Smirnov Z
0.358	0.828

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

أظهرت نتائج اختبار كولمجراف - سمرنوف أن قيمة الاختبار تساوي (0.828) وأن قيمة الاحتمال المقابل لقيمة الاختبار تساوي (0.358) وبما أن قيمة sig أكبر من (5%)، إذًا، فالبيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي فإن شروط اختبار T محققة.

3-1-6-1 اختبار الفرضية الأولى:

لغرض الاختبار الإحصائي للفرضيات سيتم استخدام الصيغة البديلة والصفريّة.

الفرضية البديلة الأولى: تستخدم الإدارة المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.

الفرضية الصفريّة الأولى: لا تستخدم الإدارة المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.

يبين الجدول رقم (20) نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الأولى

الفرضية	N	Mean	Mean Difference	T	Sig. (2-tailed)	النتيجة
الاعتراف بالإيراد	117	3.96	0.96838	33.335	0.570	قبول

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يوضح الجدول أعلاه:

أن مستوى دلالة الاختبار Sig يساوي 0.570 وهو أكبر من 5% وكذلك فإن قيمة T المحسوبة 33.335 أكبر من قيمتها الجدولية البالغة 1.96 عند مستوى ثقة 95% ومستوى دلالة 5%، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على عدم استخدام الإدارة المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد لممارسة أنشطة إدارة الأرباح، وبالتالي قبول الفرضية الصفريّة الأولى.

3-1-6-2 اختبار الفرضية الثانية:

الفرضية البديلة الثانية: تستخدم الإدارة متطلبات القياس على أساس القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.

الفرضية الصفريّة الثانية: لا تستخدم الإدارة متطلبات القياس على أساس القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.

يبين الجدول رقم (21) نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الثانية

الفرضية	N	Mean	Mean Difference	T	Sig. (2-tailed)	النتيجة

متطلبات القياس	117	3.8761	1.09402	20.180	0.075	قبول
-------------------	-----	--------	---------	--------	-------	------

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يوضح الجدول أعلاه:

أن مستوى دلالة الاختبار Sig يساوي 0.075 وهو أكبر من 5% وكذلك فإن قيمة T المحسوبة 20.180 أكبر من قيمتها الجدولية البالغة 1.96 عند مستوى ثقة 95% ومستوى دلالة 5%، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على عدم استخدام الإدارة متطلبات القياس على أساس القيمة العادلة لممارسة أنشطة إدارة الأرباح، وبالتالي قبول الفرضية الصفرية الثانية.

3-6-1-3 اختبار الفرضية الثالثة:

الفرضية البديلة الثالثة: تستخدم الإدارة متطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.

الفرضية الصفرية الثالثة: لا تستخدم الإدارة متطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.

يبين الجدول رقم (22) نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الثالثة

الفرضية	N	Mean	Mean Difference	T	Sig. (2-tailed)	النتيجة
متطلبات الإفصاح	117	3.8761	1.09402	24.765	0.098	قبول

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يوضح الجدول أعلاه:

أن مستوى دلالة الاختبار Sig يساوي 0.098 وهو أكبر من 5% وكذلك فإن قيمة T المحسوبة 24.765 أكبر من قيمتها الجدولية البالغة 1.96 عند مستوى ثقة 95% ومستوى دلالة 5%، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على عدم استخدام الإدارة متطلبات الإفصاح وفق معايير التقارير المالية الدولية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح، وبالتالي قبول الفرضية الصفرية الثالثة.

المبحث الثاني: النتائج والتوصيات

3-2-1 نتائج البحث:

1- جاء تطبيق معايير التقارير المالية الدولية استجابة لمجموعة ظروف وعوامل دولية وإقليمية، أدت إلى زيادة اهتمام مستخدمي البيانات المالية بالمعلومات المحاسبية، وللصعوبات التي يواجهها هؤلاء في مقارنة وتقييم أداء الشركات في حال غياب معايير محاسبة دولية، وبتزايد جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية، أصدر معايير التقارير المالية الدولية لتنظيم القواعد والممارسات المحاسبية بين ممارسي المهنة بما يحقق نفعاً عاماً على المستوى الدولي.

2- تشكل إدارة الأرباح أحد أبرز الظواهر الإدارية التي ظهرت منذ مطلع الثلاثينات من القرن العشرين، التي تركز على تفسير ممارسات الإدارة في اختيارها للتسويات المحاسبية المحددة من خلال أساس الاستحقاق المحاسبي، والتقديرات المهنية التي تتيحها معايير المحاسبة الدولية وتستخدمها الإدارة بهدف تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة، وإكساب التقارير المالية صورة قد تغاير الواقع والحقيقة، ولأهداف مشروعة أو غير مشروعة.

3- إن ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية تتطوي على:

- استغلال المرونة المتاحة في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها واستخدام التقديرات الحكيمة في تطبيقها لزيادة الأرباح أو تخفيضها أو المحافظة على تيار مستقر من الأرباح، واختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية الزامية.
- استخدام أساليب احتيالية تكون خارج إطار مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً تسبب تشويه التقارير المالية المنشورة والتقليل من شفافيتها، كالاقرار المبكر في الإيراد والمبالغة في جرد المخزون بتسجيل مخزونات وهمية.
- إن تبني معايير التقارير المالية الدولية لا يكفي لوحده للحد من ممارسات إدارة الأرباح، بل إن ذلك يتوقف على توافر آليات الحوكمة إلى جانب جودة المراجعة الخارجية ودور الهيئات الإشرافية والرقابية.

من خلال دراسة تحقق وقياس الإيراد وفق المعيار IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" تم استخلاص عدة نتائج أهمها:

- 1- يوفر منهجية شاملة بنموذجه ذي الخطوات الخمس، للاعتراف المحاسبي بالإيرادات من خلال متى وكيف ينبغي على الشركات الاعتراف بها.
- 2- يوفر مجموعة متكاملة من الشروط والعوامل المتعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد والمحاسبة عنها. مع ذلك فإن تحليل العقود مع العملاء وفق متطلبات المعيار يمكن أن يؤدي إلى تحليل المزيد من التزامات الأداء، الأمر الذي قد يؤدي إلى أن تخصيص مقابل العقد قد يكون أكثر تعقيدا عما كان عليه سابقا من جهة، والذي قد يسفر عن فتح المجال لمزيد من الأحكام المهنية من جهة أخرى.
- 3- قد ينتج عن تطبيق متطلبات المعيار تأجيل الاعتراف بالإيراد في بعض الحالات، كما في تأجيل الاعتراف بإيراد تثبيت البرامج لغاية القيام بتهيئتها وفق المتطلبات الخاصة ببيئة عمل العميل والمتفق عليها بالعقد. بينما قد ينتج تعجيل الاعتراف بالإيراد في حالات أخرى، كما في إيرادات الهواتف المجانية المقدمة عند الاشتراك بخدمات شبكة الاتصالات الخليوية.
- 4- يلزم المعيار المنشأة بتعديل سعر المعاملة بالقيمة الزمنية للنقود في حال وجود عنصر تمويل هام، الذي يعمل على تحديد سعر المعاملة بشكل أكثر دقة، ولكن المعيار لم يحدد ماهي الآليات التي يجب اتباعها لإجراء هذا التقييم.
- 5- يوفر المعيار معالجة محاسبية شاملة لكل من المقابل غير النقدي والمقابل مستحق الدفع للعميل، لكنه لم يقدم إرشادات واضحة بشأن تاريخ القياس للمقابل غير النقدي، مما يترتب عليه ممارسة المنشآت لأحكامها المهنية لتحديد هذا التاريخ، ومن ثم قد يؤدي ذلك إلى عدم تعزيز خاصية القابلية للمقارنة.
- 6- إن منهجية تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء التي يتبناها المعيار تعتبر تغييرا في الممارسة العملية يعمل على التخصيص الأمثل والحد من المقارنات غير المتناسقة التي كانت تنجم عن المتطلبات السابقة لمعايير الإيرادات.
- 7- يوفر إرشادات للاعتراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء تجاه العميل في نقطة زمنية معينة أو خلال فترة زمنية معينة، مما يخفض التعليمات التفسيرية لجميع حالات الاعتراف بالإيراد. لكن من بين العوامل التي قد تشير إلى تحول السيطرة على السلع والخدمات المتعهد بها للعميل في نقطة زمنية معينة، لم يقترح المعيار بعض المؤشرات التي ينبغي أن تكون مرجحة عن غيرها. كما أنه لم يحدد تسلسلا هرميا في حالة تحقق بعض الشروط فقط. مما يستدعي الحاجة للأحكام والتقدير المهنية لتحديد النقطة الزمنية التي تحولت فيها السيطرة.

8- لا يتضمن المعيار توجيهات صارمة لاختيار طريقة قياس التقدم بالأداء، بل ترك الحرية للإدارة باختيار الطريقة التي تتناسب مع طبيعة السلع أو الخدمات المتعهد بها تجاه العميل، وما وافقت على نقله إليه.

من خلال دراسة القياس وفق معايير التقارير المالية الدولية تم استخلاص عدة نتائج أهمها:

1- بينت الدراسة الميدانية أن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة تعتبر أكثر ملاءمة وموثوقية وقابلية للمقارنة لمستخدميها من تلك المعدة باستخدام التكلفة التاريخية.

2- إن الاعتماد على أي مستوى من مستويات مدخلات أساليب تقييم القيمة العادلة بخلاف المستوى الأول قد يعطي للإدارة فرصة للتحيز في قياس القيمة العادلة بهدف تحقيق منافع شخصية. ولا تقتصر فرص التلاعب بالأرقام المحاسبية على المستوى الثالث فقط، فعلى الرغم من اعتماد معلومات المستوى الثاني على مدخلات السوق المرئية إلا أنه في بعض الحالات يصعب على المستثمرين معرفة أسباب تبني الإدارة هذه المدخلات لقياس القيمة العادلة.

3- لم تحدد معايير التقارير المالية الدولية أسلوب تقويم معين يكون ملزماً لتقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزامات، إنما تركت للمنشأة حرية اختيار الأسلوب الذي يتناسب وظروفها، ويوفر معلومات كافية لقياس القيمة العادلة، ما يؤدي إلى احتمال حدوث ذاتية القياس الذي من شأنه أن يفتح أمام الإدارة باب التلاعب بقياسات القيمة العادلة لتحقيق أهدافها.

4- تتباين آراء الأبحاث والدراسات حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق محاسبة القيمة العادلة، بين من يراها أكثر ملاءمة من تلك الناتجة عن التكلفة التاريخية نتيجة الحاجة المستمرة إلى معلومات أكثر صحة في القرارات المستقبلية، وبين من يراها أكثر تقلباً مما هو في الحقيقة خصوصاً في ظل عدم وجود سوق نشط دائماً.

من خلال دراسة الإفصاح وفق معايير التقارير المالية الدولية تم استخلاص عدة نتائج أهمها:

1- المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية تدل على ضعف ممارسات إدارة الأرباح، والعكس بالعكس.

2- تنطوي جودة المعلومات المحاسبية على خصائصها كما تظهر في التقارير المالية، هذه الخصائص تنبثق من منفعة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات والتي تتوقف على درجة الثقة في المعلومات من ناحية، وعلى ملاءمة تلك المعلومات من ناحية ثانية، وعلى

قابلية تلك المعلومات للمقارنة من ناحية ثالثة. فالعوامل الثلاثة مجتمعة تساهم في تحسين منفعة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات.

3- تساهم معايير التقارير المالية الدولية في تحسين جودة الأداء المحاسبي بما توفره من معلومات ذات خصائص نوعية أكثر جودة، وبما تتطلبه من التوسع في متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية.

4- تساهم معايير التقارير المالية الدولية في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين أطراف التعاقد المرتبطة بالشركة، الذي يحدث حسب دراسة (Johansson & Stromback, 2018)⁸⁵ عندما يمتلك أحد أطراف المنشأة معلومات أكثر أو أفضل من الأطراف الأخرى عن وضعها الاقتصادي أو المالي، مما يؤثر سلباً على القابلية للمقارنة.

النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات:

1- لا تستخدم الإدارة المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.

2- لا تستخدم الإدارة متطلبات القياس على أساس القيمة العادلة لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.

3- لا تستخدم الإدارة متطلبات الإفصاح وفق معايير التقارير المالية الدولية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.

النتائج المتعلقة بالإحصاءات الوصفية

1- لا تلتزم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإدارة بالضوابط المنطقية للاختيار بين البدائل المحاسبية وبالتالي فهي لا تساهم في الحد من سلوك الإدارة الانتهازي أو النفعي لأن السلوك النفعي متوافر لدى الإدارة لممارسة إدارة الأرباح سواء عبر انتهاكها لهذه المعايير أو دون انتهاكها لها. وتبين دراسة (Budrina, 2014)⁸⁶ أنه إلى جانب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، هناك العديد من العوامل الأخرى مثل مؤسسات الدولة، القضايا السياسية وغيرها، التي تؤثر على السلوك الانتهازي للإدارة، وبالتالي من الصعب التوصل إلى نتيجة مقنعة حول ما إذا كان للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تأثير إيجابي أو سلبي على سلوك الإدارة الانتهازي.

⁸⁵ Sofia, Johansson, Stromback, Carl, 2018, En Studie om hur IFRS 15 kan Paverka transparens och kvalitet inom redovisningen, AKADEMIN FOR UTBILDING OCH ECONMI, Avdelningen for ekonomi, p29-30.

⁸⁶ Budrina, 2014, Ibid, p34.

3-2-2 التوصيات

- 1- تحديد الآليات التي يجب اتباعها لتعديل سعر المعاملة بالقيمة الزمنية للنقود في حال وجود عنصر تمويل هام، حسب متطلبات المعيار 15 IFRS.
- 2- تقديم إرشادات واضحة بشأن تحديد تاريخ القياس للمقابل غير النقدي والمقابل مستحق الدفع، تطبيقاً لمتطلبات المعيار 15 IFRS.
- 3- تحديد تسلسل هرمي لشروط تحول السيطرة على السلع والخدمات للتعامل في نقطة زمنية معينة، وذلك لتخفيف الأحكام المهنية التي قد تطبقها الإدارة لتحديد النقطة التي تحولت فيها السيطرة في حال تحقق بعض الشروط فقط، انسجاماً مع متطلبات المعيار IFRS 15.
- 4- وضع محددات على الطريقة التي تختارها الإدارة لقياس التقدم بالأداء، بما يتناسب مع طبيعة السلع والخدمات المتعهد بها للتعامل، حسب متطلبات المعيار 15 IFRS.
- 5- الإفصاح عن الأحكام الخاصة بالإدارة والتي تم من خلالها وضع نماذج داخلية لتقييم مدخلات القيمة العادلة وفق المستوى الثالث، وذلك عند تسعير الأصل أو الالتزام في حال غياب السوق النشط.
- 6- التوسع في دراسة العوامل التي تساهم في السلوك الانتهازي للإدارة، للحد من ممارسات إدارة الأرباح الناتجة عن انتهاك هذه العوامل.
- 7- ضرورة تضافر جهود الجهات الرقابية ذات العلاقة مع مدققي الحسابات، للحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السورية.
- 8- الحد من الحرية المتاحة للمديرين في استخدام الأحكام في اختيار طرق التقرير والتقييم أو الإفصاح عن المعلومات بالشكل الذي لا يشير بدقة إلى الوضع الاقتصادي للمنشأة.
- 9- تفعيل دور الهيئات الرقابية ذات العلاقة لمراقبة أداء الشركات وتحديد تلك التي تقوم بممارسات إدارة الأرباح وفرض العقوبات المناسبة عليها.
- 10- زيادة شفافية التقرير المالي بحيث تكون المعلومات الواردة في التقارير المالية والتي يحتاج إليها المستخدم أكثر وضوحاً وملاءمة، ويعتبر إضفاء الشفافية على التقارير المالية من خلال معايير التقارير المالية الدولية أحد الأدوات الهامة للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

11-الإفصاح عن الأحكام الخاصة بالإدارة والتي من خلالها تم اختيار السياسات والتقديرات المحاسبية المستخدمة في المنشأة والتي لها تأثير مباشر على قيمة البنود المقرر عنها في القوائم المالية.

12-زيادة فعالية التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق، واتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية وتطوير كفاءات ممارسيها، خاصة الذين يتولون عمليات تدقيق حسابات الشركات للكشف عن عمليات إدارة الأرباح ومن ثم الحد منها.

13-التأكيد على دور مجالس الإدارة وزيادة فعاليتها وسلطتها التنفيذية بما يحد من عمليات إدارة الأرباح.

المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- (1) إبراهيم، منى، خليل، علي، 2018، قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية_دليل من البيئة المصرية، بحث منشور في كلية التجارة، جامعة طنطا.
- (2) ارنست ويونغ، 2018، معيار التقارير المالية الدولي رقم 15 الإيرادات من العقود مع العملاء، ورشة عمل.
- (3) بركة، حنان، محمودي، نجوى، 2013، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- (4) بن يوسف، خلف الله، 2016، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ورقلة.
- (5) جبار، ناظم شعلان، 2015، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية-دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية.
- (6) حماد، طارق عبد العال، 2004، حوكمة الشركات المفاهيم المبادئ التجارب-تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- (7) الحيط، فراس إسماعيل، شبيطة، محمد فوزي، 2017، أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم 9 في جودة مخرجات النظام المحاسبي لشركات التأمين في الأردن، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، م17، ع3، الأردن.
- (8) خليل، علي، إبراهيم، منى، 2013، تقييم مدى ملائمة معلومات التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة طبقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم 13 في ضوء قواعد حوكمة الشركات، بحث منشور في كلية التجارة، جامعة طنطا.

- 9) قايد، متولي أحمد السيد، 2000، "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، ع3.
- 10) سميا، ربيع، 2012، "أثر عدم تماثل المعلومات على مصداقية التقارير المالية - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق.
- 11) شاهين الخريسات، براءة، 2017، أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء_دراسة حالة شركة الاتصالات الأردنية أورانج، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- 12) شاوشي، كهينة، 2016، إطار مقترح لأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر.
- 13) صقور، رنا علي، 2014، "دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق.
- 14) عبد الحكيم مليجي، مجدي، 2014، أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية دراسة نظرية تطبيقية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر.
- 15) عبد الله، حسين محمود، 2010، "أثر مرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق.
- 16) عرنوق، بهاء غازي، 2014، أثر التحول إلى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 9 في قياس الأدوات المالية للمصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، دراسة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، م30، ع1.
- 17) القاضي، حسين، حمدان، مأمون، 2012، المحاسبة الدولية ومعاييرها، منشورات جامعة دمشق.
- 18) كاهية، سامية، 2015، أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية دراسة لعينة من المحاسبين بولاية ورقلة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
- 19) مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2018، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية، تعريب الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- 20) محسن، ريم، محمد، منى كامل، 2015، مشكلات القياس المحاسبي في ظل تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS 13 أنموذجاً، كلية اقتصاديات الأعمال، جامعة النهريين.

- (21) محمود جاسم، محمد، منشد محمد، أسعد، 2011، انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح، مجلة كلية التربية الأساسية، جامعة بابل، ع 5، ص 456، العراق.
- (22) معروف، هادي مسعود، 2010، "دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح (بالتطبيق على بيئة الأعمال السورية)"، رسالة ماجستير، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر.
- (23) مردان، زيد عائد، السعيري، إبراهيم عبد موسى، 2013، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، ع 25، جامعة بغداد.
- (24) مكارم، ريكان نايف، 2015، "مشكلات الاعتراف بالإيراد في شركة المجموعة المشتركة للمقاولات - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق.
- (25) ميمون، إيمان، 2017، أهمية تعديل المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار عند المستأجر للنظام المحاسبي المالي_ دراسة مقارنة IAS 17 و SCF و IFRS 16، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر.
- (26) هوارى، منصور، سفيان، بن عبد العزيز، 2017، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتياطية للمحاسبة الإبداعية وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، الجزائر.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

- 1) ACCA DipIFR, 2015, Diploma in International Financial Reporting, BPP Learning Media.
- 2) Al-Jamal, Doa'a Hatem, 2017, Financial Instruments under the IFRSs: A Comparative Study between the Early Adoption of IFRS 9 and its Precedent Standards set in Commercial Banks in the Middle East, Anglia Ruskan University.
- 3) Bell, Kathrine, Forfong, Karoline, 2015, "Handelshqgskolen Ny Inntektsstandard- Ny Tidfesting? En Sammenligning Av IFRS 15 og Gjeldende Internasjonale Inntektsstandard", Masteroppgave I qkonomi administrasjon, Norges Arktiske Uneversitet.

- 4) Budrina, Maria, 2014, The Impact of IFRS Adoption on Accrual-Based Earning Management: Evidence from Russia, Oulu Business School, University of Oulu.
- 5) Dechow ,P, ET Al, 2000, "Earning Managements: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners & Regulators", Accounting Horizons.
- 6) Deloitte., 2012, Clearly IFRS Summary Guidance and Practical Tips for IFRS 13–Fair Value Measurement.
- 7) Ekman, Sanna, Tiger, Anna, 2015, "IFRS 15– Revenue from Contract with Costomers En Kvantitativ undersokning gallande den nya intaktsredovisningen", UMEA Universitet.
- 8) Ernst & Young, 2016," Applying IFRS_ IFRS 15 Revenue from Contract with Customers_ A closer Look At The New Revenue Recognition Standard".
- 9) Famler, Rathrin, 2015, "IFRS 15– Das Convergenz Projekt Und Seine Answikungen Anf Ausgewahlte Beanchen", Universitat Wien.
- 10) IASB, 2018, Conceptual Framework for Financial Reporting, IFRS ®.
- 11) Kelly, Martin, 2014, IAS 18 Revenue: Current Accounting Treatment and New Developments, CPA IRELAND.
- 12) Klann, Roberto Carlos, Beuren, Ilse Maria, 2018, Earning Management IFRS adoption in Brazilian and British companies, Macmilan Publishers LTD.
- 13) KPMG, 2014, Impacts on the Construction industry of the new Revenue Standard.
- 14) KPMG, 2016, Revenue for Telecoms Issues in Depth.
- 15) Manzona, Mercedes Palacios, Conesa, Isabel Martinez, 2014, Assessing the Impact of IFRS Adaptation on Earning Management: an Emerging Market Perspective, Transformation in Business & Economics, Vol.13, N.1.

- 16) Munter, Paul, 2016, The New Revenue Recognition Standard: Implication for Healthcare Companies, Management Accounting Quarterly, America, Vol. 17 No. 2.
- 17) Sofia, Johansson, Stromback, Carl, 2018, En Studie om hur IFRS 15 kan Paverka transparens och kvalitet inom redovisningen, AKADEMIN FOR UTBILDING OCH ECONMI, Avdelningen for ekonomi.
- 18) Wanqing Xu, 2017, The Effects of IFRS Adoption on Earning Management: Evidence From The UK Private Firms, Tilburg School of Economics and Management, Tilburg University.

الملاحق

الملحق الأول

استمارة الاستبيان



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

السيد(ة).....المحترم(ة).

تحية طيبة

تقوم الباحثة بإعداد بحث علمي للحصول على درجة الماجستير بالمحاسبة يتناول دور معايير التقارير المالية الدولية في ممارسات إدارة الأرباح، بهدف معرفة مدى استخدام الإدارة للمجالات التي تتيحها معايير التقارير المالية الدولية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح في بيئة الأعمال السورية.

وقد تم اختياركم ضمن المجموعة المستهدفة للإجابة على هذا الاستبيان وذلك نظراً لما تتمتعون به من خبرة ومهنية في مجال المحاسبة وبحكم موقعكم الوظيفي المتعلق بموضوع البحث. وإيماناً منا بأهمية رأيكم حول موضوع البحث، فإن مساهمتكم في الإجابة الموضوعية على هذه الأسئلة وحرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات أكثر دقة، علماً أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي وستعامل بكامل السرية.

وأخيراً أشكر لكم حسن تعاونكم ومساهمتكم في هذا البحث.

الباحثة

هبة زهير الدهان

مقدمة توضيحية لبعض المفاهيم:

- المتطلبات المحاسبية للاعتراف بالإيراد: تقوم على مبدأ أساسي وهو أنه يجب على المنشأة الاعتراف بالإيراد لوصف تحويل السلع أو الخدمات المتفق عليها إلى العملاء، بالمبلغ الذي يعكس القيمة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها مقابل تلك السلع أو الخدمات. وفي سبيل ذلك تنص معايير التقارير المالية الدولية على تطبيق نموذج من خمس خطوات على جميع العقود مع العملاء: تحديد العقد مع العميل، تحديد التزامات الأداء بموجب العقد، تحديد سعر المعاملة، تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء، الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء.
- المتطلبات المحاسبية للقياس على أساس القيمة العادلة: تهدف إلى تقدير السعر الذي يتم من خلال عملية بيع أصل أو نقل التزام بين متعاملين في السوق في تاريخ إجراء قياس القيمة العادلة، في ظل ظروف السوق الحالية. ويقصد بالسوق الحالية السوق الرئيسي (أو السوق الأكثر فائدة في غياب السوق الرئيسي).
- متطلبات الإفصاح وفق معايير التقارير المالية الدولية: وتهدف إلى إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بالوقت المناسب وبلغة مفهومة للقارئ ودون أي لبس أو تضليل.
- إدارة الأرباح: استخدام الإدارة أحكامها 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.

الجزء الأول: معلومات عامة

الرجاء وضع دائرة حول البديل المناسب لكل من العبارات التالية:

(1) المؤهل العلمي:

- أ- إجازة جامعية
ب- دبلوم
ج- ماجستير
د- دكتوراه
هـ- أخرى (الرجاء ذكرها.....)

(2) المؤهل الأكاديمي:

- أ- محاسبة
ب- علوم مالية ومصرفية
ج- إدارة أعمال
د- اقتصاد
هـ- أخرى (الرجاء ذكرها.....)

(3) الموقع الوظيفي:

- أ- مدير مالي
ب- مدير حسابات
ج- رئيس قسم
د- محاسب
هـ- أخرى (الرجاء 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 سنوات
هـ- 12 سنة فأكثر

يرجى وضع إشارة × في المكان الذي تعتقد أنه مناسب للإجابة عن الأسئلة التالية.

الجزء الثاني: تدور أسئلة الجزء الثاني عن مدى استخدام الإدارة المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد لممارسة إدارة الأرباح.

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء:				
1	يوفر لك مفهوماً شاملاً للالتزام الأداء في العقد من قبل المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات إلى العميل، يعمل على توفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد؟			
2	يوفر لك مجموعة متكاملة من الشروط والعوامل المتعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد والمحاسبة عنها؟			
3	يوفر لك مجموعة من القيود على قيمة المقابل المتغير الذي يمكن الاعتراف به لمعالجة عدم التأكد المرتبط بهذا المقابل؟			
4	يلزمك بتعديل سعر المعاملة بالقيمة الزمنية للنقود في حال وجود عنصر تمويل هام الذي يعمل على تحديد سعر المعاملة بشكل أكثر دقة، ويزيد القدرة على التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة؟			
5	يقوم بمعالجة شاملة لكل من المقابل غير النقدي والمقابل مستحق الدفع للعميل؟			
6	يوفر لك إطاراً متكاملاً لتخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء، يعمل على التخصيص الأمثل والحد من المقارنات غير المتناسقة لبنود الإيرادات؟			
7	يوفر لك إرشادات للاعتراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء تجاه العميل في نقطة زمنية معينة أو خلال فترة زمنية معينة، مما يخفف التعليمات التفسيرية لجميع حالات الاعتراف بالإيراد؟			
8	ينجم عن تطبيقك الإرشادات المذكورة في السؤال السابق الاعتراف بالإيراد في الوقت المناسب؟			

9	يوفر لك منهجاً شاملاً لمتطلبات عرض العقد في التقارير المالية، يعتمد على العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل؟		
10	هل يدعمك المعيار في فهم طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء؟		

الجزء الثالث: تدور أسئلة الجزء الثالث حول مدى استخدام الإدارة لمتطلبات القياس على أساس القيمة العادلة لممارسة إدارة الأرباح.

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
إعداد التقارير المالية طبقاً للقيمة العادلة:				
1	هل التمسست أن التقارير المالية أكثر فائدة للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً؟			
2	هل التمسست أن التقارير المالية أكثر فهماً للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً؟			
3	هل التمسست أن التقارير المالية أكثر قابلية للمقارنة للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً؟			
4	هل تكون لديك انطباع أن التقارير المالية تساعد المستخدم على تكوين صورة إيجابية عن رؤيته المستقبلية لبقاء واستمرارية المنشأة؟			
5	هل توفر تقاريرك المالية المعدة طبقاً للقيمة العادلة معلومات ذات موثوقية عالية عن قياس الأصول والالتزامات المالية؟			
6	هل تحقق خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية، كونها تعكس آخر تقييم عادل لبنود التقارير المالية؟			
7	هل التمسست أن تقاريرك المالية المعدة طبقاً للقيمة العادلة ذات منفعة أكبر للمستثمرين في سوق الأوراق المالية؟			
8	هل التمسست أن تقاريرك المالية المعدة طبقاً للقيمة العادلة تفيد المستخدم في استخلاص مؤشرات الأداء المالي للمنشأة بمنظور اقتصادي مستقبلي؟			

الجزء الرابع: تدور أسئلة الجزء الرابع حول مدى استخدام الإدارة لمتطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة إدارة الأرباح.

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:				
1	هل وجدت أنها تحسن جودة التقارير المالية بحيث تعكس حقيقة الواقع الاقتصادي للشركة؟			
2	هل التمتست أنها تلتزم الإدارة بالضوابط المنطقية لاختيار البدائل المحاسبية؟			
3	هل وجدت أن الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحقق الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية؟			
4	هل استخلصت أن الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحسن جودة الأداء المحاسبي بما يوفره من معلومات ذات خصائص نوعية أكثر جودة؟			
5	هل توفر تقاريركم المالية قراءة موحدة تحسن مصداقية المعلومات المحاسبية؟			
6	هل تقدم تقاريركم إفصاحات إضافية التزاماً بالتوسع في متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية؟			
7	هل التمتست أن تقاريركم المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حازت على ثقة المستخدم نتيجة تأكيدها على استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي؟			
8	هل التمتست أن تقاريركم المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية توفر المعلومات بعدالة للمستخدمين؟			

الملحق الثاني

الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان

- 1- د. إبراهيم العدي: رئيس قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد.
- 2- د. نبيل الحلبي: قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد.
- 3- د. مها ربحاوي: قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد.