

مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية - دراسة تحليلية انتقادية -

The contribution of accounting ethics to reducing profit management practices of an accounting nature - Critical analytical study -

عبد النور شنين^{1*}، محي الدين طرفاوي²، عمر الفاروق زرقون³

¹كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر) (ChenineAbdennour@yahoo.com)

²كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر) (Tarfaoui2015@gmail.com)

³كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر) (Farouk_30@hotmail.com)

تاريخ القبول: (28 نوفمبر 2017 في إطار الملتقى الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات،

الطبعة الثالثة: أخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر)

ملخص: تعد ممارسات إدارة الأرباح من أخطر التحديات التي تواجه عملية إظهار الأداء الحقيقي والصحيح للشركة، لما ينطوي عليه من تظليل لمستخدمي القوائم المالية للشركة، ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على الإطار المفاهيمي لهذه الممارسات من خلال التطرق إلى دوافع وأسباب إدارة الأرباح وما هي النتائج والآثار الناجمة عنها، بالإضافة إلى مساهمة المعايير الأخلاقية لمهنة المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية.

الكلمات المفتاح: إدارة الأرباح، معايير الأخلاقية، منظور أخلاقي لإدارة الأرباح.

Abstract : earnings management practices are one of the most important challenges facing the process of showing the real and correct performance of the company because it misleads the users of the company's financial statements. This study highlights the conceptual framework of these practices by reviewing the motives and reasons of earnings management. , As well as the contribution of ethical standards to the accounting profession in reducing earnings management practices.

Keywords : Earnings Management, Ethical standards, A moral perspective to manage profits.

مقدمة:

تعتمد العديد من القرارات الاستثمارية بشكل كبير على القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ويعد رقم صافي الأرباح هو العنصر الأكثر أهمية في تلك القوائم، ويشكل أساس الاستحقاق المحاسبي أبرز العوامل المؤثرة في تحديد ربحية الشركة، إذا من الممكن أن ينتج عنها أرباحا لا تخلو من التقديرات والأحكام الشخصية للإدارة، وبالتالي فإن احتواء الأرباح على التقديرات التي يمكن للإدارة استغلالها لتعظيم مصلحتها الشخصية على حساب المستثمرين وذوي العلاقة الآخرين، وتقوم الإدارة بإعداد هذه المعلومات في إطار معايير المحاسبة الدولية، وتهدف هذه المعايير إلى سلامة وموضوعية القياس المحاسبي، والبعد عن التحيز الشخصي، إلا أن هذه المعايير ما تزال تعطي إدارة الشركة مرونة واسعة في الاختيار من بين السياسات والإجراءات والطرق المحاسبية البديلة.

وتحاول إدارة الشركة التحكم بمستوى الأرباح من خلال المرونة المحاسبية المتاحة بتعدد الخيارات المسموح بها في نطاق المعايير المحاسبية الملزمة التطبيق، وثانيا المرونة التشغيلية، من خلال التحكم ببعض القرارات التشغيلية من حيث الحجم والتوقيت والتي من شأنها أن تنعكس على مستوى دخل الفترة المحاسبية، وإن استخدام هذه المرونة بنوعيتها للوصول إلى صافي ربح مستهدف يؤدي إلى ما يعرف بإدارة الأرباح.

- إشكالية الدراسة:

إنطلاقا مما سبق يثار العديد من التساؤلات، لما وجدت إدارة الأرباح؟ ما هي الدوافع الاقتصادية والسلوكية التي تكمن وراءها؟ وما هي أسبابها؟ ومدى مساهمة المعايير الأخلاقية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية؟

- الدراسات السابقة:

➤ دراسة (عبد الله المشهداني، مجيد الفتلاوي، 2012)، بعنوان: المداخل المعتمدة في قياس إدارة أرباح الشركات وأثر آليات الحوكمة في تخفيضها.

هدف البحث إلى بيان أثر تطبيق حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وقد تم استخدام نموذج جونز المعدل لقياس ممارسات إدارة الأرباح، فضلا عن إستعمال مؤشرات طورت من قبل هيئة الأوراق المالية الصينية لقياس مستوى تطبيق الحوكمة في 42 شركة

* المؤلف المرسل.

مدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، و 19 شركة مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ومن كافة قطاعات العمل الإقتصادية للفترة الممتدة من 2006-2009. توصلت نتائج الدراسة أن هناك تأثير لآليات حوكمة الشركات المطورة من قبل هيئة الأوراق المالية الصينية للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

➤ Ines Fakhfakh Ben Amar, 2009, **Free cash flow, gestion des résultats et gouvernement des entreprises, étude comparative des entreprises françaises et américaines.**

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين التدفق النقدي الحر وممارسة إدارة الأرباح، ومدى تأثير آليات حوكمة الشركات على العلاقة بين التدفق النقدي الحر وإدارة الأرباح، وكذا تأثير آليات الحوكمة على سياسة توزيع الأرباح، ولتقدير المستحقات الاختيارية كمؤشر يعبر عن ممارسات إدارة الأرباح تم استخدام ثلاثة نماذج هم (نموذج جونز المعدل، نموذج كوتر، ونموذج رامن وشحور)، حيث إستندت هذه الدراسة على عينة مكونة من 93 شركة فرنسية، وأخرى من 87 شركة أمريكية، خلال الفترة الممتدة لمدة خمس سنوات من 2001-2005. توصلت الدراسة أن هناك إختلاف كبير بين السياق الفرنسي والأمريكي لاسيما في مجالات آليات حوكمة الشركات وتأثيرها على العلاقة بين التدفق النقدي الحر وإدارة الأرباح وكذا على توزيعات الأرباح.

◀ سليمان الدلاهمة، 2015، **دور المفاهيم الأخلاقية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دواعي وعي مستخدمي التقارير المحاسبية في إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وكذا دور المفاهيم الأخلاقية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، من خلال الإجابة على إشكالية دور وعي مستخدمي التقارير المالية في إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وبالتالي الحد منها، ودور المفاهيم الأخلاقية: العدل، المساواة، الصدق، الحياد وعدم التحيز في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. توصلت الدراسة أن وعي مستخدمي التقارير المالية يساهم في إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى أن إلتزام المحاسبين بالمعايير الأخلاقية في العمل المحاسبي يحد من ممارسات إدارة الأرباح.

➤ El Mehdi Lamrani, 2012, **Éthique et gestion du résultat comptable**

يسعي هذا المقال إلى دراسة محددات ممارسات إدارة الأرباح، ومساهمة المعايير الأخلاقية في الحد من هذه الممارسات، حيث يرتبط مفهوم الأخلاقيات في المحاسبة بدرجة قبول الممارسات التي توجه الخيارات المحاسبية في الشركة، والتي تقع بين درجة الممارسات المجمع عليها أمّا إحتيالية وغير مقبولة، والممارسات المقبولة بإعتبارها قانونية، توصلت الدراسة أن الإلتزام بالمعايير الأخلاقية: العدل، الصدق الحياد وعدم التحيز في الحد من ممارسات إدارة الأرباح الإنتهازية والإنتقال إلى ما يسمى ممارسات إدارة الأرباح الأخلاقية .

إن معظم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع إدارة الأرباح ركزت على إستخدام الإدارة لجزء من المستحقات الكلية للتأثير على صافي الأرباح المعلن عنها والمتمثلة في المستحقات الإختيارية والتي قد تدار عمدا نتيجة خضوعها للتقدير والحكم الشخصي من طرف الإدارة في إطار السلطة الممنوحة لها والمرونة التي تنطوي عليها المعايير المحاسبية، كما يستخدم هذا الجزء من المستحقات للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، كما أن الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات والإلتزام بالمعايير الأخلاقية: العدل، الصدق الحياد وعدم التحيز في الحد من ممارسات إدارة الأرباح الإنتهازية والإنتقال إلى ما يسمى ممارسات إدارة الأرباح الأخلاقية.

- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى طرح المدخل المعتمدة في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية وكيفية المفاضلة بين نماذج القياس المختلفة، وذلك من خلال:

- التطرق إلى الإطار النظري لممارسات إدارة الأرباح؛
- إبراز المنظور الأخلاقي لممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية؛
- التطرق إلى مساهمة المعايير الأخلاقية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية.

I. أولا: الطرح النظري المفاهيمي لممارسات إدارة الأرباح.

1. مفهوم إدارة الأرباح:

ورد في الأدب المحاسبي العديد من المصطلحات التي تشير إلى ممارسات التلاعب بالأرقام المحاسبية، والتي قد تكون مرادفة لمصطلح إدارة الأرباح (Gestion des résultats)، أو شكل من أشكالها، أو أحد مقاييسها، حيث أطلقت بعض الدراسات باللغة الفرنسية مصطلحات مثل التلاعب المحاسب (Manipulation comptable)، إلباس الحسابات (Habillage des comptes)، تنظيف الحسابات (Nettoyage des comptes)، المحاسبة الإبداعية (Comptabilité créative)،¹ كما أطلق مجموعة من المصطلحات الأخرى باللغة الإنجليزية للتعبير عن التضليل الذي يصيب المستثمرين وأصحاب المصالح الأخرى مثل²: التلاعب

(Manipulation)، الخداع (Deceit)، التحريف (Misrepresentation)، كما سماها البعض الخداع في يد المحاسبة (Accounting Sleight of Hand)، العبث بالدفاتر (Fidding The Books)، أو التقارير التجميلية (Cosmetic Reporting)، حيث ليس هناك إتفاق عام بين الباحثين على تقديم تعريف موحد وملائم لوصف ممارسات الإدارة وتدخلها في عملية القياس والإفصاح المحاسبي لتقدم أرقام للأرباح المحاسبية بغير صورتها الحقيقية، كما ظهرت تعريفات عديدة ويعود ذلك للفكر المحاسبي الذي إنتمى إليه هؤلاء المحاسبين، وفيما يلي إستعراض لعدد من هذه التعريفات:

- يعرف (K. Schipper 1989) إدارة الأرباح "بأنها تدخل متعمد في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بهدف تحقيق بعض المنافع الشخصية"³.
- أشار (Healy et Wahlen 1999) إلى أن "إدارة الأرباح تحدث عندما يقوم المديرون باستخدام الحكم الشخصي في إعداد التقارير المالية، وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل التقارير المالية غما لتضليل المساهمين بشأن الأداء الإقتصادي للشركة، أو للتأثير على تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية"⁴.
- بينما يرى (طارق عبد العال 2011) أنها "إختيار واستخدام وتغيير السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والممارسات المحاسبية الحافظة في التأثير على المعلومات المحاسبية وقيم البنود الظاهرة في القوائم المالية، وبما يحقق أهداف ومصصلحة فئة معينة دون باقي الفئات الأخرى"⁵. على الرغم من انه يمكن تعريف إدارة الأرباح بطرق مختلفة، من خلال إستعراض التعريفات السابقة، إلا أن هناك إتفاق على أن إدارة الأرباح تؤدي إلى تحريف متعمد للأداء الحقيقي للشركة، وبأخذ هذه التعريفات في الإعتبار، يمكن القول أن إدارة الأرباح بأنها أنشطة متعمدة يقوم بها المديرون بهدف تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية حول الأداء الحقيقي لشركة لتحقيق مكاسب خاصة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة في التقارير المالية، مستغلين المرونة المتاحة لهم للإختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض عناصر التقارير المالية.

2. دوافع ممارسات إدارة الأرباح:

أ. الدوافع التعاقدية:

◀ **التوافق مع شروط سداد الدين:** إن من دوافع إدارة الأرباح تجنب مخالفة عقود الدين، ونظرا لكثرة النزاعات الناتجة عن تعارض المصالح بين الدائنين والمساهمين فإن عقود الدين غالبا ما تتضمن شروطا لتقييد الإدارة للحد من تلك النزاعات، وتمثل تلك القيود في الحد من قدرة الإدارة على توزيع الأرباح على المساهمين أو إصدار ديون جديدة أو طلب الدائنين منحهم الحق في سداد الدين مبكرا، إذا لم يتم الحفاظ على الحد الأدنى من الأرقام المحاسبية، لذلك قد تتحمل الإدارة ما يسمى (تكلفة الوكالة) والناتجة عن التصرفات المقيدة أو بسبب تكلفة سداد الدين أو إعادة التفاوض على إصدار الدين لحذف القيود، فإن الإدارة تلجأ إلى إدارة الأرباح لتقليل احتمالات إنتهاك قيود الدين، وذلك بهدف زيادة الأرباح (الداعور وعابد 2009)⁶.

◀ **دافع مكافآت وحوافز الإدارة:** تبحث هذه الفرضية في الدور الذي تلعبه الخيارات المحاسبية في خطط المكافآت وحوافز الإدارة، حيث يحصل المديرين عادة على مكافأة إضافية فوق رواتبهم المعتادة وهذا على أساس أدائهم، وتستخدم بيانات قائمة النتيجة، خصوصا صافي الأرباح لقياس أدائهم، وعليه فلدى المديرين الدافع لإختيار الطرق المحاسبية، وحالات التقدير والحكم الشخصي الممنوحة لهم من أجل تحسين مكافآتهم⁷.

◀ **الدافع المرتبط بعقد العمل:** تعد المعلومات المحاسبية المفصح عنها في الكشوفات المالية، ذات أهمية كبيرة بالنسبة للعاملين والنقابات العمالية في تحديد مستوى ربحية الشركة، وأوضاعها المالية الضرورية لتحديد قدرة الشركة على دفع أجور العاملين من ناحية، وتحديد مستوى الأجور المحددة في العقود من ناحية أخرى، وغن الإدارة تميل إلى تبني الطرائق والسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض التقلبات في الأرباح، لاسيما عند إرتفاع الأرباح بشكل ملحوظ، لأن ذلك سيعرض الشركة إلى مواجهة طلبات الموظفين والعاملين ونقاباتهم المتمثلة بزيادة الأجور⁸.

◀ **دافع تحقيق الأمن الوظيفي:** في الواقع المديرين الذين يظهرون نتائج منخفضة أو متقلبة سيكونون عرضة لخطر الفصل وإستبدالهم بمديرين آخرين، وقد أظهرت البحوث التجريبية أن أسواق رأس المال تعاقب الشركات التي لا تصل إلى نتائجها المستهدفة، بالإضافة إلى ذلك بعض الدراسات أكدت أن المديرين يفقدون 6.8% في المتوسط من التعويضات النقدية في حالة فشلوا في تحقيق نتائجهم المستهدفة، في هذا السياق قام (Ahmed et al, 2000) بدراسة العلاقة بين الأمن الوظيفي وتمهيد الدخل، وأظهرت النتائج أن مديري الشركات العاملة في الصناعات التنافسية، وصناعات السلع المعمرة، يكون لديهم إعتبارات الأمن الوظيفي أكبر من الشركات الأخرى، وأن هؤلاء المديرين لهم الدافع أكثر لممارسة أنشطة تمهيد الدخل⁹.

ب. دوافع السوق:

◀ **موافقة توقعات المحللين:** يمكن تقسيم المستثمرين إلى أربعة مجموعات، تتمثل في المساهمين الحاليين والمحتملين، وحملة السندات الحاليين والمحتملين، الذين لهم مصالح مختلفة، كما يحدث تبادل للثروات بينهم، وبالتالي ردود أفعالهم تجاه إدارة البيانات المحاسبية تكون مختلفة، كما أن المحللين الماليين يتدخلون في هذا المجال حيث يعتمد مستخدمو التقارير المالية على أرقام الربح المنشورة لبناء توقعاتهم بالنسبة لربح الشركة مستقبلاً، وبالتالي فإن الدوافع الإدارية للبيانات المحاسبية سوف تتوقف على ما تعتقد بشأن وجود إختلاف بين أرقام الربح الفعلية وتوقعات مستخدمي التقارير المالية التي غالباً ما يكون مصدرها تنبؤات المحللين الماليين، وتزداد الدوافع إذا اعتقدت الإدارة أن أرقام الربح الفعلية تختلف كثيراً عن التوقعات، أي أن الإدارة تحاول الحفاظ على ثقة مستخدمي القوائم المالية في أداءها من خلال إدارة البيانات المحاسبية¹⁰.

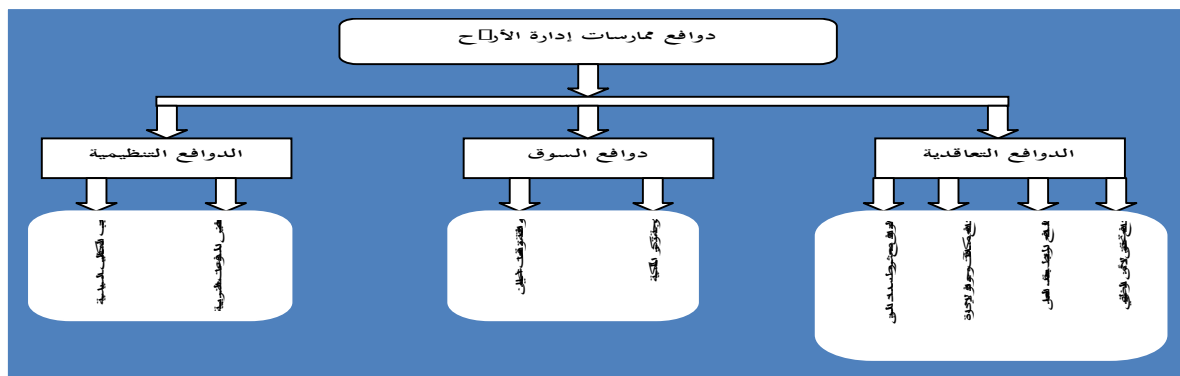
◀ **درجة تركيز الملكية:** العلاقة بين هيكل الملكية وإدارة الأرباح يمكن تحليلها من زاوية تركيز الملكية، وطبيعة المساهمين المختلفة، فوفقاً (Beneish, 1997) أن تركيز ملكية الشركة في يد عدد قليل من المساهمين يسمح بمراقبة أفضل على سلوك المديرين فيما يتعلق بممارسات إدارة الأرباح، على عكس الشركات التي رأس مالها متشتت والتي يملك كل مساهم فيها لعدد قليل من الأسهم، وبالتالي قد تعاني من العجز في الرقابة المحتمل مما يشجع على ممارسات إدارة الأرباح، ومن ناحية أخرى الشركات التي تتميز بالملكية المركزة بالتأكيد أقل عرضة للضغوطات في السوق المالي، والمديرين فيها أقل تركيزاً على الأداء في المدى القصير. ومع ذلك فإن تركيز الملكية من المرجح أن يؤدي إلى صراعات بين ملكية كبار المساهمين والمساهمين الأقلية (صراع الوكالة من نوع ثاني)، بحيث يسمح لكبار المساهمين بالمشاركة في الإدارة وتوجيه سياساتها المالية والتشغيلية، وبالتالي يسعون إلى تحقيق المنافع الخاصة بهم على حساب المساهمين الأقلية، مما يدفعهم لزيادة ممارسات إدارة الأرباح¹¹.

ج. الدوافع التنظيمية:

◀ **تجنب التكاليف السياسية:** ترتبط هذه الفرضية بتحليل علاقة المؤسسة مع السلطات العامة في الدولة، هذه العلاقات تولد التكاليف السياسية، التي تنشأ من التنظيم المباشر وغير مباشر القائمة، والتي تستند في معظم الأحيان على الأرقام الذي ينتجها النظام المحاسبي، حيث أن التقلبات في الأرباح والتي تأخذ شكل زيادة كبيرة في الأرباح قد تجذب إنتباه السلطات العمومية، وينظر إليها كمؤشر لممارسة إحتكارية، بينها التقلبات في الأرباح التي تتخذ شكل الإنخفاض الكبير يمكن أن تدل على تعسر المؤسسة وإضطرابها، مما يحتم تدخل الدولة في كلتا الحالتين من خلال المسائلة القانونية، وبالتالي يمكن للشركة أن تمارس إدارة الأرباح لخفض أو زيادة صافي الأرباح، من أجل تقليص المخاطر السياسية (Moses 1987)¹².

◀ **تخفيض المدفوعات الضريبية:** ترتبط المدفوعات الضريبية مع الدخل المتحقق بعلاقة طردية، وعليه فإن عامل التهرب الضريبي يعد من العوامل المهمة في تفسير سلوك الإدارة لممارسات إدارة الأرباح، إذ أن الإدارة الرشيدة وعند إتخاذها القرارات المتعلقة بالطرق والإجراءات المحاسبية لإعداد الكشوفات المالية ينبغي أن تأخذ بعين الإعتبار الأثر المترتب على إتباع تلك الطرق على النتيجة زيادة أو نقصاناً وبالتالي إنعكاس ذلك الأثر على مقدار مبلغ الضريبة المستحق على الشركة، ومن الطرق والوسائل المحاسبية المستخدمة في ممارسات إدارة الأرباح هي طرق تقييم المخزون بطريقة (FIFO) أو (LIFO) بحسب ما تقتضيه مصلحة الشركة، فقد تقوم الإدارة بتقييم المخزون وفقاً لطريقة (LIFO) عند زيادة الأسعار لأن ذلك يؤدي إلى إنخفاض النتيجة الظاهرة بالقوائم المالية، وبالتالي إنخفاض الضرائب المستحقة على الشركة، مما يدل على أن المدفوعات الضريبية تعد أحد الأسباب الرئيسية التي تؤثر في إختيار المدراء للسياسات المحاسبية المختلفة¹³، والشكل التالي يلخص أهم دوافع ممارسات إدارة الأرباح:

الشكل رقم (01): دوافع ممارسات إدارة الأرباح:



المصدر: من إعداد الباحثون بالاعتماد على المرجع السابق

3. أساليب ممارسات إدارة الأرباح:

هناك إجماع في الأدبيات النظرية على تقسيم ممارسات إدارة الأرباح إلى نوعين هما إدارة الأرباح ذات الطبيعة التشغيلية أو إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية، وتتلخص الاختلافات الرئيسية في ما يلي¹⁴:

الجدول رقم (01): يوضح المقارنة بين أساليب إدارة الأرباح.

إدارة ذات الطبيعة التشغيلية	إدارة ذات الطبيعة المحاسبية	البيان
قبل نهاية السنة المالية	بعد نهاية السنة المالية	الوقت
مرتفعة	منخفضة	التكاليف
منخفضة	متوسطة/عالية	إمكانية الرؤية/ إكتشاف الخطر
المستحقات والتدفقات النقدية	المستحقات	تأثير عناصر النتيجة
منخفض	مرتفع	خطر التقاضي
المدققين والمشرعين	المدققين والمشرعين	القيود

Source: Guillaume Dumas, *La gestion des résultats des entreprises innovantes*, Thèse Doctorat en Gestion et management. université Toulouse, France, 2014, P.28.

- من حيث التوقيت: إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية تمارس خلال الدورة المحاسبية كقيام الإدارة بتقديم خصومات تجارية مغالي فيها للعملاء، قيام إدارة الشركة بالتراخي في شروط البيع الآجل وجعلها أقل مرونة كزيادة فترة الإئتمان الممنوحة للعملاء أو الإفراط في الإنتاج لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة التي تكون خلال السنة المالية، ومن ناحية أخرى إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية التي تتوافق مع الخيارات المحاسبية والتقديرات والأحكام الشخصية عند إعداد القوائم المالية، تكون بعد تاريخ إغلاق السنة المالية.

- من حيث تأثير عناصر النتيجة: بما أن إدارة الأرباح المحاسبية ترتبط بالخيارات المحاسبية والتقديرات الشخصية، وبالتالي فإنها تؤثر فقط على الإيرادات والمصاريف المحسوبة (المستحقات)، أما إدارة الأرباح الحقيقية تؤثر على إيرادات ومصروفات التدفقات النقدية (التحصيلات والنفقات)، ومع ذلك يمكن أن تؤثر بشكل غير مباشر على الإيرادات والمصروفات المحسوبة (المستحقات).

- من حيث الرؤية أو إكتشاف الخطر: إدارة الأرباح المحاسبية هي أكثر عرضة لإكتشافها من إدارة الأرباح الحقيقية، ويرجع ذلك أساساً لعملية مراجعة الحسابات، في الواقع أن مدقي الحسابات للتصديق على دقة السجلات المحاسبية، لكن لا يصدر رأيه من ناحية فعالية خيارات الإدارة، وبالتالي إدارة الأرباح الحقيقية هي أقل إكتشافاً لممارساتها.

- من حيث القيود وخطر التقاضي: ظهر أن سن التشريعات تمثل قيد لممارسة إدارة الأرباح المحاسبية، ويعتبر معيار تقييد أكثر صرامة لممارسة إدارة الأرباح الحقيقية، بينما يساعد على ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية نتيجة تقييد النوع الأول من التلاعبات، حيث أدى اعتماد قانون ساربتير أو كسلي (Sarbanes-Oxley) في الولايات المتحدة الأمريكية إلى خفض إدارة الأرباح المحاسبية، وبالتالي خرق هذه القواعد يزيد خطر المقاضاة المكلفة، وعدم ثقة المستثمرين المحتملين، وعلاوة على ذلك تشكل نوعية التدقيق قيد آخر على ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية، أما إدارة الأرباح الحقيقية هي أقل خطورة من حيث التقاضي، لأنه غالباً يكون من الصعب جداً التأكد إذا كانت المعاملات الحقيقية للشركة في الواقع يعزى إلى إعتبارات أرباح إستراتيجية¹⁵.

- من حيث التكاليف: تكاليف إدارة الأرباح تعتمد على جهود الإدارة لتكريس الأنشطة الإستراتيجية، والبعد من عواقب سلبية على الأداء الحالي والمستقبلي للشركة، وتعتبر إدارة الأرباح الحقيقية أكثر تكلفة من التلاعب بالمستحقات التقديرية، فمثلاً تأجيل الصيانة لبعض المعدات قد يكون مكلفاً عند توقف المعدات خاصة منها الإنتاجية، منح سعر خصم مغالي فيه للعملاء لزيادة حجم المبيعات في الفترة الحالية، يؤدي بالعملاء توقع المزيد من التخفيضات في الفترة المستقبلية، مما يخفض من هوامش الربح على المبيعات في المستقبل، كما أن الإفراط في الإنتاج لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة، يؤدي إلى زيادة المخزون السلعي بشكل مغالي فيه وبالتالي تحمل الشركة تكاليف تخزين مرتفعة وكذا تعرض المخزون للتلف خاصة إذا عجزت الشركة عن تصريفه، وعلاوة على ذلك تتضمن ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية جهد إدارة أكبر من التلاعب بالمستحقات نتيجة التخطيط الخاص بالمعاملات التجارية¹⁶.

II. ثانياً: نتائج ممارسات إدارة الأرباح.

إن الكثير من المديرين يدركون أن ممارسات إدارة الأرباح وإن كانت تحقق منافع للشركة في الأجل القصير، إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل، وأهم هذه المشاكل ما يلي¹:

▪ تخفيض قيمة الشركة: قد تتخذ الشركة العديد من القرارات التشغيلية بغرض التأثير على الأرباح في الأجل القصير، إلا أن هذه

القرارات قد تؤثر سلبا على الكفاءة الاقتصادية للشركة.

■ **تلاشي المعايير الأخلاقية:** حتى وإن كانت ممارسات إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح إلا أنها قد تبقي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، فالشركة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بأن إخفاء وتضليل الحقيقة ممارسات هي ممارسات مقبولة، وينشئ المديرين الذين يتحملون خطر هذه الممارسات مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها.

■ **إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** فممارسات إدارة الأرباح لا تتم على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما أيضا تمارس على مستوى الإدارة التشغيلية، فمدراء هذه الأخيرة يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت، الفوز بالترقيات أو تجنب إنتقادات الأداء السيئ، ومن أهم مخاطر ممارسات إدارة الأرباح في مستويات الإدارة الدنيا، إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

■ **العقوبات المالية وإعادة إعداد القوائم المالية:** فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينات وقعت البورصة غرامة مالية قيمتها مليون دولار على شركة (W.R. Graceadcar) وطلبت منها إعادة إحتساب أرباحها والإعلان عنها، والسبب أن الشركة قامت ما بين سنة 1990-1992 بتخفيض أرباحها المعلنة بمبلغ 55 مليون دولار وتسجيلها كاحتياطات غير صحيحة، وبين سنة 1993-1995 قامت بإعادة الإحتياطات إلى أرباح، وذلك لمقابلة الأرباح الفصلية المستهدفة.²

III. ثالثا: مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

1. مفهوم السلوك الأخلاقي في الفكر المحاسبي:

يقول Leung أن المحاسبة بحد ذاتها هي نظام يتكون من مجموعة المبادئ تطبق بصدق لإظهار المركز المالي ونتائج الأعمال المالية وتدفق الأموال للشركات وهي تبغي من وراء ذلك الالتزام بالمبادئ الأخلاقية في تحقيق الوضوح والعدالة والانسجام لتحقيق العدالة فضلا عن الدقة في الإبلاغ عن المعلومات والبيانات.

وعليه فإن الهدف الأساسي هو إعطاء صورة حقيقية على المركز المالي للشركة والمساعدة في اتخاذ القرارات الرشيدة، ومن أجل ذلك تتصف المعلومات الواردة في القوائم المالية بصفة خاصة كالملاءمة، التوقيت الجيد، القيمة التنبؤية، والقدرة على التحقق من صحة القرارات المتخذة والموثوقية وصدق البيانات والاتساق في تطبيقها.

بذلك فإن التشويه والمخالفة من قبل القائمين على إعداد القوائم المالية لتلك المفاهيم وتحريف البيانات قد يؤدي إلى فقدان المعلومات لخصائصها النوعية وتصبح غير مفيدة ومضللة لكل الأطراف المعنية باتخاذ القرار، وقد عرض Revsine مسألة تشويه الحقائق المالية والتي ينظر إليها على أنها تقدم دافعا لممارسة المحاسبة الوضعية معتمدة في ذلك على النظرية المحاسبية، وهو ينظر لهذه المسألة من حيث علاقتها بالإدارة والمساهمين، ويحلل بأن كل هذين الطرفين يتمكن من الحصول على المنافع من المعايير المحاسبية والتي تعطي للإدارة حرية العمل لتوقيت الاعلام عن الدخل، وناقش أيضا المنافع بالنسبة للإدارة من خلال كونها قادرة على التلاعب بالدخل بين السنوات ، ويتم بذلك من خلال تعظيم حقهم في المكافآت .

في دراسة Ruland ميز فيها بين وجهة نظر علم الأخلاق ومدى امكانية تطبيق الأحكام الأخلاقية إذ أن أي عمل يجب أن يقاس على أساس القيمة الأخلاقية للنتائج، وميز بين المسؤولية الايجابية من أجل عرض حسابات صحيحة وغير متحيزة وبين المسؤولية السلبية إذ يمكن أن تكون الادارة هي المسؤولة عن جميع الأوضاع التي فشلوا في منع حدوثها، وقد أعطى الأولوية الايجابية للوصول إلى الحسابات المالية غير المتحيزة.

وبما أن المحاسبين كانوا أكثر انتقادا لسوء استخدام القواعد والأحكام المحاسبية مقارنة مع التلاعب بالعمليات، ولتغيير وجهة النظر هذه فقد لوحظ وجود تفسرين محتملين عن مواقف المحاسبين على النحو الآتي:

- يمكن للمحاسبين تبني الأسلوب المبني على أساس القواعد المحاسبية بالنسبة للأخلاق بدل التأثير على مستخدمي الحسابات.
- يمكن أن يرى المحاسبون مسألة سوء استخدام الأحكام والقواعد المحاسبية بأنها مسألة واقعة ضمن حقلهم التخصصي، وبالتالي يتطلب الأمر اجتهادهم الأخلاقي، في حين يقع التلاعب في العمليات ضمن حقل وسيطرة الادارة وبالتالي لا تكون عرضة للمجموعة الأخلاقية نفسها. ومن منظور المحاسبة الأخلاقية، فإن التلاعبات المالية المحاسبية تعد مكروهة ومحرمة أخلاقيا، فهي ليست عادلة للمستخدمين، وتتضمن ممارسات غير عادلة للسلطة، وعليه قد تكون سلوكية تمهيد الدخل ضمن السلوكيات المكروهة أخلاقيا لما فيها من مخالفت أخلاقية ينتجها المحاسبون في مهنتهم والتي يرى البعض أنه لا بد من التصدي لها باعتبار أن قرارات العمل معفاة من الاعتبارات الأخلاقية وكما أوضح Solomon لا يمكننا أن نقبل مرة أخرى الفكرة الأخلاقية بأن العمل ليس إلا عملا، وعليه ومن خلال المنظور الأخلاقي للسلوك المحاسبي يتضح بأن هناك

أخلاقيات تحكم المهنة وأن وجود مثل تلك الأخلاقيات ستقود إلى الرقي بمهنة المحاسبة، الأمر الذي سيسهم بالتالي وينعكس بشكل مباشر على الحد من ممارسات تمهيد أو تحميل الدخل¹⁹.

2. أهمية أخلاقيات المهنة في الحاسبة ودورها في مكافحة الفساد:

يحتل تكوين المحاسبين أهمية كبيرة نظراً لخصوصية النظرة إلى الحاسبة والحاجة المستمرة والدائمة إلى العمل المحاسبي في أي مجتمع من المجتمعات. ولابد من الاهتمام بعملية التكوين المحاسبي للوفاء باحتياجات المجتمع من الحاسبة التي يمكن من خلالها تهيئة الكوادر الأكاديمية والمهنية القادرة على سد احتياجات الطلب المتزايد على الحاسبة. وإن احتياجات هذا المجتمع متنوعة ومتعددة ويلزم ممن يقدمها أن يراعي الموضوعية والصدق والأمانة والنزاهة والشفافية عند تقديمه المعلومات الحاسبية للمستخدمين الداخليين والخارجيين على حد سواء. تحدثت الصحف كثيراً في العقود الأخيرة عن الفضائح المالية المدوية التي طالت أكبر شركات العالم مثل "إنرون" (الولايات الأمريكية) أو "بارامالت" (الايطالية) أو غيرها، ذلك مما اضطر العديد من الدول لإصدار قوانين وتشريعات لتحد من العمليات للأخلاقية التي قد يقوم بها المحاسب مثل قانون "ساربتز أوكسلي" أو غيره²⁰ حيث تعود أسباب تشريع هذا قانون أوكسلي إلى انهيار شركة انرون في أواخر سنة 2001 وما تبعها من انهيار شركات أخرى مثل شركة "كومس" وشركة "كوسيت" وشركة "ورلدكوم" حيث كان الأثر الكبير على الاقتصاد الأمريكي وكرثة انهيار سوقه المالي الذي يمتاز بكونه أكبر الأسواق المالية وأكثرها تطوراً في العالم.²¹ ويؤكد ساربانيس وأوكسلي أيضاً على أهمية الرقابة الداخلية من قبل الشركات التي تشمل على:

- ضمان الامتثال للقوانين واللوائح

- حماية أصول الشركة

- تجنب تزوير المعلومات في السجلات المالية

- المساءلة والمسؤولية عن المهام المسندة.²²

يعد الدور الرقابي والتشريعي على عملية المحاسبة وتنظيم المهنة بواسطة منظمات مهنية يعزز بشكل أو بآخر من ثقة المحاسب بنفسه و يعزز شعوره بأن هناك جهة تحميه من تعول الادارات (Schreoder et al., 2011). وقد نشطت المنظمات المهنية الحاسبية لوضع موثيق أخلاقية لأعضاء المهنة وعملت على تدعيم الالتزام بها مثل AICPA الأمريكية أو جمعية المحاسبين القانونيين الأردنية أو غيرها.²³

3. المظهر الأخلاقي لممارسات إدارة الأرباح:

تعرف أخلاقيات المهنة بالمبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معياراً للسلوك المهني القويم، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجياً مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبياً وقانونياً. ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة وخاصة العملية منها مثل: المحاسبة؛ بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد. ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة وخاصة العلمية منها مثل المحاسبة، بحيث تتضمن هذه الأنظمة الأسس والواجبات والحقوق والمحظورات التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد.

ناقش Revsine في "افتراضات أو نظريات التمثيل المالي الخاطئ الانتقائي"، حيث اعتبر أن المشكلة تتعلق بكل من المديرين وحاملو الأسهم، ويشير إلى أن كلا منهما يمكنه أن يستفيد من المعايير الحاسبية غير المصاغة بشكل محكم؛ مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل والأرباح، إذ يمكن أن يستفيد حاملو الأسهم من حقيقة أن المديرين قادرون على التلاعب بالأرباح لتجميل صورة الدخل، بما أن ذلك ربما يخفّض من عدم استقرار الأرباح الواضح الذي تتعرض له الشركة؛ الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في قيمة أسهمهم، وحقيقة أن هذا الأمر يتضمن تلاعباً وخداعاً متعمداً يتم تجاهله؛ بحيث يصبح حاملو الأسهم من خلال وجهة النظر تلك مجرد قطعاً للتلاعب على غير دراية ولكن تنص الافتراضات النظرية للوكالة على أن هذا السلوك حتمي بسبب وجود الصراع الملائم لعلاقات الوكالة.

لكن من منظور أخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة أخلاقياً، فهي ليست عادلة للمستخدمين؛ حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين، حين يتم خرق النظم والقوانين دون عقوبة؛ الأمر الذي يترتب على ذلك قلة احترام لها وإجراءاتها، وبشكل أساسي فإنه من الحكمة والمنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي الضمني تبريرها كاملة.

وبذلك يرى الباحثون، أن الحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها مرفوضة أخلاقياً؛ وذلك للمخالفات الأخلاقية التي ينتهجها المحاسبون في مهنتهم؛ فلا بد من التصدي لهذه السلوكيات حتى يمكن الحصول على الشفافية والمصدقية الكافية.

في ضوء ما يقع من فضائح مالية وما ينتج عنها من قيود على الأعمال والأنشطة تجر الشركات نفسها مضطرة إلى وضع موثيق صارمة للأخلاقيات من شأنها إرشاد سلوك أعضاء مجلس الإدارة والمديرين والموظفين، وبالرغم من أن الاهتمام بالأخلاقيات كان دوماً جزءاً من

ممارسة العمل إلا أن قادة الأعمال اليوم ينظرون إلى الأخلاقيات على أنها مجموعة من المبادئ والإرشادات السلوكية أكثر من كونها مجرد مجموعة من القواعد الجامدة؛ ومن هذا المنطلق فإن أخلاقيات العمل ليست مجرد محاولة لوضع معيار يستطيع بموجبه جميع الموظفين معرفة ما هو متوقع منهم ولكنها أيضا محاولة لتشجيع الموظفين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة على التفكير واتخاذ القرارات من خلال منظومة من القيم المشتركة. رغم أن هناك تباين واضح في الآراء حول مدى سلبية أو إيجابية أساليب التأثير في القوائم المالية وأن الرأيين لهما من يدافع عنهما وله وجهة نظره ووجهته المؤثرة؛ إلا أن كل المدخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يتركز على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي:

أ- العدالة: وتعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة؛
ب- الصدق: وتعني المطابقة للحقيقة؛ أي وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس المطبقة والظواهر المراد التقرير عنها، فالعبارة بصدق تمثيل المضمون (الجوهر) وليس مجرد الشكل، فالصدق في التعبير عن الواقع الاقتصادي يتطلب الإفصاح عن معامل الخطأ الذي قد يصاحب الأرقام المحاسبية، فخاصية الصدق تتطلب تجنب نوعين من أنواع التحيز هما:

✓ التحيز في سياسة الحيلة والحذر؛

✓ التحيز من قبل القائم بعملية القياس، كما في حالة عدم الأمانة أو في حالة نقص المعرفة والخبرة.

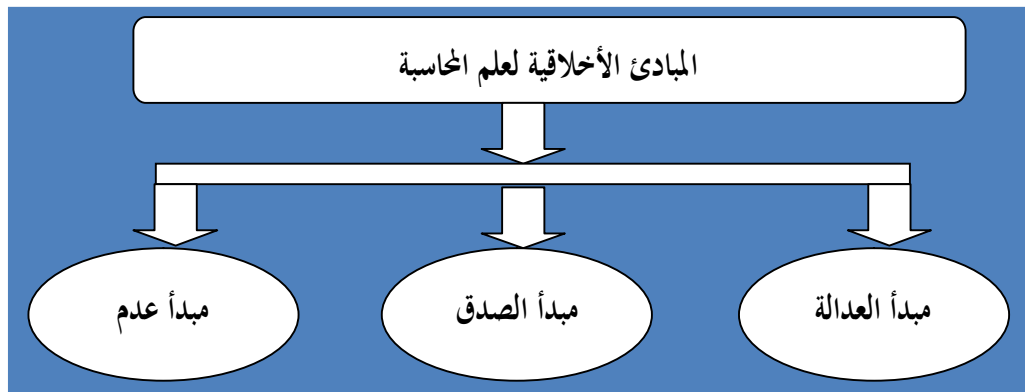
ت- عدم التحيز: يتعلق بجودة المعلومات فهي تعني تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية؛ بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير في سلوك مستخدم هذه المعلومات، وبمعنى آخر إن خلو المعلومات من التحيز يحقق لنا بصورة تلقائية جيدة هذه المعلومات. وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

ومن ثم فالمحاسبة الإبداعية سلوك مهني لأخلاقي؛ أي خروج للمحاسب على مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل الذي يجلب الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية في تلك القوائم كما في حالة التزوير أو تغير السجلات أو الاختلاس أو تسجيل عمليات وهمية أو حتى حذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات، بالإضافة إلى ذلك عدم الارتباط بالسليم بالقواعد المحاسبية وغيرها سواء لمنفعة خاصة أو بهدف الانحياز لمصلحة فئة بعينها عن إعداد وعرض المعلومات المفصح عنها بما يتعارض مع اعتبارات الموضوعية والاستقلال المهني

إن استخدام معيار التعمد بما يحمله من نوايا كأساس للحكم على الجانب الأخلاقي لأي تصرف أو ممارسة من جانب الإدارة يحتاج إلى معرفة مسبقة بدوافع الإدارة ويحتاج إلى إمكانية الفصل والتمييز بين الدوافع المختلفة التي تحكم سلوك الإدارة تحقيق أهداف أو مصالح ذاتية ف يعد سلوك انتهازيا لأخلاقي. إن افتراض التعمد سواء مع حسن النية أو سوء النية أمر صعب التحديد يشوبه الكثير من الغموض؛ حيث يصعب تحييد نوايا الإدارة في هذا الاتجاه وخاصة إن معظم تصرفات الإدارة غالباً ما تنصف بأنها قانونية وتتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي تصرفات في نطاق صلاحياتها ومسئولياتها، وفي ضوء ذلك يمكن القول أن هناك مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولاً من الناحية الأخلاقية وهي:

- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعدي لا في رقم الدخل دون أن يدخل الشركة في أعمال غير مرغوب فيها مستقلاً لا ؛
- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى؛
- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- أن تستمر الشركة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتالية²⁴.

شكل (2) يبين المبادئ الأخلاقية المعتمدة لعلم المحاسبة



4. الأبعاد الأخلاقية لممارسة إدارة الأرباح:

أشارت الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة لتقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC (الفقرة 8) إن لكل منشأة تقارير خاصة بها سواء مالية أو غير مالية ويجب توحى الحذر لعدم تحويلها إلى أدوات تسويق، فيجب كتابتها بشكل عادل ومتوازن وإظهار النتائج السلبية بدلا من محاولة إخفاءها، وتعتبر هذه إشارة واضحة إلى عدم التلاعب في التقارير وإظهارها بشكلها الفعلي دون إجراء أي تعديلات وممارسة إدارة الأرباح.

تعتبر إدارة الأرباح عموما فعل وممارسة في حد ذاتها مخادعة وغير مرغوب فيها، كما إن المحاسبة الإبداعية عادة فعل سلبى ومعيب وعندما تذكر يتبادر للعقل التلاعب والتضليل والخداع ولكنها مفيدة للمستخدم إذا استخدمت بصورة صحيحة.

تعتبر ممارسة إدارة الأرباح مشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة تتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي (Ethics) الصادرة عن الجمعيات والهيئات المهنية المحلية والإقليمية والعالمية التي وضعت قواعد لسلوك المحاسبة ومبادئ يجب إتباعها وأهمها الكود الأخلاقي الدولي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي صدر في عام 2005 م، وكذلك يقتضى الشرع الحنيف إظهار الحقائق كما هي وتوحي الصدق والأمانة وهذا ما تفتقده المحاسبة الإبداعية²⁵.

5. متطلبات الحد من ممارسات إدارة الأرباح من منظور أخلاقيات مهنة المحاسبة:

فيما يتعلق بالمنظور الأخلاقي لممارسات إدارة الأرباح، فقد نشأت العديد من الاعتبارات الأخلاقية تستوفي متطلبات الحد من ممارسات إدارة الأرباح نذكر من أهمها مايلي:

1. من المتفق عليه بشكل عام أن السلطة تتضمن المسؤولية وأن الظلم ليس سوى سوء استخدام للسلطة كما أشار (Plato 1992) وقد انتهج العديد من الفلاسفة الأخلاقيين أفكارا شبيهة فيما يخص العدالة طبقا لحقوق كل شخص أو كل جماعة عبر التاريخ، وتبعاً لهذا التصور للعدالة وتصورات أخرى حديثة مثل نظرية راؤول الشهيرة للعدالة والتي وضعها عام 1972، فلا شك في أن المعدن للبيانات المالية الذين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم يرتكبون نوعاً من الظلم، حيث وجد Fischer and Rosen Zweig 1995 أن طلبة المحاسبة و MBA ينتقدون الصفقات المعرضة للتلاعب وسوء استخدام المبادئ المحاسبية، كما اكتشف Naser and Pendlebury 1992 عدم استحسان المراجعين المحاسبين في بريطانيا لمثل هذه المواقف.

2. يتشارك النظام المحاسبي مع نظم القانون في عدة أوجه، حيث يمكننا النظر إلى القيم والأفكار المنبثقة عن نظم القانون ونظم العدالة لأن مثل هذه النظم هي منشآت اجتماعية يمكننا أن ننظر خلفها لنجد قيماً أخلاقية أساسية مثل الصدق، وقد ناقش Lyons 1984 القيم التي اتخذت كأمانة في العمليات القانونية، حيث يعرف احترام القانون كعنصر أخلاقي هام، "فعلى سبيل المثال، يمكن أن تعمل الإجراءات الموضوعية بشكل جيد على تشجيع احترام القانون ومن ثم طاعة القانون الذي يعتبرها الكثير شيئاً جيداً" وربما ينشأ بعض الجدل حول النظم التي إما بسبب أنها تم صياغتها بشكل سيء أو لأن آليات تطبيقها غير مناسبة لا تبعث على الاحترام، ويناقش Lyons قاعدة القانون ولكن تظهر هذه النقطة بشكل أكثر قوة على النظام الغير تشريعي مثل نظام المحاسبة، حيث إذا ما فشلت في اكتساب الاحترام من قبل هؤلاء الذين يتم استدعاؤهم لتطبيقها فمن المحتمل أن يترتب على ذلك فشلاً نظامياً، وفي سياق التلاعب الكبير والصغير بالبيانات المالية والذي عهدناه وعرفناه أنه يثير المشاكل في النظام القائم للمحاسبة، لذا فإن النظام يفترق للسلطة إذا كان معرضاً للتلاعب عن طريق قوى اقتصادية أو سياسية لأي هدف من الأهداف.

انتقالاً من المفهوم العام للظلم وعدم الأمانة يمكننا أن نتطرق لمستوى شخصي أكثر حيث يقوم الأفراد باتخاذ قرارات بشأن العمل تكون قابلة للدفاع عنها بشكل أو بآخر، ومع ذلك فإن قرارات العمل غير معفاة من الاعتبارات الأخلاقية، كما أوضح Solomon 1993 "حيث لا يمكننا أن نقبل مرة أخرى الفكرة الأخلاقية بأن "العمل ليس إلا عملاً". مما يساعد على فهم ذلك أن نأخذ في اعتبارنا فكرة تحمل المسؤولية الفردية عن الأعمال الخاطئة وفكرة الشخصية الجيدة عند دراسة المناقشات غير الأخلاقية إلى حد ما والتي توظف لتكون عذراً لسلوك التلاعب المحاسبي، حيث يمكن أن يكون هناك دفاعاً عن سلوك المحاسبة الإبداعية يعتمد على نظرية الوكالة ونظريات المحاسبة الإيجابية، وقد ناقش Revsine 1991 "افتراضات أو نظريات التمثيل المالي الخاطيء الانتقائي"، وقد اعتبر أن المشكلة تتعلق بكل من المدراء وحاملي الأسهم ويشير إلى أن كل منهما يمكنه أن يستفيد من المعايير المحاسبية غير المصاغة بشكل محكم مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل والأرباح، حيث يمكن أن يستفيد حامل الأسهم من حقيقة أن المدراء قادرين على التلاعب بالأرباح "لتسوية" الدخل بما أن ذلك ربما يخفف من عدم استقرار الأرباح الواضح الذي تتعرض له الشركة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في قيمة أسهمهم، وحقيقة أن هذا الأمر يتضمن تلاعباً وهدداً متعمداً يتم تجاهلها، بحيث يصبح حامل الأسهم من خلال وجهة النظر تلك مجرد قطعاً للتلاعب على غير دراية ولكن تنص الافتراضات النظرية للوكالة على أن هذا السلوك حتمي بسبب وجود الصراع الملائم لعلاقات الوكالة²⁶.

الخلاصة:

تناولت هذا الدراسة أهم المواضيع النظرية ذات العلاقة بموضوع إدارة الأرباح، وعلى الرغم من انه يمكن تعريف إدارة الأرباح بطرق مختلفة، إلا أن هناك إتفاق على أن إدارة الأرباح تؤدي إلى تحريف متعدد للأداء الحقيقي للشركة، من خلال أنشطة متعددة يقوم بها المديرين بهدف تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية حول الأداء الحقيقي لشركة لتحقيق مكاسب خاصة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة في التقارير المالية، مستغلين المرونة المتاحة لهم للإختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض عناصر التقارير المالية، كما يمكن أن تحدث هذه الممارسات عندما تتوفر الدوافع لدى المديرين لتضليل مستخدمي القوائم المالية وخاصة منها قائمة حساب النتيجة، والتي يمكن تقسيمها إلى ثلاثة دوافع أساسية وهي الدوافع المتعلقة بتوقعات وتقييم سوق المال، الدوافع التعاقدية والدوافع التنظيمية.

هناك طرق مختلفة يستطيع المحاسب من تطويعها لخدمته في التلاعب بالبيانات المحاسبية، مما تجعل هذه البيانات مضللة ومشوهة بالنسبة لمستخدميها، ويلاقي مدقق الحسابات صعوبة في إكتشاف مثل حرية التقديرات الشخصية، توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية، سوء تطبيق مبدأ الأهمية النسبية والتغيرات الإختيارية للسياسات المحاسبية.

وهناك إجماع في الأدبيات النظرية على تقسيم ممارسات إدارة الأرباح إلى نوعين هما إدارة الأرباح ذات الطبيعة التشغيلية والتي تحدث نتيجة القرارات التشغيلية مثل تخفيض الأسعار لتسريع وزيادة المبيعات، وغيرها من القرارات التشغيلية أو إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية، والتي تنطوي على إستغلال المرونة المتاحة في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وإختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية أو إستخدام أساليب إحتيالية تكون خارج إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وعلى الرغم من أن ممارسات إدارة الأرباح قد تحقق منافع للشركة في الأجل القصير، إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل، وأهم هذه المشاكل المتمثلة في تخفيض قيمة الشركة، تلاشي المعايير الأخلاقية، إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية والعقوبات المالية.

بالنظر من منظور أخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة أخلاقياً، فهي ليست عادلة للمستخدمين حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين، حين يتم حرق النظم والقوانين بدون عقوبة الأمر الذي يترتب على ذلك قلة احترام لها وإجرائها، وبشكل أساسي فإنه من الحكمة والمنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقدم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي الضمني تبريرها كاملة.

وبذلك يمكن اعتبارها أن ممارسات إدارة الأرباح، مكروهة أخلاقياً وذلك لما يروونه من مخالفات أخلاقية ينتهجها المحاسبين في مهنتهم والتي لا بد من التصدي لهذه السلوكيات حتى يمكن الحصول على الشفافية والمصدقية الكافية.

الهوامش و المراجع المعتمدة:

¹. Karine Fabre et al., Modes de financement et comptabilisation des immatériels: une approche historique de la gestion du résultat, Comptabilité - Contrôle – Audit 2015/3 (Tome 21), P.151.

¹. هاني محمد الأشقر، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد الغير متوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بمحجم الشركة، رسالة الماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2010، ص.27.

¹. Claude FRANCOEUR, Philémon RAKOTO, La gestion des bénéfices et la performance boursière : cas des entreprises acquéreuses canadiennes, comptabilité, contrôle, audit et institution(s), Tunisie, May 2006,p03.

¹. Marie-Anne Verdier, Jennifer Boutant, Les dirigeants gèrent-ils les résultats comptables avant d'annoncer une réduction d'effectifs ? Le cas des entreprises françaises cotées, Comptabilité, Contrôle, Audit, 2016/3 (Tome 22), P.P. 9-45.

¹. طارق عبد العال، المحاسبة الإبداعية (دوافعها-أساليبها-آثارها)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص.11.

¹. حبر إبراهيم الداوور، محمد نواف عابد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الإقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد السابع عشر، العدد الأول، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2009، ص.828.

¹. Healy, P.M, The effect of bonus schemes on accounting decisions, Journal Accounting and Economics , (7), April 1985, P.P.90-93.

¹. عباس التميمي، حكيم الساعدي، إدارة الأرباح، عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، الطبعة الأولى، دار غيداء للتوزيع والنشر، عمان، الأردن، 2015، ص.ص.17-18.

¹. El Mir Ali, Seboui Souad, La gestion des résultats entre l'opportunisme managérial et la pression des résultats, La Revue des Sciences de Gestion, 2/2007 (n°224-225), P.95.

¹. Hervé Stolowy, Gaéton Breton, la gestion des données comptables : une revue de la littérature, Comptabilité contrôle audit, France, tome 9, Volume 1, 2003, P.135.

¹. Yves Mard, Sylvain Marsat, Gestion des résultats comptables et structure de l'actionnariat: le cas français, Comptabilité - Contrôle – Audit, Tome 18, Volume 3, Décembre 2012, p 11.

¹. Sylvie Chalayer, Le lissage des résultats. Éléments explicatifs avancés dans la littérature, Comptabilité - Contrôle - Audit, Tome 1 Volume 2 septembre 1995, P.99.

- ¹. أحمد راهي عبد، أثر تمهيد الدخل على العوائد غير العادية للأسهم، مجلد القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد الثالث، 2014، ص.263.
- ¹. Guillaume Dumas, La gestion des résultats des entreprises innovantes, Thèse Doctorat en Gestion et management. université Toulouse, France, 2014, P.28.
- ¹. Guillaume Dumas, op,cit, p 28.
- ¹. Alexander Eisele, Target shooting? Benchmark-driven earnings management in Germany, dissertation doctor of Philosophy in Management, School of Management, Economics, Law, Social Sciences and International Affairs, of the University of St. Gallen, 2012, P.12.
- ¹. Paul Clikeman, Where Auditors Fear to Tread: Internal auditors should be proactive in educating companies on the perils of earnings management and in searching for signs of its use, 2003.
- ¹. فيحاء عبد الخالق البكور وآخرون، انعكاسات الالتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح، مجلة تنمية الرافدين، العدد 114، المجلد 35، جامعة الوصل، العراق، 2013، ص.111.
- ¹⁹ أنظر، محمد ظافر عبد الخالق الغضنفر، إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة تنمية الرافدين، العدد 114 المجلد 35، 2013، ص.54.
- ²⁰ أنظر، أسامة عبد اللطيف محمود وآخرون، دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد: دراسة تطبيقية على الجامعات الأردنية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2014، ص5 <https://www.researchgate.net/profile/Osama.../0deec52de645ac161300000>
- ²¹ أنظر، علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون (ساربنيز-أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 36، الأردن 2011، ص9. <https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=9572>
- ²² Vincent N. Onyebuchi, Ethics in Accounting, International Journal of Business and Social Science, 2011, p275.
- ²³ أسامة عبد اللطيف محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 5.
- ²⁴ التيجاني بالرفقي، المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتحميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد 12، 2012، ص. 39.
- ²⁵ أنظر، سيد عبد الرحمن عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد 12، 2012، ص. 62.
- ²⁶ ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد السادس، 2014، ص.20.
- ²⁷El Mehdi Lamrani, Éthique et gestion du résultat comptable, RIMHE : Revue Interdisciplinaire Management, Homme & Entreprise, 2012/2 (n°2), p. 17-32.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

عبد النور شنين، معي الدين طرفاوي، عمر الفاروق زرقون (2018). مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية - دراسة تحليلية إنتقادية -، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 04 (العدد01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص.25-36.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـ **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.
Journal Of Quantitative Economics Studies is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.

