إدارة الأرباح بالمفاضلة بين الخيارات المحاسبية المتاحة في معايير الإبلاغ المالي الدولية: عرض عينة من المعايير وأثرها على القوائم المالية.

Earnings management by choosing between accounting options available in the IFRS: Presenting a sample of standards and their impact on the financial statements.

طالبي أحمد زكرياء*	العرابي حمزة
مخبر المقاولة، تسيير الموارد البشرية والتنمية المستدامة	مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية
جامعة علي لونيسي البليدة 02، -الجزائر-	جامعة علي لونيسي البليدة 02، -الجزائر-
ahmedzakariatalbi@gmail.com	elorabihmz@yahoo.com

تاريخ الاستلام: 24 /2021/05 تاريخ القبول: 14 /2021/06 تاريخ النشر: 12 /2021/07

الملخص:

يواصل موضوع إدارة الأرباح إثارة إهتمام الأكاديميين، المهنيين والهيئات المنظمة لمهن المحاسبة والتدقيق، في ظل تطور الأنشطة، تعقد بيئة الأعمال واتساع فجوة التوقعات بين الملاك، المحللين والإدارة، بغية إضفاء الجودة على القوائم المالية والتقليص من حالات عدم تماثل بين المعلومات.

يهدف هذا المقال إلى دراسة ظاهرة إدارة الأرباح في ظل وجود البدائل المحاسبية وتعدد طرق القياس والإفصاح المحاسبي المتاحة في معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS والوقوف على حوافز انتهاج الإدارة مثل هذه التصرفات وأثرها على جودة القوائم المالية.

وقد أكدت هذه الدراسة أن مرونة معايير الإبلاغ المالي الدولية والحرية المتاحة للمحاسبين لممارسة الحكم المهني من أجل تحسين جودة القوائم المالية، قد تُستغَل بطريقة غير أخلاقية من طرف الإدارة والمسيرين في إدارة الأرباح من أجل تحقيق منافع معينة، مما يستوجب توظيف كفء لآليات الحوكمة والرقابة لضمان جودة القوائم المالية تعكس الصورة الوفية لمستوى النشاط الفعلي.

الكلمات المفتاحية: إدارة الأرباح؛ خيارات البدائل المحاسبية؛ معايير الإبلاغ المالي الدولية؛ جودة القوائم المالية.

تصنيف JEL: M41

Abstract :

The current paper aims to reveal how managers can use earnings management by using the flexibility of IFRS and the ability to choose between different accounting options to realize personal interests.

The study conclude that the accounting result may be subject to intentional manipulation resulting from a lack of professional ethics of managers, what can decrease the quality of financial statements.

Keywords: Earnings management, Accounting options, IFRS, Quality of financial reporting.

JEL classification codes: M41.

*المؤلف المرسل: طالبي أحمد زكرياء.

مقدمة:

تمثل المعايير المحاسبية الدولية/معايير الإبلاغ المالي الدولية أهم مجالات البحوث العصرية في ميدان المحاسبة، حيث تهدف إلى حل المشاكل المحاسبية المتجدِدة والمواكِبة لتطور السياسات، الاقتصاد والأعمال، والناجمة عن انفتاح واتساع الأسواق الدولية.

وتعمل المنظمات والهيئات الدولية على تنظيم المعلومة المالية وتحسين جودة الإفصاح المحاسبي، وتسعى إلى تحقيق فكرة التوافق المحاسبي الدولي، حيث استحال عليها توفير نظام محاسبي موحد، في ظل تباين الممارسات واختلاف المفاهيم والمصطلحات من بلد لآخر ومن نظام محاسبي لآخر، مما أدى إلى صياغة بعض المعايير تتسم بنوع من المرونة وحرية الاختيار بين مجموعة من البدائل لمعالجة نفس الأحداث والعمليات الاقتصادية المالية بطرق مختلفة، ما قد ينجم منه إصدار تقارير مالية مختلفة والوصول إلى نتائج متباينة.

إشكالية الدراسة:

إن وجود البدائل المحاسبية وتعدد طرق القياس والإفصاح المحاسبي سمح لظهور أفكار انتهازية لدى بعض الإدارات والشركات من أجل تحقيق مزايا خاصة، قد تكون في صالح الشركة والمستثمرين أو في صالح الإدارة والمسيرين، وذلك بالتدخل العمدي من خلال التغيير في سياساتها المحاسبية والمفاضلة بين الخيارات المحاسبية المتاحة إليها لتحديد نتيجة مسبقة أو التنبؤ بنتائج مستقبلية لا تعكس حجم النشاط والأداء الفعلي للشركة، وهذا ما يعرف بإدارة الأرباح (إدارة النتيجة المحاسبية).

تعد إدارة الأرباح وجه من أوجه المحاسبة الإبداعية التي حظيت باهتمام الباحثين منذ مطلع السبعينيات من القرن الماضي، خصوصا مع تطور مفاهيم نظرية الوكالة ونظرية الإشارة. وازداد الاهتمام بالجانب الأخلاقي في مجالات الإدارة والمحاسبة، للحد من الممارسات المحاسبية السلبية وسلوك الإدارة الفاسدة القائم على تضليل مستعملي التقارير المالية التي لا تعكس الصورة الوفية للأحداث الاقتصادية والمالية، ما ينجم عنه اتخاذ قرارات خاطئة والمساس باستقرار واستمرارية الشركة وتغليط الأطراف الخارجية كالمقرضين والمدينين.

من خلال ما سبق، يكمن تساؤل البحث في دراسة إمكانية إدارة الأرباح من طرف الإدارة والمسيرين من خلال الاختيار والمفاضلة بين البدائل المحاسبية التي تتيحها معايير الإبلاغ المالي الدولية.

وجاءت فرضية البحث كما يلي: إن معايير الإبلاغ المالي الدولية المبنية على أساس المبادئ تتيح للإدارة والمسيرين مجموع من الخيارات المحاسبية قد تستغل في إدارة الأرباح عن طريق تكييف النتيجة المحاسبية مع تطلعاتهم.

وللتحقق من الفرضية، تضمن البحث قسمين شملا التأصيل النظري لإدارة الأرباح والخيارات المحاسبية في ظل معايير الإبلاغ المالي الدولية.

يهدف هذا البحث إلى ابراز أثر اتسام معايير الإبلاغ المالي الدولية بمرونة الاختيار بين البدائل المحاسبية في تعزيز سلوك الإدارة والمسيرين إلى ممارسة إدارة الأرباح، وإلقاء الضوء على الجوانب الأخلاقية لإدارة الأرباح وعواقبها، إضافة إلى التأثير السلبي على جودة المعلومة المالية وعلى مستعمليها.

وتكمن أهمية البحث في معالجته لموضوع إدارة الأرباح الذي طالما ألهم الباحثين والمهنيين في السنوات الأخيرة خصوصا مع تفشي الفضائح والأزمات المالية، والإخفاق في التوصل إلى إضفاء الثقة التامة في المعلومة المالية من خلال إصدار المعايير الإبلاغ المالي الدولية المتجددة.

وتختلف الدراسة الحالية عن سابقاتها، في أن جل الدراسات السابقة تركز على سبل الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح إما بتطبيق نموذج DeAngelo (1986)، نموذج Healy (1989)، نموذج Jones (1995) المعدل وغيرها من النماذج المقترحة من طرف الباحثين أو بتفعيل آليات الحوكمة والتدقيق من أجل التنبؤ بوجود فساد محاسبي وإداري وسبل الحد منهما. في حين يهتم هذا البحث بدراسة كيفية إدارة الأرباح والتلاعب بالأرقام وأثارها الاقتصادية، السلوكية والمحاسبية.

I. التأصيل النظري لإدارة الأرباح

تعتبر ظاهرة إدارة الأرباح أحد أوجه الفساد المحاسبي والإداري، وفرع من فروع المحاسبة الإبداعية التي عرفها Mulford و Comiskety في (2002) على أنها: "بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتيال في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل" (أبوعريش، 2016، صفحة 49) . ونشأت المحاسبة الابداعية عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي من الصعب إيجاد تلك الأرباح (الشبراوي، 2017، صفحة 172)، حيث تعتمد على استخدام المهارات المالية والمحاسبية في ابتكار حيل وأساليب احتيالية، قد تكون غير شرعية، من شأنها تحقيق أرباح مبالغ فيها وآنية تضر في المستقبل بشركاتهم وزبائنهم، وربما من دون أخذ أي اعتبارات أخلاقية أمام المستهلك المالي.

ولأن كل من المحللين، المستثمرين، الرؤساء التنفيذيين ومجالس الإدارة يعتبرون الأرباح أهم بند في القوائم المالية (Degeorge, 1999, p. 3)، ركزت هذه الدراسة على إدارة الأرباح دون التطرق إلى ممارسات المحاسبة الابداعية التي تشمل حسابات الميزانية والجداول المحاسبية الأخرى.

1.تعريف إدارة الأرباح

قامت بعض البحوث خاصة الأنجلوسكسونية بمحاولة تعريف إدارة الأرباح، أهمها:

يعتبر تعريف Schipper في (1989) الشائع لإدارة الأرباح، على أنها: "التدخل المتعمد في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بنية تحقيق بعض المكاسب الخاصة". (Marmousez, 2009, p. 852)

وعرف Rosenfield في (2000) إدارة الأرباح بأنها: "أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدى في الواقع الى أضرار في الأجل الطويل"

كما عرفها Partha في (2003) على أنها: "التحريف المعتمد للأرباح، الأمر الذي يفضي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب استراتيجية بل لمجرد تعديل الأرباح."

لقد اتفقت التعاريف السابقة على أن إدارة الأرباح هي:

- ❖ استعمال حيل وأساليب محاسبية معينة؛
- ❖ تحريف الأداء الحقيقي للشركة وتحديد عمدي لنتائج مستهدفة مسبقا؛
- ❖ الهدف من إدارة الأرباح هو تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية لتحقيق مكاسب خاصة. (Partha, 2003, p. 143)

ترتكز إدارة الأرباح على العوامل التالية:

- ❖ تحديد اتجاه الأرباح (بالزيادة أم بالنقصان)؛
- ❖ مدى التوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية؛
- ❖ وضوح القصد من الخداع والتضليل؛
- ❖ جودة الإفصاح عن الأرباح؛
- ❖ الفترة التي تتأثر (شهر، فصل، سداسي أم سنة). (Merchant, 1989, p. 189)

مما سبق، يمكن أن نقترح تعريف إدارة الأرباح على أنها: تدخل متعمد من الإدارة في التحديد المسبق للنتيجة المحاسبية وذلك بالزيادة أو النقصان والناجمة عن اختيار تعسفي ولاعقلاني للسياسة المحاسبية بما يخدم مصالح معينة.

وقد فضلنا مصطلح إدارة النتيجة المحاسبية بدل إدارة الأرباح التي تعتبر ترجمة حرفية لـ "Earnings management"، لأن الأرباح تعبر عن مرحلة متقدمة لنتيجة موجبة تم تصفية الديون والمستحقات منها. أما النتيجة المحاسبية فتشمل النتيجة الموجبة (المكاسب والأرباح) والنتيجة السالبة (الخسائر) التي لا يمكن إهمالها للجوء بعض الإدارة إلى تخفيض النتيجة وإطفائها.

2.إدارة الأرباح من المنظور الأخلاقي

ظهرت أولى سمات إدارة الأرباح نتيجة انفصال الملكية عن التسيير ونتيجة لتضارب المصالح بين المستثمرين وإدارة المؤسسة، حيث يسعى المدراء إلى تعظيم منافعهم من خلال التصريح بأرباح مضللة أو وهمية للحصول على منح إضافية أو فوائد تعاقدية. ثم اتسع مجال استعمال إدارة الأرباح لأغراض أخرى كالترويج عن وضعية جيدة في البورصة وفق نظرية الإشارة لاستقطاب مستثمرين جدد أو إظهار وضعية سيئة للتهرب الضريبي وغيرها من الحوافز التي تدفع المدراء على التدخل العمدي في إعداد التقارير المالية.

وعادة ما تتم إدارة الأرباح في السر، إذ لا تعلن الادارة عن الأرباح التي أديرت، ولا عن القيمة التي تم تعديلها. ومن ثم فإن إدارة الأرباح ليست مبرَرة أخلاقيا (حمدان، 2009). وحتى إن كانت الأساليب المستخدمة شرعية من الجانب القانوني والتنظيمي، فإن اتسام الإدارة بصفة تعمد الخداع عن طريق التلاعب بالمعلومة المالية بغية تضليل الأطراف ذات الصلة يؤكد السلوك غير الأخلاقي لهاته الممارسات التي من شأنها إلحاق الضرر الآني أو المستقبلي للشركة و/أو لمتعاملها.

وهذا ما أشارت إليه إحدى التقارير الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA (1987) بأن تسوية الأرباح يمكن أن تؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، وقد تشجع الإدارة فيما

بعد على القيام بسلوك غير قانوني وأكثر خطورة كما هو الحال عند اللجوء إلى الغش والخداع عند إعداد القوائم المالية (Hernandez, 2007, p. 11) "عندما تظهر حالة غش أو تدليس في القوائم المالية نجد أنها تبدأ بالتخلي عن بعض القيم الأخلاقية الضئيلة".

3.حوافز إدارة الأرباح

إن تحديد الحافز الذي يدفع المديرين والمحاسبين لممارسة إدارة الأرباح يرتبط بمعرفة الهدف المبتغى من الأرقام المعدلة في القوائم المالية وعواقبها على قرارات الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية، كما ينبغي تحديد الجهات المستفيدة والجهات المتضررة. وقد تتعدد تلك الحوافز من إدارة إلى أخرى ومن هدف لآخر إلا أن معظم الدراسات اتفقت على حصرها في ثلاث حوافز رئيسية مستندة أساسا على أبحاث(1999) Healy & Wahlen ، هي:

1.3.حوافز التعاقدية

يتولد لدى المديرين الدافع إلى إدارة الأرباح إثر إبرام تعاقدات تحتوي على شروط وأهداف مالية محددة من قبل، فأي زيادة في الأرباح تؤدي إلى زيادة مكافآت الإدارة وتحسين الوضع الوظيفي. كما يسعى المديرون إلى إدارة الأرباح من أجل تعزيز موقفهم والاحتفاظ بمناصبهم خصوصا إذا كان تقييم الإدارة على أساس أرباح مستهدفة أو على أساس معدل نمو الربح (إسماعيل، 2017، صفحة 128). حيث تقوم الإدارة بتحميل جميع الخسائر وكل الأمور السيئة على السنة التي حدث فيها تغيير المديرين، لتظهر الإدارة الجديدة بصورة أفضل في السنوات القادمة.

وتنتج مثل هذه التصرفات من جراء انفصال الإدارة عن الملكية، بالاستناد إلى نظرية الوكالة لـ Jensen و Meckling، التضارب بين مصلحة المديرين والمساهمين في ظل عدم تماثل المعلومات بينهما، يسمح للمديرين التلاعب بالأرقام ومغالطة المساهمين بما يحقق منفعتهم الخاصة.

2.3.حوافز مرتبطة بالسوق

يرتكز المستثمرون والمحللون الماليون على المعلومة المالية إما لتقييم أسهم الشركة أو للتنبؤ لاستقرارها واستمراريتها، مما قد يحرك المديرين إلى التدخل في عملية بناء تلك المعلومة المالية في محاولة منهم للتأثير على الأداء السوقي في المدى القصير. (Healy, 1999, p. 375)

ويسعى المديرون إلى تحسين الصحة المالية سواء عند الإدراج في البورصة أو لبلوغ توقعات المحللين الماليين المسؤولين عل تنقيط السهم وتوجيه الرأي العام حول الحالة العامة للشركة.

كما يلجأ المديرون إلى تعزيز صورة الشركة للحصول على تمويل أو المحافظة عليه (صديقي، 2015، صفحة 62)، وذلك عند عجز ظروفها التشغيلية والاستثمارية في تحقيق شروط التمويل المفروض عليها.

بالإضافة إلى هذه الحوافز السوقية، يقوم بعض المدراء بتأجيل الربح إلى السنوات القادمة بنية إغفال الربح الحقيقي وتخفيضه مما يؤثر سلبيا على سعر السهم في السوق، بهدف اقتناء أسهم جديدة والرفع من الملكية الإدارية التي أشار إليها Jensen وMeckling (1976).

3.3.الحوافز التنظيمية

بالاستناد إلى دراسة Healy & Wahlen (1999)، يمكن تحديد ثلاث حوافز تنظيمية أساسية تدفع إلى إدارة الأرباح، هي:

- ❖ إدارة الأرباح لغرض التخطيط الضريبي وتجنب التكاليف السياسية: تعد الحوافز الضريبية من أهم أسباب انتشار ظاهرة إدارة الأرباح، حيث تلجأ الإدارة إلى التهرب الضريبي بتخفيض مبلغ الربح وعن طريق السجلات الاحتيالية (التميمي، 2014، صفحة 48). كما تستعمل الإدارة أساليب التلاعب بالأرقام من أجل تفادي التكاليف السياسية التي تفرضها الحكومة بغرض تحقيق المسؤولية الاجتماعية للشركة وإعادة توزيع الثروة على المجتمع؛
- ❖ إدارة الأرباح من بغرض التحايل على تنظيم الصناعة: تخضع معظم الصناعات إلى درجة من التنظيم، تشرف عليها هيئات خاصة وتسهر على مراقبتها، كالمؤسسات المصرفية التي تخضع إلى رقابة البنك المركزي الذي يفرض عليها توفير متطلبات الملاءة المالية كما نصت عليه اتفاقيات بازل؛
- ❖ إدارة الأرباح بغرض تقليل خطر التحقيق والتدخل من قبل المنظمين لمكافحة الاحتكار: أشارت مجموعة من الدراسات، نذكر منها دراسة Jones (1991) ودراسة Cahan (1992)، أن الشركات تحت الرقابة أو الخاضعة لتحقيق في قضايا الاحتكار، تلجأ إلى تمهيد الدخل وتخفيض الأرباح خلال فترة التحقيق. (Jeanjean, 2000, p. 8)

II. الخيارات المحاسبية في ظل معايير الإبلاغ المالي الدولية

تعتبر إدارة الأرباح قرار إداري، يُخضِع المحاسبين إلى ضغوطات من أجل تسوية الأرباح، حتى تظهر التقارير المالية بطريقة مرضية للإدارة. وتعتمد الإدارة أساسا على نوعين من القرارات:

- ❖ قرارات محاسبية تتعلق باختيار أو تغيير السياسات المحاسبية؛
- ❖ قرارات تشغيلية تتعلق بأنشطة العمليات؛ (أبوالمكارم، 2002، الصفحات 127 - 130)
- ❖ قرارات احتيالية تتعلق بعمليات الغش والخطأ العمدي.

إذا كانت القرارات الاحتيالية غير قانونية تستعمل فيها طرق الغش والتدليس، والقرارات التشغيلية تقسم آراء الباحثين بين معارض ومؤيد لأن لها تأثير حقيقي على الدخل والتدفقات النقدية. تتوقف دراستنا على القرارات المحاسبية التي تعد قرارات نظامية لتوافقها مع معايير الإبلاغ المالي الدولية وغير أخلاقية لأنها تحمل صفات التضليل والخداع..

1.السياسة المحاسبية والخيارات المحاسبية

السياسة المحاسبية هي "المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وتقديم البيانات المالية". (علاوي، 2012، صفحة 350)

تعتبر السياسة المحاسبية محور ممارسات إدارة الأرباح، والتي تشمل على مجموعة من الخيارات بين مناهج وبدائل محاسبية تتبعها الإدارة في إعداد القوائم المالية. في الظروف المثلى، يفترض أن الإدارة

الرشيدة المسؤولة عن رسم مختلف السياسات بما في ذلك السياسة المحاسبية، ستقوم بتلك الاختيارات بطريقة تتوافق مع الاستراتيجية العامة للمؤسسة، كما تسترشد بالاعتبارات الثلاثة الآتية:

- ❖ الحيطة والحذر، وهو اعتبار يمثل الاتجاه التقليدي للمحاسبة عند المفاضلة بين الطرائق المحاسبية البديلة؛
- ❖ تغليب الجوهر على الشكل، أي اختيار الطرائق والسياسات المحاسبية التي تتفق مع الجوهر وليس مجرد الشكل القانوني أو التنظيمي؛
- ❖ الأهمية النسبية بمعنى مراعاة الأهمية النسبية للبنود عند اختيار الطريقة أو السياسة المحاسبية لمعالجتها. (الفضل، 2017، صفحة 17)

وفي هذا الصدد، أشارت الباحثة Dechow (2010) إلى أن "المديرين عند القيام باختيار محاسبي، قد تواجههم عدة حوافز (كما أشرنا إليها سابقا)، تتعارض مع المصلحة العامة للمؤسسة. مما يثير الاهتمام لدراسة كيف يحدد المديرين هدف بدل آخر وتفضيل خيار محاسبي معين" (Dechow, 2010, p. 363)

ولتحقيق إحدى خصائص المعلومة المحاسبية وهي قابلية المقارنة، نصت المبادئ المحاسبية على ضرورة ثبات الطرق والمناهج المحاسبية بين الفترات بالنسبة للأحداث والمعاملات المتماثلة، بمعنى أن تطبق نفس الخيارات المحاسبية من سنة إلى أخرى، وأي تغيير في السياسات المحاسبية يكون وفق لما جاء في المعيار المحاسبي الدولي IAS 08 السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" والذي يحدد حالتين لإجراء التغيير وهي:

- ❖ في حالة تغيير المعيار أو في تفسير المعيار المحاسبي؛
- ❖ في حال أن يؤدي التغيير إلى الحصول على معلومة مالية ملائمة وأكثر مصداقية. (Brun, 2011, p. 121)

2.الخيارات المحاسبية بين معايير القواعد ومعايير المبادئ

إن تطور الإطار الفكري للمحاسبة الذي واكب الإصلاحات التي شهدتها المنظمات المحاسبية، خصوصا الساعية إلى تجسيد عملية التوافق المحاسبي الدولي وتجسيد التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي(FASB) ، أفرز نوعين من المعايير المحاسبية، أحدهما قائم على القواعد والآخر قائم على المبادئ، لكل منهما مقومات وعيوب، وأثر على ممارسات إدارة الأرباح.

تشمل المعايير المبنية على القواعد أساسا على قائمة إجراءات محددة ولوائح وإرشادات مرجعية، تستخدم شروط محددة، غالبا ما تكون كمية، للتمييز بين مختلف المناهج المحاسبية الممكنة لمعالجة حدث ما (Ferring, 2004, p. 68). تعطي تلك القواعد شرحا تفصيليا بالإجراءات والخطوات التي يجب أن يتم تطبيقها لمعالجة الحدث الاقتصادي دون السماح بالحياد عن هذه القواعد أو وجود أي قدر من الحكم الشخصي والتقدير المهني.

أما المعايير الموضوعة على أساس المبادئ، فهي أبسط شكلا ومضمونا، ترتكز على إطار مفاهيمي ومجموعة من التعاريف عِوض القواعد التفصيلية. تشجع على تقديم الجوهر الاقتصادي للأحداث بدل الطابع الشكلي (إسماعيل، 2017، صفحة 20). إذ تعتمد على الخبرة المهنية والحكم الرشيد للممارس في اختيار أفضل البدائل المحاسبية بقدر من المرونة حتى يعكس الحقائق مع مراعاة الخصائص الأساسية للمعلومة المالية المتمثلة في الملائمة والمصداقية.

من هنا يتضح أن من أبرز الفروق بين معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS ومعايير المحاسبة الأمريكية US GAAP هو أساس وضعها، حيث ترتكز الأولى على الإطار المفاهيمي (على أساس المبادئ)، في حين نجد أن معايير المحاسبة الأمريكية تتصف بالشمول والتفصيل (على أساس القواعد).

وتتأثر إدارة الأرباح بطابع المعايير المحاسبية المعمول بها، فالعمل بمعايير على أساس القواعد من شأنه تخفيض ممارسات إدارة الأرباح مما تتسم به من هيكلة المعاملات المالية والصرامة في تطبيقها. إلا أنه يُعاب على هذه المعايير تقادمها وعدم مواكبتها لتطور المعاملات المالية خاصة على الصعيد الدولي واستحالة حصر جميع أنواع الأحداث المحاسبية المتوقعة، ومن ثَم ظهور فراغ وقصور في المعايير مما يعطي الفرصة للتلاعب في النتائج وجودة الأرباح.

في المقابل، تتسم المعايير على أساس المبادئ بدرجة كبيرة من المرونة والقدرة التفاعلية مع الواقع الاقتصادي ومع تطور المعاملات المالية، ذلك بالاستناد إلى إطار مفاهيمي وبتأطير من مجموعة من الخطوط التوجيهية. لكنها ترفع من احتمال وقوع إدارة الأرباح لعدم تقيدها بمنهج محاسبي محدد وترك الحرية لاستخدام الحكم الشخصي من منطلق التقيد بالمبادئ وبأخلاقيات المهنة. كما يصعب التنبؤ واكتشاف التلاعبات بالنتائج لغياب مرجع لتبرير الخيارات الشخصية. وبالتالي فالمعايير على أساس المبادئ تمثل سلاح ذو حدين، بالقدر ما تسمح بتحقيق خصائص الملائمة والمصداقية، فهي تزيد من فرص إدارة الأرباح، فتتطلب توظيف أكبر لآليات الرقابة والحوكمة، مما يجعلها أكثر تكلفة من العمل بالمعايير على أساس القواعد.

III. عرض عينة من الخيارات المحاسبية وأثرها على القوائم المالية

إن وجود خيار محاسبي يعني إمكانية معالجة حدث اقتصادي بأكثر من طريقة واحدة إما عند الاعتراف أو عند القياس أو عند الإفصاح المالي عن ذلك الحدث. وتُستمد الخيارات المحاسبية من المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي التي تتسم بحد من المرونة والخضوع للحكم الشخصي عند التطبيق. كما تقتضي المبادئ المحاسبية على ثبات المناهج والسياسات المحاسبية ومن ثم الحفاظ على نفس الخيارات المحاسبية من سنة إلى أخرى.

1.الخيارات المحاسبية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي IAS/IFRS

نستعرض فيما يلي على سبيل الذكر لا على سبيل الحصر مجموعة من الخيارات المحاسبية الأكثر شيوعا:

تقييم التثبيتات العينية: يتضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS16 طريقتين لتقييم التثبيتات العينية، إما بتقييد التكلفة التاريخية historical cost مخفضة بمجموع الاهتلاك المتراكم أو عن طريق

إعادة تقييم الأصل باستخدام القيمة العادلة (IFRS13) fair value وفق أحد مداخل قياسها: مدخل السوق، مدخل التكلفة أو مدخل الايرادات.

اختيار محددات الاهتلاك: يعتبر اهتلاك التثبيتات من المصادر الداخلية للمؤسسة لتجديد أصولها، حيث يعبر عن مقدار المخصصات المقتطعة جراء استعمال الأصل، فهو اثبات وتقييد محاسبي لتدني قيمة الأصل بفعل الزمن أو الاستعمال.

تتعدد الخيارات المحاسبية عند اهتلاك التثبيتات وفق للمعيار المحاسبي الدولي 16 والنصوص التفسيرية دون أن تلزم هذه الأخيرة بضرورة اتباع طريقة معينة شريطة الثبات عليها والافصاح عنها في ملحق القوائم المالية، حيث تشمل ثلاث أنماط (خطي، متناقص ونمط وحدات الإنتاج)، كما تدخل محددات أخرى تؤثر في مقدار مخصصات الاهتلاك هي: العمر الإنتاجي للأصل، قيمة الخردة وتحديد المضاعف. فيما يلي، عرض لتأثير اختيار تلك الخيارات على النتيجة المحاسبية.

تقييم المخزون: ينص المعيار المحاسبي الدولي IAS02 على إمكانية تقييم المخزون إما بالتكلفة المعيارية standard cost، بطريقة سعر البيع بالتجزئة retail method أو عن طريق التكلفة الحقيقية باستخدام التكلفة الوسطية المرجحة WAC أو تكلفة الوارد أولا صادر أولا FIFO، في حين يمنع المعيار استعمال تكلفة الوارد أخيرا صادر أولا.

إن تعدد خيارات تقييم المخزون يؤدي حتما إلى تباين في القوائم المالية في ظل ظروف معينة، ففي مرحلة التضخم، اختيار طريقة FIFO يساهم في تأجيل أثر تقلبات الأسعار إلى المرحلة اللاحقة، على عكس طريقة التقييم بالتكلفة الوسطية المرجحة أين يتم تحميل ارتفاع الأسعار على جميع المراحل مما يؤدي إلى انخفاض في النتيجة الحالية.

تقييد العقود طويلة الأجل: يحدد المعيارين IAS11 وIFRS15 طريقتين للتسجيل المحاسبي للعقود طويلة الأجل (مدتها تفوق 12 شهر) والتي يتم تقييدها وفق طريقة التقدم في الأشغال percentage of) completion method) أو طريقة الانتهاء من الأشغال (completed contract method) وبالتالي يتأثر رقم أعمال الدورة مباشرة بالطريقة المتبعة في تقييد تلك العقود.

تقييد تكاليف البحث والتطوير والأعباء المالية: تتم المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير، عند استيفاء الشروط المنصوص عليها، بإحدى الطريقتين التاليتين: إما بتحميل التكاليف ضمن مصاريف الدورة العادية أو إدراجها ضمن التثبيتات المعنوية، شأنها شأن الأعباء المالية التي يمكن تحميلها على الدورة محل الاستثمار مما يؤدي سلبا على النتيجة النهائية أو يتم رسملتها مما يخفف من أعباء الدورة، رسملة تكاليف الاقتراض، حيث تتاح للمسيرين الاختيار بين رسملة تكاليف الاقتراض خصوصا بالنسبة للشركات ذات مديونية عالية أو تحميلها على سنة الاقتراض.

2.أثر المفاضلة بين الخيارات المحاسبية على جودة القوائم المالية

تكمن جودة القوائم المالية في مدى احتواءها لمعلومات ذات مصداقية حول مستويات الأداء المحققة وكذا المركز المالي وتمكينها المستخدمين من اتخاذ القرارات وتقييم الأحداث الماضية والحاضرة

والقيام بالتنبؤات المستقبلية. كما ترتبط جودة القوائم المالية بمدى توافق جودة الأرباح المفصح عنها مع التدفقات النقدية لنفس الفترة وبقدر الأخطاء الجوهرية الواردة في مختلف الجداول، بالأخص الميزانية المالية وجدول الحسابات.

وتتأثر أرصدة وحسابات القوائم المالية باختلاف المعايير والخيارات المحاسبية المستخدمة عند إعدادها، إذ يترتب عن تفضيل خيار معين عن سواه أو التغيير من منهج لآخر أثرا مباشرا على نتيجة الدورة وعلى عرض القوائم المالية، فيما يلي عرض لبعض الأحداث وانعكاسها على الميزانية و/أو جدول النتائج:

جدول رقم (01): أثر التلاعب المحاسبي على الميزانية

الحدث المحاسبي	تأثيره على الميزانية وهدفه
قياس التثبيتات (التكلفة التاريخية أو التكلفة السوقية)	يؤدي كل تغيير في طرق تقييم الأصل إلى تضخيم أو تخفيض صافي الأصول الثابتة ومجموع الميزانية (balance-sheet total) وبالتالي إمكانية تضليل الصورة الحقيقية لقيمة موجودات الشركة وكذا النسب المالية ناتجة عنها.
الإفصاح وقياس النقدية وخاصة أرصدة العملات الأجنبية	يؤدي التلاعب في دفتر جرد النقدية (الصندوق) وأسعار صرف العملات الأجنبية عند تقييدها إلى إعطاء قيم مغايرة لنسب السيولة عند غلق الميزانية.
الاعتراف بالالتزامات (طويلة أم قصيرة) وتدوين الأقساط المستحقة	يؤدي التلاعب في تصنيف القروض المتحصل عليها إما بترقيتها إلى أعلى الميزانية أو عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال الدورة ضمن الخصوم الجارية إلى تحسين نسب السيولة أو التغطية عن عجز الخزينة في تسديد استحقاقاتها من خلال تسديد دين قصير الأجل بدين طويل الأجل.

المصدر: إعداد الباحث

يعتبر اللجوء إلى هذه التلاعبات لتغيير الصورة العامة للميزانية ضمن أساليب المحاسبة الإبداعية قصد إضفاء وضعية مستحسنة ومغايرة عن الواقع الحقيقي عند الإفصاح عن المركز المالي، مستوى مديونية الشركة ونسبة السيولة، حيث تستهدف الإدارة كتل الميزانية (الأصول والخصوم، الدائمة والمتداولة) للحفاظ على توازنها المالي وللتأثير على مختلف المؤشرات المالية المستعملة عند تقييم المؤسسة ووضعيتها المالية إما من طرف المقرضين (البنوك، الموردين، ...)، هيئات التنقيط والتسعير في الأسواق المالية والملاك.

جدول رقم (02): أثر التلاعب المحاسبي على جدول النتائج

الحدث المحاسبي	تأثيرها على حسابات النتائج وهدفها
تعجيل الإيرادات	يؤدي التلاعب في الإيرادات بطريقة تشغيلية أو دفترية إما بتعجيل مبيعات السنة المقبلة أو بتقييد إيرادات مشكوك فيها (بيع قيد التفاوض أو عملية غير مكتملة) أو اللجوء بإفراط لعمليات الخصم إلى تضخيم حجم المبيعات (رقم الأعمال).
الاعتراف بالعمليات الاستثنائية	يؤدي الاعتراف بعائد الاستثمار ضمن الإيرادات التشغيلية والتنازل عن الأصول (إما بقيمة أقل أم تنازل مستعجل قبل غلق الحسابات) أو تقييدها على أساس

	إيرادات النشاط إلى تحسين نتيجة الدورة خصوصا عند الأداء السيء وفترات الركود. كما يؤدي هذا التلاعب إلى تزييف الأرصدة الوسيطة للتسيير ونسب تحليل الأداء المالي.

المصدر: إعداد الباحث

جدول رقم (03): الخيارات والطرق المحاسبية ذات تأثير على الميزانية وجدول النتائج معا

الحدث المحاسبي	تأثيرها على الميزانية وحسابات النتائج وهدفها
تقديرات الاندثار والاهتلاك (تغيير النمط، العمر، المضاعف، ...الخ)، تقديرات المؤونات والديون المشكوكة	يؤدي التلاعب في التقديرات المحاسبية المتاحة للإدارة عند تحديد قيمة الاهتلاك (amortization)، الاندثار (depreciation) والمؤونات (provision) إلى تعديل قيمة الأصول الصافية (الثابتة أم الجارية) بحسب الوضعية المستهدفة مما يؤثر (سلبا أم إيجابا) على توازن الميزانية وتكييف المؤشرات المالية بحسب ميولات الإدارة. كما تؤثر مصاريف الاهتلاك، الاندثار والمؤونات على مستوى الدخل الصافي بصفتها كاقتطاعات مشروعة قد تستغل في تغيير النتيجة في إحدى الاتجاهين وكذا تحديد القدرة على التمويل الذاتي (cash-flow).
تسعير المخزون (WAC, FIFO, ~~LIFO~~)	يؤثر تغيير طريقة تحديد تكلفة المخزون أو المغالاة في تقييم مخزون آخر الفترة على رصيد المخزونات المقيدة في الميزانية وبالتالي تضليل قراءة وتحليل مستوياته ونسب الأصول الجارية عند غلق الحسابات، كما تؤدي إلى مؤشرات مزيفة كنسبة دوران المخزون، قيمة الخزينة الصافية واحتياجات الرأسمال العامل. كما يؤثر تسعير المخزون على حجم الإيرادات المدونة في حساب النتائج من خلال التلاعب بنسب الهامش (margin gross) مما يؤدي إلى تعظيم النتيجة أو تمهيدها.
رسملة تكاليف الاقتراض	تتأثر الميزانية من تغيير طريقة الاعتراف بتكاليف الاقتراض إذ يؤدي تحميل التكاليف على عدة دورات من زيادة نسبة المديونية على المدى الطويل وتحسين نسبة السيولة وتقليص نسبة الالتزامات الجارية وبالتالي تخفيض احتياجات الرأسمال العامل (مثلا). كما يؤدي تحميل تلك التكاليف على دورة الاقتراض من زيادة المصاريف المالية ومن ثم تخفيض نتيجة الدورة (وحصيلة الضرائب كأحد أهداف الإدارة).
الفوترة الوهمية	تسمح الفوترة الوهمية إما بتصفية قيمة المخزون المباع في فترات سابقة دون تقييدها أو بمطابقة الجرد المحاسبي مع جرد المادي خاصة المقتنيات دون فوترة، وبالتالي إعطاء مبرر محاسبي لأحداث غير شرعية. كما تلجأ الإدارة إلى اقتناء فواتير وهمية عند تحديد النتيجة بهدف تعظيم المصاريف وتقليص الإيرادات وبالتالي الوعاء الضريبي كأحد أهداف هذا التلاعب.

المصدر: إعداد الباحث

يعتبر اللجوء لمثل هذا السلوك محاولة تضليل المستخدمين وبالأخص البنوك والمستثمرين الاحتماليين الذين يرتكزون على جدول النتائج في تحديد مستويات الأداء المالي والتشغيلي للشركة. فلو

تصنف الفوترة الوهمية كأحد الأساليب غير قانونية فإن معظم الخيارات والطرق الأخرى مستمدة من نصوص المعايير المحاسبية، ويكمن جوهر عملية التضليل في إحداث تغييرات في المناهج دون الإفصاح عنها في الملاحق وإجراء التعديلات اللازمة في القوائم المالية السابقة.

ويمكن تمثيل جدول النتائج عن طريق معادلة (جمع وطرح) بين الإيرادات والمصاريف تنتهي بتحديد نتيجة الدورة (موجبة أم سالبة، ربح أم خسارة)، إذ يمكن تغيير تلك النتيجة في إحدى الاتجاهين إما برفعها عن طريق تعظيم الإيرادات أو تقليص المصاريف أم خفضها بتقليص الإيرادات وتعظيم المصاريف حسب حوافز المسيرين لإدارة الأرباح. ولا يقتصر أثر هذه الحيل على النتيجة فقط، إذ تؤثر على الأرصدة الوسيطة للتسيير لاسيما عند التلاعب في الاعتراف بالإيرادات والمصاريف وتصنيفها في غير موضعها (تشغيلية، مالية، استثنائية، ...)

IV. الخاتمة

استخلصت هذه الدراسة إلى:

- ❖ أن إدارة الأرباح ظاهرة إدارية ومحاسبية، نشأت في ظل فجوة التوقعات وتضارب المصالح بين الإدارة، الملاك وكذا الجهات الخارجية مستغلة عدم تماثل المعلومات بينها لتحقيق منافع خاصة؛
- ❖ كما تعتبر آفة محاسبية يصعب تحديدها والحكم عليها طالما استخدمت أساليب شرعية تتمثل في تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية من خلال المفاضلة بين الخيارات المحاسبية المتاحة دون الإفصاح عن التغيير في المناهج والسياسات المحاسبية؛
- ❖ إن اتسام معايير الإبلاغ المالي الدولية بدرجة من المرونة واللجوء إلى الحكم الشخصي عند المعالجة المحاسبية للأحداث قد تؤدي إلى التباين بين النتائج المحاسبية المحتملة لحدث معين مع تعقيد مهام المراقبين الماليين والمدققين في الكشف عن التصرفات الخاطئة في ظل غياب السند والمرجعية الكافية المنتهَجة من طرف المحاسبين والإدارة عند إعداد القوائم المالية؛
- ❖ كثافة وتعدد التسجيلات المحاسبية يقلص من مدى إمكانية الاثبات والتحقق من صحتها؛
- ❖ يؤدي سلوك إدارة الأرباح إلى ظهور فجوات بين التدفقات الاقتصادية والتدفقات النقدية؛
- ❖ ليس كل تغيير في الأنماط والمناهج المحاسبية يعتبر إدارة للأرباح ويخفي نوايا سيئة للإدارة، حيث تسمح المعايير المحاسبية الدولية في حالات وتحت شروط إلى إجراء تعديلات تحسن من جودة المعلومة المالية؛
- ❖ تؤدي المفاضلة بين الخيارات المحاسبية إلى تباين في نتائج الدورة تحدث الفارق على المدى القصير.

بناء على ما سبق، يمكن التوصية بما يلي:

- ❖ التدقيق مع المحاسبين بصفتهم أصحاب القدرة والكفاءة في إعداد القوائم المالية والتأكد من مدى استقلاليتهم وتحررهم من ضغوط الإدارة؛
- ❖ دراسة العقود الخاصة بالمسيرين والوقوف على البنود والمزايا التحفيزية المتضمَنة؛

- المقارنة الزمنية بين القوائم المالية والتحقق من ثبات المناهج وملاءمة المعايير المحاسبية المطبقة مع الوضعية الحالية للمؤسسة واستغلال تكنولوجيا المعلومات والاعلام الآلي لتحقيق هذا الغرض؛
- في ظل صعوبة التحقق من نوايا الإدارة والمساهمين، توسيع حيز التدقيق إلى المعلومات غير المالية والتقرير عن استمرارية المؤسسة من خلال تدقيق استراتيجياتها، تنافسيتها ومستوياتها الفنية والتكنولوجية وذلك بإدراج فريق تدقيق متعدد الكفاءات؛
- نشر تقارير حول كفاية آليات الحوكمة المطبقة في الشركة وتمكين الأطراف ذات الصلة من المطالعة عليه.

V. المراجع

1. قائمة المراجع باللغة العربية

- أحمد شوقي إسماعيل. (2017). المحاسبة الابداعية في إدارة الأرباح. القاهرة: مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع.
- أنور أحمد الشبراوي. (2017). المحاسبة الابداعية. الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة.
- بدرزمان خمقاني، مسعود صديقي. (2015). واقع ممارسات المحاسبة الابداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 62.
- حكيم الساعدي، عباس حميد التميمي. (2014). إدارة الأرباح: عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها. الأردن: دار غيداء للنشر والتوزيع.
- عماد محمد علي أبوعجيلة ، علام حمدان. (2009). أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح. الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة المالية. سطيف: جامعة فرحات عباس.
- لخضر علاوي. (2012). معايير المحاسبة الدولية. الجزائر: دار النشر الصفحات الزرقاء الدولية.
- مؤيد محمد علي الفضل. (2017). حوكمة الشركات ودورها في الحد من إدارة الأرباح. القاهرة: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- وسيم أبوعريش. (2016). إدارة الأرباح. عمان: دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع.
- وصفي عبد الفتاح أبوالمكارم. (2002). دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية. الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة.

2. قائمة المراجع باللغة الأجنبية

- Brun, S. (2011). *Guide d'application des normes IAS/IFRES.* Alger: BERTI.
- Dechow, P. (2010). Understanding Earnings Quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of Accounting and Economics Pennsylvania*.
- Degeorge, P. Z. (1999). Earnings management to exceed thresholds,. *The journal*.

- Ferring, E. (2004). Rules based vs principles bades accounting standards : Analyzing the impact of amending APB. *Presidential scholars theses*.
- Healy, W. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizon*.
- Hernandez, G. (2007). How trust underpins auditor fraud risk assessments. *Amsterdam Research Center in accounting Netherlands*.
- Jeanjean, T. (2000). Incitation et contraintes à la gestion du résultat. *Congrès de l'AFC*.
- Marmousez, S. (2009). *Gestion du résultat, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit.* Paris: Economica.
- Merchant, K. (1989). *Rewarding results : motivating profit center managers*. Boston: Harvard business school press.
- Partha, M. (2003). How to manage earnings manamgement? *Accounting World*.