

## انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح

م.د. محمد محمود جاسم م.د. أسعد منشد محمد

جامعة المثنى / كلية الإدارة والاقتصاد

## الملخص:

يهدف البحث إلى التحقق من الفرضية التي تبناها الباحثان والتي نصت على أن للمعايير المحاسبية العراقية انعكاسات على إدارة الأرباح سواء كان هذا الانعكاس ايجابيا أو سلبيا لاسيما انه لا يتم الإفصاح بشكل رسمي عن قيام الشركة بإدارة أرباحها لغرض تحقيق الإدارة لأهدافها، فقد ترغب إدارة الشركة في تحقيق رقم أرباح معين ومن ثم تقوم بتفسير المعايير المحاسبية بطريقة تتناسب وما تطمح إليه.

فالمعلومات المتوافرة من البيانات المالية للمنشأة في نهاية الفترة المالية ذات تأثير على العديد من أصحاب المصالح المتعارضة في المجتمع خاصة المستثمرين والمستهلكين وجهات الائتمان في المجتمع، ومن ثم تستخدم الإدارة إبداعاتها في التعبير عن صدق الإفصاح بالبيانات المالية، وقد يتطور هذا الإبداع لإخفاء حقائق مالية كحالة تدهور أو إخفاق لبعض النسب المالية وتعد مخالفة للمبادئ المحاسبية، ومن ثم يثار الجدل حول عد إدارة الأرباح نظام سلبي يتنافى وأخلاقيات المهنة المحاسبية، أم أنها شكل ايجابي يستفيد من الثغرات التي تمنحها معايير المحاسبة المالية لتعديل وتغيير الأرقام والبيانات المالية بما يخدم مصلحة الإدارة.

ونحن ومن خلال هذا البحث قمنا بتسليط الضوء على مفهوم إدارة الأرباح والدوافع التي تقود لهذا العمل وكذلك بيان المداخل التي من خلالها يتم إدارة الأرباح مع تسليط الضوء على المنظور الأخلاقي لهذا الاتجاه من قبل الإدارة، ثم تناول الباحثان دراسة تحليلية للربط بين المعايير المحاسبية وانعكاساتها على إدارة الأرباح وتمكن الباحثان من التوصل إلى مجموعة من النتائج والتي تؤكد في مجموعها حقيقة وواقعية ان للمعايير المحاسبية والاجتهادات التي تبرز رغبة الإدارة تأثير في إدارة الأرباح، ثم قدم الباحثان توصياتهم بشأن ذلك ومنها ضرورة تبني اطر إدارية حديثة لقيادة المنشأة بغية زيادة الشفافية والإفصاح الأمر الذي يساعد على التقليل من ممارسات إدارة الأرباح، وقد يكون الهيكل الذي يعرف بالحاكمية المؤسسية مناسبة ومحددا من تلك الممارسات .

## المقدمة :-

مرت مهنة المحاسبة خلال العامين الماضيين في تجربة صعبة وبالأخص خلال الأزمة المالية العالمية إذ تم اتهام المهنة وبصورة عامة بالتقصير حول كيفية معالجة الديون العالمية المتعثرة ، دون النظر الى تصرفات الإدارة المخططة مسبقا لاستهداف أرباح مخططة والذي بدوره ينعكس على مهنة المحاسبة بتنفيذ تلك الخطط ، إضافة الى ادعاء البعض أن المهنة من خلال معاييرها المحاسبية العالمية قد ساهمت في عملية عدم الإفصاح أو أخطأت في صحة تصنيف بعض المشتقات والأدوات المالية ولاسيما تلك المتعلقة بعمليات الرهن العقاري التي حدثت في الولايات المتحدة .

وبالمقابل فإن القائمين على هذه المهنة قد قاموا ومنذ بدء الأزمة المالية بإعادة النظر في بعض معاييرها المتعلقة بالبيانات المالية وذلك لمعالجة مواطن الضعف المحاسبية التي برزت خلال الأزمة، وقد تم بالفعل إعادة صياغة المعايير الهامة مثل المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) المتعلق بالأدوات المالية والمعيار الدولي للبيانات المالية رقم (7) المتعلق بعملية الإفصاح عن الأدوات المالية وكذلك المعيار رقم (3) المتعلق بتجميع البيانات المالية.

ونتيجة لما تمثله الأرباح من رقما مهما لمعدي البيانات المالية وكذلك مستخدمي تلك البيانات لذا ليس من المفاجئ انشغال الإدارة في اغلب الأحيان في إدارة الأرباح فاستخدمت مؤخرا منهج إداري بتطبيق محاسبي سمي بإدارة الأرباح ، وهذا ما يعزوه البعض الى إفلاس وانهيار العديد من المنشآت وخسارة المستثمرين في أسواق المال إذ شكلت أزمة حقيقية في الاقتصاد .

إذ تلجا الإدارة الى استخدام مجموعة من الأساليب للتأثير على البيانات المالية لدوافع مختلفة من إدارة منشأة الى أخرى مستفيدة من بعض الثغرات في بيئة الأعمال المحيطة بها وعدم التزام بعض الأطراف المباشرة وغير المباشرة باقتصاديات تلك المنشأة بالمعايير المحاسبية .

فالإدارة عند إعدادها للبيانات المالية تستند على مجموعة من المعايير المحاسبية فواضعو المعايير لم يأخذوا بنظر الاعتبار إمكانات الفن المحاسبي من خلال ترك حرية الاختيار في تطبيق العيار والتي تعد قواعد استرشادية في العمل المحاسبي ، إذن فالعملية انتقلت من تطبيق أو عدم تطبيق الى هل تتوافق هذه العملية مع المدخل الأخلاقي للمحاسبة أو خالفت المدخل الأخلاقي في المحاسبة .

وما تكون عليه إدارة الأرباح من تسببها في تضليل مستخدمي البيانات المالية إلا ان هذا التضليل هو بالنتيجة مصرح به ضمنا من قبل واضعي معايير المحاسبة ، فالكرة الآن أصبحت بيد الإدارة وعلى أهدافها تتصرف وهنا لابد من الإشارة ان البعض لا يضع اللوم على ممارسة إدارة الأرباح لان هذا العمل هو في الحقيقة ضمن تطبيقه للمعايير المحاسبية .

وهذا ما أدى الى تزايد الاهتمام بموضوع إدارة الأرباح في الأدب المحاسبي ، وبسبب ما تفتقره إدارة الأرباح من الأساس العلمي والعملي في معالجتها ووضع الأسس والمفاهيم لها إذ تحيط بعملية إدارة الربح بعض الثغرات والقصور في الفهم والاستنتاجات الخاطئة. فبرزت هناك انعدام الثقة بالمديرين التنفيذيين بالمنظمات وأعضاء مجلس الإدارة .

والمعروف أن البيانات المحاسبية تلعب دورا أساسياً في توجيه المستثمرين وتقييم اتجاهاتهم المستقبلية، فباستخدام مؤشرات الربحية والسيولة المستخلصة من البيانات المالية يتخذ المستثمرون قراراتهم الاستثمارية كسواء شراء أسهم وحدة اقتصادية معينة أو بيع ما يملكونه من أسهم وحدة اقتصادية أو زيادة الاستثمار في وحدات اقتصادية أخرى (عبد الحميد، 1999).

وتتمثل أهمية استخدام البيانات المالية في إجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية القائمة والمتشابهة في النشاط الاقتصادي وكذلك المقارنات داخل الوحدة الاقتصادية نفسها ، شرط عدم اختلاف أسس القياس المحاسبي سواء أكان على مستوى الوحدات الاقتصادية المختلفة أم على مستوى الوحدة الاقتصادية الواحدة . ولكن مع وجود بدائل مختلفة للقياس والتقييم المحاسبي وتعدد السياسات والطرق المحاسبية، وحرية الإدارة في الاختيار بين تلك البدائل المختلفة، والاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية بما يتناسب ورؤية الإدارة وإمكانية تغييرها ، كل ذلك أدى إلى النظر للبيانات المالية بنوع من الشك.

### المحور الأول : منهجية البحث

**مشكلة البحث :**

ان المدخل التقليدي للمحاسبة الذي يعتد بالربحية كمعيار أساسي للحكم على نجاح أو فشل المنشأة من خلال المستفيدين المختلفين من البيانات المالية ، لذا تعد إدارة الأرباح من الأمور التي تؤثر على قرارات بعض من المستفيدين منه بصورة سلبية أو مضللة ، إذ ان المشاكل التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات في العالم خلال الفترات المالية الأخيرة على الرغم من تطبيقها للمعايير المحاسبية ولد نوع من عدم الثقة بتلك المعايير ، وعلى هذا الأساس يرى الباحثان ماهية انعكاسات القواعد (المعايير) المحاسبية العراقية على ظاهرة إدارة الأرباح .

**أهمية البحث :**

ترتبط أهمية هذا البحث بارتداد منطقة بحثية غاية في الأهمية وهي إدارة الأرباح والتي لا تزال محل جدل ونقاش وتنظير في أدبيات المحاسبة والإدارة والتدقيق لما تنسم به تلك الظاهرة من تنوع وتشعب وضبابية ومستويات مخاطرة عالية وتكتسب هذه الدراسة أهميتها من انعكاس المعايير المحاسبية على الأرباح المعلن عنها .

**أهداف البحث :**

تتلخص أهداف البحث في معرفة الانعكاسات المحاسبية لإدارة الأرباح وذلك باستعراض المعايير المحاسبية المحلية والتطرق بالشرح والتحليل والاستنتاج المنطقي لما تحويه تلك المعايير من مناطق خصبة تستعملها الإدارة لتحقيق أهداف ذاتية وان كانت معارضة لمبادئ أخلاقية مسلم بها ومتعارف عليها بين المهتمين بتلك الظاهرة .

**فرضية البحث :**

في ضوء مشكلة البحث يصوغ الباحثان الفرضية الآتية :

من المتوقع ان توفر المعايير المحاسبية العراقية المرونة الكافية للإدارة الشركة بتجميل ميزانيتها من خلال إدارة الأرباح معتمدة على وسائل وصيغ إدارية أو محاسبية أو كليهما .

**منهج وأسلوب البحث :**

لتحقيق أهداف البحث ولغرض الإجابة عن الأسئلة البحثية التي تمثل جوهر مشكلة البحث فإن استعمال المنهج التحليلي يعد مناسباً لذلك مع توظيف المنطقين الاستقرائي والاستنباطي معا لإظهار انعكاسات المعايير على إدارة الأرباح واستعمل الباحثان أسلوب الدراسة المكتبية والمواقع الالكترونية لتحقيق ذلك .

## المحور الثاني: الجانب النظري

### 1 - مفهوم إدارة الأرباح :

إن التركيز على إدارة الأرباح ناتج من تأثير الإدارة ورغبتها في الوصول الى قياس ملخص معين لأداء المنشأة فينظر الى إدارة الأرباح على انه تدخل مقصود في عملية المحاسبة الخارجية لأجل تحقيق مكسب خاص . إن خيارات المستحقات المتنوعة المسموحة والمتاحة في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وسهولة تعريف تعرض هذه المستحقات للتلاعب هي التي تسمح للإداريين بتعديل وإدارة الأرباح لتحقيق مستوى مثالي في كل سنة ولقد اتضح بان إدارة الأرباح محفزة برغبة الإدارة بزيادة الدخل السنوي للشركة المساهمة وللتأثير على النزاعات بالإجابة وعلى احتمالية التشريعات التجارية الأجنبية (Wilson,1988,pp 4-30).

إذ يمكننا تقسيم إدارة الأرباح الى نوعين وفقاً للمدخل الأخلاقي في المحاسبة بإدارة الأرباح المقبولة وإدارة الأرباح الغير مقبولة فالنوع الأول يسمى المنظور الإعلامي لإدارة الأرباح بينما يشير النوع الثاني الى إدارة الأرباح الانتهازية وفي هذا النوع يمكن أن تؤثر على البيانات المالية بشكل كلي مما يجعلها بيانات محرفة ومضللة لمستخدميها (parfet ,2000).

فأخذت إدارة الأرباح تعريفات متعددة فلا يوجد تعريف واحد لإدارة الأرباح فعرفها (Wanlen 1992) بأنها استخدام الإدارة لحكمها الشخصي في البيانات المالية بهدف تعديل هذه البيانات أما لغرض تضليل أصحاب المصالح بشأن الأداء الاقتصادي للمنشأة أو للتأثير على التعاقدات التي تم بنائها على الأرقام المحاسبية المبلغ عنها .

بينما (Burgstahler & Emas 1998) عرف إدارة الأرباح بأنها تشمل على مستوى خارجي من الأفعال التي قد تؤثر في الإرباح والتي تمتد من العمليات التشغيلية والاستثمار والتمويل إلى إمساك الدفاتر والتي تؤثر فقط في القياسات المحاسبية للإرباح.

ويقصد بإدارة الأرباح بأنها تحريف متعمد للأرباح الأمر الذي يقضي بدوره الى ظهور أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب ذلك التدخل وعندما تتخذ الإدارة قرارات لا تخضع لأسباب إستراتيجية وإنما لمجرد تعديل الأرباح (Partha,2003).

فيما يرى (Scott, 2006, p1-3) بأنها تدخل هادف في عملية إعداد البيانات المالية الخارجية لغرض الحصول على بعض المكاسب الخاصة من خلال ممارسة عمليات وهمية تمثل غشا فعليا للأطراف التي لا تملك الدراية الكاملة باقتصاديات المنشأة .

تم تعريف إدارة الأرباح بطرق مختلفة فقد عرفها (Schipper,1989) تدخل متعمد في عملية إعداد البيانات المالية الخارجية بنية تحقيق بعض المكاسب الخاصة ، وعرف (Rosenfield,2000) إدارة الأرباح بأنها سلوك تقوم به الإدارة للتأثير على الأرباح التي تظهرها البيانات المالية دون تحقيق ميزا اقتصادية وقد يؤدي في الواقع الى إضرار في الأمد الطويل .

ويرى الباحثان أن إدارة الأرباح هي استخدام تقنيات المحاسبة في معالجة الأحداث الاقتصادية في ضوء تطبيق المعايير المحاسبية بقصد الوصول الى بيانات مالية تعبر عن الأداء الجيد للمنشأة خلال الفترة المالية بما يخدم هدف الإدارة ويحسن من قوة هذه المنشأة في السوق .

إذن هو إبداع من الاداره في استخدام احد الطرق المحاسبية وهذا الإبداع يراه البعض يندرج ضمن مصطلح المحاسبة الإبداعية ، ومما سبق نلاحظ أن إتباع أساليب إدارة الأرباح هي متاحة للاداره وحقيقة لا يمكن أن يغادرها الأدب المحاسبي .

## 2 - دوافع إدارة الأرباح :-

ربطت إدارة الأرباح بإدارة المنشأة على أساس أنها صاحبة الامتياز في هذا العمل ولها المصلحة الكبرى في انتهاج هذا الأسلوب ولأسباب متعددة لذا يمكن تصنيف دوافع الإدارة في إدارة الأرباح بالاتي :-

1 - دافع الكفاءة :

ويتمثل في الحفاظ على بقاء واستمرار المنشأة في السوق من ناحية تحقيق الميزة التنافسية وبيان قوة المنشأة من الناحية المالية لدى المستثمرين ومستخدمي البيانات المالية ، وما يؤشر عن مدى كفاءة إدارة المنشأة في عملها خلال الفترة المالية ، ويرى (البارودي، 2002 ص85-86) أن إدارة الأرباح في البيانات المالية بدافع بقاء واستمرار المنشأة قد يكون سلاحا ذو حدين إذ من جهة قد يحوز على ثقة المساهمين إذا كان في حدود المرونة في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها غير انه من جهة ثانية إذا ما لجأت الإدارة الى الخروج من المألوف من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما واستخدمت الفن المحاسبي فان ذلك يكون ذو اثر سلبي على مصير المنشأة وإدارتها وبياناتها المالية .

#### ب – الدافع الذاتي للإدارة :-

ويتأتى ذلك عند تحقيق منافع ذاتية تخص الإدارة ويكون لإدارة الأرباح تأثيرا جوهريا على المركز الحقيقي للمنشأة . إذ أن للإدارة دائما حافزا قويا للتأثير على البيانات المالية بما يحقق مصالحها . ويرى (Defond 1997 p 115-139) أن أهم الدوافع الذاتية للإدارة هي :-

أولا – التأثير سلبا على أسعار الأسهم ثم الاستحواذ بعد ذلك عليها .

ثانيا – المحافظة على سمعة الإدارة وذلك لتعزيز موقفهم في الاحتفاظ بمناصبهم الوظيفية فإذا كان تقويم أداء الإدارة على أساس رقم أرباح مستهدف أو رقم أرباح العام الماضي أو على أساس معدل النمو في الأرباح بما يتوفر لدى الإدارة دافع في التأثير في رقم الربح لكي يتفق مع رؤيتها .

فيما يرى (Holthawsen 1990 p207-218) أن الحوافز الكبيرة للإدارة يكون لها دوافع للتأثير على رقم الأرباح كنتيجة لخطة الحوافز المتبعة في المنشأة وخاصة إذا ما ارتبطت حوافز الإدارة بأرقام الأرباح المبلغ عنها .

فيما يرى (حماد، 2005 ،ص54) تلجأ الإدارة الجديدة الى التخلص من كل الأمور السيئة في المنشأة بتحميلها على السنة التي حدث فيها التغيير وبذلك تظهر الإدارة الجديدة بشكل أفضل عند تقويم أدائها في السنوات الآتية .

ويرى الباحثان أن للدافع الذاتي للإدارة تأثير كبير في إدارة الأرباح وهذا الأمر متعلق بسايكولوجية العنصر البشري الذي يدير المنشأة إذ أن الإنسان دائماً ما يطمح الى تحقيق الأفضل بدافع ذاتي مرتبط بسلوكياتها الذاتية .

### 3- مداخل إدارة الأرباح :

يبين (Scott&Pitman,2005) أن الإدارة عندما تلجا الى إدارة الأرباح فأنها تستند الى المبررات الآتية :

- (1) إنها لا تخالف القواعد القانونية سواء كانت عامة أو خاصة بالنشاط التجاري .
- (2) إنها لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- (3) إنها لا تتجاوز نطاق سلطاتها .

إن إدارة الأرباح لها دلالة للعديد من الاستراتيجيات والأساليب التي تتبعها الإدارة في إتباع إدارة الأرباح والتي من شأنها التأثير على المعلومات المحاسبية من جانبي الشكل والمضمون وبشكل خاص عند إعداد البيانات المالية بالصورة التي تراها مناسبة وبدرجات مختلفة ويختلف الأسلوب الذي تتبعه الإدارة باختلاف نوع القرار المتخذ من قبلها ووفق الأهداف المحددة بشكل مسبق . ويمكن تلخيصها بما يلي :

1 – ويتناول شكل المعلومة أي ما يتعلق بتبويب وعرض البيانات المالية ويتم ذلك من خلال التجميع أو الدمج بين الأرقام المحاسبية (العبد الله ،ص36).

2 – فيما يتعلق بمضمون المعلومة المحاسبية فيرى (جهماني، ص115) أن هناك أساليب تستخدم في القرارات التشغيلية والتمويلية ذات العلاقة بالأحداث الاقتصادية التي تتخذها الإدارة للمناورة بإيرادات ومصروفات الفترة بقصد إحداث التأثير المطلوب على الدخل المعلن ونسب توزيعه .

ويرى الباحثان التقسيم الآتي كأساليب لإدارة الأرباح مما تعمله هذه الأساليب من تأثير على البيانات المالية وهي كالآتي :

#### 1 - أساس الاستحقاق :

من المعروف أن أساس الاستحقاق هو من الأسس الرئيسية في تبني السياسات المحاسبية واعتمادها ومن ثم في عرض البيانات المالية . إضافة الى انه يمكن استخدام التقارير في اثر الاستحقاق المحاسبي كمقياس لمساحة الحرية في اختيار السياسات المحاسبية المستغلة من قبل الإدارة كما ان التقارير في اثر الاستحقاق له تطبيقات مهمة في الدراسات المتعلقة باكتشاف ممارسات إدارة الأرباح . إذن هو عملية محاسبية للاعتراف بالأحداث والظروف غير النقدية متى ما ظهرت للوجود ويتطلب الاستحقاق الاعتراف بالإيرادات والزيادة في الموجودات والمصاريف والمطلوبات على أساس مبالغ متوقع لها أن تقبض أو تدفع عادة على شكل نقد في المستقبل .

أي هو التغير المحتمل والتقديرات التي من الممكن ان تتحقق في الإيرادات والمصروفات المستحقة مثل تغيير العمر الافتراضي للأصول أو احتمال سداد المدينين بغرض التحكم في مقدار الإيرادات والمصروفات التي تظهر في فترة مالية معينة.

#### ب - السياسات المحاسبية :

تتضمن التحول من طريقة محاسبية إلى طريقة محاسبية أخرى مثل التحول من طريقة الوارد أولاً إلى الصادر أولاً، أو من طريقة الوارد أخيراً إلى الصادر أولاً. ويجب أن يتسم الأسلوب المحاسبي المستخدم في إدارة الأرباح بالخصائص الآتية (عبد الحميد، 1999) :

ا - أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلاً في رقم الدخل دون أن يزعج الوحدة الاقتصادية في أعمال غير مرغوبة في المستقبل.

ب- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى.

ج- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

د - أن تستمر الوحدة الاقتصادية في استخدامها للممارسات المحاسبية دون تغيير خلال مجموعة من الفترات المتتابعة ضمن السياسات المحاسبية وبدرجات متفاوتة .

ويبين (Merchant 1994 p79-94) ان المرونة في تطبيق السياسات المحاسبية أي مناقلة في بعض عناصر الإيرادات والمصروفات ، متوافقا مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً فهذه الأساليب عند استخدامها تأخذ اتجاهين هما :

أ - الاتجاه الحقيقي والذي يؤدي الى تغيرات في النتائج والمراكز المالية بشكل واقعي والذي ينقسم الى نوعين :-

النوع الأول : التوقيت :

إن عناصر الإيرادات أو المصروفات التي تتم خلال فترة مالية يتم نقلها الى فترة زمنية أخرى كلياً أو جزئياً بما يساعد على إظهار النتائج المترتبة عن ذلك على الأرباح أو الخسائر وفقاً للهدف المحدد مسبقاً .

النوع الثاني : التقديرات المحاسبية :

إن المحاسب يدخل في نطاق اختصاصه تحديد مجموعة من التقديرات المتعلقة بكثير من بنود النشاط ومن ثم لا يلتزم بالحياد وإنما تخضع هذه التقديرات الى اختبارات الإدارة بما يتفق مع الأهداف المرسومة لها .

ب - الاتجاه الدفترى وهو ما يترجم في معالجة ومستويات محاسبية تنعكس على مكونات ومفردات ماهو مسجل بالدفاتر اذ يعاد تخصيصها وتبويبها وفقاً لمفاهيم ومعايير مختلفة .

ج - الأهمية النسبية :

إن لمفهوم الأهمية النسبية تأثير واسع النطاق في كل الأنشطة المحاسبية فهي تؤثر على قياس وعرض كل المعلومات المقدمة في البيانات المالية وأثرها الأكبر يقع على بنود الإيرادات والمصاريف .

وقام مجلس المعايير المحاسبية بإعطاء مفهوم للأهمية النسبية بالاتي :

إن أولئك الذين يتخذون قرارات محاسبية وأولئك الذين يصدرون أحكاماً مثل المدققين يواجهون حاجة مستمرة لاتخاذ أحكام بشأن الأهمية النسبية وأحكام الأهمية النسبية من حيث الطبيعة كمية بالدرجة الأولى فيطرحون السؤال هل هذا البند كبير بدرجة تؤثر على مستخدمي البيانات المالية ؟ غير إن إجابة السؤال تتأثر عادة بطبيعة البند وماهيته فالبنود الصغيرة التي تعد مادية إذا ما حدثت نتيجة للعمليات الاعتيادية يمكن عدها مادية إذا وجدت في ظروف غير مادية (شرويدر، 2010، ص199-200) .

د - الحكم الشخصي :

يبين (Francis) إن للحكم الشخصي دور في انتهاج الإدارة لإدارة الأرباح إذ يعدها ممارسات مرغوبة باستخدام الحكم الشخصي في إعداد البيانات المالية عن الأداء الاقتصادي للمنشأة . إذ أن المحاسب يدخل في نطاق اختصاصه تحديد مجموعة من التقديرات المتعلقة بكثير من بنود النشاط ومن ثم لا يلتزم بالحياد وإنما تخضع هذه التقديرات الى اختبارات الإدارة بما يتفق مع الأهداف المرسومة لها .

في حين يرى (Healy and Wahlen,1999) أن إدارة الأرباح تتحقق عندما تقوم الإدارة باستخدام الحكم الشخصي في إعداد البيانات المالية وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل تلك البيانات أما لتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة أو لإبرام تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية .

وهذا بدوره ما ينعكس في معالجة مستويات محاسبية مما تؤثر على مكونات ومفردات ما هو مسجل بالدفاتر إذ يعاد تخصيصها وتبويبها وفقاً لمفاهيم ومعايير مختلفة .

#### 4- المنظور الأخلاقي وإدارة الأرباح :

فيما يتعلق بالمنظور الأخلاقي فقد نشأت العديد من الاعتبارات الأخلاقية على النحو الآتي:

أولاً: يتشارك النظام المحاسبي مع نظم القانون في عدة أوجه، إذ 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 كأتملة في العمليات القانونية ، إذ 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 يعدها 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 ، إذ فإذا ما فشلت في اكتساب الاحترام من قبل هؤلاء الذين

يتم استدعائهم 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 يفتقر للسلطة إذا كان معرضاً للتلاعب عن طريق قوى اقتصادية أو سياسية لأي هدف من الأهداف.

ثانياً: 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 أفكاراً شبيهة فيما يخص العدالة طبقاً 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 المعدين للبيانات المالية الذين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم يرتكبون نوعاً من الظلم، حيث وجد (Fischer and Rosenzweig 1995) أن طلبة المحاسبة و MBA ينتقدون الصفقات المتعرضة للتلاعب وسوء استخدام المبادئ المحاسبية.

إن الجوهر الأساس للمدخل الأخلاقي يشمل مفاهيم العدالة والإنصاف والحقيقة طبقاً لرأي (Scott)، فالعدالة تعني المساواة في المعالجات المحاسبية لكل الأطراف المهمة بالبيانات المالية، والحقيقة تعني أن البيانات المالية حقيقية ودقيقة وبدون تشويه أما الإنصاف هو العرض المنصف للبيانات العادلة وغير متحيزة. وإن المحاسبون منذ القدم أخذوا بنظر الاعتبار هذه المفاهيم الثلاثة لكي تكون متكافئة. على النقيض من ذلك (YU) أخذ بالاعتبار فقط مفهومين هما العدالة والإنصاف كمعايير أخلاقية وينظر للحقيقة كقيمة للبيانات المالية (Belkaoui, 2005).

إن مفهوم العدالة أصبح على العموم ضمناً أخلاقياً إذ يشير إلى أن البيانات المالية قد جرى إعدادها دون تأثير أو تحيز لا داعي له، فالعدالة هي قيمة البيانات المالية المختلفة التطبيق في المحاسبة وعليه فالعدالة معيار أساسي لتقييم معايير أخرى لأنه يدل على اعتبارات أخلاقية.

ومن خلال ما سبق يتبين لنا ووفقاً للرأي الذي طرحه (Scott) أن أي ممارسة لإدارة الأرباح تعد ممارسة غير أخلاقية وذلك لأنها ستعتمد على الإخلال بأحد المفاهيم الثلاثة للمدخل الأخلاقي.

أما وفقاً لرأي (YU) والذي ركز على العدالة والإنصاف فإن ممارسة إدارة الأرباح تكون ممكنة من قبل الإدارة لأن اعتماد الحقيقة في كقيمة لبيانات المالية ومن نرى أنه أجاز بإدارة الأرباح. إن الوضع الأخلاقي لإدارة الأرباح هو موضع خلاف كبير يعتمد على ما إذا كانت

إدارة الأرباح ممارسة أخلاقية او غير أخلاقية وموضع الخلاف هنا في تحديد مدى تقصد الإدارة في تضليل أصحاب المصالح في المنشأة (GAA & Dunmore, 2007).

فهناك من يعد إدارة الأرباح محاولة من الإدارة للتلاعب بالمعلومات المحاسبية بصفة متعمدة بقصد التأثير سلبا او إيجابا على صافي ربح المنشأة .

وقد عدها (Beidman 1973) أمر غير مقبول كونه لا يتوافق مع المدخل الأخلاقي للمحاسبة فيما عده (Raigopal 2005) سلوكا قانونيا مشروعا وان تعارض مع المدخل الأخلاقي كونه يحقق مصلحة المنشأة إلا انه قد يضل مستخدمى البيانات المالية .

ان الاعتماد على المدخل الأخلاقي في مجالات إدارة الأعمال المحاسبية والتدقيق لها قاسم مشترك يتمثل في مدى التميز بين السلوك المقبول وغير المقبول من الناحية الأخلاقية فهناك العديد من النماذج السلوكية يصعب فيها التميز المطلق .

وأیضا اكتشف (Nasser and Pendlebury 1992) عدم استحسان المدققين والمحاسبين في بريطانيا لمثل هذه المواقف، وانتقالا 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 فان قرارات العمل غير معفاة من الاعتبارات الأخلاقية، كما أوضح (Solomon,1993) ولا يمكن قبول الفكرة الأخلاقية بان العمل ليس إلا عملاً. وما يساعد على فهم ذلك إن نأخذ في اعتبارنا فكرة تحمل المسؤولية الفردية عن الأعمال الخاطئة وفكرة الشخصية الجيدة عند دراسة المناقشات غير اللاخلاقية الى حد ما والتي توظف لتكون عذرا لسلوك التلاعب المحاسبي، إذ يمكن أن يكون هناك دفاعا عن سلوك إدارة الإرباح الذي يعتمد على نظرية الوكالة ونظريات المحاسبة الإيجابية، وقد ناقش (Revsine 1991) "افتراضات أو نظريات التمثيل المالي الخاطئ الانتقائي"، وقد عد أن المشكلة تتعلق بكل من المدراء وحاملي الأسهم ويشير إلى أن كل منهما يمكنه أن يستفيد من المعايير المحاسبية الغير مصاغة بشكل محكم مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل والأرباح، اذ يمكن أن يستفيد حاملي هم من حقيقة أن المدراء قادرون على التلاعب بالأرباح "لتسوية" الدخل بما أن ذلك

ربما يخفض من عدم استقرار الأرباح الواضح الذي تتعرض له الشركة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في قيمة أسهمهم، وحقيقة أن هذا الأمر يتضمن تلاعبا وخداعا متعمدا يتم تجاهلها، بحيث يصبح حاملي الأسهم من خلال وجهة النظر تلك مجرد قطاعا للتلاعب على غير دراية ولكن

تنص الافتراضات النظرية للوكالة على أن هذا السلوك وبغض النظر عن المنظور الأخلاقي يمكن عد هذه التلاعبات مكروهة أو محرمة أخلاقياً، فهي ليست عادلة للمستخدمين حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين ، حين يتم خرق النظم والقوانين بدون عقوبة الأمر الذي يترتب على ذلك قلة احترام لها ولإجراءاتها ، 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.

### المحور الثالث :

### الدراسة التحليلية :

اعتمد الباحثان في الجانب العملي لغرض اختبار فرضية البحث على إجراء الدراسة التحليلية لبعض من القواعد المحاسبية العراقية والتي يعد مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق الجهة المشرعة والمقرة للمعايير المحاسبية المحلية والتي سميت بـ ( القواعد ) والذي بدأ نشاطه ذلك بتاريخ 22 / 3 / 1988 ، وقد تمخض عن ذلك إصدار المعايير الآتية ::

اسم القاعدة	رقم القاعدة المحاسبية
قياس نتيجة النشاط لعقود الإنشاءات	1
المعيار الدولي رقم (9) بشأن نفقات البحث والتطوير والذي أقر من قبل مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق ويبدأ العمل به من قبل الوزارات سنة 1992.	-
رسمة نفقات الافتراض	3
المحاسبة لأثار التغيير بأسعار العملات الأجنبية	4

5	المحاسبة عن الخزين وتقويمه وعرضه في البيانات المالية
6	الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية
7	كشف التدفق النقدي
8	المعلومات التي تعكس آثار التغيير بالأسعار
9	الاحتمالات الطارئة والإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية
10	الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف والنشاطات المالية المماثلة
11	المحاسبة عن النشاط الزراعي
12	الإرباح والخسائر الرأسمالية
13	المحاسبة عن ضريبة الدخل
14	محاسبة الاستثمارات

أن ما تم عرضه من معايير محاسبية يعد النشاط الإجمالي للمجلس منذ إنشائه ولحد الآن اخذين بنظر الاعتبار إن تلك المعايير لم تطرأ عليها إيه تعديلات ويعود اسبقها وهو المعيار رقم ( 1 ) إلى سنة 1990.

وستتناول بالشرح والتحليل بعضاً من تلك المعايير والثغرات التي تحتويها ومدى إمكانية الشركات الاستفادة منها بغية إدارة أرباحها.

### 1 - مداخل إدارة الإرباح وفقاً للمعايير العراقية :

#### أ- مدخل الاستحقاق

⊗ (الفقرة 31 من المعيار العراقي 5 )

وقد دعم المعيار المتعلق بالمخزون استخدام أساس الاستحقاق لأعداد البيانات المالية إذ نصت الفقرة ( 31 ) إلى انه تحدد القيمة التحصيلية الصافية للبضائع الرئيسة بموجب عقود بمبالغ ثابتة أو مغطاة بأوامر بيع مستقبلية وفقاً للأسعار المتعاقد عليها وبحدود الكمية الواردة في العقود أو الأوامر حتى وان كانت أسعارها في السوق تقل عن ذلك. يجب تحميل إي تخفيض في قيمة المخزون نتج عن انخفاض صافي أقيمه البيعيه للمخزون عن قيمته الدفترية ، وأيضاً كافة الخسائر في المخزون كمصروف في نفس

الفترة التي تحققت فيها هذه الخسائر.

✘ (الفقرة 2 من المعيار الدولي /9 )

إن ما تضمنته الفقرة من قبول لرسملة مصاريف البحث والتطوير بموجب الأحكام الواردة وتعليقها ضمن حساب نفقات إيراديه مؤجلة أتاح للإدارة مرونة باستعمال واسع لأساس الاستحقاق بتحميل جميع تلك التكاليف واعتبارها مؤجلة مقابل إعداد البيانات المالية في السنة ذاتها التي تكبدت تلك النفقات دون الإفصاح عن جزء من مبالغها في السنة المالية موضوعة التقرير.

ويرى الباحثان إن يتم تحميل تلك المصاريف بشكل عادل على أساس سنوي مع الأخذ بنظر الاعتبار السنة التي تكبدت فيها الشركة تلك المصاريف وذلك لان مصاريف البحث والتطوير التي تتكدها الشركة سنوياً يعد من مؤشرات الإبداع والابتكار المستمر لدى الإدارة في تطوير منتجاتها أو خدماتها بما يحسن الصورة التنافسية للشركة في سوق الأعمال .

✘ (الفقرة 4 من المعيار العراقي /9 )

✘ دعمت هذه الفقرة الشركة باستعمال أساس الاستحقاق في إدارة أرباحها ، إذ نصت على أن يتم التعبير في البيانات المالية عن الأوضاع القائمة بتاريخ الميزانية العامة وتتوقف آثار نتائجها المالية على حصول إحداه في المستقبل بإتباع الافتراض المحاسبي الأساس الخاص بالاستحقاق.

✘ أن المعيار عند تعريفه للإحداث اللاحقة نص على أنها تلك الإحداث التي تتوقف نتيجتها النهائية( مكسب كانت أم خسارة) على حصول أو عدم حصول أمر أو عدة أمور في المستقبل لها اثر على البيانات المالية ، مما يفسر بان المعيار نص على اخذ تلك الظروف سواء حصلت أم لم تحصل ، الأمر الذي يفسح المجال للإدارة باستعمال أساس الاستحقاق بغية إثبات تلك العمليات لإدارة أرباحها.

ب- مدخل التغيير في السياسات المحاسبية وفقاً للمبادئ المحاسبية :

1 – الإفصاح :

❖ ( الفقرتين 3 و24 من المعيار العراقي 5 )

لم تتطرق الفقرة 3 من المعيار للإفصاح عن المعالجة المحاسبية للمخزون في إطار مبادئ محاسبة التضخم وكذلك الفقرة 24 من المعيار أوجبت إن لا تحدد القيمة التحصيلية الصافية على أساس التقلبات المؤقتة أو العارضة أو الموسمية للأسعار أو الكلف ولم نلاحظ في فقرات المعيار إلى ضرورة الإفصاح عن ذلك في البيانات المالية للشركة بالرغم من أهمية ذلك .

❖ ( الفقرتين 23 و24 من المعيار العراقي 5 )

نصت الفقرة 23 من المعيار بان يراعى عند تحديد القيمة التحصيلية الصافية للخزين مجموعة من العوامل كعمر الخزين وحركته خلال الفترة السابقة والحالية وقيمة المخلفات فيما حددت الفقرة 24 من المعيار تعريفاً هذا نصه:

يقصد بالقيمة التحصيلية الصافية هو سعر البيع مطروحاً أية مصاريف تستلزمها عملية التسويق والبيع والتوزيع زائداً مصاريف الإكمال للبضاعة تحت الصنع.

ويلاحظ وجود تعارض بين الفقرتين وعدم الإفصاح عن محتويات الفقرة 23 وكيفية معالجتها يمكن إن يفهم منة كرنة مدخلاً لتخفيض قيمة المخزون أو زيادته حسب رغبات الإدارة وبذلك فان الفقرتين واضحتين كمدخل لإدارة أرباح الشركة.

❖ ( الفقرة 3 من المعيار الدولي 9 )

نصت الفقرة على تسجيل احتياطي المبالغ المحتجزة من الإرباح القابلة للتوزيع لأغراض التطوير والتوسعات ولتحسين ظروف وأساليب العمل ومعاملتها ضمن راس المال المدفوع وفقاً للقيود الآتي:

من ح / الاحتياطي الرأسمالي - احتياطي توسعات

إلى ح / رأس المال المدفوع

ومن ثم فان المعيار أغفل مبدأ مهم في المحاسبة إلا وهو الإفصاح عن مبالغ تلك الاحتياطات في البيانات المالية للشركة بل زاد على ذلك بإضافتها إلى رأس المال المدفوع دون اطلاع مجلس الادارة بتلك الزيادة في رأس المال .

2 - الاعتراف بالإيراد

■ ( لفقرة 8 من المعيار الدولي رقم 9 )

نصت الفقرة على إن نشاط البحث التسويقي الذي يتم قبل البدء بالإنتاج لمعرفة جدوى السلعة أو احتمال وجود سوق لها والتي تعد من النفقات التطويرية والتي يجب إن تحمل على

المصاريف الحالية التي تتكبدها المنشأة ، فان تلك الفقرة أعطت مرونة لتلك الشركات بتأجيل الاعتراف بها أي عدم احتسابها ضمن المصاريف ومن ثم زيادة إيرادات المنشأة وعدم مقابلة إيراداتها لمصاريفها .

كما ونصت الفقرة أعلاه على تأجيل الاعتراف بنفقات البحث والتطوير في حالة رسملتها وتعليقها ضمن نفقات إيراديه مؤجلة بأكملها دون الاعتراف بمقدار تلك النفقات السنوية عند إعداد البيانات المالية .

### ج- مدخل الأهمية النسبية

○ ( محتويات المعيار العراقي 1 / محاسبة عقود الإنشاء )

يتم الاعتراف بالإيراد الواجب اعتماده لقياس النشاط في عقود الإنشاء بالأسعار السوقية في حين تشير فقرة ( أساس الاعتراف بالإيرادات في عقود الإنشاء ) إلى أن تعامل الذرعة الخاصة بالفترة من تاريخ آخر ذرعه ولغاية نهاية الفترة المحاسبية أعمال تحت التنفيذ وحكمها حكم الإنتاج غير التام في آخر المدة وتقيم بالكلفة ، وفي مورد آخر( اختيار الطريقة ) نص المعيار على ضرورة الإفصاح عن قيمة الآثار الناتجة عن التغيير في السياسات المحاسبية المستخدمة في محاسبة عقود الإنشاء وبيان أسبابه، إلا أنه أهمل وبشكل واضح أدراج تلك المتغيرات بقيود محاسبية أو أهملت المعالجة المحاسبية بذلك التغيير مما يتيح للشركة المرونة الكافية في بيان اثر ذلك التغيير في السياسات المحاسبية عند إعداد البيانات المالية من ناحية وكذلك الطريقة التي يتم إثبات ذلك القيد أو كيفية احتساب تلك المبالغ .

○ ( الفقرة 11 من المعيار الدولي 9 )

نصت الفقرة على إطفاء نفقات البحث والتطوير بصورة منتظمة إما يربطها بالمبيعات أو فترة زمنية معقولة أو باستخدام السلعة العملية دون النظر إلى مبدأ الأهمية النسبية وهذا يعد وسيلة لإدارة الأرباح.

### د- مدخل الحكم الشخصي

لقد تضمنت المعايير العراقية أحكاما شخصية تركت للإدارة الحرية في اختيار الطرق المحاسبية التي تطبق على الحدث الاقتصادي أو وضع فترات محاسبية تقديرية تمتاز بالمرونة العالية، ومنها الأتي على سبيل المثال:

### ✚ ( محتويات المعيار العراقي 1 / محاسبة عقود الإنشاء )

لقد تضمنت محتويات المعيار ( التخصيصات ) على أنه في حالة حصول توقع خسائر في الفترات اللاحقة لكنتا الطريقتين ( نسبة الإنجاز والعقد المنجز ) يجري اخذ تخصيص لتلك الخسائر وفق تقديرات موضوعية مستندة على المؤشرات المتوفرة ، ولم نلاحظ ما يحدد في هذا المعيار أو التشريعات المحاسبية في جمهورية العراق للتطرق إلى ماهية تلك التقديرات مما يتيح للإدارة تفسيرها وفقاً لما تراه والذي يوافق مصالحها، وكذلك فإن عبارة (المؤشرات المتوفرة) هي عبارة عامة، مما يفسح المجال لاستعمال تلك العبارتين من قبل الشركة كأحكام شخصية تؤدي إلى إدارة الأرباح

### ✚ ( الفقرة 7 من المعيار العراقي 5 / المحاسبة عن الخزين وتقويمه وعرضه في البيانات المالية )

أوضحت الفقرة بان الكلفة التاريخية للبضاعة المشتراة تتكون من سعر الشراء مطروحاً مئة الخصم التجاري وأية تنزيلات أو منح أو إعانات أو ضرائب معادة متعلقة بالشراء ومضافاً إليه كافة الرسوم والضرائب المتعلقة بالشراء وأية مصاريف متعلقة بها لغاية إدخالها إلى المخازن ، وبذلك فإن الفقرة أتاحت للإدارة إمكانية الحكم الشخصي فيما يتعلق بالكلفة التاريخية للبضاعة المشتراة ( الخزين ) من خلال إمكانية تنزيل المنح والأمانات من تلك الكلفة .

### ✚ (ال فقرات 13 ، 21 ، 22 من المعيار العراقي 5 )

أشارت الفقرة 21 إلى تقويم المخزون من البضاعة في البيانات المالية في نهاية الفترة المحاسبية بالكلفة التاريخية أو القيمة التحصيلية الصافية أيهما اقل ، وعند تعريفه لصافي القيمة التحصيلية في الفقرة 22 أشار إلى أنها سعر للبيع مطروحاً منه أية مصاريف تستلزمها عملية التسويق والبيع والتوزيع زائداً مصاريف الإكمال للبضاعة تحت الصنع ، وتم الإشارة في الفقرة ( 13 ) من نفس المعيار إلى إن تعامل الفوائد ونفقات الاقتراض على أنها جزء من كلفة البضاعة المباعة أو المشتراة أو المنتجة في حالة كون هذه الفوائد مرتبطة أساساً بتمويل البضائع وبعبءه تحمل على دخل الفترة المحاسبية التي تحدث فيها، ولا شك إن ذلك يفتح الباب أمام الحكم الشخصي للإدارة فيما يتعلق بتلك النفقات وذلك إما بتحميلها على دخل الفترة المحاسبية والذي يؤدي بدوره إلى تدنيه الأرباح أو

العكس من ذلك ومن ثم عدم الاعتراف بها في دخل الفترة المحاسبية وتجنيب ذلك الحساب تلك المبالغ.

✚ ( الفقرتين 17 و18 من المعيار العراقي 5 ) تستلزم بعض السياسات المحاسبية والتي تعطي للإدارة الحرية باستخدام طريقة واحدة من عدة بدائل كمدخل لإدارة أرباحه ولتحقيق رقم الدخل المستهدف على الرغم من إن تلك الطريقة لا تمتلك القوة لتبرير الإدارة لعملها لكون المعايير المحاسبية تستلزم الإفصاح عن ذلك التغيير في تلك السياسات المستعملة وبالتالي سهولة اكتشافها.

أن المعيار المتعلق بتسعير الصادر المخزني حدد في الفقرتين (17 و18) طريقتين لتحديد هذه التكلفة :

- المعدل الموزون.

- ما يدخل أولاً يخرج أولاً.

✚ ( الفقرة 24 من المعيار العراقي 5 )

أن محتوى الفقرة قد أكد على ضرورة توفر الدليل أو القرينة الموضوعية في تاريخ الميزانية العامة لتقدير قيمة البضاعة ، وقد يفهم من ( الموضوعية) تفسيرات عديدة فقد يكون لأحد الإدارات ما هو موضوعي إن يكون خلافة لإدارة أخرى ، ومن ثم فسح المجال إمام الحكم الشخصي لتقدير قيمة تلك البضاعة والتي تتسم بأهميتها في البيانات المالية إذ أن أثرها يمتد إلى كشف الدخل والميزانية العامة معاً..

✚ ( الفقرة 2 من المعيار الدولي 9 / نفقات البحث والتطوير )

نصت الفقرة على إطفاء نفقات البحث والتطوير بما لا يزيد عن خمس سنوات أي أنها أعطت المرونة بالتقدير من سنة إلى 5 سنوات لإطفائها وبذلك سمحت تلك المعايير بإدارة ربح الشركة ، كما لم تؤخذ بعين الاعتبار مقدار تلك النفقات عند احتسابها بل تم معاملة كافة المبالغ المنفقة على البحث والتطوير معاملة واحدة وترك المعيار الباب مفتوحاً للإدارة باستعمال الأحكام الشخصية التي تتوافق مع أهدافها بغض النظر عن بقية الأهداف المتعارضة لمستعملي البيانات المالية دون الإفصاح عن ذلك في البيانات المالية.

✚ ( الفقرة 4 من المعيار الدولي 9 )

نصت الفقرة بان يتم توزيع تكاليف نشاط البحث والتطوير على الفترات المحاسبية المختلفة

في ضوء إمكانية الاستفادة المتوقعة منها في المستقبل ومن ثم فان توزيع تلك التكاليف يكون بدرجة ظن أو تقدير شخصي معين ، أذ إن وضع درج تعبير إمكانية الاستفادة المتوقعة منها في المستقبل لم تقرن بوجود درجة تأكد بجدوى السلعة أو الخدمة.

✚ ( الفقرة 6 - ٤ من المعيار الدولي 9 )

أوضحت بان يتم تقدير تكاليف البحث والتطوير على أساس نسبة معقولة من التكاليف غير المباشرة ومن ثم فان مصطلح (التكاليف غير المباشرة) يؤدي إلى تبني إحكام شخصية إضافة إلى إن تلك الفقرة نصت على تحيد تلك التكاليف وبشكل مشابه لتوزيع التكاليف غير المباشرة على البضاعة بالرغم أن أوجه التشابه متباينة بين المفهومين (البحث والتطوير والبضاعة).

✚ (الفقرة 8 من المعيار الدولي 9)

أعطت الفقرة مرونة كبيرة للوحدات بإدارة أرباحها أذ اعتبرت النشاط التسويقي الذي يتم قبل البدء بالإنتاج لمعرفة جدوى السلعة أو احتمال وجود سوق لها من ضمن النفقات التطويرية ، وسمحت بمعاملة تلك النفقات بإحدى الطريقتين :

2. تحميلها على مصاريف السنة موضوع التقرير.

3. تأجيل الاعتراف بتلك المصاريف.

أن تأجيل الاعتراف بتلك المصاريف أي عدم احتسابها ضمن المصاريف يؤدي إلى زيادة إيرادات الشركة وعدم مقابلة إيراداتها بمصاريفها .

✚ (الفقرة 7 من المعيار العراقي /9 الاحتمالات الطارئ والإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية )

إن الفقرة أعلاه سمحت للإدارة باستعمال إحكام شخصية قد تفسر لإدارة الإرباح في الشركة، إذ نصت على أنه لا بد من قيام الإدارة بتقدير نتائج الاحتمالات الطارئة والآثار المترتبة عليها في ضوء المعلومات المتوفرة لغاية التاريخ المعتمد للمصادقة وإصدار البيانات المالية ، بالإضافة لمراجعة الإحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية مع الأخذ بنظر الخبرة الخاصة بمثل هذه العمليات.

ومن خلال ما تقدم ونتيجة ما تضمنته المعايير العراقية من نصوص تتيح للإدارة انتهاج صيغ إدارية والمتمثلة بالحكم الشخصي والذي أوردنا منه عدة حالات في تلك المعايير

وكذلك ما تضمنته تلك النصوص من صيغ تم عن طريقها استعمال للمبادئ والسياسات والفروض المحاسبية والتي تطرق الباحثان لها وأورداها في حالات عديدة وبذلك فقط أثبتت فرضية البحث التي تم بناء الدراسة .

### المحور الرابع : النتائج والتوصيات :

#### أولاً: النتائج

1 - إن إدارة الإرباح تعتمد بشكل واسع على الأحكام الشخصية التي تفسرها الإدارة وفقاً لنصوص المعايير العراقية تجاه مصالحها الذاتية ووفقاً لرغباتها دون النظر إلى أهداف أصحاب المصالح المتعارضة .

2 - إن التطور الكبير في معايير المحاسبة الدولية من حيث الكم والنوع لم يواكبه تطور موازي في المعايير العراقية .

3 - تعد التفسيرات المحاسبية مناخاً خصباً للمنشأة في انتهاج إدارة الإرباح .

4 - إن إدارة المنشأة لإرباحها من خلال استغلال الثغرات التي تتضمنها المعايير المحاسبية يعد مكروهاً ، إذ يتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة تعمل على تضليل مستخدمي البيانات المالية .

#### ثانياً: التوصيات

1 - ضرورة تبني أطر إدارية حديثة لقيادة المنشأة بغية زيادة الشفافية والإفصاح الأمر الذي يساعد على التقليل من ممارسات إدارة الإرباح ، وقد يكون الهيكل الذي يعرف بالحاكمية المؤسسية مناسباً ومحدداً من تلك الممارسات .

2 - ضرورة سعي المؤسسات المهنية في جمهورية العراق إلى إعادة النظر بالمعايير السابقة وإجراء التحديث المستمر لها وفقاً للبيئة المحاسبية الحديثة والمتطلبات المحلية .

3 - ضرورة ايلاء الأهمية عند تبني معايير حديثة أو إجراء بعض التعديلات على المعايير القائمة فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية .

4 - تعد الحاكمية المؤسسية عنصرا مهما لتأطير نظم الإدارة وممارستها ولا ضير ان ذلك يضيف على البيانات المالية الشفافية والمصدقية الكافية .

### المصادر :

#### المصادر العربية :

- 1 - البارودي : شريف محمد : (تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة اختباريه) ، الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، العدد الأول 2002 .
- 2- العبد الله ، رياض ، عقيل الحسناوي ، (العوامل المؤثرة في عملية تمهيد الدخل ، دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الصناعية العراقية) ، المجلة العربية للمحاسبة، ص36 .
- 3 - حماد ، طارق عبد العال ،(2005)،(حوكمة الشركات ، المفاهيم ، المبادئ ، التجارب - تطبيقات الحوكمة في المصارف) ، الدار الجامعية .
- 4 - جهماني ، عمر عيسى ، (2001)، (سلوك تمهيد الدخل في الأردن دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان) ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد الرابع ، العدد الأول.
- 5 - شرويدر، مارنل كلارك ، جاك كاثي ،(2010)، " نظرية المحاسبة " ، ترجمة وتعريب خالد علي احمد كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال ، دار المريخ للنشر،الرياض .
- 6 - عبد الحميد ، ممدوح ، (1999) ، (اثر السياسات المحاسبية لإدارة الأرباح على أسعار الأسهم بالتطبيق على الأسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية المصرية ) ، (مجلة الفكر المحاسبي) كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد الثاني ص406-449 .

## المصادر الأجنبية :

- 1- Belkaoui, Ahmed Riahi, (2005), "**Accounting Theory** ", Thomson Learning , 5<sup>th</sup> Edition .
- 2- Beidleman, C. ,1973, **Income Smoothing : The role of management** , The Accounting Review, Vol. 48(4). 653-667.
- 3- Burgstahler, D. and Eames, M. 1998,**Management of earnings and analyst forecasts**, University of Washington ,Un pulished working paper.
- 4- Defond, M. L. and C.W. Park, 1997, **Smoothing income in anticipation of Future earnings**, Journal of Accounting and Economics.
- 5- Fischer, M. and K. Rosenzweig: 1995, '**Attitudes of Students and Accounting Practitioners Concerning the Ethical Acceptability of Earnings Management**', Journal of Business Ethics 14, P444.
- 6- GAA, J. Dumore, P. 1997, **The Ethics of Earnings Management** , Chart ere & Accountants Journal .
- 7- Healy, P. and Wahlen, J. 1999, **Areview of the earnings management literature and its implications for standard setting** , Accounting Horizons, Vol. 13,No.4,pp.365-383.

- 8- Holthausen, R. W.et . al, **Annual Boons schemes and the manipulation of earning**, Journal of Accounting and Economics , feb. 1995.
- 9- Lyons, D.: 1984, **Ethics and the rule of law**,
- 10- Cambridge University Press, Cambridge,P196.
- 11-Merchant & Rockiness , 1994 , **The ethics of management earnings an empirical investigation**, Journal of Accounting and public pohy.
- 12-Naser, K. and M. Pendlebury: 1992, '**A Note on the use of Creative Accounting**', British Accounting Review 24,P 111.
- 13-Parfet ,W,2000, Commentary: **Accounting subjectivity and earning management : A preparer perspective**, Accounting Horizons, Vol. 14,No.4,pp.441-488.
- 14-Plato: 1992, Republic, translated by G. M. Grube, revised by C. D. Reeve (Hackett
- 15-Revsine, L.: 1991, '**The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis**', Accounting Horizons, December,P 16–27.
- 16-Schipper, K. and Vicent, L. 2003, **Earning quality**,
- 17- Accounting Horizons, Vol. 17,supplement ,pp.365-383.
- 18-Schipper, K., 1989 , **Earnings management** , Accounting Horizons, 3, pp.91-106.
- 19-Scott, B. Jacobs and M.K. Pitman, 2005, **Auditors and Earning Management** , Available from :

<http://www.nysscpa.org/cpa/journal/2005/0802/features/f085002.htm>.

20- Solomon, R. C.: 1993, '**Corporate Roles**, Personal Virtues: An Aristotelian .

21- Wahlen, J. 1994, The **nature of information content of accruals and cash flows after controlling for earnings** , The Accounting Review 68, pp.293-322.

22- Wilson, G.P. 1988, The Incremental information content o

23- f accruals and cash flows after controlling for earnings, the Accounting Review,62,pp293-322.