

- مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من

* ممارسات إدارة الأرباح

(اطار نظري)

Theoretical Framework

أ. م. د. سلمان حسين عبد الله
عدالت محمد توفيق
كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بغداد - قسم المحاسبة

المستخلص

يهدف البحث الى تشخيص وبيان دور الانصاف في العمل المحاسبي التي تعد مهمة في الحد من الممارسات غير المقبولة لإدارة الأرباح من قبل الوحدات الاقتصادية، وكذلك تفسير وبيان الجانب الاخلاقي في المحاسبة وبشكل خاص ممارسات المحاسبين في مجال ادارة الأرباح للحد من اثار سلبية للممارسة المذكورة وعرض نتائج الاعمال وفق ما يفترض ان تكون خدمة للأغراض المستخدمين. وقد حدد الباحثان فرضية واحدة مفادها "انصاف المحاسبين في عملهم المحاسبي يؤدي الى تخفيض ممارسات إدارة الأرباح". وتشير النتائج البحث الى ان الممارسات المحاسبية التي تؤدي الى التلاعب في نتائج المحاسبية لغرض خلق انطباع مغاير للأداء الاقتصادي الحقيقي للوحدة الاقتصادية تعد من الممارسات المحاسبية غير الاخلاقية، وان تحقيق الانصاف في العمل المحاسبي يؤدي الى الحد من تلك الممارسات غير الاخلاقية، وهذه النتيجة تحقق فرضية البحث. وكذلك التزام المحاسبين بالإنصاف في العمل المحاسبي سوف يقلل من خطر تعرض الوحدات الاقتصادية لخطر الافلاس او الانهيار. وتوصي الباحثان بضرورة إدخال موضوع اخلاقيات المحاسبية وفلسفة الاخلاق كمادة مستقلة ضمن مفردات المناهج الدراسية لقسم المحاسبة في الجامعات العراقية.

الكلمات المفتاحية: الإنصاف، إدارة الأرباح



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

العدد 18

العدد 69

الصفحات 367 - 352

* بحث مستل من رسالة ماجستير لم تناقش بعد

**مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من****ممارسات إدارة الأرباح****The Concept of Fairness Accounting and its Role in Reducing Earnings Management Practices****ABSTRACT**

The aims of research is diagnose and indicate the role of fairness in the work of accounting, which is important in reducing the unacceptable practices to manage earnings by economic units, As well as the interpretation and indicate Ethical inside in the accounting and accountants in particular practices in the area of earnings management to reduce the negative effects of the practice and display the results mentioned acts according to what is supposed to be for the purposes of service users, Researchers have identified that one hypothesis, that "Fairness of accountants in of their work accounting lead to a reduction of earnings management practices". The results suggest that the accounting practices that lead to the manipulation of accounting results for the purpose of creating a different impression of the real economic performance of the corporation accounting practices are immoral of the company's accounting practices are unethical, Achieving that fairness in the work of accounting leads to reduction of such practices is not ethical, This result is achieved hypothesis, As well as the fairness commitment of accountants in the accounting work will reduce the risk of exposure to the risk of corporate bankruptcy or collapse, The researchers recommends the need to introduce the subject of accounting ethics and the philosophy of ethics as a separate vocabulary within the curricula of the accounting department at Iraqi universities.

Keywords: Fairness, Earning Management



مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح

المقدمة Introduction

برزت ظاهرة إدارة الأرباح بوصفها ظاهرة محاسبية ومالية في نهاية القرن الماضي، حينما حاولت بعض الوحدات الاقتصادية خلق انطباع جيد عن أعمالها من خلال عرض ارقام الربح السنوي بشكل يوحي الى ان وضع الشركة الايرادي مفضل لدى المستخدمين. ولما كان ارتفاع صافي الربح مؤشراً هاماً للمستثمر ويعطي الانطباع عن حسن أداء الشركة وسلامة مركزها المالي، ويقلل من تخوفه من مستوى المخاطرة المتعلق بها، اذ اهتمت الإدارة بتجميل هذا العنصر المحاسبي تحديداً (صافي الربح) واتخذت الأساليب المحاسبية للتحكم في هذه الأرباح، وتوزيعها كما تراه مناسباً في ظل الاختيارات المحاسبية المتاحة (المرونة)، وهو ما يدعى بإدارة الأرباح **Earnings Management**، وتشير ممارسة إدارة الأرباح من قبل المحاسبين إلى أن الوحدات الاقتصادية تعمل على مقابلة التوقعات حول الأرباح المستقبلية، فهي استراتيجية مستخدمة من قبل المدراء والمحاسبين لإجراء التعديلات والتغييرات على الأرباح (تجميلها بطريقة تضمن القبول الكافي من قبل المستخدمين) قبل نشرها في التقارير المالية والتي تأخذ بنظر الاعتبار المعايير الخاصة بالنشر في القوائم المالية.

ولتحقيق هدف البحث تم تقسيم البحث إلى خمسة أجزاء على النحو التالي: الجزء الأول منهجية البحث واهم الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، وتناول الجزء الثاني مفهوم الإنصاف المحاسبي، وتناول الجزء الثالث مفهوم إدارة الأرباح ودوافع من ممارستها وأساليبها، وتناول الجزء الرابع دور الانصاف المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وخصص الجزء الخامس والأخير لأهم الاستنتاجات والتوصيات.

أولاً: منهجية البحث والدراسات السابقة **Research Methodology and Literature Review**

1. مشكلة البحث **Problem**:

تتلخص مشكلة البحث في ممارسات إدارة الأرباح من قبل المحاسبين بأوامر صادرة من ادارات بعض الوحدات الاقتصادية، مما يخلق ضعف ثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، وذلك بسبب عدم الانصاف المحاسبين في عملهم المهني مما يؤدي الى ممارسات غير الاخلاقية.

2. اهمية البحث **Importance**:

تنبع اهمية البحث بالتركيز على عرض الجوانب النظرية للمدخل الاخلاقي المستعمل في محاولات المفكرين في المجال المحاسبين لصياغة نظرية المحاسبة وانعكاس هذا المدخل في تحسين نتائج الاعمال بطريقة تجنب الوحدات الاقتصادية في عرض نتائجها المجملة للقراء والحد من الاثار السلبية لإدارة ارباحها.

3. هدف البحث **Objective**:

يهدف البحث الى تشخيص وبيان دور الانصاف في العمل المحاسبي التي تعد مهمة في الحد من الممارسات غير المقبولة لإدارة الأرباح من قبل الوحدات الاقتصادية، وكذلك تفسير وبيان الجانب الاخلاقي في المحاسبة وبشكل خاص ممارسات المحاسبين في مجال إدارة الأرباح للحد من اثار سلبية للممارسة المذكورة وعرض نتائج الاعمال وفق ما يفترض ان تكون خدمة للأغراض المستخدمين.

4. فرضية البحث **Assumptions**:

لحل مشكلة البحث تم وضع الفرضية التالية:

* انصاف المحاسبين في عملهم المحاسبي يؤدي الى تخفيض ممارسات إدارة الأرباح.



مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح

5. الدراسات السابقة Literature review

أ- الدراسات العربية Arabic Studies

✽ دراسة (الشحادة وحميدان، 2006): قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية. يهدف هذا الدراسة إلى تحليل قدرة معايير المحاسبة الدولية في تقليص فجوة التخلخل الأخلاقي بين التي تحكم العلاقة بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح لدى الوحدة المحاسبية، وقد توصلت الدراسة إلى الاستنتاج بأن هناك أجماع من قبل المدققين والمديرين الماليين والمحللون الماليين أن لمعايير المحاسبة الدولية المقدره في حل المشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين حول إدارة الأرباح. وأن الفروقات الإحصائية بين آراء المشاركين في الحكم على مقدره معايير المحاسبة الدولية في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين كانت متوافقة مع نتائج الدراسة ومع المتوسطات المحاسبية لكل فئة من الفئات المشاركة. توصي الدراسة ضرورة تفعيل القوانين المهنية والرسمية المتعلقة بضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية على جميع الشركات التي ترغب في إدراج رأسمالها في أسواق رأس المال. وأن يكون للجمعيات المهنية دور أساسي في الرقابة والإشراف على مدى التزام الشركات الراغبة في إدراج أسهمها في أسواق رأس المال بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في انظمتها المحاسبية. وكذلك توصي الدراسة بضرورة أن يكون هنالك توحيد وانسجام بين متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات والمؤسسات الوطنية وبين متطلبات تطبيق الأنظمة والقوانين والتشريعات المحلية المختلفة.

✽ دراسة (إبراهيم، 2006): السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي في منظمات الأعمال- دراسة اختبارية. يهدف هذا الدراسة إلى دراسة دور أخلاقيات الإدارة في الحد من التلاعب بالطرق والسياسات المحاسبية للتخلص من المكاسب الشخصية التي تؤدي إلى تحريف الدخل المحاسبي وتضليل أنشطة تلك المنظمات. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها تفاقم حدة التلاعب في المكاسب بفعل الممارسات المحاسبية الخاطئة والإبداعية حيث يوجد دور هام لمجلس الإدارة في تبنى هذه الممارسة، ولذلك يوصي الدراسة بضرورة تفعيل المبادئ الأخلاقية في ممارسة العمل المحاسبي والثبات في استخدام السياسات والطرق المحاسبية الملائمة للتحكم في حقيقة الأرباح الواجب الإفصاح عنها محاسبياً.

✽ دراسة (الراوي، 2007): دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي- دراسة استطلاعية لأراء عينة مختارة من ممارسي المهنة بمحافظة نينوى. يهدف هذا الدراسة إلى بيان دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي، وقد توصلت الدراسة إلى الاستنتاج بأن هناك علاقات ارتباط معنوية وقوية جداً بين الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة المتمثلة بالأمانة والاستقامة، الموضوعية، الكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة، السرية، السلوك المهني مع الإبداع المحاسبي. وكذلك استنتجت الدراسة بأن هناك تأثير معنوي للالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي، وإن أهم الالتزامات الأخلاقية المثالية التي تؤدي دوراً بارزاً لتحقيق الإبداع المحاسبي هي الكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة، المعايير الفنية، السلوك المهني. وتوصي الدراسة بضرورة تشكيل لجنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق ودورها الأساسي تعمل على تعزيز الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة وبيان أهميتها، ودراسة العوامل المؤثرة في تطبيق الالتزامات الأخلاقية وتحقيق الإبداع المحاسبي، وكذلك دراسة الشكاوى المقدمة بحق المحاسبين وممارسي المهنة المحاسبية. وكذلك تطوير وإنشاء وسائل تشجيعية لحماية المحاسبين وممارسي المهنة ضد أي مظهر من مظاهر الإغراء من خلال نظام للحوافز والمكافآت وذلك لتفادي توجه بعضهم نحو السلوك غير الأخلاقي.



مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح

✽ دراسة (بدر وسيان، 2007) مفهوم الإنصاف في المحاسبة وأثره في عملية الإبلاغ المالي- دراسة تحليلية وميدانية لأنموذج ومستخدمي التقارير المالية بالعراق. يهدف الدراسة إلى دراسة مفهوم الإنصاف ومحاولة إيجاد معنى واضح له بالشكل الذي يعطي الصورة الصحيحة لعملية الإبلاغ المالي ويسهل توافق آراء معدي ومستخدمي التقارير المالية. وتوصلت الدراسة إلى أن الإنصاف مفهوم قيمي يؤخذ بالحسبان عند إعداد التقارير المالية المنشورة المقدمة لمستخدميها، وأن الإنصاف يتحقق من خلال اعتماد مجموعة من تطبيقات الإبلاغ المالي التي تتوافق مع ما مطبق فعلاً في العراق. وتوصي الدراسة بإدخال مواضع الأخلاقيات ولو بشكل مبسط في المناهج الدراسية، وليس فقط تلقين الطلبة لمعايير السلوك المهني الخاصة بالمدقق. واعتماد مصطلح "الصدق والإنصاف" و"التمثيل الصادق والمنصف" بدلاً من "الصدق والعدالة" و"التمثيل الصادق والعادل". وكذلك حث الشركات على التسريع في إصدار التقارير المالية وتضمينها أي بيانات يتوقع أن تكون مفيدة لأصحاب المصالح المختلفين وخاصة البيانات المتعلقة بدور الشركة الأخلاقي في المجتمع وما تقدمه من خدمات اجتماعية لأصحاب المصالح في ظل تحليل الكلفة/المنفعة.

✽ دراسة (الساكني، 2010): إدارة الأرباح وتأثيرها في جودة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية. يهدف هذا الدراسة إلى تعزيز دور جودة الإبلاغ المالي لمواكبة الظروف والمتغيرات في بيئة سوق العراق للأوراق المالية من خلال جودة المعلومات المحاسبية وجودة الأرباح لحماية مستخدمي القوائم المالية من التضليل والتلاعب بالأرقام المحاسبية بواسطة ممارسات إدارة الأرباح. وتوصلت الدراسة إلى الاستنتاج بأن سياسة إدارة الأرباح ظهرت نتيجة المرونة العالية للاختيار بين السياسات والتقديرات المحاسبية والمسموح بها في حدود المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. وأن إدارة الأرباح تخدم الإدارة الداخلية ولا تخدم مستخدم القوائم المالية لأنها تسعى إلى تحقيق مصالح الإدارة الداخلية حتى لو كان على حساب مستخدم تلك القوائم. توصي الدراسة بتشخيص حالات ممارسات إدارة الأرباح والتي تؤدي إلى إعادة النظر في القوائم المالية وبالتالي التأثير في أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية. وتحسين شفافية القوائم المالية من خلال الإفصاح العادل والكافي بغية توفير الثقة فيها. وتعزيز دور التدقيق الداخلي والخارجي في الوحدات الاقتصادية واثبات استقلاليتها وحياديتها في تطبيق القوانين والمعايير المحاسبية والتدقيقية والعمل على مراجعة ومتابعة السياسات المرسومة وتقويمها، لاكتشاف نقاط الضعف واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها.

✽ دراسة (حمودي، 2010): أثر حوكمة الشركات في إدارة الأرباح مدخل أخلاقي- دراسة لعينة مختارة من الشركات المساهمة في محافظة نينوى. يهدف الدراسة إلى توضيح الإطار العام لحوكمة الشركات والتعرف على مبادئها وآلياتها بهدف تحديد ما تتضمنه من جوانب أخلاقية. والتعرف على مفهوم إدارة الأرباح ودوافعها وأساليبها. وبيان أثر الجوانب الأخلاقية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة. وتوصلت الدراسة إلى الاستنتاج بأن هناك علاقات ارتباط معنوية بين أخلاقيات حوكمة الشركات وإدارة الأرباح. وكذلك وجود تأثير معنوي لأخلاقيات حوكمة الشركات في إدارة الأرباح، وهذه النتائج تحقق فرضية الدراسة والتي مفادها: تساهم حوكمة الشركات من خلال التزام الشركات المساهمة بتطبيق قواعدها الأخلاقية والمهنية في الحد من ممارسة طرائق وأساليب إدارة الأرباح والتي تهدف إلى تحقيق منافع ذاتية لإدارات هذه الشركات. وتوصي الدراسة بتبني ووضع مبادئ وتحديد آليات لحوكمة الشركات في الشركات المساهمة في محافظة نينوى على شكل موثيق أو مدونات، فضلاً عن تشكيل لجان تدقيق ولجان للمكافآت في الشركات المساهمة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والذين تتوافر لديهم الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق لدورها في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، وكذلك إلزام الشركات المساهمة بأخلاقيات حوكمة الشركات وما يرتبط بها من تطبيق لمبادئ الحوكمة وباستخدام مجموعة من الآليات التي توفر للتقارير المالية العدالة والمصداقية، لما لها من أثر في الحد من ممارسة طرائق وأساليب إدارة الأرباح.



مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح

✽ دراسة (القتامي والخيال، 2010): إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية- دراسة تطبيقية. يهدف الدراسة إلى الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات السعودية واختبار تأثير بعض العوامل المؤثرة على اتجاه تلك الشركات في ممارسة إدارة الأرباح. وجاءت نتائج الدراسة لتؤكد ممارسة الشركات المساهمة السعودية لإدارة الأرباح حيث تمارس الاستحقاق الاختياري بشكل سالب، وأوضحت النتائج أن الشركات المساهمة الصناعية والخدمية تمارس الاستحقاق الاختياري بطريقة سالبة في حين أن الشركات المساهمة الزراعية تمارس الاستحقاق الاختياري باتجاه موجب، وأن الشركات ذات الربحية تمارس إدارة الأرباح بشكل سالب، والشركات ذات الخسائر تمارس إدارة الأرباح بشكل موجب، وكذلك توصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير لحجم الشركة ونوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة على إدارة الأرباح. وأشارت النتائج أيضاً لوجود تأثير لكلا من عاملي المديونية والربحية على ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وتوصي الدراسة بضرورة تدريس وإضافة منهج للأخلاقيات المحاسبية في أقسام المحاسبة بالجامعات السعودية لتأهيل كوادر لديها القدرة على التعامل مع الممارسات الإدارية في إدارة الأرباح. ينبغي على مدققي الحسابات عدم التهاون في المسائل التي تخضع لتقدير الإدارة والتأكد من أن تلك التقديرات تستند على أسس موضوعية. وكذلك ضرورة متابعة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وفق ما نصت عليه اللائحة النظامية الصادرة في هذا الشأن.

ب- الدراسات الأجنبية Foreign Studies

✽ دراسة (Amat , Blake and Dowds ,1999) أخلاقيات المحاسبة الإبداعية (The Ethics of Creative Accounting). يهدف الدراسة إلى عرض المفاهيم المتعلقة بمصطلح المحاسبة الإبداعية وجوانبها الأخلاقية، وبينت أن هناك اختلافاً كبيراً حول دوافع المدراء لممارسة المحاسبة الإبداعية، وإن مبرر ممارسة المحاسبة الإبداعية يتضح في سلوكيات المحاسبين والتي تمثل التحدي الكبير لمهنة المحاسبة، وبينت الدراسة أن المحاسبين هم الذين وافقوا على التحديات الأخلاقية من خلال المحاسبة الإبداعية، لأنها ظهرت نتيجة الحاجة إلى اختيار السياسات المحاسبية التي تحقق هدفاً محدداً، وركزت الدراسة على أن المحاسبة في القطاع الخاص تعتمد على أساس الاستحقاق الذي يعتمد على التقدير الشخصي، وهذا يسمح للمدراء بالاختيار ما بين البدائل المسموح بها في المعايير لتحقيق أهدافهم. كما بينت الدراسة أثر أخلاقيات الإدارة في إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها في جودة المعلومات المحاسبية، ومن ثم تأثيرها في القوائم المالية والمستخدمين لها.

✽ دراسة (Hunton , Libby and Mazza , 2006) شفافية الإبلاغ المالي وإدارة الأرباح (Financial Reporting Transparency and Earnings Management). تختبر هذه الدراسة مدى تأثير شفافية الإبلاغ المالي على محاولات إدارة الأرباح لتخفيض أو زيادة الدخل الحالي. وتقتصر الدراسة استخدام إستراتيجية إدارة الأرباح لزيادة أو تخفيض الدخل بعد أن أصبحت توقعات المحللين المتفق عليها أعلى أو أدنى من تخطيط الإدارة. وتوصلت الدراسة إلى أن زيادة شفافية الإبلاغ يخفض محاولات إدارة الأرباح ولكن لا يلغيها، وهذه النتائج تنسجم مع اعتقادات المدراء بأن إدارة الأرباح في منطقة الإفصاح الأقل شفافية ستحسن سعر الأسهم ولا تضر بسمعة وسلامة الإبلاغ، بينما إدارة الأرباح في منطقة الإفصاح الأكثر شفافية سيضر بسعر الأسهم وبسمعة وسلامة الإبلاغ. لذا توصي الدراسة بأن متطلبات الإبلاغ المالي الأكثر شفافية سيخفض من محاولات إدارة الأرباح في منطقة زيادة الشفافية أو يحول اهتمام إدارة الأرباح إلى طرق أقل وضوحاً.



مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح

ج- نتائج الدراسات السابقة وتميز الدراسة الحالية عنها

- 1- ركزت الدراسات السابقة على قدرة معايير المحاسبة الدولية في تقليص فجوة التخلخل الأخلاقي بين التي تحكم العلاقة بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح لدى الوحدة المحاسبية. كذلك تناول قسم من الدراسات دور أخلاقيات الإدارة في الحد من التلاعب بالطرق والسياسات المحاسبية للتخلص من المكاسب الشخصية التي تؤدي إلى تحريف الدخل المحاسبي و تضليل أنشطة تلك المنظمات. أما قسم الآخر من الدراسات يهدف إلى بيان دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي. وأما قسم الآخر من الدراسات يهدف إلى دراسة مفهوم الإنصاف ومحاولة إيجاد معنى واضح له بالشكل الذي يعطي الصورة الصحيحة لعملية الإبلاغ المالي ويسهل توافق آراء معدي ومستخدمي التقارير المالية، وقسم الآخر يهدف إلى عرض المفاهيم المتعلقة بمصطلح المحاسبة الإبداعية وجوانبها الأخلاقية، ويهدف دراسة أخرى إلى الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح واختبار تأثير بعض العوامل المؤثرة على اتجاه تلك الشركات في ممارسة إدارة الأرباح. وكما ركز عدد منها على أثر الجوانب الأخلاقية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة، ومدى تأثير شفافية الإبلاغ المالي على محاولات إدارة الأرباح لتخفيض أو زيادة الدخل الحالي، وعلى دور جودة الإبلاغ المالي من خلال جودة المعلومات المحاسبية وجودة الأرباح لحماية مستخدمي القوائم المالية من التضليل والتلاعب بالأرقام المحاسبية بواسطة ممارسات إدارة الأرباح.
- 2- تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بتركيزه على احد العوامل الاخلاقية في المدخل الاخلاقي للنظرية المحاسبية وهو الانصاف في العمل المحاسبي، وهذا الجانب لم يتطرق اليه أي من الدراسات السابقة، ويهدف البحث الى تشخيص وبيان دور العامل المذكور التي تعد مهمة في الحد من الممارسات غير المقبولة لإدارة الأرباح.

ثانياً: مفهوم الإنصاف Concept of Fairness

يعد المدخل الاخلاقي في المحاسبة من اقدم المداخل التي استخدمت في صياغة نظرية المحاسبة في كتابات Scott منذ عام 1941 حيث استخدم مجموعة من المفاهيم والقيم الاخلاقية في محاولة لبناء نظرية المحاسبة كالإنصاف Fairness والعدالة Justice والصدق التمثيل Truth والمساواة Equity وهذه المفاهيم تمثل جوهر المدخل الاخلاقي. (بلقاوي، 2009: 152)

وهناك من يرى انه من الصعب إعطاء تعريف محدد لكل من المفاهيم الأخلاقية كالإنصاف، والعدالة، والصدق، إذ إن الإنصاف والعدالة كلها تمثل قيم متداخلة ولذلك جرت العادة في الفكر المحاسبي على إعطاء مصطلح الإنصاف Fairness ليعبر عن التعريفات السابقة. (شيرازي، 1990: 339)

هنا لابد من عرض وتفسير المفاهيم القيم الأخلاقية لغرض تمييز بعضها عن البعض:

نجد إن مصطلح الإنصاف fairness في اللغة العربية حسب مختار الصحاح تعني العدل، انصف أي عدل، فعامله بالعدل، وانصف الرجل عدل يقال انصفه من نفسه وانصف هو منه، وتناصف القوم انصف بعضهم بعضا من نفسه، وتنصيف الشيء جعله نصفين، وناصفه المال قاسمه على النصف. (الرازي، 1329 هـ : 357)



مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من

ممارسات إدارة الأربام

ووفقاً لقاموس Webster فإن الإنصاف يعني "الابتعاد عن المشاعر والمنافع الذاتية أو الأحكام المسبقة للحصول على الموازنة المناسبة بين الحقوق والواجبات المتشابهة" (Webster, 1975: 411). أما العدالة Justice وفق معجم اللغة العربية المعاصر "العدالة هو مفرد مصدرها عدل، والعدالة المزعومة: التي قيل إنها عدالة وليست كذلك، طريد العدالة: الخارج على القانون، وإحدى الفضائل الأربع التي سلم بها الفلاسفة من قديم، وهي: الحكمة والشجاعة والعفة والعدالة" (عمر، 2008: 1468). وفي مختار الصحاح "العدل عكس الجور يقال عدل عليه في القضية من باب ضرب فهو عادل، وفلانا من أهل المعدلة أي من أهل العدل، عادلته بين الشينين وعدلت فلانا بفلان إذا سويت بينهما. (الرازي، 1329 هـ: 433) وأما العدالة Justice في قاموس Webster يعني "التزامات أو حكم ما، هو فقط من خلال تسوية المطالبات المتعارضة محايدة أو التنازل عن المكافآت أو العقوبات، إدارة القانون، إنشاء أو تحديد حقوق وفقاً لقواعد القانون أو العدالة، المبدأ أو مجرد التعامل المثالي أو العمل الصحيح" (Webster, 1974: 628). وأما مصطلح الصدق (الحقيقة) Truth وفق معجم اللغة العربية المعاصر يعني "صدق الشخص في الأمر: أخبر بالواقع كما هو، عكس كذب "كان يصدق دانماً"، صدقت النبوءة: تحققت وثبتت. وحقيقة جمعها حقائق، شيء ثابت قطعاً ويقيناً، مثل (هذه الشهادة مطابقة للحقيقة)، وحقائق علمية: مقطوع بها- حقيقة: في الواقع فعلاً وحقيقة واقعية ما هو أمر واقع وليس على سبيل المصادفة. (عمر، 2008: 533) وأما في قاموس Webster فإن الصدق يعني "الإخلاص في العمل وأسلوب والكلام (تعبير)، هيكل الأشياء الحقيقية والأحداث والوقائع، الحكم في كثير من الأحيان واقتراح، أو هذا فكرة صحيحة أو مقبولاً على النحو الصحيح، (Webster, 1974: 1256)

يجري فهم الإنصاف بأفضل ما يكون في الأدبيات المحاسبية على أنه "عدم تحيز المحاسب عند إعداده للكشوفات المالية". فأول من اقترح استخدام الإنصاف في المحاسبة عام 1941 هو Scott عند إدراجه كمبدأ للمحاسبة، فقد ذكر الآتي ((ينبغي على القواعد والإجراءات والطرق الفنية المحاسبية أن تكون عادلة، وغير متحيزة ونزيه، فهي ينبغي أن لا تخدم المصالح الخاصة)). (D. R. Scott, 1941: 343)

يعني الإنصاف Fairness بالنسبة لـ Scott عرض القوائم المالية المحاسبية بشكل عادل fair وغير متحيز unbiased ونزيه impartial دون خدمة المصالح الخاصة، أما العدالة Justice بالنسبة لـ Scott يعني المعاملة المتساوية Equitable Treatment لكافة الأطراف ذات المصلحة، والصدق (الحقيقة) Truth بالنسبة له هي وجود القوائم المالية المحاسبية الصادقة والدقيقة true and accurate الخالية من أية تحريفات misrepresentation. (لطفي، 2006: 69) والغرض من وجود هذه القيم الأخلاقية هي لضمان عدم تعرض التقارير والقوائم المحاسبية إلى تأثير أو تحيز غير مناسب. (Porwal, 1993: 25)

وقد أصبح مفهوم الإنصاف ضمناً على أنه معيار أخلاقي مما يعني ليس هناك فرد معين أو مجموعة من الأفراد على وجه التحديد توضع في الذهن عند إعداد وتقديم التقارير والقوائم المالية، على سبيل المثال لا ينبغي أن يفضل الإدارة أو المساهمين، ينبغي أن تؤخذ مصالح جميع فئات مستخدمي التقارير المالية في الاعتبار في التوازن الصحيح in proper balance ، (Porwal, 1993: 25) وبشكل عام فإن مفهوم الإنصاف يعني بان الكشوفات المالية لم تتعرض إلى تأثير أو تحيز غير مناسب، فالإنصاف، عموماً يعني بان معدي المعلومات المحاسبية قد تصرفوا بحسن نية وإنهم وظفوا الممارسات الأخلاقية والأحكام المحاسبية المعقولة. فيصف Pattillo الإنصاف على أنه معيار اساس يتم استخدامه في تقييم معايير أخرى لأنه المعيار الوحيد الذي يتضمن اعتبارات الأخلاقية، (بلقاوي، 2009: 152) فهو يذكر الآتي: "من خلال هذه المشاهدات حول العلاقة بين المحاسبة والمفاهيم والمواقف الاجتماعية نستنتج بان المحاسبة هي جوهرها اجتماعية بالطبيعة وتقع على عاتقها مسؤوليات تجاه المجتمع". وبالإضافة إلى ذلك فإن ربط هذه الأفكار مع هدف المحاسبة المالية يؤدي إلى تأكيد على اتصال (توصيل المعلومات) يتعلق بالمصالح الاقتصادية لقطاعات الاقتصاد. فمن زاوية مقارنة مدلولات العدالة والصدق والإنصاف، يتم اختيار مفهوم الإنصاف الاجتماعي كمعيار واسباس لكي يتم من خلاله قياس مدى ملائمة المبادئ والقواعد المحاسبية التي يدعى بانها وسائل لتحقيق الهدف. وعليه تتم صياغة الإنصاف لكافة الأطراف على أنه معيار اساس ووحيد للمحاسبة، أي أنه معيار أو اختبار ينبغي أن يكون حاضراً في كافة الافتراضات المحاسبية قبل ادخالها ضمن هيكل المحاسبة. (بلقاوي، 2009: 376)



مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح

وهناك من يرى ان المفاهيم الاخلاقية كالإنصاف والعدالة والصدق كلها تمثل قيم متداخلة ولذلك تم اعطاء مصطلح الانصاف Fairness ليعبر عن القيم السابقة، وبناءً على ذلك فان المدخل الاخلاقي يتطلب تحقيق الانصاف Fairness في تحديد المبادئ المحاسبية، والممارسة والتطبيق العملي، والاجتهاد والحكم الشخصي، والعرض والإفصاح المحاسبي. (شيرازي، 1990 : 339)

يرى البعض إن الحديث عن الموجودات والمطلوبات والايرادات والكلف سابق لأوانه وبدون معنى ما لم يتم تحديد المبادئ الاساسية التي تؤدي الى عرض منصف للحقائق في شكل محاسبة مالية وابلغ مالي. إن هذا الانصاف في المحاسبة والابلغ يجب ان يكون لأجل الناس، وموجهاً لهم، وهؤلاء وبغض النظر عما يعنيه الانصاف فهو قد اصبح احد الاهداف الرئيسية للمحاسبة. (بلقاوي، 2009 : 152)

إن طبيعة الوظيفة الاجتماعية للمحاسب تملئ عليه التحلي بأخلاق حميدة لان يكون محل ثقة الإدارة والمساهمين وإن عدم تحليه بالنزاهة والصدق والاستقلال يجعل المجتمع المالي ينظر بشك الى البيانات المالية والقوائم والتقارير التي يقوم بأعدادها. (القاضي وحمدان، 2007 : 84)

ولتحقيق العدالة في القوائم المالية بناءً على المدخل الاخلاقي ينبغي ان تتسم تلك القوائم بالموثوقية وتخلو من أي اثار للتحيز، ويتطلب من معديها التحلي بالمصداقية والاستقامة. (مطر والسويطي، 2008 : 84) وفي نفس السياق يرى البعض إن القوائم المالية العادلة ينبغي أن تكون تلك القوائم خالية من التحيز وتعبر عن الأرقام ودلالاتها بموضوعية، وكذلك بإمكانية تعميمها وبحيث تكون متاحة للاستخدام من قبل الجميع وبدون مفاضلة بينهم ولا تخدم طرف على حساب طرف آخر وتتم المعالجة المحاسبية بشكل منصف لكافة الاطراف المعنية فالإجراءات المحاسبية تعطي معاملة عادلة لجميع الاطراف الذين لهم مصلحة فيها. وينبغي أن تكون التقارير المحاسبية صورة صادقة وصحيحة للمعلومات التي تقدم لأصحاب العلاقة وبحيث يكون ما تم تسجيله من البيانات في القوائم المالية قد حدث فعلاً ولا يجوز على سبيل المثال تسجيل مبيعات وهمية لجذب المستثمرين والايقاع بالدائنين. (بني عطا، 2007 : 256)

يؤيد الباحثان التعريف D.R. Scott للإنصاف هو عرض القوائم المالية المحاسبية بشكل عادل وغير متحيز ونزيه دون خدمة مصالح طرف على حساب طرف آخر.

ويلاحظ مما سبق ان الانصاف بشكل عام يعني الابتعاد عن المنافع الذاتية او الاحكام المسبقة، وفي الادبيات المحاسبية الانصاف يعني عدم التحيز المحاسب عند اعداده للكشوفات المالية، ولتحقيق الانصاف في العمل المحاسبي ينبغي على المحاسبين الابتعاد عن المنافع الشخصية والاحكام المسبقة على النتائج المحاسبية، وان يكون المحاسب منصفاً وغير متحيزاً ابتداءً من تحديد المبادئ المحاسبية، والممارسة والتطبيق العملي، والاجتهاد والحكم الشخصي وانتهاءً بالعرض والإفصاح المحاسبي.

ثالثاً: مفهوم ادارة الأرباح Concept of Earnings Management

ازدادت اهتمام المتخصصين في مجال المحاسبي في الوقت الحالي بموضوع إدارة الأرباح Earning Management، والعوامل المؤثرة فيه لاسيما بعد زيادة حالات الافلاس للعديد من الشركات العالمية، والفضائح والانهيارات لكبرى الشركات العالمية لعل من أشهرها، Enron & WorldCom، في اواخر القرن الماضي.

اذ اصبحت ادارة الأرباح مسالة جدلية المتخصصين فقد اعتبره البعض نوعاً من التحايل أو التلاعب بالمعلومات المحاسبية طالما توافر في هذا السلوك صفة التعمد وتشويه الحقائق، بينما اعتبره البعض الآخر سلوكاً قانونياً مشروعاً حتى ولو كان سلوكاً غير أخلاقي طالما أنه يحقق مصلحة الوحدة الاقتصادية. (عيسى، 2008 : 1)

وفي هذا السياق أثبتت نتائج دراسات عديدة في دول متقدمة، مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وجود ظاهرة إدارة الأرباح وبينت مدى تأثيرها على تقييم السوق للوحدة الاقتصادية (التي تعمل على إدارة أرباحها) وحاولت إيجاد الحلول المناسبة لها، حيث أن هذه الظاهرة تحمل في طياتها خداعاً للمستخدمين. (ابو عجيبة وحمدان، 2009 : 2)



مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح

لقد بينت الأدبيات المحاسبية عدداً من التعابير التي استخدمت في هذا المجال المعرفي للمحاسبة : ممارسات المحاسبية غير المتحفظة Aggressive Accounting، إدارة الأرباح Earning Management، التقارير المالية الاحتيالية Fraudulent Financial Reporting، الممارسات المحاسبية الإبداعية Creative Accounting Practices، تمهيد الدخل Income Smoothing، التي تشير في مضامينها إلى الممارسات الخاصة بالعرض غير الملانم للحقائق التي حدثت خلال فترة مالية معينة بطريقة متعمدة تشير في طياتها تحقيق غايات لأطراف محددة من مجموع اصحاب المصلحة Stakeholders. غير ان Amat & Gowthorpe يرون أن هذه الأنواع السابقة من الممارسات المحاسبية هي بمعنى واحد وجميعها تستخدم الثغرات في المبادئ المحاسبية من أجل اظهار المركز المالي للوحدة الاقتصادية بالصورة التي يريدوها مديرها الوحدة الاقتصادية. (حمدان، 2010: 4)،

إن سعي الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح إلى إظهار أفضل صورة ممكنة لمركزها المالي يرتبط بهدف التعبير عن مدى استغلالها الامثل لمواردها المتاحة، والتعبير عن استقرارها الاقتصادي والمالي لمركزها، لما له من تأثير مباشر وغير مباشر على قيمة الوحدة الاقتصادية في سوق المال، وعلى هذا الاساس فإن المحاسبين يسعون إلى الاختيار بين البدائل المحاسبية التي يستطيعون من خلالها إظهار نتائج الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي بأفضل صورة ممكنة. والتي لا تتعارض في الظاهر مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بعد لجوء إلى التضليل والتلاعب بالمعلومات المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي بشكل طبيعي ومخالف للواقع ولا يثير الشكوك والتساؤلات والانتقادات التي قد توجه لإدارة الوحدة الاقتصادية من عدد من الاطراف ذات المصلحة. (شحادة وحמידان، 2006: 2)

1- دوافع ادارة الارباح Earning Management Motivations

ان لكل ممارسة من ممارسات الحياة العملية، دوافع معينة تعمل كموجه لتحقيق بعض الأهداف المنشودة لتلك الممارسة . وهذا ينسجم تماما مع ممارسة إدارة الأرباح، حيث تحدث هذه الممارسة عندما يكون لدى المديرين دوافع معينة لتحقيق أهداف مسبقة. من خلال دراسة (Healy & Wahlen, 1999)، (Watts & Zimmerman, 1978)، (Healy 1985)، (عيسى، 2008)، (حبيب، 2003)، وغيرها من الدراسات يمكن تحديد دوافع ممارسة ادارة الارباح بدوافع التعاقدية Contractual Motivations والتي تشمل عقود مكافآت الادارة Management Compensation وعقود الاقراض Lending Contracts وعقود العمل Business Contracts، ودوافع مرتبطة بسوق الراس المال Capital Market Motivation، ودوافع ضريبية Taxation Motivations، ودافع تكاليف سياسية political Cost Motivation.

2- استراتيجيات ادارة الارباح Earning Management Strategies

هناك ثلاث استراتيجيات لإدارة الأرباح التي تلجأ إليها الإدارة عند ممارستها لإدارة ارباح وحداتها الاقتصادية. (1) استراتيجية زيادة او تخفيض دخل الفترة الحالية. (2) استراتيجية التخلص من جميع الخسائر الهامة في سنة معينة تدعى Big Bath Strategy. (3) استراتيجية تخفيض التذبذبات في الأرباح وتدعى Income Smoothing Strategy. المدراء في بعض الاحيان يمارسون هذه الاستراتيجيات في مجموعها او بانفراد في الوقت المناسب لإنجاز أهداف إدارة الأرباح الطويلة المدى. (wild, et. al.2007: 87)



مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح

3- اساليب ممارسة ادارة الارباح Methods of practice of earnings management
هناك اساليب وادوات التي يتم من خلالها تنفيذ الاستراتيجيات التي تم ذكرها سابقاً، حيث تتعدد تلك الاساليب التي تستخدم للتأثير في رقم الربح المتحقق لتحقيق أهداف الإدارة المحددة مسبقاً. حيث ان الإدارة بحكم مسؤوليتها عن تسيير نشاط الوحدة واعداد التقارير المالية تتبنى العديد من الطرق والاستراتيجيات والاساليب التي تستطيع من خلالها التأثير على النتائج اعمال الوحدة ومركزها المالي بالصورة التي تراها مناسبة. (القتامي والخيال، 2010: 11)

وأشار أحد الباحثين إلى أن الإدارة الوحدة الاقتصادية يمكنها ممارسة إدارة الأرباح من خلال التحكم في مجموعه من المحاور تمثل الاتجاهات التي يمكن للإدارة من خلالها التأثير على النتائج (الدخل) أو المراكز المالية تتعلق بقرارات تشغيلية تدخل في نطاق سيطرة الإدارة، ولذا فإن محاور ادارة الارباح يمكن تصنيفها طبقاً للممارسات المحاسبية في ثلاثة مجموعات أساسية يرتبط كل منها بمحتويات القوائم المالية الأساسية وهي قائمة المركز المالي Statement of Financial Position وقائمة الدخل Income Statement وقائمة التدفقات النقدية Statement of Cash Flows. (ابراهيم، 2006: 9 - 10)

هناك عديد من الدراسات استنتجت وجود ممارسة ادارة الارباح بقرارات ادارية حقيقية¹ The Practices of Real Management Decisions من قبل الادارة الوحدة الاقتصادية التي تعتمد على التصرفات الحقيقية، حيث اظهرت الدراسة المسحية التي قام بها (Graham et. Al) ان ادارة الارباح تحدث من خلال التصرفات الاقتصادية الحقيقية اكثر من حدوثها عن طريق استخدام التقديرات والخيارات المحاسبية في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. (القتامي والخيال، 2010: 13)

تمتلك الوحدات الاقتصادية تشكيلة واسعة من الخيارات المختلفة لإدارة أرباحها، وذلك بقرارات المحاسبية² Accounting Decisions وأغلب هذه الخيارات تتمحور حول المعايير المحاسبية والتي تظهر أغلبها في المرونة في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما تتضمن أيضاً غالبية أساليب إدارة الأرباح قضايا خاصة بالتوقيت مثل الاعتراف المبكر بالإيراد، أو تأخير الاعتراف بالمصاريف أو استخدام الحكم الشخصي في التقارير المالية من خلال التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري في الأرباح المعلنة أو عدم التمييز بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية، (الدوسكي، 2006، 23) لذلك هناك طريقتان لإدارة الأرباح بقرارات المحاسبية:

الطريقة الأولى: إدارة المستحقات المحاسبية³ Accounting Accruals Management ويتطلب أساس الاستحقاق من المدراء القيام بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري في الأرباح المعلنة ضمن المعايير المحاسبية، ومن هذه التقديرات، تقديرات لاحتساب أقساط الاندثار تتعلق بتقديرات العمر الإنتاجي للموجود الثابت وتقديرات تتعلق بقيمة الانقراض، وتقديرات تتعلق بتسديد الزبائن لتكوين مخصصات الديون المشكوك فيها (عيسى، 2008، 16).

1- وهي التي تستخدم فيها اتخاذ القرارات الادارية الحقيقية التي تتعلق بنشاط الاستثمار والانتاج والمبيعات وذلك للتأثير على الإيرادات والمصروفات المتحققة والتدفقات النقدية. فعلى سبيل المثال تقديم الوحدة خصم على المبيعات لزيادتها، والتراخي في شروط البيع بالأجل، وكذلك توقيت بيع الاصول او تأجيل شرائها الى فترة زمنية مقبلة، وكذلك بيع الاستثمارات المالية عندما تزيد قيمتها السوقية عن التكلفة التي دفعت من اجل اقتنائها من اجل تعويض النقص في الارباح التشغيلية العادية، (القتامي والخيال، 2010: 13)

2- وهي التي تتم من خلال التركيز على استخدام المتغيرات المحاسبية التي تتضمن اختيار السياسات المحاسبية والطرق والتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من قياس وتبويب وتقدير بهدف التأثير على النتائج المالية، حيث يكون متاحة لإدارة الوحدة مرونة الاختيار ما بين البدائل المحاسبية واللجوء الى التقديرات الشخصية. (القتامي والخيال، 2010: 14)

3- وتعتمد محاسبة الاستحقاق أساساً على فكرة التمييز بين المصروفات والإيرادات والمصروفات الرأسمالية وبين المصروفات الإيرادية التي تخص فترة معينة وتلك التي تخص أكثر من فترة والتي يقتضي توزيعها على الفترات التي تخصها، فالدخل على أساس الاستحقاق ما هو إلا تسوية للتدفقات النقدية لتعكس بشكل أكثر دقة العلاقة السببية بين الإنجازات المحققة والجهود المبذولة لتحقيق تلك الإنجازات، ومن ثم فهو يمثل مقياساً أفضل للأداء (حبيب، 2003، 41)



مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح

الطريقة الثانية: استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً Exploiting Available Flexibility in General Accounting Accepted Principle المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً الثبات (Consistency) في تطبيق الممارسات من السياسات والتقديرية المحاسبية في عملية القياس والإفصاح عن الأحداث الاقتصادية، وذلك لتسهيل عملية إجراء المقارنات بين النتائج المالية لفترات محاسبية مختلفة، وأن التغيير في هذه السياسات والتقديرية المحاسبية قد يجعل عملية المقارنة عديمة الفائدة ويفقد القوائم المالية خاصية قابليتها للمقارنة. وعلى الرغم من ذلك لقد سمحت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك معايير المحاسبة الدولية للإدارة بحرية الاختيار من بين هذه السياسات والتقديرية المحاسبية وفقاً لما تراه الإدارة مناسباً، وذلك لتحسين جودة التقارير المالية، وجعلها أكثر ملائمة لمتخذي القرارات الاقتصادية. وتشمل هذه التغييرات، التغيير في السياسات المحاسبية، والتغيير في التقديرية المحاسبية، والتغيير في تكوين الوحدة المحاسبية.

يرى Clikeman أن ممارسة إدارة الأرباح سوف يؤدي إلى نتائج سلبية أو تحقيق عدة مشاكل خطيرة في الأجل الطويل، وعلى الرغم من معرفة المدراء بهذه المشاكل، يقومون بممارسة إدارة الأرباح لتحقيق منافع ذاتية أو منافع للوحدة الاقتصادية في الأجل القصير، ومن أهم هذه المشاكل ما يلي: (Clikeman, 2003)

- * انخفاض قيمة الوحدة الاقتصادية (reducing the value of the company).
- * انتهاك المعايير الأخلاقية (Violation of ethical standards).
- * إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية (Hide the problems of Operational Management).
- * العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية (Economic sanctions and re-preparation of financial statements).
- * أزمة الثقة والمصداقية (Crisis of Confidence and Credibility).

رابعاً: دور الإنصاف المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح The Role of Fairness Accounting in Reducing Earnings Management Practices

يؤكد ادبيات المحاسبة بان المدخل الاخلاقي من اقدم المداخل التي استخدمت في صياغة نظرية المحاسبة، حيث استخدمت مجموعة من المفاهيم والقيم الاخلاقية والتي تمثل جوهر المدخل الاخلاقي والتي يعتمد عليها المدخل الاخلاقي لصياغة نظرية المحاسبة، وهذه القيم تدور حول مفاهيم الانصاف والعدالة والصدق والحق والحياد وعدم التحيز وما الى ذلك من المفاهيم المتعلقة بالنواحي الاخلاقية، ويؤكد البعض من الصعب اعطاء تعريف محدد لكل من المفاهيم الاخلاقية كالانصاف والعدالة والصدق، اذ ان الانصاف والعدالة والصدق كلها تمثل قيم متداخلة، ولذلك جرت العادة في الفكر المحاسبي على اعطاء مصطلح الانصاف Fairness ليعبر عن التعريفات السابقة، (شيرازي، 1990: 339) ومن المعروف ان الانصاف المحاسبي هو احد المبادئ الاخلاقية لمهنة المحاسبة، لذلك نلاحظ في ادبيات المحاسبة بشكل عام الاهتمام والتركيز على اخلاقيات المحاسبة وأخلاقيات مهنة المحاسبة. إذ يرى البعض أخلاقيات المهنة المحاسبة في مجال إدارة الأرباح تتمثل بمجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي ينبغي أن يلتزم بها إدارة الوحدة الاقتصادية عند القيام بأعمالها، وتستدعي بعض الأعمال منها استخدام مبدأ التوازن بين أصحاب المصالح المتعارضة وهذا ما جعل البعض يرى أن مسئولية الإدارة تجاه تحقيق التوازن تقوم على محورين هما الحكم الفني والفكر الأخلاقي. (إبراهيم، 2006: 19)



مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح

وان سبب الاهتمام بأخلاقيات المهنة المحاسبة يعود الى اتجاه الوحدات، المالكين او اداراتها العليا نحو التقليل من الالتزامات الاخلاقية تجاه العاملين، المستثمرين والمستهلكين لمنتجاتها وان سوء التصرف الاخلاقي (Ethical Misconduct) قد يؤدي الى تحمل الوحدة والمستثمرين والمجتمع كلفة عالية قد تسبب احيانا نكسات اقتصادية كما حدث في فضيحة شركة World com (آل شبيب، 2006، 9) التي كان سببها لجوء تلك الوحدة الى إجراء الكثير من الممارسات الإدارية والمحاسبية والمالية الخاطئة والتي تمثل نوعاً من التصرفات المهنية غير الأخلاقية من جانب الإدارة بصفتها وكيلة عن المساهمين، وذلك سعياً لتحقيق منافعها الذاتية على حساب هؤلاء المساهمين إذ استخدمت الوحدة أدوات في ذلك أهمها التلاعب في السياسات المحاسبية للتأثير على الأرقام المحاسبية بشكل عام وعلى الربح ونسب توزيعه بشكل خاص. (جيل وينود، 2008، 2) وفي نفس السياق يرى البعض أن سلسلة تدهور حالات بعض الوحدات الاقتصادية إلى الانهيار قد بدأت بتمهيد الأرباح، ثم إدارة الأرباح، ثم تلاعب، ثم غش مالي، ثم فساد إداري، إلى أن وصلت إلى انهيار تلك الوحدات وخروجها من مجال الأعمال. (الحفناوي، 2005)

وقد بين (Dellaportas et al) أنه خلال القرن التاسع عشر كانت الجامعات الأوروبية تدرس ضمن موادها مقررات متكاملة عن الأخلاقيات والقيم، وكان ينظر لمادة الفلسفة الأخلاقية على أنها أكثر المواد أهمية ضمن المقررات الجامعية، وقد أضاف تعليم الأخلاقيات بعدا ملموسا لصالح المجتمع بشكل عام. وأما في القرن العشرين فقد تضاعف ذلك الاهتمام ليعود في السنوات الأخيرة وهي بداية القرن الواحد والعشرين بزيادة مضطردة لافتة للاهتمام بسبب الانتهاكات الأخلاقية والتي تسببت في إفلاس الكثير من الوحدات الاقتصادية. (المعتاز، 2008: 277) وقد ذكر (Barrier, 2002) ان احد العوامل التي ادى الى انهيار شركة انرون (Enron) هو أن الرقابة الداخلية في الوحدة قد فشلت من الناحية الأخلاقية والمالية كنتيجة للخداع المستمر. (المعتاز، 2008: 264)

من المعروف أن القوانين لا تحكم الأخلاقيات والعكس صحيح فالأخلاق هي الأساس في التحكم بالقوانين وتطبيقها، فالمشكلة ليست بالقوانين بل بمطبقها، ومهنة المحاسبة والتدقيق تكون فعالة بشكل لا يمكن التشكيك فيه إذا كان مطبقها يتمتعون بأخلاق مهنية عالية (القشي، 2007: 1). وإن قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة تمنع المحاسب من القيام بأي إجراء من شأنه الخروج عن هذه القواعد، وأن يقوم بأداء عمله المهني بكل نزاهة وموضوعية، وأن يكون حيادياً مراعيًا لمصلحة جميع الجهات المستفيدة من القوائم المالية، وإن قواعد وأخلاقيات السلوك المهني تحتم على المحاسب أن يكون اختياره للطريقة المحاسبية نابغاً من قناعاته المهنية بأنها الأفضل تبعاً لطبيعة نشاط الوحدة وليس نابغاً من تعده في اختيارها للوصول إلى نتائج محددة مسبقاً كنتيجة للنشاط أو التلاعب في عرض المركز المالي (رمو، 2008، 241)

ويرى بعض أن أزمة الأخلاقيات تمثل أحد مواطن الخلل في مهنة المحاسبة، وأنه لا بد من توفير بيئة تقود المحاسبين إلى الالتزام بالأخلاقيات، وهذه البيئة لا تتوافر إلا في ثلاثة عناصر هي (وجود إرشادات واضحة لأخلاقيات المهنة، مكافأة الملتزم بأخلاقيات المهنة، ومعاقبة مخالف أخلاقيات المهنة). وإنه كلما حدث خلل أو قصور في أحد هذه العناصر اختل ميزان الالتزام بالأخلاقيات. (بهجت، 2008، 1).

يلاحظ مما سبق وما متوفر في الأدبيات المحاسبية ان الانصاف في العمل المحاسبي والقيم الاخلاقية الاخرى لمهنة المحاسبة بشكل عام لها دور في التخفيض من ممارسات ادارة الارباح، اذ ينبغي على المحاسب الالتزام بالقيم الاخلاقية وان يكون منصفاً في ممارسة عمله المهني وذلك لتجنب سوء التصرف غير الاخلاقي التي تؤدي الى ممارسات غير المقبولة التي تخدم طرف معين على حساب الاطراف الاخرى.

يلاحظ ايضاً ان افلاس وانهيار بعض الوحدات الاقتصادية العالمية كان سببها لجوء تلك الوحدات الى اجراء الكثير من الممارسات الادارية والمحاسبية والمالية الخاطئة والتي تمثل نوعاً من التصرفات المهنية غير الاخلاقية، وفشل الرقابة الداخلية لتلك الوحدات من الناحية الاخلاقية كنتيجة للخداع المستمر. لذلك الالتزام بالإنصاف في العمل المحاسبي من قبل ممارسي مهنة المحاسبة سوف يقلل من خطر تعرض الوحدات الاقتصادية لخطر الافلاس او الانهيار.



مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح

خامساً: الاستنتاجات Conclusions

على ضوء ما سبق وبالاعتماد على ما متوفر في الأدبيات المحاسبية توصل الباحثان إلى الاستنتاجات التالية:

- * ان الممارسات المحاسبية التي تؤدي الى التلاعب في نتائج المحاسبية لغرض خلق انطباع مغاير للأداء الاقتصادي الحقيقي للوحدة الاقتصادية تعد من الممارسات المحاسبية غير الاخلاقية.
 - * ان كل من تمهيد الدخل، وممارسات المحاسبة الإبداعية وتقارير المالية الاحتياطية وممارسات المحاسبية غير المتحفظة جميعها تشير في مضامينها الى الممارسات الخاصة بالعرض غير الملانم للحقائق التي حدثت خلال فترة مالية معينة بطريقة متعمدة تشير في طياتها تحقيق غايات لأطراف محددة، وإخفاء النتائج الحقيقية لقرارات الادارية، لذلك تعد نوع من انواع ادارة الارباح السلبية
 - * ان تحقيق الانصاف في العمل المحاسبي يؤدي الى الحد من الممارسات غير الاخلاقية.
 - * ان التزام الانصاف في العمل المحاسبي من قبل ممارسي مهنة المحاسبة سوف يقلل من خطر تعرض الوحدات الاقتصادية لخطر الافلاس او الانهيار.
- بناءً على النتائج السابقة يتم قبول فرضية البحث (انصاف المحاسبين في عملهم المحاسبي يؤدي الى تخفيض ممارسات إدارة الأرباح).

بناءً على ما توصل إليه البحث من نتائج توصي بضرورة إدخال موضوع اخلاقيات المحاسبية وفلسفة الاخلاق كمادة مستقلة ضمن مفردات المناهج الدراسية لقسم المحاسبة في الجامعات العراقية، وتتضمن تلك المادة موضوع الانصاف في العمل المحاسبي. وكذلك ضرورة قيام نقابة المحاسبين والمدققين في العراق بفتح المزيد من دورات تدريبية مهنية فضلاً عن عقد الندوات والمؤتمرات التي تناقش موضوع الاخلاقيات المهنية في ممارسة العمل المحاسبي والتي تحكم سلوكهم المهني، وإصدار النشرات والمجلات الدورية المتخصصة باخلاقيات مهنة المحاسبة.

المصادر REFERENCES

المصادر العربية

1- الكتب

- الرازي، محمد ابي بكر عبدالقادر، (1329 هـ) " مختار الصحاح" المطبعة الكلية، ط1، القاهرة.
- الشيرازي، عباس مهدي، (1990) " نظرية المحاسبة " ، ذات السلاسل للطباعة والنشر ، ط1، الكويت.
- القاضي، حسين وحمدان، مأمون، (2007) "نظرية المحاسبة" دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان.
- بلفاوي، احمد رياحي، (2009) " نظرية محاسبية " ، ترجمة : رياض العبد الله ، طلال الججاوي ، الجزء الأول والثاني، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان.
- بني عطا، حيدر محمد علي، (2007) "مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة" دار حامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان
- حماد، طارق عبد العال، (2005) "حوكمة الشركات، المفاهيم، المبادئ، التجارب - تطبيقات الحوكمة في المصارف"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، ط2، الإسكندرية، مصر.
- عمر، احمد مختار، (2008) "معجم اللغة العربية المعاصرة"، عالم الكتب، الطبعة الاولى، المجلد الاول.
- لطفى، امين السيد احمد، (2006) "نظرية المحاسبة - منظور التوافق الدولي" الدار الجامعية، الاسكندرية.
- مطر، محمد والسويطي، موسى، (2008) "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والافصاح" دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان.



مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح

2- الرسائل والدوريات والمؤتمرات

- إبراهيم، محمد زيدان، (2006) "السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي في منظمات الأعمال- دراسة اختبارية"، المؤتمر العلمي السنوي السادس، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة.
- أبو عجيلة، عماد محمد علي وحمدان، علام، (2009) "أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح- دليل من الأردن" حث مقدم إلى مؤتمر: "الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية" المنعقد في جامعة سطيف في الجزائر، خلال الفترة: 20 و 21 أكتوبر 2009 م.
- الحفناوي، شوقي عبد العزيز بيومي، (2005)، "حوكمة الشركات ودورها في علاج امراض الفكر والتطبيق المحاسبي" المؤتمر العلمي السنوي الخامس، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مصر.
- الدوسكي، شفان أحمد محمد، (2006) "إدارة العوائد كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة- دراسة ميدانية في عينة من المؤسسات المالية العربية"، رسالة ماجستير في إدارة الاعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- آل شبيب، دريد كامل، (2006)، "تداول الأوراق المالية بين مدونة أخلاق المهنة وتحقيق سلامة عمليات التداول"، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان
- الشحادة، عبد الرزاق وحميدان، عبد الناصر، (2006) "قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية"، المؤتمر العلمي السنوي السادس، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة.
- القشامي، فواز سفير والخيال، توفيق بن عبد المحسن، (2010) "إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية - دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد رقم 47، العدد الاول.
- الفقشي، ظاهر شاهر، (2007)، "أخلاقيات المهنة بين أمس واليوم"، مجلة المدقق، العدد (69-70)، الأردن.
- المعزاز، احسان بن صالح، (2008) ،"أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد الاول.
- بهجت، محمد فداء، (2008)، "أزمة الثقة في مهنة المحاسبة- الأسباب والمقترحات"، <http://islamfin.go-forum.net/t1762-topic>
- حبيب، عقيل حمزة، (2003) "تمهيد الدخل - دراسة ميدانية في عينة مختارة من الشركات الصناعية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
- حمدان، علام محمد موسى، (2010) "دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية" <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2009/11/28.pdf>
- جبل، علاء الدين وبنود، كوثر، (2008)، "الحوكمة ودورها في ترشيد إدارة الأرباح في البيئة المصرفية السورية"، المؤتمر العلمي الدولي الثامن، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن.
- رمو، وحيد محمود، (2008)، "الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية"، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، المجلد 30، العدد 89.
- عيسي، سمير كامل محمد، (2008) "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم (2) المجلد رقم (45).

المصادر الاجنبية

**مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من****ممارسات إدارة الأرباح****First : Books**

- Porwal, L. S., (1993) "Accounting Theory", 2nd Edition, Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited, NEW DELHI.
- Webster, Merriam, (1975) "Webster's New Collegiate Dictionary", G.&C. MERRIAM Co., USA.
- Wild , H.J. Subramanyam , K.R. and , Halsey , R.F., (2007) "Financial Statement Analysis" , 9th Edition, Mc Graw – Hill co.

Second : Periodicals , Articles and Thesis

- Clikeman, Paul M., (2003) "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". Available At: <http://www.theia.Org/ia/indx>cfm?doc-id=4338>
- Healy , Paul M. and Wahlen, James M., (1999) "A Review of Earnings Management Literature and Is Implication for Standard Setting", Accounting Horizons , Vol. 13 , No. 4 .
- Scott, D.R., "The Basis For Accounting Principle", The Accounting Review, Vol. 16, No. 4, December 1941, p.p. 341 – 349
- Watts, Ross L. & Zimmerman, Jerold L., (1978) "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards", The Accounting Review, Vol. LIII, No. 1.