



**Tikrit Journal of Administrative
and Economics Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The impact of the application of the International Financial Reporting
Standard (IFRS 15) on the practices of earnings management for a
sample of communications companies in the Muscat Securities Market**

**Tayseer Mohamed Jumaa Al-Falahi^A, Saber Ben Ali Al-Sabai^B,
Bushra Najm Abdullah al-Mashhadani^C**

^A College of Administration and Economics, Fallujah University,

^B student at the Higher Institute of Accounting and Institutional Management, Manouba University,

^C College of Administration and Economics, Baghdad University

Keywords:

IFRS 15, earnings management

ARTICLE INFO

Article history:

Received 02 Mar. 2023

Accepted 19 Mar. 2023

Available online 31 Mar. 2023

©2023 College of Administration and Economy,
Tikrit University. THIS IS AN OPEN ACCESS
ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



***Corresponding author:**

Tayseer Mohamed Jumaa Al-Falah

College of Administration and Economics,
Fallujah University



Abstract: The research aims to study the impact of applying the requirements of the IFRS15 standard in earnings managing of the telecom companies listed on the Muscat Securities Market. The researchers prepared a checklist consisting of (27) item from the requirements of applying the IFRS 15 standard to test the level of application of the mentioned standard in the telecommunications companies. The research sample amounting to (2) telecommunications companies, and for the period from 2014 to 2021, in addition to using the modified Jones model to disclose earnings management practices. The researchers reached the most important conclusions, Adopting the application of revenue recognition, measurement, presentation and disclosure requirements in accordance with the IFRS15 standard has positive effects on earnings management practices. As the results showed that there is a direct correlation between the application of the requirements of the IFRS 15 standard and the corporate earnings management practices of the research sample, the researchers also recommended several recommendations. The most important of which are, the need for the competent authorities to oblige the companies of the research sample to apply the requirements of the IFRS 15 standard. Which in turn helps in limiting the practices of earnings management, especially since the financial statements that were prepared according to the aforementioned standard are a suitable alternative to previous practices according to the results of the research.

تأثير تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) في ممارسات إدارة الأرباح لعينة من شركات الاتصالات في سوق مسقط للأوراق المالية

تيسير محمد جمعة الفلاحي	صابر بن علي السبعي	بشرى نجم عبدالله المشهداني
كلية الادارة والاقتصاد	المعهد العالي للمحاسبة وإدارة المؤسسات	كلية الادارة والاقتصاد
جامعة الفلوجة	جامعة منوبة	جامعة بغداد

المستخلص

هدف البحث إلى دراسة تأثير تطبيق متطلبات معيار IFRS 15 في إدارة أرباح شركات الاتصالات المدرجة في سوق مسقط للأوراق المالية، إذ أعد الباحثون قائمة فحص مكونة من (27) فقرة حسب متطلبات تطبيق معيار IFRS 15 لاختبار مستوى تطبيق المعيار المذكور في شركات الاتصالات عينة البحث البالغة (٢) شركة اتصالات وللمدة من 2014 إلى 2021، فضلاً عن استخدام نموذج جونز المعدل في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح. وقد توصل الباحثون إلى استنتاجات أهمها، إن اعتماد تطبيق متطلبات الاعتراف بالإيراد وقياسه وعرضه والإفصاح عنه وفقاً لمعيار IFRS 15 له تأثيرات إيجابية في ممارسات إدارة الأرباح، حيث أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط طردية بين تطبيق متطلبات معيار IFRS 15 وممارسات إدارة أرباح الشركات عينة البحث، كما أوصى الباحثين بتوصيات عدة منها ضرورة قيام الجهات المختصة بإلزام الشركات عينة البحث بتطبيق كلي لمتطلبات معيار IFRS 15 والذي بدوره يساعد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح خاصة وأن القوائم المالية التي تم إعدادها وفقاً للمعيار المذكور تعد بديلاً مناسباً للممارسات السابقة حسب نتائج البحث.

الكلمات المفتاحية: معيار IFRS 15، إدارة الأرباح.

المقدمة:

تخضع عملية إعداد التقارير المالية لعدد من المعايير والسياسات المحاسبية التي تعتمد عليها الأطراف الداخلية والخارجية ذات الصلة للحصول على المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الاقتصادية، بالرغم من ذلك فإنه لا يمنع إدارة الشركات من السعي لإظهار التقارير المالية بطريقة تخدم مصالحها من خلال ممارسات إدارة الأرباح التي ظهر مفهومها نتيجة فضائح محاسبية كبرى للعديد من الشركات العالمية في القرن العشرين من خلال التلاعب بالأداء المالي بوسائل تقنيات المحاسبة لخداع المستثمرين والمساهمين، ونتيجة لذلك اهتزت الثقة في التقارير المالية مما أدى إلى زيادة المطالبات بأن التقارير المالية تصبح خالية من ممارسات إدارة الأرباح، بالتالي حظيت ظاهرة إدارة الأرباح باهتمام كبير في الفكر المحاسبي، وتمثل هذا الاهتمام في ظهور ملامح المشروع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، من خلال البدء في تطوير معيار دولي مشترك يعالج قضايا الاعتراف بالإيراد، وقد أدى ذلك إلى إصدار معيار IFRS 15، والذي يهدف إلى معالجة أوجه القصور والانتقادات والتناقضات التي رافقت عملية الاعتراف بالإيراد وفقاً للممارسات السابقة، وعليه سيتناول البحث

المحاور الآتية:

المحور الأول: منهجية البحث.

المحور الثاني: الإطار النظري للعلاقة بين معيار IFRS 15 وإدارة الأرباح.
 المحور الثالث: قياس تأثير IFRS 15 في الشركات عينة البحث.
 المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات.

المحور الأول: منهجية البحث

أولاً: منهجية البحث

١. مشكلة البحث، تكمن مشكلة البحث في السؤال الرئيسي الآتي: هل هناك تأثير لتطبيق متطلبات معيار IFRS 15 في إدارة أرباح شركات الاتصالات في سوق مسقط للأوراق المالية؟ ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الآتية:
 - أ. هل هناك تأثير لتطبيق متطلبات الاعتراف بالإيراد وفق معيار IFRS 15 في إدارة أرباح شركات الاتصالات في سوق مسقط للأوراق المالية؟
 - ب. هل هناك تأثير لتطبيق متطلبات القياس وفق معيار IFRS 15 في إدارة أرباح شركات الاتصالات في سوق مسقط للأوراق المالية؟
 - ج. هل يوجد تأثير لتطبيق متطلبات العرض والإفصاح وفق معيار IFRS 15 في إدارة أرباح شركات الاتصالات في سوق مسقط للأوراق المالية؟
٢. أهداف البحث، وتتركز بالآتي:
 - أ. عرض ومناقشة متطلبات الاعتراف بالإيراد وقياسه وعرضه والإفصاح عنه في التقارير المالية وفق معيار IFRS 15 "الإيراد من العقود مع الزبائن".
 - ب. عرض وتحليل العلاقة بين معيار IFRS 15 وإدارة الأرباح.
 - ج. اختبار تأثير تطبيق متطلبات معيار IFRS 15 بشأن الاعتراف بالإيراد وقياسه وعرضه والإفصاح عنه في القوائم المالية في إدارة أرباح الشركات عينة البحث.
٣. أهمية البحث: تنبع أهمية البحث من إظهار تحول الفكر المحاسبي وتطوره في السنوات الأخيرة تجاه قضايا الاعتراف بالإيراد التي يمثلها معيار IFRS 15 لمعالجة أوجه القصور التي ظهرت من تطبيق معايير الإيراد السابقة، فضلاً عن تأثير تطبيق المعيار المذكور في الحد من إدارة الأرباح، حيث تعد الإيرادات عنصراً مهماً في التقارير المالية لما لها من تأثير في استمرارية الوحدة الاقتصادية والعديد من القرارات اللازمة لإدامة أعمال الوحدة.
٤. فرضية البحث، إذ يستند البحث إلى فرضية رئيسية مفادها " هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين تبني متطلبات (الاعتراف، القياس، والعرض والإفصاح) وفقاً لمعيار IFRS 15 وبين إدارة أرباح الشركات عينة البحث، وتتفرع من هذه الفرضية ثلاث فرضيات فرعية:

الفرضية الفرعية الأولى: (توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين تبني متطلبات الاعتراف وفق معيار IFRS 15 وبين إدارة أرباح الشركات عينة البحث).

الفرضية الفرعية الثانية: (توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين تبني متطلبات القياس وفق معيار IFRS 15 وبين إدارة أرباح الشركات عينة البحث).

الفرضية الفرعية الثالثة: (توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين تبني متطلبات العرض والإفصاح وفق معيار IFRS 15 وبين إدارة أرباح الشركات عينة البحث).
٥. مجتمع وعينة البحث: من أجل اختبار فرضيات البحث قام الباحثين بإعداد استمارة فحص لمدى التزام شركات الاتصالات المدرجة في سوق مسقط للأوراق المالية بتطبيق معيار IFRS 15،

تتضمن (27) فقرة استناداً إلى منطق الـ (3) و (2) و (1) إذ يشير الـ (3) إلى الشركات التي طبقت متطلبات المعيار عند إعداد القوائم المالية، أما الـ (2) تشير إلى الشركات التي طبقت إلى حد ما متطلبات المعيار عند إعداد القوائم المالية، وأما الـ (1) تشير إلى الشركات غير المطبقة لمتطلبات المعيار عند إعداد القوائم المالية، فضلاً عن استخدام نموذج جوائز المعدل في الكشف عن إدارة أرباح الشركات عينة البحث، وقد تم إجراء عملية الفحص لـ (2) شركة مدرجة وللمدة من 2014 وإلى 2021، والسبب في اختيار شركات عينة البحث هو أنها ستتأثر بشكل كبير عند تطبيق معيار IFRS 15، وفقاً لتحليل الشركات الأربعة الكبرى لشركات التدقيق الدولية.

المحور الثاني: الإطار النظري للعلاقة بين معيار IFRS 15 وإدارة الأرباح

أولاً. الاعتراف بالإيراد وفق IFRS 15:

١. أهمية الاعتراف بالإيراد: تعد عملية الإبلاغ عن الإيرادات في إطار التقارير المالية ذات أهمية كبيرة لأنها من أكبر البنود في التقارير المالية، وبالتالي فإن المعلومات المرتبطة بها تعد من أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون الحاليون والمحتملون والمقرضون والأطراف الأخرى، من أجل تحليل وتقييم أداء الوحدة الاقتصادية، وكذلك التنبؤ بأدائها المستقبلي (المشهداني، ٢٠١٧: ٢)، وفي دراسة أجريت مقابلات مع أكثر من 400 مدير تنفيذي، تعد الإيرادات بالنسبة لهم أهم مقياس أداء يتم الإبلاغ عنه للمستخدمين، حيث أظهرت الدراسة أن الإيرادات هي ثاني أهم مقياس للأداء بعد الأرباح (Bakker, 2021: 4)، وبينت دراسة أخرى أن بند الإيرادات له دور مهم في تقييم أداء الوحدة الاقتصادية من خلال توفير معلومات القيمة المضافة للسوق مقارنة بالأرباح، حيث إن بند الأرباح في عملية التقييم قد ينخفض بمرور الوقت بناءً على عوامل مختلفة، بينما عنصر الإيرادات مستقر (Chandra & Byung, 2008: 220-221).

٢. الانتقادات الموجهة للمعايير الدولية السابقة للاعتراف بالإيراد: تتمثل الانتقادات الموجهة إلى المعايير الدولية للاعتراف بالإيراد السابقة بالآتي:

أ. تتمثل المشكلات في قيمة الاعتراف بالإيراد بموجب معايير المحاسبة الدولية السابقة، والتي قد لا توفر تمثيلاً حقيقياً للأحداث الاقتصادية، حيث يعتمد الاعتراف بالإيراد من بيع السلع والخدمات على توقيت نقل مخاطر ومنافع الملكية (Bohusova & Nerudova, 2009: 16).

ب. تقدم المعايير إرشادات محدودة حول الاعتراف بالإيراد من الاتفاقيات متعددة العناصر، وبالتالي يصعب تطبيقها على المعاملات المعقدة (Bohusova & Nerudova, 2009: 16).

ج. يتطلب معيار المحاسبة الدولي (18) الاعتراف بالإيراد لتحويل مخاطر ومنافع الملكية إلى الزبون، وهو ما يتعارض مع مفهوم "الأصل" الذي يعتمد على مفهوم السيطرة وليس مخاطر ومنافع الملكية (Tsujiyama, 2009: 3).

د. يوجد تعارض بين متطلبات الاعتراف بالإيراد بين معيار المحاسبة الدولي (11) ومعيار المحاسبة الدولي (١٨)، حيث ينص الأخير على نقل المخاطر ومنافع الملكية إلى الزبون، بينما اعتمد معيار المحاسبة الدولي (11) على إتمام الوحدة للأنشطة المحددة في العقد (Tsujiyama, 2009: 3).

هـ. لا تقدم المعايير إرشادات كافية، مما يؤدي إلى صعوبة التمييز بوضوح بين السلعة والخدمة، وبالتالي صعوبة تحديد المعيار الذي يجب أن تستخدمه الوحدة للاعتراف بالإيراد

(Hasanen & Abo Talib, 2014: 274)

٣. **المبادئ الأساسية لمعيار IFRS 15:** عند صياغة معيار IFRS 15، اعتمد المجلسان الدولي والأمريكي على مدخل الأصل- الالتزام كأساس للاعتراف بالإيراد، ووفقاً للمدخل المذكور، يتم الاعتراف بالإيرادات وقياسها بناءً على التغيرات في الأصول والالتزامات (الجبوري، ٢٠٢٢: ٤٨). بالتالي فإن المعيار المذكور يصف المبادئ التي يجب أن تطبقها الوحدة الاقتصادية لقياس الإيرادات والتدفقات النقدية ذات الصلة والاعتراف بها، ويتمثل المبدأ الأساسي هو أن الوحدة الاقتصادية تعترف بالإيراد بمبلغ يعكس المقابل الذي من المحتمل أن تحصل عليه الوحدة مقابل نقل البضائع أو الخدمات إلى الزبون، وبناءً على ذلك تعترف الوحدة الاقتصادية بالإيرادات وفقاً لذلك المبدأ الأساسي من خلال تطبيق الخطوات الموضحة في الشكل الآتي:



الشكل (١): خطوات الاعتراف بالإيراد على وفق معيار IFRS 15

- الخطوة الأولى: تحديد العقد (العقود) مع الزبون،** تم تعريف العقد في الفقرة (١٠) من المعيار على أنه " اتفاق بين طرفين أو أكثر يحدد حقوقاً أو التزامات قابلة للتنفيذ، ويمكن أن تكون العقود مكتوبة أو شفوية، أو ضمن الممارسات التجارية المعتادة" (Kieso et sl: 2020: 1532). ولمساعدة الوحدة على تحديد ما إذا كانت عقودها مع الزبائن هي عقود تقع ضمن نطاق المعيار، حدد المجلس بعض الميزات التي يجب أن تكون موجودة، وعلى النحو الآتي (IFRS 15: 2014: 9):
١. اتفاق طرفي العقد والالتزام بأداء التزامات كل منهما.
 ٢. يمكن للوحدة الاقتصادية تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.
 ٣. تحديد شروط الدفع لتحويل السلع أو الخدمات.
 ٤. يحتوي العقد على مضمون تجاري (أي يمكن أن تتغير مخاطر أو توقيت أو مقدار التدفقات النقدية المستقبلية).
 ٥. من المحتمل أن تقوم الوحدة الاقتصادية بتحصيل المقابل الذي تستحقه مقابل السلع أو الخدمات التي ستنتقلها إلى الزبون.

الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء في العقد، التزام الأداء هو وعد بتقديم سلع أو خدمة للزبون، قد يكون هذا الوعد صريحاً أو ضمناً، أو قد يكون قائماً على ممارسات التجارة المعتادة. لتحديد ما إذا كان التزام الأداء موجوداً، يجب على الوحدة الاقتصادية تقديم سلع أو خدمة مميزة للزبون

(Kieso et al: 2020: 1533)، ويتطلب نموذج الاعتراف بالإيراد المستند إلى العقد تحديد جميع السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد من أجل تحديد ما إذا كان ينبغي عد كل من هذه البنود المتعهد بها التزام أداء منفصل، وهذا هو الحال بالنسبة لكل سلعة أو خدمة مميزة من الباقي في العقد (Holzmann, 2011: 89). ولكن إذا كانت جميع السلع والخدمات المدرجة في العقد غير واضحة، وكان العقد يتضمن التزام أداء واحد، يتم تجميع السلع والخدمات غير المميزة إلى النقطة التي تكون فيها المجموعة متميزة عن بقية العناصر أو المجموعات المنشأة في العقد ويمكن تحديده على أنه يمثل التزام أداء منفصل، وكما أن تحديد ومحاسبة التزام الأداء المنفصل ليس ضرورياً عند تحويل سلع أو خدمات مميزة متعهد بها إلى الزبون في الوقت نفسه، فإن المحاسبة المشتركة للالتزامات الأداء هذه ستؤدي إلى نفس المبلغ وتوقيت الاعتراف بالإيرادات كما لو كانت تم حسابها بشكل منفصل (Ferreira, 2020: 9).

الخطوة الثالثة: تحديد سعر المعاملة: سعر المعاملة (أو إيرادات العقد) هو المقابل الذي تتوقع الوحدة أن يكون مستحقاً لها مقابل الوفاء بالتزامات الأداء، ويتطلب من الإدارة تحديد مبلغ سعر المعاملة عند بداية العقد وإعادة النظر في عملية التقييم في كل تاريخ إبلاغ، وفي العديد من العقود يكون سعر المعاملة ثابتاً ويمكن تحديده بوضوح، ولكن في العقود الأخرى يكون السعر متغيراً ويتطلب تقديراً من أجل الاعتراف بالإيرادات من الوفاء بالتزام الأداء، ولن يتم الاعتراف بالإيراد عندما لا يمكن تقدير سعر المعاملة بشكل معقول، وإذا سمحت الظروف المتغيرة بتقدير سعر المعاملة بشكل معقول، فإن الوحدة مطلوبة بعد ذلك للاعتراف بالإيرادات من التزامات الأداء التي تم الوفاء بها، وقد يكون من الممكن تقدير جزء معقول فقط من المقابل المتضمن في العقد في مثل هذه الحالات يشمل سعر المعاملة فقط المبلغ الذي يمكن للوحدة تقديره بشكل معقول، ولغرض تحديد سعر المعاملة، يلزم النظر في تأثير كل من التعويض المتغير والقيمة الزمنية للنقود والتعويض غير النقدي، فضلاً عن التعويضات المدفوعة أو المستحقة للزبون (Holzmann, 2011: 89).

الخطوة الرابعة: تخصيص سعر المعاملة للالتزامات الأداء في العقد: بالنسبة للعقد الذي يتضمن أكثر من التزام أداء، تقوم الوحدة الاقتصادية بتخصيص سعر المعاملة لكل التزام أداء بمبلغ يوضح المقابل الذي تتوقع الوحدة الحصول عليه مقابل الوفاء بكل التزام أداء، بعبارة أخرى تخصص الوحدة سعر المعاملة لكل التزام أداء على أساس أسعار البيع المستقلة نسبياً، وإن أفضل دليل على سعر البيع المستقل هو السعر الذي يمكن ملاحظته من خلال بيع سلعة أو خدمة بشكل منفصل بواسطة الوحدة وإذا لم يتم بيع السلعة أو الخدمة بشكل منفصل، فسيتمتعين على الوحدة تقدير سعر بيعها باستخدام طريقة تزيد من استخدام المدخلات التي يمكن ملاحظتها (khamis, 2016: 11).

الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عندما (أو عندما) تفي الوحدة بالتزام الأداء، يتم الاعتراف بالإيراد عندما تؤدي الوحدة الاقتصادية للالتزامات والواجبات المطلوبة منها عن طريق تحويل السلعة أو الخدمة إلى الزبون، وتحدث عملية التحويل عندما يتحكم الزبون في الأصل، وتحدث السيطرة على الإيرادات إما بمرور الوقت (أساس زمني)، على سبيل المثال دخل الإيجار، أو في وقت محدد، مثل بيع سلعة جاهزة (Al-Shatnawi, 2017: 383).

١. متطلبات العرض وفق معيار IFRS 15: يتم عرض العقود المبرمة مع الزبائن في قائمة المركز المالي كأصل أو التزام أو ذمم مدينة بناءً على العلاقة بين الوحدة الاقتصادية التي تقدم السلع أو الخدمات ودفع الزبون، وفي حالة استلام الوحدة الاقتصادية المبلغ مقدماً من الزبون قبل تقديم السلع

أو الخدمات إليه، يتم الاعتراف بالتزامات العقد في قائمة المركز المالي، ولكن في حالة قيام الوحدة بتحويل السلعة أو تقديم خدمة للزبون، يتم في هذه الحالة الاعتراف بها كأصل عقد، أو يتم الاعتراف بالذمم المدينة في حالة عدم دفع الوحدة المستحقة للزبون، ويتم عرض البنود المذكورة في قائمة المركز المالي وفق الآتي (Tong, 2014: 16):

أ. يتم الاعتراف به كأصل عقد في حالة وجود حق للوحدة الاقتصادية في المقابل المتوقع استلامه دون ربطه بحدث زمني.

ب. يتم الاعتراف بالتزام العقد في حالة نقل السلع أو تقديم خدمة للزبون الذي استلمت الوحدة مقابله.

ج. يتم الاعتراف بالذمم المدينة في حالة أن المقابل المطلوب استلامه غير مشروط، باستثناء مرور الوقت كأساس زمني.

٢. **متطلبات الإفصاح وفق معيار IFRS 15:** الهدف من الإفصاح وفقاً لمعيار IFRS 15 هو توفير معلومات كافية لتمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية من فهم الطبيعة والتوقيت والمبالغ وحالات عدم التأكد المرتبطة بالإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع الزبائن، ويتضمن المعيار العديد من الإفصاحات التي تشمل الآتي (Al-Shatnaw, 2017: 383):

١. الإفصاح عن المعلومات الكمية والوصفية حول العقود المبرمة مع الزبائن مثل (مبلغ الإيرادات المعترف بها، خسائر انخفاض قيمة أي أصول تعاقدية).

٢. وصف للأحكام والتقديرات الهامة عند تطبيق تعليمات هذا المعيار على العقود المبرمة مع الزبائن، ونتيجة لذلك يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن توقيت التزامات الأداء وسعر المعاملة المخصص للالتزامات الأداء.

٣. أي أصول معترف بها ناتجة عن تكاليف الحصول على العقود مع الزبائن والوفاء بتلك العقود، وتشمل هذه المواصفات (مبلغ التكاليف التي تم إنفاقها للحصول على عقد مع الزبون، والطريقة المستخدمة للإطفاء، وأرصدة الحسابات).

ثانياً تعريف إدارة الأرباح وتحديد دوافعها وأنواعها: تظهر ممارسة إدارة الأرباح نتيجة للاستخدام المتعمد للمحاسبة الإبداعية بمساعدة المرونة المسموح بها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP)، للإبلاغ عن الأرقام المحاسبية التي تعكس رغبات الإدارة بدلاً من الواقع الاقتصادي، ولأن هذا المفهوم قد حظي بالكثير من الاهتمام حول العالم كما ذكر (Bamahros & Hussin, 2015: 145)، وقد اختلفت تعريفاته وفقاً لطريقة استخدامه، حيث تم تعريف إدارة الأرباح على أنها: "اختيار المدير للسياسات المحاسبية (إدارة الأرباح المستحقة)، أو الإجراءات الحقيقية (إدارة الأرباح الحقيقية)، التي تؤثر في الأرباح لتحقيق أهداف ربح معينة تم الإبلاغ عنها (Scott, 2015: 445).

وتقسيم (Parfet) إدارة أرباح بين الجانب الجيد والسيئ وفقاً للآتي (Parfet, 2000: 485):

١. إدارة الأرباح الجيدة: الإدارة الجيدة للأرباح هي العملية اليومية لإدارة الأعمال التجارية بطريقة جيدة، الإدارة تحدد أهدافاً معقولة للميزانية، وتراقب النتائج وظروف السوق وتتفاعل مع جميع التهديدات والفرص غير المتوقعة التي تحدث، وتعهد بالالتزامات بشكل موثوق، وفي بعض الأحيان يمكن لإدارة الأرباح الجيدة أن تقرر أيضاً تنفيذ بيع طوعي للأصول في فترة تنخفض فيها الإيرادات التشغيلية العادية أحياناً، وتسمى إدارة الأرباح "الجيدة" هذه أيضاً إدارة أرباح التشغيل، حيث تتخذ الإدارة تدابير لمحاولة إنشاء أداء مالي مستقر من خلال قرارات تجارية طوعية

ومقبولة، ومثال على الإدارة الجيدة للأرباح هو تأجيل المبيعات إلى الفترات التي تنخفض فيها الإيرادات، وهو ما يسمى تمهيد الدخل.

٢. إدارة الأرباح السيئة: يتم تمثيل إدارة الأرباح غير الجيدة من خلال التدخل لإخفاء الأداء التشغيلي الحقيقي عن طريق إنشاء إدخالات محاسبية وهمية أو توسيع التقديرات إلى ما بعد نقطة المعقولة، على سبيل المثال قد يخفي مديرو الوحدة التأثير الرئيسي لهامش الربح الضعيف من خلال إجراء تخفيض لا يمكنه دعمه في مخصصات مصاريف الديون المعدومة.

ويقوم (Akers et al., 2007) إلى أي مدى تكون هذه الممارسات مقبولة أو لا، في حالة عدم حظر الممارسة صراحة أو مجرد انحراف طفيف عن القواعد، فإنها تعد ممارسة أخلاقية بغض النظر عن قد يتأثر بالممارسة أو المعلومات التي يتدفق منه، ويعد هذا إن أي شخص يستخدم المعلومات للحصول على أرباح قصيرة الأجل يخضع لسوء الفهم أو التلاعب أو الخداع المتعمد (Akers et al., 2007: 64).

وتم اقتراح عدد كبير من الدوافع لإدارة الأرباح في الأدبيات الأكاديمية، نظراً لأنه ليس من المجدي مراعاة جميع الدوافع المقترحة، وبالتالي سيقصر التحليل على تلك التي تم تشخيصها على نطاق واسع، وبالتالي فهي تم تصنيفها على نوعين من الدوافع، النوع الأول مرتبط بنظريات التعاقد المختلفة للتلاعب بالأعمال كالدون والمكافآت، والنوع الثاني مرتبط بالمعلومات من خلال تأثير المعلومات المحاسبية في قرارات الاستثمار والإقراض كحافز رئيسي للتلاعب بالأرباح، وعلى سبيل المثال، يذكر (Kellogg, 1991) أن السببين الأولين للاحتيال والتحرير والتلاعب في القوائم المالية هما (Dechow et al, 1996: 3-4):

❖ لتشجيع المستثمرين على شراء حصة في أسهم الشركة كمالك أو في السندات كدائنين.

❖ زيادة قيمة أسهم الشركة بالنسبة للمساهمين الحاليين.

وتؤكد جمعية مدققي الاحتيال المعتمدين Association of Certified Fraud Examiners (1993) أن السبب الأول وراء التلاعب بالقوائم المالية هو تشجيع الاستثمار من خلال بيع الأسهم، وبالتالي يجادل الممارسون بأن التأثير في تصورات المستثمرين لقيمة الشركة يوفر دافعاً أساسياً للتلاعب بالأرباح، وتستفيد الإدارة والمساهمون الحاليون من التلاعب بتصورات المستثمرين عن قيمة الشركة في حالة تمكنهم من زيادة تمويل إضافي بشروط أكثر ملاءمة أو بيع أسهمهم بسعر أعلى، لذا فإن التمويل الخارجي والمبيعات الداخلية للأسهم هي دوافع إضافية للتلاعب بالأرباح (Dechow et al, 1996: 4).

وقد وضع Watts & Zimmerman ثلاث مجموعات من الفرضيات التي تمثل حوافز للمديرين لاختيار الأساليب المحاسبية، وهي: خطط المكافآت، وعقود الديون، والتكاليف السياسية. تذكر الأدبيات كل هذه الافتراضات التي تجعل الإدارة تعمل بشكل انتهازي، وهذه المتغيرات هي الدوافع الأساسية وراء ممارسة إدارة الأرباح (Watts & Zimmerman, 1990: 138-139).

ويمكن إضافة دافع إضافي آخر لما سبق من أجل تلبية توقعات وتقييم السوق المالية، وتشمل هذه المجموعة من الدوافع العوامل التي تدفع إدارة الأرباح من خلال تأثيرها في سعر سهم الشركة، بسبب اعتماد الأسواق المالية على أرباح الشركة الحالية لتكوين توقعات مستقبلية حول الأرباح، وكذلك استخدام مؤشر الأرباح لتحقيق توقعات معقولة حول قيمة الشركة (El Diri, 2018: 66)

- وعليه تنعكس دوافع إدارة الأرباح في أربعة أنماط، وهي (Scott, 2015: 447):
١. تغطيس الأرباح Earning bath: يتم اختيار هذا النمط بسبب نفقات إعادة الهيكلة، إذا كانت الشركة تبلغ عن خسارة، لأن الإدارة تشعر أنها قد تبلغ عن خسارة كبيرة وليس لديها الكثير لتخسره في هذه المرحلة، وبالتالي سيكون من الضروري تغطيس الأرباح عن طريق شطب الأصول، وتوفير التكاليف المستقبلية المتوقعة، وعموماً "تغطيس الأرباح" تحدث نتيجة لعكس الاستحقاق، مما يعزز احتمالية الأرباح المستقبلية المبلغ عنها.
 ٢. تقليل الدخل minimization Income: يتم اختيار هذا النمط خلال فترات الربحية العالية، أو عندما تسعى الشركات إلى تشريعات لحماية نفسها من المنافسة الأجنبية، وتشمل السياسات التي تقترح خفض الدخل من عمليات شطب سريعة للأصول الرأسمالية والأصول غير الملموسة، وفرض رسوم على نفقات الإعلان والبحث والتطوير لاعتبارات ضريبة الدخل.
 ٣. تعظيم الدخل Income maximization: من نظرية العقد، يمكن للمديرين الانخراط في نمط لتعظيم صافي الدخل المبلغ عنه لأغراض المكافأة، بشرط ألا يضعهم ذلك فوق الحد الأقصى، وقد تزيد الشركات التي لا تخرق عهد الديون من الدخل إلى الحد الأقصى.
 ٤. تمهيد الدخل Income smoothing: أحد أكثر أساليب إدارة الأرباح إثارة للاهتمام من منظور نظرية العقد هو أن المديرين الذين يتجنبون من المخاطرة يفضلون تدفق مكافآت أقل تغيراً، وبالتالي يمكن للمديرين تمهيد الأرباح المبلغ عنها بمرور الوقت من أجل الحصول على تعويض ثابت نسبياً. وتتم إدارة الأرباح بشكل أساسي عن طريق اختيار معالجة محاسبية محددة لمعاملات معينة، أو عن طريق اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية التي قد تؤثر على التدفقات النقدية أو الاستثمارات أو إنتاج الشركة، والهدف من كلا الإجراءين هو تحسين الأرباح المعروضة في القوائم المالية، وفي النهاية تفسيرات أصحاب المصلحة للأرقام المحاسبية قد تتضمن الاستراتيجيات الأخرى لإدارة الأرباح ضمن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً لتمهيد الأرباح وتحويل التصنيف وبعض التقنيات المتقدمة، ومع ذلك قد تتخذ إدارة الأرباح عدة أشكال، ويبدو أن الاعتراف بالإيرادات هو أكثر مجالات التلاعب شيوعاً (El Diri, 2018: 13)، وفقاً لذلك يتم تقسيم إدارة الأرباح على نوعين، النوع الأول هو إدارة الأرباح المستحقة، والتي تعتمد إما على استغلال المرونة التي تسمح بها مبادئ المحاسبة عموماً (GAAP)، وهذا يسمى إدارة الأرباح ضمن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الأدبيات المحاسبية، أو ينتهك بشكل واضح مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً ولذلك يُطلق عليها إدارة أرباح خارج نطاق (GAAP) (Bauwhede & Willekens, 2003: 203). وبالنسبة للنوع الثاني، فإن إدارة الأرباح الحقيقية لها تأثير مباشر في التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية للشركة، ويفضل المديرون إدارة الأرباح على أساس الأنشطة الحقيقية على الأنشطة القائمة على الاستحقاق لأسباب عدة هي (Alsultan, 2017: 35):
- أ. من المرجح أن تخضع عمليات التلاعب على أساس الاستحقاق لرقابة المنظمين والمدققين.
 - ب. قد يؤدي التلاعب في الاستحقاق إلى احتيال محتمل يعرض إدارة الشركة لخطر التقاضي.
 - ج. نظراً لتراكم التغييرات السابقة في طرق المحاسبة في الميزانية العمومية، يمكن للمديرين تحويل مشاركتهم في إدارة الأرباح من الاستحقاقات إلى الأرباح الحقيقية في الفترة الحالية عندما يتم استخدام الأرباح المستحقة على نطاق واسع في الفترات السابقة.

ثالثاً. العلاقة بين معيار IFRS 15 وإدارة الأرباح: توفر نظرية الوكالة إطاراً تحليلياً لفهم تأثير معايير IFRS في السلوك الانتهازي الإداري، توضح هذه النظرية أن معايير IFRS تساهم في حل مشاكل الوكالة وتقليل الأحكام الذاتية. كما توضح أن معايير IFRS مرتبطة بشفافية الإفصاح وزيادة التحكم في سلوك الإدارة، وهذا يؤثر في ممارسات إدارة الأرباح (عباس، ٢٠٢٢: ٧٣)، وإحدى الميزات الرئيسية التي جلبتها معايير IFRS هي معيار IFRS 15، والذي سيتم تنفيذه اعتباراً من 1 كانون الثاني 2018، مع هذا المعيار الجديد، تم استبدال كل من معيار المحاسبة الدولي 11 عقود الأنشاء والمعيار المحاسبي الدولي 18 الإيرادات، من أجل أسباب عدة أبرزها زيادة إمكانية المقارنة بين أسواق رأس المال المختلفة، وبالتالي تحسين فهم التقارير المالية، ويتضمن المعيار المذكور جميع الإيرادات من العقود مع الزبائن، باستثناء عقود الإيجار، معيار المحاسبة الدولي 17، الأدوات المالية، معيار الإبلاغ المالي الدولي 9، الأسهم المشاركة في شركات المجموعة، معيار الإبلاغ المالي الدولي 10 والمشاريع المشتركة معيار المحاسبة الدولي 28 ومعيار الإبلاغ المالي الدولي 4 عقود التأمين (Oncioiu & Tanase, 2016: 32)، فضلاً عن الأسباب المذكورة أعلاه، فإن تطبيق معيار IFRS 15 له تأثير كبير في التقارير المالية للعديد من القطاعات، لأن الإيرادات وتكاليف العقد وتوقيت الاعتراف يختلفان بشكل كبير عن الممارسة السابقة. لذلك فإن تطبيق المعيار الجديد سيكون له تأثيرات على جميع القطاعات التي تتبنى معايير الإبلاغ المالي الدولية وعلى العنصر الأكثر أهمية في تقاريرها المالية وهو الإيرادات، ويجب أيضاً تحليل هذه النتائج بالتزامن مع النتائج التي توصلت إليها تقارير الأربعة الكبار حول تأثير معيار IFRS 15 في إدارة الأرباح من أجل استخلاص النتائج المناسبة لأصحاب المصلحة، ويظهر تحليل الأربعة الكبار أن صناعة الاتصالات تعرض بعض المجالات التي تأثرت بشكل كبير من تطبيق معيار IFRS 15 (على سبيل المثال المحاسبة عن الهواتف والتزامات الأداء المنفصلة الأخرى، ومكونات التمويل الهامة، وتخصيص الإيرادات على أساس سعر البيع المستقل النسبي، والاعتراف بالإيرادات على أساس المحفظة)، وبالنظر إلى النتائج التي تم الحصول عليها من التحليل، من الممكن التأكيد على أن هذه الجوانب يمكن أن تمثل مستوى إدارة الأرباح، وبالتالي فإن تطبيق معيار IFRS 15 يجب أن يفيد الصناعات التي تمارس فيها إدارة الأرباح بشكل أكبر، مثل صناعة الاتصالات (Tutino et al, 2019: 227)، وهو ما يقودنا إلى اتجاهين محتملين لتأثير معيار IFRS 15 في إدارة الأرباح. قد يؤدي الاتجاه الأول إلى انخفاض جودة الأرباح لأن إمكانية إدارة الأرباح، بما في ذلك التقديرات، ستزداد، أما الاتجاه الثاني، ستزداد قابلية مقارنة الإيرادات المحددة بين وحدات القطاعات المختلفة، مما يزيد من جودة الأرباح، ولتحقيق معيار موحد للاعتراف بالإيرادات لا يتم تحقيقه لأن خصائص دورات الكسب تختلف باختلاف الوحدات، وبالتالي فإن فائدة المعلومات مختلفة أيضاً (Piosik, 2021: 1563)، فضلاً عن ذلك، فإن المسؤولين عن وضع المعايير، عند إجراء مناقشات حول إصدار معيار جديد متعلق بالاعتراف بالإيرادات يعملون على أساس المقارنة بين جانبين، إما تقليل حرية التصرف وزيادة التمثيل الصادق للجوهر الاقتصادي للمعاملات التجارية وإمكانية التحقق وتقليل معلومات الربح وتقليل ممارسات إدارة الأرباح من جهة، والجانب الآخر هو زيادة القوة التقديرية وتحسين إمكانية المقارنة وزيادة معلومات الأرباح وزيادة ممارسات إدارة الأرباح، وهذا ما تؤكد نتائج معظم الدراسات السابقة أنه الغرض من إصدار معيار جديد للاعتراف بالإيراد هو خفض ممارسات إدارة الأرباح (فوده وآخرون، ٢٠٢١: ٧٣٩).

المحور الثالث: قياس تأثير IFRS 15 في إدارة أرباح الشركات عينة البحث

في هذا الجانب يركز الباحثين على مستوى تطبيق متطلبات معيار IFRS 15 وتأثيره في إدارة أرباح شركات الاتصالات المدرجة في سوق مسقط للأوراق المالية، وبناءً عليه، أعد الباحثين قائمة فحص لمتطلبات معيار IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع الزبائن"، والتي تضمنت ثلاثة محاور هي الاعتراف، القياس، والعرض والإفصاح، وتم توزيع هذه القائمة على (27) فقرة وتم استخدام نموذج الـ (3) والـ (2) والـ (1)، إذ تم منح (3) للفقرة المطبقة في الشركات عينة البحث و(2) للفقرة المطبقة إلى حد ما و(1) للفقرة غير المطبقة، فضلاً عن استخدام نموذج جونز المعدل في الكشف عن ممارسات إدارة أرباح شركات الاتصالات عينة البحث، فهو يعد الأقوى بين النماذج المستخدمة في الكشف عن إدارة الأرباح.

أولاً. عينة البحث: تم اختبار فرضية البحث على عينة من شركات الاتصالات المدرجة في سوق مسقط للأوراق المالية والمكونة من 2 شركة مطبقة لمعيار IFRS 15 للمدة من 2018 ولغاية 2021، وهذه الشركات هي حسب الجدول الآتي:

الجدول (١): وصف شركات الاتصالات عينة البحث

ت	اسم الشركة	سنة التأسيس	راس المال الحالي	سنة تطبيق IFRS 15
١	ORDS	2005	65,094,000 ريال	2018/1/1
٢	Omantel	1980	75,000,000 ريال	2018/1/1

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية المنشورة لسنة 2021 في سوق مسقط للأوراق المالية.

ثانياً. حساب ثبات وصدق قائمة الفحص: استخدم الباحثين لقياس مدى ثبات وصدق قائمة الفحص معامل الفا للاتساق الداخلي والجزر التربيعي لهذا المعامل من أجل التأكد من ثبات وصدق قائمة الفحص والتي تم التطرق فيها على المتطلبات الخاصة بتطبيق معيار IFRS 15 في شركات الاتصالات عينة البحث والتي تكونت من ٢٧ فقرة موزعة على ثلاث محاور، تناول الباحثين في المحور الأول متطلبات الاعتراف، والمحور الثاني متطلبات القياس، بينما اشتمل المحور الثالث، متطلبات العرض والإفصاح، والجدول رقم (٢) في أدناه يوضح معامل الثبات لأداة البحث.

الجدول (٢): معامل الثبات لأداة البحث

عدد فقرات القائمة	معامل الفا للاتساق الداخلي	معامل الصدق
27	0,80	0,894

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (٢) في أعلاه يتبين أن قائمة الفحص تتمتع بمستوى عالٍ من الثبات حيث بلغت قيمة معامل الفا للاتساق الداخلي (0,80) أي 80% مقارنة بالمستوى المطلوب 70%، فضلاً عن تمتعها بمستوى كبير من الصدق وهذا ما تؤكد قيمة معامل الصدق إذ بلغت (0,894) أي 89% تقريباً.

ثالثاً. التحليل الوصفي للمتغير المستقل معيار (IFRS 15): لمعرفة مستوى تطبيق المعيار في شركات الاتصالات عينة البحث حول الفقرات في كل بعد تم استخدام النسب والتكرارات والاوراط الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية، ولمعرفة اتجاه الاجابات تم مقارنة الوسط الحسابي مع

الوسط الفرضي فاذا كانت قيمة الوسط الحسابي أكبر من قيمة الوسط الفرضي هذا يعني بأن اتجاهات مستوى تطبيق الشركات عينة البحث كانت متجهة نحو المطبق أما إذا كانت قيمة الوسط الحسابي أصغر من قيمة الوسط الفرضي هذا يعني بأن الاجابات متجهة نحو غير المطبق أما قيمة الوسط الفرضي تحسب بالطريقة الآتية:

الوسط الفرضي = مجموع بدائل المقياس / عدد البدائل

$$\text{الوسط الفرضي} = 2 = 3 / (1+2+3)$$

وكانت النتائج، كما يبين الجدول رقم (٣) في أدناه الاوساط الحسابية والنسب واتجاه الاجابة لكل شركات الاتصالات عينة البحث

الجدول (٣): الاوساط الحسابية والنسب واتجاه الاجابة لكل شركات الاتصالات عينة البحث

الشركات	متطلبات تطبيق معيار IFRS 15	مطبق (%)	مطبق إلى حد ما (%)	غير مطبق (%)	الوسط الحسابي	اتجاه الاجابة
ORDS	متطلبات الاعتراف بالإيراد	50.0	20.0	30.0	2.20	مطبق
	متطلبات قياس الإيراد	44.4	22.2	33.3	2.11	مطبق
	متطلبات العرض والإفصاح	37.5	62.5	---	2.38	مطبق
Omantel	متطلبات الاعتراف بالإيراد	50.0	30.0	20.0	2.30	مطبق
	متطلبات قياس الإيراد	33.3	33.3	33.3	2.00	مطبق إلى حد ما
	متطلبات العرض والإفصاح	37.5	62.5	---	2.38	مطبق

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يظهر الجدول رقم (٣) في أعلاه مستوى تطبيق IFRS 15 للمدة من (2018-2021) في الشركات عينة البحث، إذ يتبين بأن أعلى متوسط لتطبيق متطلبات الاعتراف بالإيراد خلال مدة البحث كان من نصيب شركة Omantel إذ بلغ متوسط التطبيق (2.30) بمعنى أن الشركة مطابقة لـ (2) فقرات من أصل (10) فقرات من متطلبات الاعتراف بالإيراد، بينما شركة ORDS بمتوسط تطبيق (2.20) أي أن الشركة مطابقة لـ (5) فقرات تقريباً.

وأما بالنسبة لمتطلبات القياس، فإن أعلى متوسط لتطبيق متطلبات القياس خلال مدة البحث كان من نصيب شركة ORDS إذ بلغ متوسط التطبيق (2.11) بمعنى أن الشركة مطابقة لـ (4) فقرات تقريباً من أصل (9) فقرات من متطلبات القياس، بينما شركة Omantel فقد بلغ متوسط التطبيق (2.00) أي أن الشركة مطابقة لـ (3) فقرات من متطلبات القياس.

في حين، أظهرت نتائج تطبيق متطلبات العرض والإفصاح، بأن متوسط تطبيق متطلبات العرض والإفصاح خلال مدة البحث كان بالتساوي بين شركة ORDS, Omantel إذ بلغ متوسط التطبيق (2.38) بمعنى أن الشركة مطابقة لـ (3) فقرات تقريباً من أصل (8) فقرات من متطلبات العرض والإفصاح.

رابعاً. التحليل الوصفي للمتغير التابع (إدارة الأرباح): تقاس إدارة الأرباح وفق نموذج جونز المعدل من خلال تحديد المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية والمستحقات الاختيارية من خلال الخطوات الآتية وفقاً لدراسة (Dechow, 1995):

١. قياس المستحقات الكلية وتمثل الفرق بين صافي الدخل التشغيلي والتدفقات النقدية التشغيلية

$$TACC_{i,t} = ONI_{i,t} - OCF_{i,t}$$

٢. تقدير معلمات النموذج $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ لاحتساب المستحقات غير الاختيارية $NDACC_{i,t}$ من خلال معادلة الانحدار الآتية:

$$TACC_{i,t}/AI_{i,t-1} = \alpha_1 (1/AI_{i,t-1}) + \alpha_2 \{(\Delta REVI_{i,t} - \Delta RECI_{i,t})/AI_{i,t-1}\} + \alpha_3 (PPEI_{i,t}/AI_{i,t-1}) + \varepsilon_{i,t}$$

٣. احتساب المستحقات الاختيارية $(DACC_{i,t})$ للشركة من خلال الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية على النحو الآتي:

$$TACC_{i,t} - Tacci_{i,t} = DACC_{i,t}$$

إذ إن:

$TACC_{i,t}$: المستحقات الكلية للشركة i خلال فترة t .

$ONI_{i,t}$: صافي الربح التشغيلي للشركة i خلال فترة t .

$OCF_{i,t}$: التدفق النقدي من العمليات التشغيلية للشركة i خلال فترة t .

$\Delta REVI_{i,t}$: التغير في إيرادات الشركة i خلال الفترة t .

$\Delta RECI_{i,t}$: التغير حساب مدينون الشركة i خلال الفترة t .

$PPEI_{i,t}$: العقارات والممتلكات والمعدات للشركة i خلال الفترة t .

$AI_{i,t-1}$: إجمالي أصول الشركة i خلال الفترة $(t-1)$.

$\varepsilon_{i,t}$: الخطأ العشوائي.

ولغرض تصنيف المدينين قبل وبعد تطبيق معيار IFRS 15 إلى ممارسة إدارة الأرباح من عدمها في الشركات عينة البحث، تتم مقارنة القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية مع متوسط مستحقاتها الاختيارية، فإذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية تساوي أو تزيد عن قيمة متوسط المستحقات الاختيارية تكون الشركات عينة البحث ممارسة لإدارة الأرباح، أما إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية أقل من قيمة متوسط المستحقات الاختيارية تكون الشركات عينة البحث غير ممارسة لإدارة الأرباح.

ويبين الجدول رقم (٤) في أدناه تصنيف الشركات عينة البحث بالنسبة لممارسة إدارة الأرباح وفق نموذج جونز المعدل قبل تطبيق معيار IFRS 15.

الجدول (٤): تصنيف الشركات عينة البحث بالنسبة لممارسة إدارة الأرباح وفق نموذج جونز

المعدل قبل تطبيق معيار IFRS 15

الشركات	السنوات	المستحقات الاختيارية قبل تطبيق المعيار	الوسط الحسابي للمستحقات الاختيارية قبل تطبيق المعيار	التصنيف
ORDS	2014	-59793999.99	-64458250	غير ممارسة
	2015	-51288999.98		غير ممارسة
	2016	-71245999.97		ممارسة
	2017	-75503999.96		ممارسة

الشركات	السنوات	المستحقات الاختيارية قبل تطبيق المعيار	الوسط الحسابي للمستحقات الاختيارية قبل تطبيق المعيار	التصنيف
Omantel	2014	-108029000.0	-115450000	غير ممارسة
	2015	-105747000.0		غير ممارسة
	2016	-94668000.02		ممارسة
	2017	-153355999.9		ممارسة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم (٤) إن الشركات عينة البحث تمارس إدارة الأرباح خلال المدة (2016-2017)، وذلك من خلال ظهور قيمة متوسط المستحقات الاختيارية لجميع الشركات عينة البحث سالبة، وهذا يعني أن الشركات تميل إلى تقليل أرباحها أما، محاولة تأجيل دفع الضرائب، أو تحويل الأرباح إلى حسابات احتياطية للاستفادة من الفترات المستقبلية للأرباح المنخفضة، تحدث فيها أرباح منخفضة، بالتالي كل شركة تسعى إلى ممارسة إدارة الأرباح حسب الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

في حين يبين الجدول رقم (٥) في أدناه تصنيف الشركات عينة البحث بالنسبة لممارسة إدارة الأرباح وفق نموذج جونز المعدل بعد تطبيق معيار IFRS 15. الجدول (٥): تصنيف الشركات عينة البحث بالنسبة لممارسة إدارة الأرباح وفق نموذج جونز المعدل بعد تطبيق معيار IFRS 15

الشركات	السنوات	المستحقات الاختيارية بعد تطبيق المعيار	الوسط الحسابي للمستحقات الاختيارية بعد تطبيق المعيار	التصنيف
ORDS	2018	-55824999.909	-66832499	غير ممارسة
	2019	-65034999.911		غير ممارسة
	2020	-64789999.928		غير ممارسة
	2021	-81679999.933		ممارسة
Omantel	2018	-640551999.93	-619095750	ممارسة
	2019	-686808999.97		ممارسة
	2020	-670795999.98		ممارسة
	2021	-478225999.99		غير ممارسة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم (٥) في أعلاه أن شركة ORDS مارسة إدارة الأرباح خلال عام 2021، وأما شركة Omantel مارسة إدارة الأرباح خلال عامي (2018-2019) من خلال ظهور متوسط المستحقات الاختيارية للشركتين سالبة وفي تزايد بعد تطبيق معيار IFRS 15، مما يعني إن الشركتين لا تزال تتجه نحو تخفيض أرباحها بشكل أكبر، ووفقاً لنتائج التحليل أنه لا يوجد فرق كبير في إدارة الأرباح قبل وبعد تطبيق معيار IFRS 15، علاوة على ذلك قد يشير هذا إلى أن هناك اتجاهات أخرى خارج نطاق متطلبات المعيار المذكور، ولا يزال المسؤولون

التنفيذيون في الشركة يدرسون خيارات زيادة الرواتب بناءً على نظرية المحاسبة الإيجابية (Watss Zimmerman, 1978: PAT).

خامساً. اختبار الفرضية: تتضمن هذه الفقرة اختبار فرضيات البحث وهي كما يأتي:
١. الفرضية الفرعية الأولى: لاختبار الفرضية الفرعية الأولى تم أعداد معادلة لنموذج انحدار خطي بسيط يتم فيها قياس علاقة التأثير بين متطلبات الاعتراف وفق معيار IFRS 15 وبين إدارة أرباح الشركات عينة البحث.

وبين الجدول رقم (٦) في أدناه نتائج الانحدار الخطي البسيط لتأثير متطلبات الاعتراف وفق معيار IFRS 15 في إدارة أرباح الشركات عينة البحث.

الجدول (٦): نتائج الانحدار الخطي البسيط لتأثير متطلبات الاعتراف وفق معيار IFRS 15 في ممارسات إدارة أرباح الشركات عينة البحث

الشركات	قيمة الثابت	قيمة معامل بيتا	قيمة معامل التحديد %	قيمة F المحسوبة	الدلالة
ORDS	-448535000	0.50	0.95	55.51	وجود تأثير
Omantel					

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول رقم (٦) بلغت قيمة F المحسوبة (55.51) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (2، 5) والبالغة (5.79) وهذا يعني وجود تأثير ذات دلالة معنوية بين تبني متطلبات الاعتراف وفق معيار IFRS 15 في ممارسة إدارة أرباح الشركات عينة البحث، ومن خلال قيمة معامل بيتا الموجبة يعني بأن علاقة التأثير طردية.

٢. الفرضية الفرعية الثانية: لاختبار الفرضية الفرعية الثانية تم أعداد ايضاً معادلة لنموذج انحدار خطي بسيط يتم فيها قياس علاقة التأثير بين متطلبات القياس وفق معيار IFRS 15 وبين ممارسات إدارة أرباح الشركات عينة البحث.

وبين الجدول رقم (٧) في أدناه نتائج الانحدار الخطي البسيط لتأثير متطلبات القياس وفق معيار IFRS 15 في ممارسات إدارة أرباح الشركات عينة البحث.

الجدول (٧): نتائج الانحدار الخطي البسيط لتأثير متطلبات القياس وفق معيار IFRS 15 في ممارسات إدارة أرباح الشركات عينة البحث

الشركات	قيمة الثابت	قيمة معامل بيتا	قيمة معامل التحديد %	قيمة F المحسوبة	الدلالة
ORDS	-36208500	0.97	0.95	54.68	وجود تأثير
Omantel					

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول رقم (٧) بلغت قيمة F المحسوبة (54.68) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (2، 5) والبالغة (5.79) وهذا يعني وجود تأثير ذات دلالة معنوية بين تبني متطلبات القياس وفق معيار IFRS 15 في ممارسة إدارة أرباح الشركات عينة البحث، ومن خلال قيمة معامل بيتا الموجبة يعني بأن علاقة التأثير طردية.

٣. **الفرضية الفرعية الثالثة:** لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة تم أعداد أيضاً معادلة لنموذج انحدار خطي بسيط يتم فيها قياس علاقة التأثير بين متطلبات العرض والإفصاح وفق معيار IFRS 15 وبين ممارسات إدارة أرباح الشركات عينة البحث. وبيّن الجدول رقم (٨) في أدناه نتائج الانحدار الخطي البسيط لتأثير متطلبات العرض والإفصاح وفق معيار IFRS 15 في ممارسات إدارة أرباح الشركات عينة البحث. الجدول (٨): نتائج الانحدار الخطي البسيط لتأثير متطلبات العرض والإفصاح وفق معيار IFRS15 في ممارسات إدارة أرباح الشركات عينة البحث

الدول	قيمة الثابت	قيمة معامل بيتا	قيمة معامل التحديد %	قيمة F المحسوبة	الدلالة
ORDS	-35922100	0.78	0.96	54.84	وجود تأثير
Omantel					

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال رقم (٨) بلغت قيمة F المحسوبة (54.84) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (5،2) والبالغة (5.79) وهذا يعني وجود تأثير ذات دلالة معنوية بين تبني متطلبات العرض والإفصاح وفق معيار IFRS 15 في ممارسة إدارة أرباح الشركات عينة البحث، ومن خلال قيمة معامل بيتا الموجبة يعني بأن علاقة التأثير طردية. مما يتضح من خلال اختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة وجود علاقة تأثير طردية بين متطلبات معيار IFRS 15 وبين إدارة الأرباح، مما يتضح أن الحرية في التقدير التي تتمتع بها الوحدات لا تزال مستمرة، لذلك قد لا يتم تقليل إمكانية إدارة الأرباح بعد تطبيق المعيار، بالرغم من احتواء IFRS15 على متطلبات شفافية أكثر صرامة في محاسبة الإيرادات، ولكن من ناحية أخرى، تستند اللوائح كما في السابق إلى المبادئ مما يعني أنه لا يزال من الضروري تقدير أنه لا يوجد فرق كبير في درجة إدارة الأرباح قبل وبعد تطبيق معايير IFRS 15، لذلك لا يمكن أن تثبت النتائج أنه وفقاً للمعيار المذكور قد لا تكون الزيادة في إدارة الأرباح التي تحققت من خلال متطلبات معيار IFRS 15، وإنما ناتجة عن عوامل أخرى غير متطلبات المعيار المذكور، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (العباس ٢٠١٩) ودراسة (Tutino et al., 2019).

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

١. تعد الإيرادات واحدة من أهم مقاييس الأداء المالي التي تبلغ عنها الوحدات لأن الإيرادات توفر صورة واضحة لأداء الشركة في الماضي والحاضر والمستقبل، لأسباب ليس أقلها أنها محرك مهم لمقاييس الأداء الأخرى مثل صافي الدخل وعائد السهم، لذلك يعد تطوير إرشادات قوية للاعتراف بالإيرادات أولوية قصوى عند صياغة وتطوير معايير الإبلاغ المالي الدولية.
٢. تستند حوافز الإدارة لتبني السلوك غير الأخلاقي إلى اتجاهين. الاتجاه الأول هو تحقيق المصالح الشخصية، مثل تحقيق مخططات المكافآت وعقود الديون والدوافع التعاقدية الأخرى، الاتجاه الثاني يعبر عن بيع الأسهم من خلال تأثير المعلومات المحاسبية في قرارات الاستثمار من أجل زيادة قيمة الأسهم.

٣. عدم وجود تطبيق شامل لمتطلبات الاعتراف بالإيراد وقياسه وعرضه والإفصاح عنه وفق معيار IFRS 15 في شركات عينة البحث نتيجة التحديات التي تواجهها هذه الشركات في تطبيق متطلبات المعيار المذكور، وأهمها عدم وجود خبرة كافية بين الموظفين لفهم المبادئ التوجيهية لمعيار IFRS 15 والتعامل مع آثار اعتماده، أو عدم تعديل بعض السياسات والشروط التعاقدية، وتطوير الانظمة المحاسبية والتقنية وهياكل الرقابة الداخلية لتلبية متطلبات المعيار المذكور أعلاه.

٤. إن اعتماد تطبيق متطلبات الاعتراف بالإيراد وقياسه وعرضه والإفصاح عنه وفق معيار IFRS 15 له تأثيرات إيجابية في ممارسات إدارة الأرباح، حيث أظهرت النتائج وجود علاقة طردية بين تطبيق متطلبات المعيار IFRS 15 وممارسات إدارة الأرباح في شركات عينة البحث.

ثانياً. التوصيات:

١. ضرورة قيام الجهات المختصة بالإنزام شركات عينة البحث بالالتزام بتطبيق متطلبات معيار IFRS 15 والذي بدوره يساعد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، خاصة وإن القوائم المالية التي تم إعدادها بموجب المعيار المذكور بديل مناسب للممارسات السابقة حسب نتائج البحث.
٢. ضرورة ابتعاد شركات عينة البحث عن ممارسات إدارة الأرباح لما يترتب عنها التضليل والتشويه للقوائم المالية التي قد تضر أصحاب المصلحة والمستثمرين.
٣. على الجهات المختصة إلزام الشركات عينة البحث بتدريب العاملين في قسمي المالية والتدقيق الداخلي لتطبيق متطلبات معيار IFRS 15 من خلال دراسة المشكلات المحاسبية التي واجهت تطبيق متطلبات المعيار المذكور في شركات عينة البحث وحسب نتائج البحث.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

١. الجبوري، صائب سالم محمد (٢٠٢٢)، تأثير تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية المستندة إلى مدخل الأصل – الالتزام في ملائمة قيمة المعلومات المحاسبية لعينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
٢. عباس، زيد نعمة (٢٠٢٢)، تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي (IFRS) وتأثيرها في إدارة الأرباح وانعكاسه على قرارات المستثمرين (بحث تطبيقي في عينة من المصارف التجارية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء.
٣. العباس، شروق أحمد راشد (٢٠١٩)، أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ١٥ على إدارة الأرباح، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت.
٤. فوده، شوقي السيد، الشافعي، ياسر زكريا، أبو العنين، رباب السيد محمود (٢٠٢١)، الأثر المتوقعة لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ على مستوى التحفظ المحاسبي في بيئة الأعمال المصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، المجلد السابع، العدد الحادي عشر، الجزء الثالث.
٥. المشهداني، بشرى نجم (٢٠١٧)، تطوير القاعدة المحاسبية العراقية (١) على وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15، الإیرادات من العقود من الزبائن، بحث مقدم ضمن وقائع المؤتمر العلمي والمهني الأول للجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، بغداد.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Akers, M., Giacomino, D., Bellovary, J., (2007), Earnings management and its implications, The CPA Journal, Vol.77, No8.
2. Al-Shatnawi, H., (2017), The Possibility of the Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No. 15, Asian Journal of Finance & Accounting, 9(1), 375-395.
3. Alsultan, A. S. (2017), Audit quality, IPOs and earnings management: evidence from Saudi Arabia, Doctoral dissertation, University of Portsmouth.
4. Bakker, R. S., (2021), Revenue Recognition: Effects of the transition to IFRS 15.
5. Bamahros, H., Hussin W., (2015), non-Audit services, Audit Firm tenure and earning management in Malaysia, Asian academy of management journal of accounting and finance, Vol.11, No.1.5.
6. Bauwhede, H., Willekens, M., (2003), Earnings Management in Belgium: a Review of the Empirical Evidence, Tijdschrift voor Economie en Management, Vol. XLVIII.
7. Bohusova, H., & Nerudova, D., (2009), US GAAP and IFRS Convergence in the Area of Revenue Recognition, Economics & Management, Vol. 14, pp. 12-19.
8. Chandra, U. & Byung T., (2008), The Role of Revenue in Firm Valuation, Accounting Horizons, Vol. 22, No. 2, pp. 199-222.
9. Dechow, M., Richard G. Sloan, Sweeney, A., (1996), Causes and consequences of earnings manipulation: An analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC, Contemporary Accounting Research, Vol.13, No.1.
10. El Diri, M., (2018), Definitions, activities, and measurement of earnings management", In Introduction to earnings management Springer, Cham.
11. Ferreira, A. F. M. M., (2020), The impact of IFRS 15 on the telecommunications sector- The case of Portuguese and Spanish listed companies.
12. Hasanen, M., Hamed, S., Abo Talib, M. A., (2014), A Proposed Model to Address Convergence Determinants, IFRS & FASB: Measurement & Disclosure of Revenue Recognition the Case Of EGYPT, International Journal of Academic Research, 6(3).
13. Holzmann O. J., (2011), Revenue Recognition Convergence: The Contract Based Model, Journal of Accounting and Finance, Vol. 22, No.6, pp.87-92.
14. IASB, International Accounting Standards Board, (2014), IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers.
15. Khamis, Amr M., (2016) Perception of Preparers and Auditors on Revenue from Contract with Customer (IFRS 15); Evidence from Egypt, Proceedings of 35th International Business Research 30-31 May, American Univrsity in the Emirates, Dubai, UAE.
16. Kieso, D., Weygandt, J., Warfield, T. D., (2020), Intermediate Accounting IFRS, 4th Ed., John Wiley and Sons.
17. Oncioiu, I., Tanase, T., (2016), Revenue from Contracts with Customers under IFRS 15: New Perspectives on Practice, Euro Economical, Vol.35, No.2, 31-40.
18. Parfet, W., (2000), Accounting Subjectivity and Earnings Management: A preparer perspective", Accounting Horizons, Vol.14, No.4.

19. Piosik, A., (2021), Revenue recognition in achieving consensus on analysts' forecasts for revenue, operating income and net earnings: The role of implementing IFRS 15, Evidence from Poland. *Procedia Computer Science*, 192, 1560-1572.
20. Scott W., (2015), *Financial Accounting Theory*, 7th Ed., Prentice Hall, Toronto.
21. Tong, T. L., (2014), Review of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, Malaysian Accounting Standards Board.
22. Tsujiyama, E., (2009), Revenue recognition based on net position: a critical study, Available at SSRN.
23. Tutino, M., Regoliosi, C., Mattei, G., Paoloni, N., & Pompili, M., (2019), Does the IFRS 15 impact earnings management? Initial evidence from Italian listed companies, *African Journal of Business Management*, 13(7), 226-238.
24. Watts, R., Zimmerman, L., 1978, Towards a positive theory of the determination of accounting standards, *The Accounting Review*, Vol.53, No.1.
25. Watts, R., Zimmerman, L., (1990), Positive accounting theory: A ten-year perspective, *The Accounting Review*, Vol.65, No.1.