اولا: الاطار المنهجي

تمهيد :

شهدت الحقبة الماضية تغيرات كبيرة علي المستوي العالمي ، شملت مختلف جوانب المحاسبة واحدثت تغيرات جزرية سواء من ناحية اطارها الفكري او اسلوب ممارسة العمل المحاسبي وكذلك كيفية الاستفادة من المعلومات المحاسبية واستخدامها في اتخاذ القرارات المالية والادارية ، يعتبر عام 2011 م نقطة تحول في تبني وتطبيق معايير اعداد التقارير المالية الدولية لان مايشهده العالم من تحرير اقتصاديات السوق ومايتبعها من تغيرات في الاسواق المالية ادي الي زيادة حدة المنافسة بين المنظمات نتيجة لجوء هذه المنظمات الي اجراء الممارسات الادارية والمالية الخاطئة والتي تمثل نوعا من التصرفات المهنية غير الاخلاقية من قبل الادارة و القائمين على الوحدات المحاسبية من إداريين و ماليين و محاسبين يسعون إلى اختيار افضل البدلائل المحاسبية التي يستطيعون من خلالها إظهار نتائج الوحدة المحاسبية ومركزها المالي بأفضل صورة ممكنة ، لان إدارة الشركة و من خلال إمكانية الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة لأغراضها و مواقفها و أهدافها ، والتي لا تتعارض في الظاهر مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة ، تلجأ الادارة إلى التضليل والتلاعب بالبنود المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي بشكل طبيعي و لا يثير الشكوك و التساؤلات و الانتقادات الموجهة لإدارة الشركة ، هذه الحرية في الاختيار بين البدائل المحاسبية من قبل الإدارة ادت الي ممارسات خاطئة لادارة الارباح في الشركات المساهمة ، ان هذه الدراسة تهتم بقدرة معايير التقارير المالية الدولية في تفسير جودة المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسات ادارة الارباح.

مشكلة الدراسة

بعد الاطلاع علي الدراسات السابقة المقارنة التي تناولت موضوع الدراسة يستطيع الباحث تبويبها كالأتي:

اولا : التقارير المالية ومعايرها

في الولايات المتحدة الامريكية ، دراسة (Hawker million،2008) ، الحاجة الي تطبيق معايير التقارير المالية واثرها علي المعايير الامريكية. دراسة (latridis F. Hall ،2010) ، معايير التقارير المالية الدولية ومقارنة معلومات القوائم المالية.

فرنسا، دراسة (Thomas Jeanjean, Hervé Stolowy ،2008) ،اثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية علي مستخدمي المعلومات المحاسبية.

هولندا، دراسة(Frank Bill ،2005) ، نظريات معايير التقاريير المالية الدولية ، دراسة ، (Fillip Adams ,2005) ، اطار مقترح لتحقيق الجودة في التقارير المالية من خلال تفعيل هيكل الرقابة

المملكة العربية السعودية ، دراسة (عبيد بن سعد المطيري، 2012) ، استطلاع منهجيات التعليم المحاسبي في الجامعات السعودية في ضوء متطلبات معايير التقارير المالية ، دراسة (شاهر فلاح العرود، 2012) ، منفعة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لتحسين بيئة قياس القيمة العادلة

جمهورية مصر العربية ، دراسة (د.محمود ابراهيم تركي ، 1988) ، فاعلية التقارير المالية في توصيل المعلومات المحاسبية للمستفيدين

ثانيا : جودة المعلومات المحاسبية

في الولايات المتحدة الامريكية ، دراسة (Masfif Shuto ،2004) ، دراسة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة علي دقة قياس القيمة العادلة ، دراسة (John Routh،2009) ، جودة المعلومات المحاسبية واثرها علي اتخاذ القرارات الائتمانية طويلة الاجل في البنوك التجارية

جمهورية مصر العربية ، دراسة (د.بدر نبيه ارسانيوس ،2000م) ، تقييم دور المعايير المحاسبية المصرية في مجال تعظيم منفعة وجودة المعلومات والافصاح عنها لاغراض زيادة حجم وقيمة التداول في سوق الاوراق المالية ، دراسة (د.اسامه سعيد عبدالصادق ، 2005) ، نموزج مقترح لتطوير منهجية قياس جودة المعلومات المحاسبية في ضوء فلسفة المنطق الغامض ، دراسة (د.امال محمد عوض ، 2011) ، تحليل العلاقة بين جودة الارباح المحاسبية وظاهرة عدم تماثل المعلومات واثرها علي تكلفة راس المال

جمهورية السودان ، دراسة (محمد عبدالكريم ، 2010 م) ، مدخل مقترح لتطوير وزيادة جودة التقارير المالية في ظل التوجه نحو الاقتصاد المعرفي ، دراسة (انس الطاهر ونسي ، 2011م) ، اثر جودة المعلومات المحاسبية علي قرارات المستثمرين في ظل مخاطر السيولة المالية .

ثالثا : ادارة الارباح

في الولايات المتحدة الامريكية ، دراسة(W.ball Frank،1999) ، إدارة الأرباح لتجنب انخفاض الأرباح والخسائر. دراسة (Larry L. DuCharme ، 2002) ، إدارة الأرباح وقضايا الأوراق المالية . دراسة (Biao Xie a, Wallace N. Davidson،2003) ، إدارة الأرباح وحوكمة الشركات. دراسة (Daniel Bergstresser،2006) حوافز الرئيس التنفيذي وادارة الارباح. دراسة (Marcia Millon Cornett، 2009) حوكمة الشركات وإدارة الأرباح في البنوك الامريكية الكبيرة . دراسة (Jianxin Daniel Chi a, Manu Gupta، 2009) ، المغالاة وادارة الارباح

كندا ، دراسة (Hakim Ben Othman، 2006) ، ادارة الارباح والدوافع الانجلو امريكية والاوربية في تغيير السياسات المحاسبية.

هولندا ، دراسة (Peter Roosenboom، 2003) ، ادارة الارباح والاكتتبات العامة الاولية .

فلندا ، دراسة(Eero kasanen، 1996) ، توزيع الأرباح على أساس إدارة الأرباح . دراسة (Juha Kinnune،1998) ، إدارة الأرباح والأرباح المتوقعة .

استراليا ، دراسة (Ping-Sheng Koh، 2003) ، اثر الملكية المؤسسية علي ادارة الارباح

اسبانيا ، دراسة(Laura Arnedo, Fermín Lizarraga، 2007) ، ادارة الارباح ومعايير المحاسبة الاسبانية. و ركزت دراسة (Gonzalo Rodriguez Perez ، 2010) علي الديون وتنويع ادارة الارباح.

اليونان ، دراسة (Clive Lennox، 2008) ، جهود المراجعين وادارة الارباح.

اليابان ، دراسة (Akinobu Shuto ،2007) ، التعويض التنفيذي وادارة الارباح.

الصين ، دراسة (Ken M.L. Ching ،2006) ، إدارة الأرباح وحوكمة الشركات.

كوريا الجنوبية ، دراسة (Sungyoon Ahn, Wooseok Choi ،2009) ، دور البنوك في رصد حوكمة الشركات من وجهة نظر ادارة الارباح.

ماليزيا ، دراسة (Sylvia Veronica Siregar ،2008) ، اثر ادارة الارباح علي هيكل الملكية.

تايوان ، دراسة(Chung-Hua Shen ،2005) ، المستثمر ونظرية ادارة الارباح. دراسة (Chih-Fong Tsai ،2009) التنبؤ بادارة الارباح. دراسة (Rong-Ruey Duh ، 2009) ، دور حوكمة الشركات في ادارة الارباح.

جمهورية مصر العربية ، دراسة (د.مدثر ابو النجد ، 1999) ، ادارة الربح المحاسبي في الشركات المصرية. دراسة (د.امال محمد محمد ،2003) ، قياس اثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات علي سلوك ادارة الارباح للشركات المسجلة في سوق الاوراق المالية المصرية. ودراسة (د.الرفاعي ابراهيم مبارك ، 2003) ، دور المراجع في الرقابة علي ممارسات ادارة الارباح. دراسة (د.صفا محمود السيد ،2004) ، ادارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية. دراسة (د.محمد سعيد محمد ، 2004) ، اثر الدور التعاقدي للمعلومات المحاسبية علي درجة التحفظ المحاسبي وانعكاس ذلك علي ادارة الارباح. دراسة (د.محمد احمد ابراهيم ، 2005) ، مؤشرات ادارة الارباح في الوحدة الاقتصادية وكيفة الحد من سلبياتها . دراسة (د.محمد عبدالفتاح محمد ، 2007) ،اطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء ممارسات ادارة الارباح . دراسة (د.مصطفي راشد العبادي ،2008) ، حدود مسئولية مراجعي الحسابات عن الاستجابة لمخاطر تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات ادارة الارباح. دراسة (د.ايمان عبداللطيف الفريللي ، 2008) ، الجوانب النظرية لتلاعب الادارة علي ارقام الربحية . دراسة (د.هشام حسن عواد ،2008) ، نموزج محاسبي مقترح للتنبؤ بادارة الارباح في الشركات المساهمة المصرية . دراسة (د.ابراهيم السيد عبيد ، 2009) ، الدوافع الاخلاقية لممارسة ادارة الارباح . دراسة (د.ممدوح صادق الرشيدي ، 2010) مدخل اشارات الانزار كأداة للكشف عن ادارة الارباح المحاسبية بالتطبيق علي الشركات الاكثر نشاطا في سوق الاوراق المالية. دراسة (سعيد محمد سعيد ، 2011) ، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات ادارة الارباح . دراسة (د.محمد ابراهيم خليل ،2011) ، القياس المحاسبي لممارسة ادارة الارباح بمنظمات الاعمال وسبل معالجتها . دراسة (د.سالم احمد الصباح ، 2012) ، تأثير ادارة الارباح علي المعلومات الورادة بالقوائم المالية وموقف المراجع الخارجي منها.

المملكة العربية السعودية ، دراسة (د.محمد بن سلطان السهلي ، 2006) ، ادارة الربح في الشركات السعودية دراسة (وليد بن فهد بن عبدالعزيز ، 2010) ، اثر ادارة الارباح علي القيمة السوقية للاسهم المتداولة بسوق الاسهم السعودية،.يلاحظ ان هنالك اختلاف بين الدراسات السابقة من حيث تناول المتغيرات.

بناءا علي ما عرض من دراسات سابقة تتمثل مشكلة الدراسة بالاتي :

1- الاختلافات الجوهرية في تطبيق معايير اعداد التقارير المالية الدولية بين الدول المختلفة وتأثيرها علي الشركات المساهمة

2- عدم دقة وصحة التفسيرات المحاسبية المستخرجة من المعايير المحاسبية التقليدية.

3- عدم وجود نماذج محاسبية مقترحة لتفسير جودة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة .

4- عدم تطبيق معايير اعداد التقارير المالية الدولية لزيادة جودة المعلومات المحاسبية.

5- لا تعكس معايير المحاسبة الدولية التقليدية جودة المعلومات المحاسبية بصورة كاملة.

6- عدم تحديد الاليات اللازمة للحد من ممارسات ادارة الارباح في القوائم المالية الاساسية.

7- عدم تحديد الدوافع الرئيسية لتلاعب الادارة بالارباح من وجهة نظر كل من المراجعين ومعدي القوائم المالية و المستخدمين لها.

8- لم تتعرض المعايير المحاسبية التقليدية لممارسات ادارة الارباح في الشركات المساهمة.

اهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة بالأتي :

1.الاهمية العلمية ، وتتمثل في :

أ.محاولة تطبيق معايير اعداد التقارير المالية الدولية في الشركات المساهمة.

ب.دراسة معايير اعداد التقارير الدولية واثارها وتفسيراتها ومعالجتها لجودة المعلومات المحاسبية.

ج.بيان السياسات المحاسبية المتبعة في اعداد التقارير المالية بهدف الحد من التلاعب في ادارة الارباح.

2.الاهمية العملية ، وتتمثل في:

أ.تصحيح ممارسة التطبيقات العملية لاعداد التقارير المالية وجعلها منطقية لتفسير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

ب.تحديد وتحليل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تؤثر في اختيار السياسات المحاسبية.

ج.التعرف علي المشاكل التي تعترض ادارة الارباح في مؤسسات عينة الدراسة .

د.محاولة تقليل الممارسات الخاطئة لادارة الارباح في الشركات المساهمة.

اهداف الدراسة

تحقق الدراسة الاهداف التالية:

1.معرفة ما اذا كان تطبيق معايير اعداد التقاريير المالية الدولية سيحسن من فائدة المعلومات المحاسبية

2.بيان اثر تطبيق معايير اعداد التقارير المالية الدولية في انتاج معلومات ذات جودة عالية

3.دراسة واختبار اثر تطبيق معايير اعداد التقارير المالية الدولية في تفسير المعلومات المحاسبية

4.تحليل الأهمية النسبية لمقدرة معايير اعداد التقارير الدولية علي تفسير القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية.

5.تحديد آراء المراجعين و المعدين للقوائم المالية والمستخدمين لها فيما يتعلق بقدرة معايير اعداد التقارير الدولية في تفسير جودة المعلومات المحاسبية

6.معرفة ما إذا كانت معايير اعداد التقارير الدولية بمفاهيمها و أدواتها قادرة على الحد من ممارسات ادارة الارباح.

7.اختبار اثر تطبيق معايير اعداد التقارير المالية الدولية في اختيار السياسات المحاسبية في الحد من ممارسات ادارة الارباح

فرضيات الدراسة

تختبر الدراسة الفرضيات التالية:

الفرضية الاولي: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير اعداد التقارير المالية الدولية وملائمة المعلومات المحاسبية.

الفرضية الثانية : معايير اعداد التقارير المالية الدولية تؤثر في مصداقية المعلومات المحاسبية.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير اعداد التقارير المالية الدولية وممارسات ادارة الارباح.

الفرضية الرابعة: معايير اعداد التقارير المالية الدولية تؤثر في تحديد الاليات اللازمة في ممارسة ادارة الارباح

الفرضية الخامسة : معايير اعداد التقارير المالية الدولية تؤثر في ممارسات ادارة الارباح في قائمة الدخل.

الفرضية السادسة : معايير اعداد التقارير المالية الدولية تؤثر في ممارسات ادارة الارباح في قائمة المركز المالي.

منهجية الدراسة

تستخدم الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لاختبار وتوضيح اثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وبيان تفسيراتها لجودة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للاوراق المالية والمنهج العملي لملاحظة واختبار التطبيق العملي والاساس الذي يتبع في اختيار مجموعة الممارسات و القواعد الحاكمة لادارة الارباح .

مصادر جمع البيانات والمعلومات

تتمثل مصادر جمع البيانات والمعلومات في:

المصادر الثانوية : الكتب العلمية والمقالات والنشرات الدورية والرسائل الجامعية .

المصادر الاولية : نتائج البحوث العلمية والتجارب والمخطوطات والتقارير الثانوية والإحصاءات الصادرة عن المؤسسات الرسمية والوثائق التاريخية والمذكرات بالاضافة الي استمارة الاستبانة.

الاساليب الاحصائية المستخدمة

تستخدم الدراسة الاساليب الاحصائية الاتية :

1.برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)

2.الجداول التكرارية والرسومات البيانية.

3.التجزئة البسيطة باستخدام معادلة سبرمان .

4.معامل الانحدار البسيط.

5.معامل الارتباط.

نظريات الدراسة

تعتمد الدراسة علي النظرية الايجابية للمحاسبة لتحليل وتفسير والتنبؤ بسلوك الأطراف التي يتكون منها المنشأة ومنها سلوك الإدارة حول اختيارها لبدائل السياسات المحاسبية لادارة الارباح.

حدود الدراسة

تنحصر حدود الدراسة بالاتي:

الحدود المكانية : عينة من المصارف التجارية

الحدود الزمانية : 2010م-2014م

هيكلية الدراسة

لتحقيق اهداف الدراسة ومتطلباتها تتضمن الدراسة مقدمة و اربعة فصول وخاتمة ، المقدمة وتشمل الاطار المنهجي والدراسات السابقة ، الفصل الاول بعنوان معايير اعداد التقارير المالية الدولية ويعرض من خلال ثلاثة مباحث ، المبحث الاول ، تبني معايير إعداد التقارير المالية ، المبحث الثاني ، عرض معايير إعداد التقارير المالية ، المبحث الثالث ، توافق النظم المحاسبية ، الفصل الثاني بعنوان جودة المعلومات المحاسبية ، ويعرض من خلال ثلاثة مباحث ، المبحث الاول ، المعلومات المحاسبية ، المبحث الثاني ، الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية ، المبحث الثالث ، نظم المعلومات المحاسبية ، الفصل الثالث بعنوان ممارسات ادارة الارباح ويعرض من خلال ثلاثة مباحث ، المبحث الاول ، مفاهيم ، دوافع ، وانواع إدارة الأرباح ، المبحث الثاني ، أساليب إدارة الأرباح وطرق اكتشافها ، المبحث الثالث ، يتناول استراتيجيات ونماذج إدارة الأرباح ، والفصل الرابع بعنوان الدراسة التطبيقية والميدانية ويعرض من خلال ، المبحث الاول ، الدراسة التطبيقية ، المبحث الثاني اجراءات وطرق الدراسة الميدانية ، المبحث الثالث اختبار صحة الفرضيات ، الخاتمة وتشمل النتائج والتوصيات والمراجع والملاحق.

ثانيا : الدراسات السابقة :

1.دراسة 1998 , Flora Duidry,

(Earning Bouns Plans and Earning Management by Business Unit Managers)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود أدلة كافية لممارسات إدارة الارباح بغرض تعظيم منافع الشركة ، قلة الدراسات التي تناولت إدارة الأرباح بالمفهوم الشامل لتعظيم ربحية المنشأة . اهتمت الدراسة بالتحقيق في ممارسات إدارة الارباح والتعبير عنها في القوائم المالية ، اختبار دافعية المدراء لممارسة إدارة الأرباح وقياس أثرها على سمعة الشركة . هدفت الدراسة إلى تحليل إدارة الارباح في الشركات المساهمة ، المساعدة في تقديم أساليب جديدة لممارسة إدارة الارباح. استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تمارس الشركات الامريكية إدارة الأرباح أكثر من الدول الاخرى وذلك بغرض تعظيم الارباح ، وجود تأثير ايجابي بين عقد المراجع الخارجي والابلاغ عن الممارسات الانتهازية من قبل الادارة لإدارة الارباح . أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتدريب المراجعيين لمنع الممارسات الانتهازية من قبل الادارة لادارة الارباح ، الاخذ بالاساليب والطرق العلمية لبناء نظام محاسبي قوي يمنع ممارسات ادارة الارباح .

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة وفرت معلومات هامة حول الاطار النظري للارباح واوضحت طبيعة العلاقة بين سلوك الادارة وادارة الارباح ، ولم تتطرق الي اسس ومعايير واضحة للكشف عن ممارسات ادارة الارباح ، وتختلف دراستي عن هذه الدراسة بانها تتعلق بخصائص المعلومات المحاسبية ومدي الاستفادة منها في منع ممارسات ادارة الارباح .

2. دراسة ، د. مدثر طه أبو الخير ، 1999م **(إدارة الربح المحاسبي في الشركات المصرية) [2]**

هدفت الدراسة إلى تقديم تفسيرات نظرية لظاهرة ادارة الربح ، تقديم دليل ميداني على حدوث الظاهرة في بيئة التقرير المحاسبي . اهتمت الدراسة باطلاع المهتمين بالتقرير المحاسبي على مدى تحكم الادارة في الارباح المنشورة ، تقدير الاهمية النسبية للتأثيرات المحاسبية المصطنعة في الارباح وخاصة الحكم على مدى كفاية المخصصات . تمثلت مشكلة الدراسة في المرونة التي تتصف بها المعايير المحاسبية عند وضعها موضع التطبيق مما يمكن الادارة من تأجيل جزء من أرباح الفترة الحالية إلى الفترة التالية او التعجيل بأرباح الفترة التالية إلى الفترة الحالية ، الكشف عن التصرفات الانتهازية من جانب الادارة لما يترتب عليها من نتائج سيئة على الاقتصاد منها فشل السوق . استخدمت الدراسة المنهج الايجابي بتقديم إطار نظري يستند إلى نظرية مستقرة في الفكر المحاسبي ليساعد في تفسير ظاهرة الدراسة والتنبؤ بها . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، محاولة الادارة في التأثير على الارباح بتخفيض النقص الذي يطرا على الارباح بتحويل جزء من رصيد المخصصات إلى الارباح ، لجؤ الادارة الى الحد من أي زيادات في الارباح بتحويل جزء منها إلى المخصصات لاستخدامها في تعويض أي نقص في الارباح مستقبلاً . اوصت الدراسة بضرورة وضع المعايير الكفيلة بالحد من مرونة

([1]) Flora Guifry, **Earnings Based Bonus Plans and Earnings Management by Business Unit Managers**, (Washington: University of Colorado, Journal of Accounting and Economic 26, 1998) p23.

([2]) د. مدثر طه أبو الخير ، **إدارة الربح المحاسبي في الشركات المصرية** ، (القاهرة : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، العدد الثاني ، 1999م)، ص ص ،22،23 .

التطبيق المحاسبي ، ضرورة تطوير أساليب المراجعة للكشف عن التصرفات الادارية والتقرير عنها لرفع جودة المراجعة .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت تحليل ادارة الربح في الفكر المحاسبي والدوافع الرئسية لتلاعب الادارة بالمخصصات للتأثير على الارباح المحاسبية المنشورة ، وتختلف دراستي عنها في تحديد العوامل البيئية والاقتصادية الاخرى التي تؤثر في ممارسات ادارة الارباح واثار تغير السياسات المحاسبية على اهداف القوائم المالية وامكانية الحد منها .

3. دراسة ، Henock Louis ، 2002

(Earning Management and the Market Performance of Acquiring Firms)[1]

هدفت الدراسة إلى تحديد التغييرات في أسعار الاسهم خلال عمليات الاستحواذ ، بيان آثار ادارة الارباح قبل الاندماج وبعد الاندماج والعمل على معالجتها . اهتمت الدراسة بمحددات الاعلان عن الاندماج وأثرها على إدارة الارباح ، اختبار فعالية الاسواق المالية في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح. تمثلت مشكلة الدراسة في المشاكل المحاسبية التي تنتج من عمليات الاندماج وأثرها على الارباح المحاسبية . استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، هنالك علاقة عكسية بين اعلان الاندماج وممارسات إدارة الارباح ، بينت نتائج الاختبارات أن العوامل الاقتصادية وراء الممارسات الانتهازية لإدارة الارباح . اوصت الدراسة بمراقبة سلوك الادارة عند اتخاذ قرار الاندماج، ضرورة توفير قاعدة بيانات مالية وغير مالية تفصيلية عن الشركات المدرجة بالاسواق المالية حتى يتم إجراء الدراسات المحاسبية بصورة كمية .

يرى الباحث ان هذه الدراسة ، تطرقت الي آثار الاندماج وعلاقتها بادارة الارباح بينما تناولت دراستي عناصر ممارسة إدارة الارباح ، وانها تختلف بانها لم تتطرق لطرق الحد من ممارسات إدارة الارباح .

4. دراسة ، Masako N. Darrongh ، 2002

(Earnings Management in Japanese Companies)[2]

هدفت الدراسة الى اختبار السياسات المحاسبية في الشركات اليابانية المدرجة بسوق الاوراق المالية ، تحديد تأثير الاعتماد على الاستحقاقات المحاسبية على ممارسات إدارة الارباح . اهتمت الدراسة بتقديم نماذج للممارسات المحاسبية في البيئة الاقتصادية اليابانية ، تحليل سلوك إدارة الارباح والبدائل المحاسبية. تمثلت مشكلة الدراسة في الصعوبات التي تواجه مستخدمي القوائم المالية في فهم القوائم المالية للشركات التي تمارس إدارة الارباح ، صعوبة تطبيق المعايير المحاسبية الأمريكية في البيئة المحاسبية اليابانية . اعتمدت الدراسة على منهج دراسة الحالة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، اختيار مدراء الشركات في اليابان المستحقات المحاسبية لزيادة الدخل وبالتالي زيادة المكافآت، الشركات اليابانية لديها اعلى نسبة الديون إلى حقوق المساهمين من

([1]) Henock Lonis, **Earnings Management and the Market Performance of Acquiring Firms**, (Pennsylvania: Pennsylvania State University, Journal of Financial Economic 74, College of Business Administration, 2002)P45.

([2]) Masaklo N. Darrough, **Earnings Management in Japanese Companies**, (California: University of California, The International Journal of Accounting 40, 2002)P32.

الشركات الامريكية . أوصت الدراسة بالاعتماد على التمويل الخارجي واستخدام المحاسبة على أساس الاستحقاق التقديري لتقديم صورة أفضل للشركة .

يتضح للباحث بان هذه الدراسة حددت بعض العوامل التي تؤثر على قرارات المنشاة في الاختيار بين السياسات المحاسبية ، و اوضحت المتغيرات المؤثرة في جودة المراجعة والتي يمكن من خلالها الحد من سلوك إدارة الارباح . وتختلف دراستي عنها في تناولها لآثار ودوافع والحد من التغيرات في السياسات المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الارباح .

5. دراسة ، صفا محمود السيد ، 2004م **(إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية)** [1]

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين معايير المحاسبة المصرية وإدارة الربحية ، وذلك من خلال البحث عن مساحة الاختيار التي تمنحها المعايير فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية البديلة او الاستحقاقات الاختيارية، مدى امكانية تعديل معايير المحاسبة المصرية للحد من ادارة الربحية ومجالات التعديل المقترحة . اهتمت الدراسة بتحسين قدرات المتعاملون في سوق رأس المال على تحليل المعلومات المحاسبية ومن ثم الكشف عن أي سلوك انتهازي للإدارة ، مساعدة واضعوا المعايير المحاسبية في إجراء تعديلات على المعايير المحاسبية في الحد من ممارسات ادارة الربحية . تمثلت مشكلة الدراسة في عدم اهتمام معايير المحاسبة المصرية بادارة الارباح ، المقترحات التي يمكن من خلالها زيادة فعالية معايير المحاسبة المصرية في الحد من ممارسات إدارة الارباح . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، عدم وجود احكام محددة بشأن تطبيق الاهمية النسبية سواء بالنسبة للاعتراف او الافصاح او التلاعب في ادارة الارباح ، تحديد توقيت معين لتطبيق المعايير ومن ثم الحد من ادارة الارباح الناتجة عن التاجيل او التعجيل بتطبيق المعايير . اوصت الدراسة بضرورة اعادة النظر في معايير المحاسبة المصرية لجعلها أكثر قدرة على مواجهة ظاهرة ادارة الارباح ، ضرورة اجراء مزيداً من الدراسة والبحث لأجل وضع مرشدات عامة بشأن إدارة الارباح لاعتمادها في تقييم الممارسات الانتهازية للمنشاة واتخاذ الاجراءات اللازمة ضدها.

يتضح للباحث بان هذه الدراسة اختبرت ملاءمة معايير المحاسبة المصرية في الحد من ممارسات ادارة الارباح إلا انها تختلف عن دراستي بتركيزها علي معايير المحاسبة المصرية فقط دون المعايير المحاسبية الاخرى ، وأنها مفيدة لدراستي حيث ساهمت في التعرف على المحتوى التفسيري للحد من ممارسات ادارة الارباح .

6. دراسة ، د. محمد سعيد محمد ، 2004م **(اثر الدور التعاقدي للمعلومات المحاسبية على درجة التحفظ المحاسبي وانعكاس ذلك على إدارة الارباح)** [2]

هدفت الدراسة إلى اجراء دراسة تحليلية اقتصادية لتأثيرات الدور التعاقدي للمعلومات المحاسبية في اختيار الادارة لدرجة التحفظ المحاسبي ، قياس التحفظ في اطار المفاهيم الاساسية لادارة الارباح . اهتمت الدراسة بالتركيز على الاتجاهات المعاصرة المتعلقة بالربط بين السلوك الاداري وهيكل الملكية من خلال استخدام

([1]) صفاء محمود السيد ، **إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية** ، (القاهرة : جامعة جنوب الوادي ، كلية التجارة ، مجلية البحوث التجارية المعاصرة ، العدد الاول ، المجلد الثامن ، 2004م) ص ص ، 44،45.

([2]) د. محمد سعيد محمد ،**أثر الدور التعاقدي للمعلومات المحاسبية على درجة التحفظ المحاسبي وإنعكاس ذلك على إدارة الارباح** (القاهرة:جامعة طنطا ، كلية التجارة ، مجلة التجارة والتمويل ، العدد الثاني ، 2004م) ، ص ص ، 77،78 .

النموذج الايجابي ، ابراز دور عقود مكافآت الادارة وإدارة الارباح من خلال استخدام أساس الاستحقاق الاختياري . تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تحديد العلاقة بين الارباح المحاسبية ومتغيرات السوق ، عدم التنبؤ بالاختيار الاداري لبدائل السياسات والطرق المحاسبية لتخفيض الاعباء الضريبية. استخدمت الدارسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، اتجاه الادارة العليا إلى اختيار بدائل السياسات المحاسبية بهدف تخفيض الارباح وما تتحمله المنشاة من اعباء ضريبية ، الاختيار الاداري للسياسات والطرق المحاسبية تؤدي إلى تعظيم الارباح في المنشآت التي لديها خطط للحوافز والمكافآت . اوصت الدراسة بتحديد موقف مراقب الحسابات في التقرير للحد من امكانية التلاعب، التركيز على عقود التكافل الاجتماعي في ضوء تطور نظرية المنشأة .

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة تناولت ظاهرة التحفظ المحاسبي بما فيها تغير السياسات المحاسبية وممارسات ادارة الارباح وانها تختلف عن دراستي بانها لم تتناول أثر تغير السياسات المحاسبية على اغراض القوائم المالية ودور حوكمة الشركات في الحد منها .

7. دراسة ، د. محمد احمد ابراهيم ، 2005م **(مؤشرات ادارة الارباح في الوحدة الاقتصادية وكيفية الحد من سلبياتها)** [1]

تكمن اهمية الدراسة في الاستفادة من المؤشرات والنسب المحاسبية التي تسعى الدراسة إلى صياغتها في الكشف عن ممارسة إدارة الارباح في شركات المساهمة المصرية ، التعرف على بعض المشاكل والعقبات التي تعاني منها الشركات المساهمة . هدفت الدراسة إلى التعرف على المراحل المختلفة التي تمر بها عملية ادارة الارباح ، محاولة صياغة مجموعة من المؤشرات والنسب المحاسبية التي يمكن استخدامها عن مدى ممارسة ادارة الارباح في الوحدات الاقتصادية المختلفة . تمثلت مشكلة الدراسة في سلبيات ممارسة ادارة الارباح في الوحدة المحاسبية والتي تتعدد اثارها بحيث تؤثر على مستقبل الوحدة الاقتصادية وقدرتها على الاستمرار ، تاثير درجة الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية نتيجة ما يحدث من تلاعب وتضليل في اعداد هذه المعلومات . استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الايجابي والمنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تعدد المفاهيم والمصطلحات المحاسبية التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمعبرة عن ممارسة ادارة الارباح في الوحدة الاقتصادية مما يشير إلى اهمية وخطورة تأثيرها على حاضر ومستقبل الوحدة الاقتصادية ، تعدد جوانب ادارة الارباح وتعدد دوافعها وأساليب ممارستها وبالتالي تعدد نتائجها والتي تحقق التحيز الذاتي . اوصت الدراسة بالرقابة المستمرة على حسابات الاستحقاقات المختلفة بالوحدات الاقتصادية للتأكد من عدم استخدامها بغرض ممارسة ادارة الارباح للاغراض الشخصية ، مراجعة التشريعات الاقتصادية المختلفة وذلك بغرض صياغة بعض الموارد التي تستخدمها الادارة لممارسة ادارة الارباح واضافة مواد جديدة تحد من الاقبال على ذلك .

([1]) د. محمد احمد إبراهيم ، **مؤشرات ادارة الارباح في الوحدة الاقتصادية وكيفية الحد من سلبياتها** ، (القاهرة : جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الثاني ، 2005م) ،ص34 .

يتضح للباحث بان هذه الدراسة تناولت اهمية استخدام المؤشرات والنسب المحاسبية في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح وتحليل ادوات الرقابة على الاداء الاداري بالوحدات الاقتصادية ، وتختلف عنها في تضمنها لكافة الاساليب والادوات التي تعمل على الحد من ممارسات ادارة الارباح من خلال تركيزها على الشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية .

8. دراسة, Sumit Agarwal, Et.Al , 2005

(Earnings Management Behaviors Under Different Economic Environments) [1]

اهتمت الدراسة بالعلاقة بين اداء البنوك اليابانية والخصائص المالية ، التحقيق في الممارسات المحاسبية التقديرية للبنوك اليابانية التي تعمل في ظل القيود المالية التي تفرضها المبادئ التوجهية . هدفت الدراسة إلى بيان مفاهيم المراجعة في البنوك اليابانية . تمثلت مشكلة الدراسة في صعوبات تحديد مخصصات خسائر القروض والارباح المحققة من محافظ الاوراق المالية على ممارسات الارباح. استخدمت الدراسة المنهج التجريبي توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، أن سياسة توزيع الارباح الحالية مدفوعة بشكل كبير من توزيعات الارباح في الفترات السابقة ، يمكن للبنوك اليابانية الحفاظ على نمو مستقر عن طريق تحديد مخصصات خسائر القروض اوصت الدراسة بتقدير نماذج وانماط إدارة الارباح لتعويض الأثر السلبي لمخصصات خسائر القروض .

يتضح للباحث بان هذه الدراسة اوضحت دور المبادئ التوجهية التي تفرضها الحكومة اليابانية في الحد من ممارسات إدارة الارباح ، وركزت علي اهمية السياسات المحاسبية المتبعة وامكانية تغيرها وفق الظروف المحيطة بالمنشأة ، واستفاد الباحث من هذه الدراسة بالتعرف على المؤشرات الرئيسية للممارسات الخاطئة لإدارة الارباح واختلفت عنها في تحليلها لأساليب إدارة الارباح في الشركات المساهمة السودانية .

9. دراسة, Randal J. Elder, 2005

(Corporate Governance and Earnings Management)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في التلاعب بالارباح المحاسبية نظراً للتدفقات النقدية المحتفظ بها ويجب ان تسجل بالقيمة العادلة ، عدم تطبيق القواعد المحاسبية لتقييم الفائدة المحتفظ بها من توريق التكاليف غير المتوقعة. اهتمت الدراسة بتحليل توريق الخدمات المالية ، المساعدة في تقييم التدفقات النقدية الناتجة عن اصدار الاوراق المالية . هدفت الدراسة إلى بيان تأثير حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا وممارستها لإدارة الارباح ، دراسة اهم الفروقات لممارسة إدارة الارباح في الاسواق الأمريكية . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التجريبي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، وجود علاقة بين خصائص حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية ، المنشآت الفردية أكثر عرضة للانخراط في إدارة الارباح الانتهازية من منشآت الأموال .

([1]) Sumit Agarwal, **Earning Management Behavior's Under Different Economic Environments**, (Washington : University of Hawaii , College of Business Administration , International Review of Economic and Finance 16 , 2005)PP 28.29

([2]) Randal J. Elder, **Corporate Governance and Earning Management**, (Taiwan: Syracuse University, Journal of Accounting 40, 2005), p22.

أوصت الدراسة بادخال عدد من القيود عند ممارسة إدارة الارباح ، الزام الشركات المدرجة بالاسواق المالية بالافصاح عن المتطلبات التنظيمية المنصوص عليها في قانون عمل البورصة الامريكية .

يتضح للباحث بان هذه الدراسة تناولت تفسير سلوك الادارة في التلاعب بالارباح المحاسبية ، حيث انها حددت بعض المعايير التي يمكن الاستناد عليها في تفسير ممارسات إدارة الارباح وتختلف عن دراستي في تناولها أساليب واجراءات الكشف عن ممارسات إدارة الارباح .

10. دراسة ، د. محمد بن سلطان السهلي ، 2006م **(إدارة الربح في الشركات السعودية)**[1]

هدفت الدراسة على تحليل إدارة الارباح في الشركات المساهمة السعودية من خلال تقدير الاستحقاق الاختياري في الشركات السعودية ، دراسة الدوافع الاساسية لممارسة الشركات السعودية لإدارة الارباح. اهتمت الدراسة بعرض استخدام الاستحقاق الاختياري في إدارة الربح في بيئة الشركات السعودية للتعرف على مدى تدخل الادارة في تحسين الدخل ، مساعدة المراجعين على تقدير الاهمية النسبية للتأثيرات المحاسبية المصطنعة في الارباح . تمثلت مشكلة الدراسة في تطويع الاساليب والتقديرات المحاسبية للتأثير في رقم الربح المنشور من قبل الادارة وقت التقرير عن الارباح ، عدم الاستدلال على اهم الدوافع التي تجعل الادارة تمارس إدارة الارباح . اعتمدت الدراسة على المنهج الايجابي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، قيام الشركات السعودية بممارسة إدارة الارباح بواقع المحافظة على المستوى المتوقع للارباح، استخدام الاستحقاق المحاسبي لزيادة الارباح في السنوات التي يتم فيها زيادة رأس المال . اوصت الدراسة بضرورة اعادة النظر في وسائل ومعايير الافصاح السائدة في المملكة العربية السعودية ، بحث تأثير بعض حسابات الاستحقاق كالاهلاك ومصاريف التأسيس على الربح المحاسبي للشركات السعودية.

يتضح للباحث بان هذه الدراسة اهتمت بقياس اثر محددات الاستحقاق المحاسبي على ادارة الارباح في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية وتعزيز الدور الحكومي للمراجعة الخارجية وتختلف عن دراستي بانها تضمنت قياس مستوى جودة المعلومات المحاسبية للمساعدة في ادارة الارباح والحد من الممارسات الانتهازية لها من قبل الادارة.

11. دراسة ، د. محمد رضا محمد، 2006م**(أثر ممارسات ادارة الارباح على قياس الوعاء الضريبي)** [2]

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى التوافق والتعارض بين منافع كل من الادارة ومراقب الحسابات والفاحص الضريبي من ممارسات إدارة الارباح ، تحديد أثر مواد القانون الضريبي على ممارسات إدارة الارباح في جمهورية مصر العربية . تكمن اهمية الدراسة في بيان التوافق بين منافع الادارة ومنافع مراقب الحسابات في عدم الكشف عن ممارسات ادارة الارباح ، ابراز تأثير العوامل الخارجية على السياسات المحاسبية . تمثلت مشكلة الدراسة في عدم عكس التقارير المالية الوضع الاقتصادي الفعلي للمنشاة وبالتالي تضليل مستخدمي تلك التقارير ، الدوافع المختلفة لكل من الادارة ومراقب الحسابات للتأثير على رقم الارباح . اعتمدت الدراسة على

([1]) د. محمد بن سلطان السهلي ، **ادارة الربح في الشركات السعودية** ، (الرياض : معهد الادارة العامة ، مجلة الادارة العامة ، العدد الثالث ، 2006م) ، ص ص ،55،56.

([2]) د. محمد رضا محمد ، **أثر ممارسات ادارة الارباح على قياس الوعاء الضريبي** ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة, المؤتمر العلمي السادس ،الفترة من 27 – 29 يوليو ، 2006م) ،ص ص 543،544 .

المنهج الايجابي من خلال عمل دراسة اختيارية عن طريق قائمة الاستقصاء. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تخفيض اسعار الضريبة على دخل الشخص الطبيعي وزيادة الاعفاءات وفقاً لقانون الضريبة على الدخل يعظم المنافع الذاتية للادارة من ممارسات ادارة الارباح ، هناك ارتباط بين مفهوم ادارة الربح ومفهوم كل من التلاعب والغش والتقارير المالية الاحتيالية وادارة المكاسب وتمهيد الدخل والمحاسبة الابداعية . اوصت الدراسة بالاسراع باصدار معايير للمراجعة تتضمن قواعد مهنية تساعد على التحقق من ممارسات ادارة الارباح مع الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال.

يتضح للباحث بان هذه الدراسة تناولت دور الفاحص الضريبي في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح وتحديد العلاقات بين القوانين الضريبية وقياس الوعاء الضريبي وتختلف دراستي بانها اوضحت اساليب ممارسات ادارة الارباح من خلال تطبيق معايير التقارير المالية الدولية .

12. دراسة ، د. سمير كامل محمد ، 2006م **(محددات فعالية لجنة المراجعة في الحد من سلوك ادارة الارباح)** [1]

اهتمت الدراسة بتحسين الكفاءة الاقتصادية من خلال دراسة تقارير المراجعة الداخلية والاجراءات التصحيحية لها تقييم كفاءة المدير المالي وباقي أفراد الادارة المالية . هدفت الدراسة إلى الوقوف على محددات فعالية لجان المراجعة واختبار مدى تأثير لجنة المراجعة الفعالة باعتبارها من ادوات حوكمة الشركات ، تحديد مدى فعالية مجلس الادارة ولجنة المراجعة في الحد من سلوك ادارة الارباح. تمثلت مشكلة الدراسة في وجود مشاكل الوكالة بين الادارة ولجان المراجعة فيما يتعلق بإجراءات المحاسبة عن المستحقات الاختيارية ، تأثير وجود لجنة المراجعة على سلوك إدارة الارباح . اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، ان لجنة المراجعة الفعالة من خلال اداء دورها الاشرافي على اعداد القوائم المالية تؤدي إلى انتاج قوائم مالية خالية من التجاوزات الجوهرية ، تدبير الموارد اللازمة للجنة المراجعة يؤدي إلى دعم استقلالها . اوصت الدراسة بتفعيل لجان المراجعة في جمهورية مصر العربية وذلك من خلال تاكيد هيئة سوق المال على وجود لجان مراجعة بالشركات المدرجة بسوق الاوراق المالية ، ان يكون للمراجعين الخارجيين دوراً في لجان المراجعة وذلك بالانضمام لعضويتها لما لهم من خبرة .

يتضح للباحث بان الدراسة تناولت الاجراءات التي تقوم بها لجان المراجعة والمراجعين القانونيين من اجل توفير الثقة في معلومات القوائم المالية ، واوضحت دور حوكمة الشركات في التعرف علي ممارسات ادارة الارباح ، وماتختلف دراستي عنها بانها تناولت الاجراءات والطرق التي تتم في اعداد القوائم المالية للحد من ممارسات ادارة الارباح.

([1]) د. سمير كامل محمد ، **محددات فعالية لجنة المراجعة في الحد من سلوك إدارة الارباح** ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الثالث ، 2006م) ، ص ص ، 54،55 .

13. دراسة ,Mark Lang, 2006

(Earnings Management and Cross Listing)[1]

هدفت الدراسة إلى مقارنة ادارة الارباح بالمنشآت الامريكية بالمنشآت غير الامريكية المدرجة بسوق الاوراق المالية ، دراسة الفروقات البيئية والتشريعية للاسواق المالية . اهتمت الدراسة بالتدقيق فيما إذا كانت خصائص المعلومات المحاسبية تختلف عن خصائص المعلومات التي تقدمها الشركات الامريكية ، تحليل العوامل التي تؤثر على التقارير المالية للشركات المدرجة بالاسواق المالية الامريكية. تمثلت مشكلة الدراسة في التسويات الناتجة عن تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً للحد من ممارسات ادارة الارباح . استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، توفير المناخ للتوعية بقواعد حوكمة الشركات بين قيادات الادارة والاطراف ذات المصلحة والتي تتعامل مع هذه الشركات . اوصت الدراسة بتفعيل لجان المراجعة حتى تقوم بدورها في تقويم الشركات .

يتضح للباحث بان هذه الدراسة هدفت إلى مقارنة الشركات المساهمة المدرجة بأسواق المال في الولايات المتحدة الامريكية بغرض االاستفادة منها في تحقيق الرقابة للحد من ممارسات ادارة الارباح ، بينما هدفت دراستي إلى تطوير الدور الذي تؤديه المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الارباح وضمان بقاءها ومقدرتها على المنافسة وايجاد طرق وآليات لحماية حقوق المساهمين .

14. دراسة ، د. محمد عبد الفتاح محمد ، 2007م **(اطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء ممارسات إدارة الارباح)** [2]

تكمن اهمية الدراسة في وضع ضوابط للتفرقة بين ممارسات إدارة الارباح والغش في القوائم المالية ، تحديد موقف مراقبي الحسابات في الكشف عن الممارسات المحاسبية عند اعداد القوائم المالية وتاثيرها على موضوعية تقرير المراجعة . هدفت الدراسة إلى وضع الضوابط التي يسترشد بها مراقبي الحسابات للتمييز بين إدارة الارباح والغش . تمثلت مشكلة الداسة في عدم التمادي في ممارسات ادارة الارباح والتي تكون ادارة المنشاة مسئولة عنها ، عدم وجود معايير تربط مسئولية مراقبي الحسابات وادارة الارباح عند مراجعة القوائم المالية . اعتمدت الدراسة على المنهج الايجابي ، حيث استخدمت البيانات المالية المجمعة عن مفردات العينة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، الالتزام بمتطلبات الافصاح والشفافية من خلال معايير محاسبية تلزم بقياس وافصاح محاسبي ذو جودة عالية يحد من ممارسات إدارة الارباح ، المعايير المحاسبية المستقرة والتي لا تأتي بمعالجات اصلية وأخرى بديلة تقلل من فرص الادارة في ممارسة ادارة الارباح . اوصت اللدراسة بتأهيل مراقبي الحسابات فيما يتعلق بامكانية التميز بين ممارسات ادارة الارباح التي تم في حدود المعايير المحاسبية ، تفعيل دور الجهات الرقابية والاشرافية في الحد من ممارسات ادارة الأرباح وذلك من خلال فرض ضوابط رقابية تمنع ذلك بالاضافة إلى اجراءات عقابية على المنشآت المخالفة .

([1]) Mark Lang, **Earnings Management and Cross Listing**, (New York: Journal of Accounting and Auditing, New York State University College of Business Studies, Vol. No. 6, 2006)pp54,55.

([2]) د. محمد عبد الفتاح محمد ، **اطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء ممارسات ادارة الارباح** ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني ، 2007م) ص122.

يتضح للباحث ان هذه الدراسة تطرقت لاكتشاف ادارة الارباح المتعسفة وتحقيق موضوعية تقرير مراقبي الحسابات من خلال توقيت عرض المعلومات المالية واظهارها بالقوائم المالية ، وانها تختلف عن دراستي بانها لم توضح دوافع واساليب ممارسات ادارة الارباح وكيفية الحد منها .

15. دراسة Kin. lo, 2007

(Earnings Management and Earnings quality)[1]

هدفت الدراسة إلى الكشف عن ممارسات إدارة الارباح من وجهة نظر محقق مسرح الجريمة . تمثلت مشكلة الدراسة في إعداد التقارير المالية وهيكلة المعاملات لتغير التقارير المالية التي تؤدي إلى تضليل أصحاب المصالح ، عدم كشف ممارسات إدارة الارباح في الوقت المناسب وتأثيرها على مستخدمي القوائم المالية . تكمن اهمية الدراسة في رسم الثقة بين إدارة الارباح وجودة الارباح ، تحديد ما إذا كانت الارباح قد تحققت ثم تقديرها قبل إدارة الأرباح . استخدمت الدراسة منهج دراسة الحالة . توصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج منها ، يتأثر مستخدمي القوائم من ممارسات إدارة الارباح ، تؤثر إدارة الارباح على التدفقات النقدية ومستحقات الادارة من خلال التغيرات في التقديرات والسياسات المحاسبية . أوصت الدراسة بالافصاح عن التلاعب المحاسبي للفحص من قبل المراجعين والمحاسبين والطب الشرعي والمحاكم .

يتضح للباحث بان هذه الدراسة اهتمت بتحليل مكونات إدارة الارباح للمنشآت التجارية و ساهمت في تحديد الكيفية التي يمكن بها الكشف عن الممارسات الانتهازية من قبل الادارة ، وتختلف دراستي عن هذه الدراسة في تناولها لعوامل واساليب الحد من ممارسات إدارة الارباح في الشركات المساهمة .

16. دراسة Marica Millon, 2007

(Corporate Governance and Pay-For-Performance: The Impact of Earnings Management)[2]

تكمن أهمية الدراسة في بيان وقياس آثار إدارة الارباح ، ركزت الدراسة على إدارة الاستحقاقات الاستراتيجية على التلاعب في إدارة الارباح . هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين مجلس الادارة وممارسات إدارة الارباح وتأثيرها على الارباح المعلنة . تمثلت مشكلة الدراسة في اجبار الادارة على التركيز بشكل أكبر على أداء الشركات واستخدام الاستحقاقات التقديرية لتحسين ممارسات إدارة الارباح . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، ان إدارة الارباح من خلال استخدام الاستحقاقات التقديرية تستجيب بشكل كبير لحوافز الادارة ، جودة الارباح المعلنة تؤدي إلى تحسين صورة المنشأة لدى الجمهور . اوصت الدراسة بضرورة اجراء المزيد من الدراسات والابحاث المستقبلية التي تحد من ممارسات الشركات المساهمة لظاهرة ادارة الارباح.

([1]) Kin Lo, **Eavnings Management and earnings Quality**, (Tokyo: University of National Tokyo, Journal of Accounting 14, 2007)pp45,46.

([2]) Marcia Millon, **Corporate Governance and Pay-For-Performance**, (Boston: Southern Illinois University, Journal of Financial Economics 87, 2007)PP56, 57.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة بينت العوامل التي تؤثر على ممارسات ادارة الارباح والعلاقة بين هيكلية الملكية والاستحقاقات التقديرية . وتختلف دراستي عنها بتناولها للعلاقة بين معايير إعداد القوائم المالية وممارسات إدارة الارباح في الشركات المساهمة السودانية .

17. دراسة, Akinobu Shuto، 2007

(Executive Compensation and Earnings Management)[1]

هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين المحاسبة التقديرية والتعويضات التنفيذية في الشركات اليابانية ، التعرف على آثار الاستحقاقات التقديرية والبنود غير العادية التي تستخدمها الادارة لتعظيم مكافآتهم . اهتمت الدراسة بتقديم دليل على ان التعويض التنفيذي هو أكثر حساسية للمحاسبة عن الارباح . بيان مكونات الارباح وأساليب ممارسات ادارة الارباح . تمثلت مشكلة الدراسة في عدم اكتشاف العلاقة بين البنود العادية والبنود غير العادية والمكافآت التنفيذية ، عدم وضوح آثار الاستحقاقات التقديرية التي يتم استخدامها لضمان سلاسة الدخل على المكافآت التنفيذية . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، الاستمرار في ممارسات إدارة الارباح لزيادة المكافآت الحالية والمستقبلية . اوصت الدراسة بضرورة الافصاح عن بيانات المصروفات الادارية وسياسات توزيع الارباح .

يستنتج الباحث من هذه الدراسة بانها تناولت المفاهيم والاسس التي تتعلق بالمكافآت والتعويضات التقديرية لإدارة الشركة وأوضحت أثر المكافآت التنفيذية على إدارة الارباح ، وتختلف دراستي عنها بتناولها لطرق ممارسات إدارة الارباح وبيان أثر تفضيل الادارة لأسلوب معين لإدارة الارباح على الاساليب الآخرى .

18. دراسة ,Qiao Liu, 2007

(Corporate Government and Earning Management in the Chinese Listed Companies)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في أزمة الاسواق الناشئة في الفترة من 1997م ، 1998م وإمكانية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ، الروابط المتأصلة بين حوكمة الشركات وممارسات ادارة الارباح . هدفت الدراسة إلى تقديم ادلة تجريبية لتحكم المساهمين في الاسواق الناشئة ، فحص عمليات الاحتيال المالية للشركات للحد من ذلك . اهتمت الدراسة بدراسة العلاقة بين إدارة الارباح وحوكمة الشركات في الشركات الصينية . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، وجود ارتباط وثيق بين إدارة الارباح وحوكمة الشركات ، الشركات الصينية المسجلة بأسواق المال لديها حوافز قوية لإداة الارباح. اوصت الدراسة بتطوير القوانين والاجراءات التي تطبق على أسواق المال، اعادة النظر في مسئولية إدارة المراجعة الداخلية تجاه الشركة ككل وذلك من حيث قيمتها الاقتصادية والمخاطر المختلفة التي تواجهها .

([1])Akinobu Shuto, **Executive Compensation and Earnings Management**, (Tokyo: University of Senshu, Faculty of Commerce, Journal of International Accounting 16 , 2007)PP23, 24 .

([2]) Qiao Lin, **Corporate Governance and Earnings Management in the Chinese Listed Companies**, (Hong Long: University of Hong Kong, Journal of Corporate Finance 13 , 2007)pp30,31.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة تناولت الازمات المالية والمشاكل المترتبة عليها ومدى تأثير هذه المشاكل على بيانات القوائم المالية . وتختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة في تناولها للمخاطر التي تتعرض لها الشركات المساهمة من خلال ممارسات إدارة الارباح .

19. دراسة ,Fang Yu, 2008

(Analyst Coverage and Earnings Management)[1]

هدفت الدراسة إلى بيان سلوك المحلليين الماليين وتأثيرهم على إدارة الارباح ، دراسة العلاقة بين شمول إدارة الايرادات وممارسات إدارة الارباح . اهتمت الدراسة ببيان تأثير تحليل القوائم المالية وتوزيع المعلومات في الشركات إلى المستثمرين . تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تناسق المعلومات بين الشركات والمستثمرين ليس فقط من خلال القدرة على تلخيص وتوزيع المعلومات على المستثمرين بل من خلال وجودها يؤثر على نوعية المعلومات . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، مستوى تغطية المحلل المالي هو أقل المكاسب المتصلة بإدارة الارباح ، ان المحللين الماليين ليس فقط أداء تقاسم المعلومات بل انهم أداء لتوصيل المعلومات المالية . اوصت الدراسة بوضع قوانين أكثر صرامة لردع انتهازية إدارة الارباح .

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة وضحت آليات تقويم القوائم المالية للشركات المساهمة من خلال سلوك المحللين الماليين . وتختلف دراستي بأنها تطرقت الي كيفية ترشيد المعلومات المالية وتفسيرها لبنود القوائم المالية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية .

20. دراسة ، Sylvia Veronica ، 2008

(Type of Earning Management and The Effect of Ownership Structure, Firm Size and Corporate Governance Practice)[2]

تكمن اهمية الدراسة في االظهار تلاعب إدارات الشركات وتأثيرها على هيكل الملكية ، دراسة دلائل الملكية المؤسسية وحجم الشركة وممارسات حوكمة الشركات وعلاقتها بإدارة الارباح . هدفت الدراسة إلى التعرف على هيكل الملكية وممارسات ادارة الارباح ، بيان آليات حوكمة الشركات ودورها في كبح جماح إدارة الارباح . تمثلت مشكلة الدراسة في المشاكل التي تواجه اختيار نوع معين من ادارة الارباح . استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها، مدراء الشركات الصغيرة قادرين على الاحتفاظ بمعلومات إدارة الارباح بنجاح اكثر من نظرائهم في الشركات الكبيرة . اوصت الدراسة بوضع استراتيجية وطنية لاصلاح حوكمة الشركات ، تطوير نماذج معينة لإدارة الارباح لكل صناعة استناداً إلى البيانات المتاحة للجمهور .

([1]) Fang Yu, **Analyst Coverage and Earnings Management**, (San Francisco: Journal of Financial Economics 88, 2008)pp43,44.

([2]) Sylvia Veronica Sireger, **Type of Earning Management and the Effect of Ownership Structure, Firm Size and Corporate Governance Practice** (Indonesia: The International Journal of Accounting 43, 2008)pp21, 22.

يتضح للباحث بان هذه الدراسة تناولت العلاقة بين هيكل الملكية وممارسات حوكمة الشركات والدور الذي تسهم به في الحد من ممارسات إدارة الارباح . وتختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة في بيانها لدور المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الارباح .

21. دراسة ، مصطفى راشد العبادي ، 2008م **(حدود مسئولية مراجعي الحسابات عن الاستجابة لمخاطر تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الارباح)** [1] **.**

اهتمت الدراسة بتحديد مداخل ممارسات ادارة الارباح والربط بينها وبين مسئولية مراجع الحسابات في ضوء معايير المراجعة التي تحدد مستوى جودة الاداء المهني للمراجع ، الربط بين مخاطر تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الارباح وبين ضرورة الاستجابة المناسبة لهذه المخاطر من قبل مراجعي الحسابات . هدفت الدراسة إلى تحديد مسئولية مراجع الحسابات عن تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات الادارة لعمليات ادارة الارباح ، تقديم إطار ارشادي للمراجعين يوضح لهم كيفية الاستجابة لمخاطر تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات ادارة الارباح . تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تحديد مدى مسئولية مراجع الحسابات عن تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات ادارة الارباح، صعوبات الربط بين بذل العناية المهنية الواجبة من قبل مراجعه الحسابات وضرورة استجابته لمخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن ممارسات ادارة الارباح . اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، توجد مداخل لإدارة الارباح تخرج عن حدود مسئولية المراجع ، ان مراجعي الحسابات مسؤليين عن تحقيق استجابة مناسبة لتخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية الناتجة عن ممارسات ادارة الارباح . أوصت الدراسة باعداد وتعديل التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية سواء من خلال بناء تقديرات متحيزة او تعديل أسس هذه التقديرات مع عدم الافصاح الكافي عن آثار هذه التعديلات على نتائج الاعمال والمركز المالي ، اتباع هيكلية العمليات من قبل الادارة طالما ان المعالجة المحاسبية التي طبقتها الادارة مع المعايير المحاسبية .

يتضح للباحث بان هذه الدراسة تناولت الجوانب المحاسبية لممارسات ادارة الارباح وحدود مسئولية مراجعي الحسابات عن مخاطر تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات ادارة الرابح في ضوء استخدام المداخل المختلفة لهذه الممارسات ، وتختلف دراستي في تصميم وتنفيذ مجموعة من الاجراءات لجمع ادلة اثبات كافية ومناسبة للحد من ممارسات ادارة الارباح .

22. دراسة ، د. هشام حسن عواد ، 2008م **(نموذج محاسبي مقترح للتنبؤ بادارة الارباح في الشركات المساهمة المصرية)** [2]

تمثلت مشكلة الدراسة في تساؤلات ، ما هي الاساليب المتبعة من قبل الادارة في ادارة الارباح ؟ ، ماهي النماذج والاساليب المقدمة للكشف عن ممارسات الادارة في ادارة الارباح ؟ . اهتمت الدراسة في كشف عمليات ممارسات ادارة الارباح في الشركات المساهمة المصرية ، توفير اداة رقابة للهيئات المشرفة على أسواق المال

([1]) د. مصطفى راشد العبادي ، **حدود مسئولية مراجعي الحسابات عن الاستجابة لمخاطر تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الارباح** ، (القاهرة : جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الثاني ، 2008م) ، ص ص ،33،32 .

([2]) د. هشام حسن عواد ، **نموذج مقترح للتنبؤ بادارة الارباح في الشركات المساهمة المصرية** ، (القاهرة : جامعة بني سويف ،كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد الأول ، 2008م) ،ص ص ، 87،88 .

ومراقبي الحسابات في الكشف عن مدى قيام إدارة الشركات المساهمة باستخدام السياسات المحاسبية في الاضرار بمصالح الاطراف المختلفة التي تتعامل مع الشركة. هدفت الدراسة إلى تقييم الاساليب المختلفة التي تضعها الحكومات والمنظمات المهنية والعلمية للكشف والحد من ممارسات ادارة الارباح ، التعرف من خلال النموذج المقترح على مدى وجود ظاهرة إدارة الارباح بالشركات المساهمة المصرية . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي و دراسة الحالة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها، هناك تداخل في الاساليب والممارسات التي تلجأ إليها الادارة في ادارة الارباح، عمليات ادارة الارباح غير الطبيعية التي تقوم بها الشركات المساهمة المصرية أكبر من عمليات ادارة الارباح الطبيعية . اوصت الدراسة بدراسة مسئوليات مراقبي الحسابات لتتضمن ابداء رأيهم في مدى قيام ادارة الشركات باتباع ممارسات محاسبية ترتبط بادارة الارباح ، دراسة متطلبات الافصاح المحاسبي المطلوب ضمن الايضاحات المتممة للقوائم المالية للكشف عن ممارسات الادارة في ادارة الارباح .

يتضح للباحث بان هذه الدراسة سعت إلى تقديم نموذج مقترح للكشف عن ممارسات الادارة لإدارة الارباح وأنها ساعدت في التميز بين الارباح الطبيعية والارباح غير الطبيعية ، وتختلف دراستي عنها بأنها تضمنت مختلف العوامل المؤثرة على عملية إدارة الارباح ، استخدام الاستحقاقات، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والتغيرات في الطرق المحاسبية .

23. دراسة ، سمير كامل محمد ، 2008م **(أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الارباح)**[1]

هدفت الدراسة إلى تحليل جودة المراجعة وتقييم مدى سلامة حجم منشاة المراجعة ، اظهار دور جودة المراجعة في الكشف عن عمليات إدارة الارباح في السوق المصري . اهتمت الدراسة بمدى فعالية المعايير المحاسبية والاجراءات المطبقة في الشركات المصرية ومدى مسئولية مراجعي الحسابات عن إنهيار الشركات ، المساعدة في تحديد الدور المزدوج للمراجع الخارجي والذي يمثل حماية المصلحة العامة وحماية مصلحته الخاصة . تمثلت مشكلة الدراسة في صعوبة تحديد مسئولية المراجع الخارجي حول عدم كشفه للمخالفات الجوهرية ، تلاعب الادارة بغرض التأثير على عدالة القوائم المالية وما ينعكس على جودة المراجعة . اعتمدت الدراسة على أسلوب دراسة الحالة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، وجود علاقة سلبية بين مدة خدمة المراجعة وجودة المراجعة لأن طول مدة خدمة المراجعة تؤثر سلباً على استقلال المراجع وتؤدي إلى تطويد علاقته السلبية بين جودة المراجعة وسلوك إدارة الارباح لأن عملية المراجعة ذات الجودة العالية تؤدي إلى اكتشاف ومعالجة الاخطاء والمخالفات الجوهرية والتي من بينها سلوك إدارة الارباح . اوصت الدراسة بانشاء لجنة للرقابة على جودة المراجعة في مصر تكون مهمتها الاشراف على منشآت المراجعة لضمان التزامها باداء مهام المراجعة بالجودة المطلوبة ، اصدار القانون الامريكي Sartmes Oxley of 2002 يلزم بالتفتيش المستمر على منشآت المراجعة المسجلة للتحقيق من مدى التزامها بالقوانين .

([1]) سمير كامل محمد ، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الارباح** ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، مجلد رقم 45 ، العدد الثاني ، 2008م) ص68.

يستنتج الباحث بأن هذه الدراسة تناولت أثر مساءلة المراجع الخارجي من الناحية القانونية والاجتماعية والهمنية على جودة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الارباح ، وتختلف دراستي عنها بتناولها لجودة المعلومات المحاسبية والاساليب والعوامل التي تحد من ممارسات إدارة الارباح .

24. دراسة, Sungyoon Ahn , 2009

(The Role of Bank Monitoring in Corporate Governance, Evidence from Borrower's Earnings Management) [1]

هدفت الدراسة إلى اختبار حوكمة الشركات في البنوك من خلال التحقيق من تأثيرها على سلوك ادارة الارباح ، دراسة خصائص القروض المصرفية وأثرها على إدارة أرباح المقرضين . اهتمت الدراسة بمراقبة سلوك ادارة الارباح في البنوك التجارية ، تصنيف مخاطر الائتمان المصرفي . تمثلت مشكلة الدراسة في التحليلات والضمانات التي ترتبط بالقروض وممارسات إدارة الارباح ، عدم وجود الادلة الكافية للعلاقة بين البنوك وسلوك إدارة الارباح . استخدمت الدراسة أسلوب دراسة الحالة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها وجود ارتباط سلبي بين إدارة القروض وإدارة الارباح ، تلعب البنوك دوراً هاماً في مجال حوكمة الشركات مما يؤدي إلى ضمان ممارسات إدارة الارباح . اوصت الدراسة بضرورة اسهام الجامعات والهيئات والمنظمات المهنية المحاسبية بدعم الاتجاه نحو ضبط ممارسات ادارة الارباح .

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة اختبرت قياس مدى تطبيق حوكمة الشركات في البنوك الكورية ، وركزت الدراسة عى المخاطر المختلفة التي تحيط بالبنوك بغرض تبرير ممارسات إدارة الارباح . اما دراستي ركزت على تحليل الأساليب والدوافع من ممارسات إدارة الارباح وإمكانية الحد منها من خلال الرقابة والضبط على النظام المحاسبي .

25. دراسة ، صالح حامد محمد ، 2009م **(أثر نماذج القياس المحاسبي في جودة المعلومات وقرارات الاستثمار في الأوراق المالية)** [2]

اهتمت الدراسة بتوفير المعلومات المحاسبية الملائمة والمفيدة عن الشركات المدرجة بسوق الاوراق المالية والتي تعد ذات اهمية بالنسبة للمستثمرين ومتخذي القرارات الاستثمارية ، بيان اهمية وانعكاسات نماذج القياس المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية . تمثلت مشكلة الدراسة في تباين نماذج القياس المحاسبي على إمكانية المقارنة بين أفضل البدائل الاستثمارية المتاحة بسوق الخرطوم للاوراق المالية ، تعدد نماذج القياس المحاسبي وتأثيراتها على اختيار السياسات المحاسبية . هدفت الدراسة على التعرف على أثر توحيد نماذج القياس المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية وعلى عملية المقارنة بين البدائل الاستثمارية . استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تتأثر

([1]) Sungyoon Ahn**, The Role of Bank Monitoring in Corporate Governance Evidence From Borrowers Earnings Management**, (Seoul: Korea University Business School, Journal of Banking and Finance 33, 2009)pp80,81.

([2]) صالح حامد محمد ، **أثر نماذج القياس المحاسبي في جودة المعلومات المحاسبة وقرارات الاستثمار في الأوراق المالية** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2009م) .

جودة المعلومات المحاسبية بآثار التعدد في نماذج القياس المحاسبي ، استخدام المعايير المحاسبية في اعداد وعرض القوائم والتقارير المالية يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية . اوصت الدراسة باهتمام نشر المعلومات التي تتوافر فيها خصائص جودة المعلومات المحاسبية ، التعرف على النموذج المحاسبي المناسب والذي يؤدي إلى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

يتضح للباحث ان هذه الدراسة تناولت النماذج المحاسبية المختلفة بهدف تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وتطرقت الي مستويات السوق وعلاقته بالاتجاهات المختلفة للمعلومات بينما تختلف دراستي بأنها تناولت معايير التقارير المالية والمعلومات التي تحتويها للحد من ممارسات إدارة الارباح .

26. دراسة ، إبراهيم السيد عبيد ، 2009م **(الدوافع الاخلاقية لممارسات إدارة الربح)**[1] **.**

هدفت الدراسة إلى دراسة السلوك الاخلاقي للمدير كدافع مقترح للقيام بممارسات إدارة الارباح ، تحليل مدى أخلاقية ممارسات إدارة الارباح . اهتمت الدراسة بتحليل الاسباب الرئيسية لإنهيار الشركات ، دراسة دوافع الادارة بممارسات إدارة الارباح . تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تحليل سلوك إدارة الشركات تجاه ممارسات إدارة الارباح بل اعتمدت على تطبيق بعض النماذج على القوائم المالية المنشورة للاستدلال على وجود او عدم وجود ممارسات إدارة الارباح ، عدم وجود دليل على ان كل اختبارات الادارة تنطوي على ممارسات إدارة الارباح . اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، وجود علاقة طردية بين تبني المدير للدوافع الاخلاقية النسبية وقيام هذا المدير بممارسات إدارة الارباح ، يميل المدير المصري نحو تبني الدوافع الاخلاقية المثالية ومن ثم عدم ميله نحو القيام بممارسات إدارة الارباح . اوصت الدراسة القيام بدراسة البعد الاخلاقي في القرارات الاخرى التي تتخذها إدارة الشركة بخلاف ممارسات إدارة الارباح ، اعادة النظر في نظم ومعايير تقييم الاداء في الشركات بحيث لا تقتصر فقط على المعايير المرتبطة بالربح .

يتضح للباحث بان هذه الدراسة تناولت الجوانب الاخلاقية لإدارة الشركات كسلوك المديرين في بعض المواقف الواقعية التي تنطوي على مماراسات إدارة الارباح . تتفق دراستي مع هذه الدراسة في تناولهما للدوافع والاساليب العامة لممارسة إدارة الارباح ، ما يميز دراسة الباحث عن هذه الدراسة في تناولها لإدارة الارباح في الفكر المحاسبي والالتزام بالقوانين والتشريعات التي تنظم هذه الممارسة .

([1]) إبراهيم السيد عبيد ، **الدوافع الاخلاقية لممارسات إدارة الربح** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، العدد الثاني والسبعون ، 2009م)، ص76 .

27. دراسة ,Juichin Charg, 2009

(Crossed-Listed Foreign Firms, Earnings In Formativeness, Earnings Management and Disclosures of Corporate Governance International Under Sox)[1]

هدفت الدراسة إلى تطبيق قانون Oxley للافصاح الالزامي للقوائم المالية لتحقيق حوكمة الشركات في رصد جودة الارباح ، قياس جودة الارباح ووظائف حوكمة الشركات . اهتمت الدراسة بتحسين فعالية حوكمة الشركات في رصد نوعية الارباح ، رصد فعالية التقارير المالية لزيادة حيوية أسواق رأس المال . تمثلت مشكلة الدراسة في معوقات مقارنة الشركات المدرجة في أسواق الولايات المتحدة الأمريكية والشركات المدرجة في أسواق البلدان الأخرى لأن أسواق الولايات المتحدة تتعرض إلى أقصى حد من متطلبات معايير التقارير المالية . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي القائم على دراسة الاساليب والنماذج والتعريفات ومدى ارتباطها بادارة الارباح . توصلت الدراسة إلى نتائج منها، الافصاح عن استقلال المراجع ووظائف حوكمة الشركات يحسنان نوعية الارباح المحاسبية ، عدم وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين سلوك إدارة الارباح وعمل حوكمة الشركات . اوصت الدراسة بتبني ممارسات لحوكمة الشركات أكثر صرامة بعد اصدار قانون اوكسلي Oxley .

يستنتج الباحث بان هذه الدراسة ركزت على قانون Oxley الامريكي في تعزيز جودة الأرباح المحاسبية من خلال تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ، وتختلف دراستي عنها بانها تناولت دور المعلومات المحاسبية في اطار معايير إعداد القوائم المالية في الحد من ممارسات إدارة الارباح ، كما تطرقت إلى القوانين المحلية الملزمة في اعداد وعرض القوائم المالية .

28. دراسة ، عبد الوهاب موسى الجعلي ، 2010م **(أثر حوكمة الشركات على درجة الافصاح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية) [2]**

هدفت الدراسة إلى ادراك مدى الاستفادة من حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، التعرف على مدى مساهمة حوكمة الشركات في تحسين وتطوير الافصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية والتحقق من مدى انعكاس ذلك على سوق الأوراق المالية . اهتمت الدراسة بتطبيق حوكمة الشركات في البيئة الاقتصادية وتطوير الممارسة ومهنة المراجعة حتى يتم الافصاح المحاسبي وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تؤثر في قرارات الاستثمار ، الاهتمام بتكوين لجان المراجعة واهمية دورها في تفعيل حوكمة الشركات وزيادة الثقة في التقارير المالية . تمثلت مشكلة الدراسة في الاستفادة من حوكمة الشركات في زيادة الافصاح المحاسبي وتحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مدى امكانية حوكمة الشركات في تفادي المشاكل التي تواجه الشركات وتحقيق مصالح القطاعات المختلفة من خلال تحقيق المفهوم الشامل للافصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية . اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي والمنهج الاستقرائي والاستنباطي والمنهج الوصفي

([1]) Juichin Charg, **Crossed-Listed Foreign Firms, Earnings In Formativeness, Earnings Management and Disclosures of Corporate Governance International Under Sox**, (Washington: The International Journal of Accounting 44, 2009),P233

([2]) عبد الوهاب موسى الجعلي ، **أثر حوكمة الشركات على درجة الافصاح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية ،** (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010م) .

التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تتميز الشركات التي تطبق حوكمة الشركات بمعلومات محاسبية أكثر جودة من المعلومات المحاسبية للشركات التي لا تطبق حوكمة الشركات ، يتطلب تطبيق مبادئ حوكمة الشركات إعداد المعلومات والافصاح عنها وفقاً للمعايير المحاسبية . اوصت الدراسة بالالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة على كافة الشركات التي تتداول اسهمها في سوق الخرطوم للأوراق المالية ، مراجعة قانون الشركات والانظمة ذات العلاقة حتى تتماشى مع الممارسات والانظمة العالمية.

يتضح للباحث بان هذه الدراسة ركزت على حوكمة الشركات والتي تعتبر من اهم وسائل المراجعة وساهمت في التعرف على أثر غياب الشفافية على التقارير المنشورة لتحقيق جودة المعلومات المحسابية . وتختلف دراستي عنها باهتمامها بمعايير إعداد التقارير المالية وانعكاسات جودة المعلومات المحاسبية في ممارسات إدارة الارباح.

29. دراسة ، حسن الطيب عبد الله ، 2010م **(فعالية لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في تحسين جودة معلومات التقارير المالية المنشورة)** [1]

تكمن أهمية الدراسة في انخفاض الثقة في المعلومات بالتقارير المالية من قبل مستخدميها نتيجة لتعارض المصالح بين الاطراف التي تقوم باعداد هذه التقارير والاطراف المستخدمة لها ، تحسين جودة التقارير المالية وتدعيم موضوعية ومصداقية التقارير المالية . هدفت الدراسة إلى تحديد آليات حوكمة الشركات ومدى اسهامها في تحقيق جودة معلومات التقارير والقوائم المالية ، استطلاع رأي المستفيدين من التقارير المالية والمهتمين بتحسين جودة المعلومات المالية . تمثلت مشكلة الدراسة في ضغوط المتغيرات الاقتصادية والقصور في جودة التقارير المالية قد يعملان وراء ضرورة وجود لجان للمراجعة،ـ تأثير لجان المراجعة على جودة المعلومات بالتقارير المالية المنشورة في بيئة الاعمال السودانية . استخدمت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الاستقرائي والاستنباطي والمنهج الوصفي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، هنالك مجموعة من الآليات والاساليب لتحسين جودة التقارير المالية ، اصدار تشريعات وقوانين أكثر تنظيماً للمهنة تعمل على الحد من الممارسات الخاطئة في المحاسبة والمراجعة التي تقوم بها بعض الشركات عند استخدامها للسياسات المحاسبية . اوصت الدراسة بضرورة استجابة لجان المراجعة لمطالب مستخدمي معلومات التقارير المالية المنشورة ، زيادة الابحاث والدراسات الاكاديمية التي تتناول كيفية تطوير دور لجان المراجعة والعمل على زيادة ورفع مستوى فاعليتها .

يتضح للباحث ان هذه الدراسة سعت إلى قياس فاعلية لجان المراجعة وحوكمة الشركات لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية بينما تختلف دراستي عنها في القدرة التفسيرية لمعايير التقارير المالية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية والتعرف على العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية وممارسات إدارة الارباح .

30. دراسة ، عماد محمد أبو عجيلة ، 2010م **(أثر جودة المراجعة في الحد من ادارة الارباح)** [2]

هدفت الدراسة إلى التعريف بظاهرة إدارة الارباح من حيث المفهوم والدوافع والاسباب ، بيان تأثير حجم مكتب المراجعة في ممارسة الشركة لإدارة الارباح . اهتمت الدراسة بفحص تأثير ارتباط مكتب المراجعة بمكاتب

([1]) حسن الطيب عبد الله ، **فاعلية لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في تحسين جودة التقارير المالية** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010م) .

([2]) عماد محمد أبو عجيلة ، **أثر جودة المراجعة في الحد من إدارة الارباح** (الكويت : جامعة الكويت ، المجلة العربية للعلوم الادارية ، العدد الثاني ، المجلد السابع عشر ، 2010م) ص ص 123، 124.

مراجعة عالمية في ممارسة ادارة الشركة لإدارة الارباح ، بيان تأثير اتعاب المراجعة في ممارسة ادارة الشركة لإدارة الارباح . تمثلت مشكلة الدراسة في تحريف أداء الشركات المساهمة من خلال التلاعب في الارباح مما ينشأ تعارض المصالح بين ادارة الشركة والجهات الخارجية ، عدم اصدار مجموعة من المعايير والقوانين التي تحد من التلاعب في الارباح بما يوفر مناخاً مناسباً للاستثمار . استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاتعاب المراجعة على ادارة الارباح ليس هناك أثر ذو دلالة احصائية لمدى ارتباط مكتب المراجعة بمكاتب مراجعة عالمية على إدارة الارباح . اوصت الدراسة بالتأكيد على توفير بيئة مراقبة ذات جودة تعمل على الحد من الممارسات غير المرغوب فيها ، توجيه وتوعية الشركات المساهمة بضرورة الفصل بين قيمة اتعاب المراجعة وقيمة اتعاب الخدمات الاخرى التي تقدمها مكاتب المراجعة لهم.

يتضح للباحث بان هذه الدراسة استخدمت لجنة المراجعة كإحدى ادوات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الارباح بما فيها تغيير السياسات المحاسبية وتختلف دراستي بانها تطرقت الي آثار ودوافع ممارسات ادارة الارباح ومعالجة التغير الاداري للسياسات المحاسبية .

31. دراسة، حسام حسن محمود، 2010م **(دراسة تجريبية لتأثير حوكمة الشركات على إدارة الارباح)** [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في لجوء بعض الشركات لممارسة إدارة الارباح للمحافظة على المستوى المتوقع للارباح بطريقة ايجابية عند انخفاض الربح أو بطريقة سلبية عندما تكون الارباح عالية مقارنة بالسنوات السابقة ، عدم اعتماد رقم الربح كمقياس للاداء المالي للشركة . هدفت الدراسة إلى توضيح مدى تأثير خصائص حوكمة الشركات ذات الصلة بهيكل التمويل على تخفيض فرص الادارة للتلاعب في ارباح الاسهم ، إجراء دراسة تجريبية على عينة من الشركات المساهمة المصرية المسجلة بسوق الاوراق المالية للتعرف على خصائص حوكمة الشركات . تكمن اهمية الدراسة في بيان تأثير حوكمة الشركات وهيكل التمويل على الحد من ممارسات ادارة الارباح ، ابراز المشكلات التي تؤدي إلى اخفاء بعض مشاكل الاداء وتحسين الشركة أمام الاطراف ذات المصلحة . استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي . توصلت الدراسة نتائج منها ، هناك علاقة بين إدارة الارباح والدور التقييمي للارباح فكلما قلت ادارة الارباح تكون معلومات الارباح اكثر ملاءمة واكثر قابلية للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ، توجد علاقة عكسية بين نسبة ما يمتلكه المديرين المستقبلين من اعضاء مجلس الادارة من اجمالي اسهم الشركة وبين عملية إدارة الارباح . اوصت الدراسة بضرورة الالتزام بالمعايير الاخلاقية والمهنية من قبل ادارة الشركات في تطبيق المعايير المحاسبية ، ضرورة وجود قاعدة بيانات لدى كل شركة توضح هيكل التمويل ونسبة ما يمتلكه اعضاء مجلس الادارة وما يمتلكه المديرين التنفيذين في الشركة والافصاح عن هذه البيانات.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة تناولت تأثير حوكمة الشركات على الحد من فرص الادارة في ادارة الارباح بشكل ابداعي مع التركيز على هيكل التمويل باعتباره أحد أبعاد حوكة الشركات ، وانها تختلف عن دراستي في

([1]) حسام حسن محمود ، **دراسة تجريبية لتأثير حوكمة الشركات على إدارة الأرباح** ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة منشورة ، مجلة كلية التجارة ، العدد الرابع ، 2010م) ، ص98.

تناولها لحوكمة الشركات وأنها لم تتطرق للعوامل الاخرى التي تؤثر على ادارة الارباح ولم تتناول تأثير التغير في السياسات المحاسبية.

32. دراسة ، د. محمد علي لطفي ، 2010م **(نموذج مقترح لزيادة جودة المعلومات التكاليفية بهدف تخطيط إدارة الارباح)** [1] **.**

اهتمت الدراسة بتحسين نتيجة النشاط عن طريق التأثير في سلوك واتجاه التكاليف الخاصة بالمنشاة بما تتخذه من اجراءات لرفع كفاءة التشغيل ورفع مستوى اداء العاملين بها ، تسعير الاصول الرأسمالية في تقنين تقدير الارباح المستهدفة التي تطلبها الادارة بالشكل الذي يحقق البعد عن التقدير الشخصي . هدفت الدراسة إلى صياغة اطار فلسفي لإدارة التكلفة المستهدفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة ، طرح واختبار امكانية وجود تأثير لبعض المتغيرات بخلاف سعر البيع المتوقع والربح المستهدف على تقديرات التكلفة المستهدفة . تمثلت مشكلة الدراسة في عدم متابعة عمليات التحسين المستمر لترشيد القرارات المتعلقة بتقدير التكلفة ، صعوبات تقدير الارباح التي تطلبها الادارة . استخدمت الدراسة المنهج الايجابي بقياس أثر تطبيق التكلفة المستهدفة على استخدام موارد المنشاة ثم رصد أي اختلافات محتملة بين تلك التقديرات والتقديرات الناتجة عن الاسلوب المستخدم في المنشاة محل التطبيق . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، لا يؤدي استخدام ادارة التكلفة المستهدفة إلى ترشيد القرارات المتعلقة بتقدير الارباح ، وجود علاقة جوهرية بين متابعة عمليات التحسين المستمر وترشيد القرارات المتعلقة بتقدير التكلفة وتحديد الارباح . اوصت الدراسة بالعمل على تاصيل روح التعاون بين المنشآت الاقتصادية المختلفة ، توعية أفراد الادارة العليا باهمية التدريب والتطوير المستمر .

يتضح للباحث بان هذه الدراسة ركزت على ترشيد القرارات المتعلقة بتقدير التكلفة بهدف زيادة جودة المعلومات المحاسبية في عملية إدارة الارباح و دراستي ركزت فقط علي التكاليف لتخطيط الارباح ، بينما دراستي ركزت على العوامل التي تساعد على تخطيط الارباح .

33. دراسة ، هادي مسعود معروف ، 2010م **(دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الارباح)** [2]

هدفت الدراسة إلى صياغة اطار فكري لإدارة الارباح يوضح مفهومها والاساليب والممارسات التي تستخدمها الادارة للتاثير على صافي الربح ، إجراء تأصيل نظري شامل لمفهوم حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية والخارجية في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الارباح . تكمن اهمية الدراسة في المساهمة في التأصيل العلمي لحوكمة الشركات وعلاقتها بادارة الارباح ، بيان أهمية الدور الاشرافي والرقابي لحوكمة الشركات . تمثلت مشكلة الدراسة في الصعوبات التي تواجه ادارة الارباح وذلك لتأثيرها المباشر على جودة الارباح المنشورة عدم فعالية اجراءات الرقابة الداخلية التي يمكنها من اكتشاف ومنع الاخطاء والتجاوزات. اعتمدت الدراسة على المنهج العلمي القائم على المزج بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي وذلك من خلال اسلوب الدراسة

([1]) د. محمد علي لطفي ، **نموذج مقترح لزيادة جودة المعلومات التكاليفية بهدف تخطيط إدارة الارباح** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الرابع ، 2010م) ،ص 178.

([2]) هادي مسعود معروف ، **دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الارباح** ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الاعمال ، رسالة دكتوراة منشورة ، مجلة البحوث والدراسات التجارية ، العدد الثاني ، 2010م) ، ص ص 123،122.

النظرية والميدانية . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تختلف دوافع واساليب ممارسة ادارة الارباح باختلاف الهدف منها والفرص المتاحة امام ادارة المنشاة ، اتاحة معايير المحاسبة والممارسات المحاسبية فرص للشركات لادارة ارباحها من خلال تعدد البدائل والخيارات التي تتضمنها تلك المعايير لمعالجة العمليات والاحداث . اوصت الدراسة باعادة النظر في حدود المرونة التي تتمتع بها معايير المحاسبة بالاضافة إلى تقليل البدائل والخيارات للممارسات المحاسبية ، تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة بما يتناسب المتطلبات والتطورات الدولية .

يستنتج الباحث بان الدراسة تطرقت للاطار النظري لحوكمة الشركات ، واوضحت العلاقة بين اساليب حوكمة الشركات وممارسات ادارة الارباح ، وبينت كيفية الحد من ممارسات ادارة الارباح ، واستفاد الباحث من هذه الدراسة في بيان الانواع المختلفة لممارسات ادارة الارباح ، وتختلف دراستي عنها بانها تناولت معايير اعداد التقارير المالية .

34. دراسة ، د. ممدوح صادق محمد ، 2010م **(مدخل اشارات الانذار كاداة للكشف عن إدارة الارباح المحاسبية بالتطبيق على الشركات الاكثر نشاطاً في سوق الاوراق المالية المصري)** [1]

هدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم المداخل الأكثر شيوعاً للكشف عن إدارة الارباح ، تحديد مدى صلاحية تطبيق مدخل إشارات الانذار في الواقع العملي . اهتمت الدراسة بتحديد مدى صلاحية بعض أساليب تحليل القوائم المالية للكشف عن إدارة الأرباح ، مساعدة مستخدمي القوائم المالية على استخدام مدخل إشارات الانذار كاداة للكشف عن إدارة الارباح . تمثلت مشكلة الدراسة في الصعوبات التي تواجه تطبيق مقاييس محاسبية متطورة للكشف عن ممارسات إدارة الارباح ، عدم تطوير تفسيرات تحليلية لمبررات استخدام مؤشرات الكشف عن الغش والتلاعب . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، أن مدخل اشارات الانذار اكثر كفاءة وصلاحية من مدخل الاستحقاقات الاختيارية ، يمكن الاستغناء عن مؤشر حجم الاستحاقات التشغيلية بحيث يصبح مدخل إشارات الانذار شاملاً على المؤشرات الأخرى . اوصت الدراسة بتطوير مدخل اشارات الانذار للكشف عن حالات التلاعب الأكثر مهارة والتنبؤ المستقبلي بممارسة إدارة الارباح ، تحديد مدى صلاحية بعض أساليب تحليل القوائم المالية للكشف عن ممارسات إدارة الارباح .

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة ركزت على بناء مؤشر يساعد في تقييم أداء الشركة وتقييم مصداقية الارباح المنشورة ، ومدى التلاعب في القوائم المالية وممارسات إدارة الارباح وكيفية كشفها في حين انها لم تتطرق إلى كيفية الحد منها ، بينما دراستي تناولت المؤشرات الاخرى التي تساعد في الكشف عن ممارسات إدارة الارباح والحد منها من خلال اتباع أساليب حقيقية ومحاسبية .

([1]) د. ممدوح صادق محمد ، **مدخل إشارات الانذار كأداة للكشف عن إدارة الارباح المحاسبية بالتطبيق على الشركات الاكثر نشاطاً في سوق الأوراق المالية المصري** ، (مصر : جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الرابع والعشرون ، العدد الثاني ، 2010م) ، ص ص ، 168،167.

35. دراسة ، Daiel A. Cohen, 2010

(Accrual- Tasted and Real Earning Management Activities Around Seasoned Equity Offerings) [1]

اهتمت الدراسة بأساليب إدارة الارباح من اجل تلبية بعض التقارير المالية لتفادي الابلاغ عن الخسائر السنوية ، تقديم ادلة تشير إلى أن الادارة تفضل إدارة الارباح على أساس الاستحقاق بالمقارنة من انشطة إدارة الايرادات الحقيقية . هدفت الدراسة إلى تحليل العوامل التي تحدد الافضلية لاستراتيجيات إدارة الأرباح ، تقييم الاهمية الاقتصادية لكل أساليب إدارة الارباح . تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قياس أثر ممارسات إدارة الارباح على الأداء المستقبلي للشركة . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة الي نتائج منها ، ان استخدام إدارة الارباح على أساس الاستحقاق تستند على مرونة مستحقات الشركة . اوصت الدراسة بضرورة تكوين لجان مراجعة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية ، التوسع في الافصاح عن بعض البنود للوفاء بمطلبات الافصاح من منظور ممارسات إدارة الارباح .

يستنتج الباحث بأن هذه الدراسة تناولت الادلة والاجراءات التي تضبط ممارسات إدارة الارباح ، وساهمت في تقديم معلومات عن نية الادارة في استخدام الاستحقاقات المحاسبية في إدارة الارباح وتختلف دراستي عنها بانها تناولت الاطار الفكري لإدارة الارباح وبيان علاقة المعلومات المحاسبية بممارسات إدارة الارباح

36. دراسة ، وليد بن فهد بن عبد العزيز ، 2010م **(أثر إدارة الارباح على القيمة السوقية للأسهم بسوق الاسهم السعودية) [2]**

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية : ما هي الاساليب التي تستخدمها الادارة في الشركات المساهمة السعودية لتحقيق اهدافها من إدارة الارباح ؟، ما مدى تأثير إدارة الارباح على القيم السوقية للأسهم المتداولة في سوق الاسهم السعودية ؟ . اهتمت الدراسة بمساعدة المراجعين والمحللين الماليين على تقدير الاهمية النسبية للتأثيرات المحاسبية المصطنعة في الارباح وتعديل الارباح الفعلية وتوقع الارباح المستقبلية ، دراسة وتحليل ظاهرة ممارسة إدارة الارباح في بيئة الشركات المساهمة السعودية على مدى تدخل الادارة في تحديد رقم الربح . هدفت الدراسة إلى التعرف على الدوافع وراء أسباب ممارسة ادارة الارباح في الشركات ، تحديد آثار ممارسة إدارة الارباح على القيمة السوقية للأسهم المتداولة في سوق الاسهم السعودية . اعتمدت الدراسة على المنهج الاستكشافي الوصفي ، والمنهج الاستقرائي والاستنباطي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، توجد شركات مساهمة مسجلة بسوق الاسهم السعودية تمارس إدارة الارباح ، وجود علاقة عكسية بين صافي الدخل واسعار الاسهم . اوصت الدراسة باسناد مسئولية اكتشاف ومنع ممارسات ادارة الارباح في الشركات المساهمة السعودية

([1]) Daiel A. Cohen, **Accrual- Tasted and Real Earning Management Activities Around Seasoned Equity Offerings**, (New York: Journal of Accounting and Economics Stern School of Business, 2010)PP,249,251.

([2]) وليد بن فهد بن عبد العزيز ، **أثر إدارة الارباح على القيمة السوقية للاسهم بسوق الاسهم السعودية** ، (مصر : جامعة حلوان ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الثاني ، 2010م)، ص ص، 223،222 .

إلى لجان المراجعة وإدارات المراجعة الداخلية بتلك الشركات للحد من هذه الممارسات ، منع رسملة المصروفات الايرادية حتى لا تستخدم في ممارسات إدارة الارباح .

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة اهتمت بدراسة مدى استجابة سوق الاسهم في المملكة العربية السعودية للأرقام المحاسبية المعلنة ضمن التقارير المالية وخصوصاً رقم صافي الربح للتأثير على القيمة السوقية للأسهم باستخدام إدارة الارباح ، وتختلف دراستي عنها بتناولها لإدارة الارباح في الفكر المحاسبي وأساليب ودوافع ممارسات إدارة الارباح وكيفية الحد منها .

37. دراسة ، طه حسين يوسف ، 2011م **(أثر جودة المعلومات المحاسبية على قرارات المستثمرين في ظل مخاطر السوق المالية)[1] .**

تمثلت مشكلة الدراسة في انخفاض مستوى جودة المعلومات المحاسبية الناجم عن مواجهة منتج المعلومات المحاسبية بظاهرة عدم التأكد ، انخفاض درجة الثقة وانتشار ظاهرة التردد لدى متخذي القرارات . اهتمت الدراسة بتحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة لمتخذ القرار ومعايير قياس جودتها ، محاولة تخفيض ظاهرة تردد متخذي القرارات عن طريق توفير قاعدة من المعلومات المحاسبية الموثوق فيها . هدفت الدراسة إلى تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ، التعرف على طبيعة الافصاح عن التنبؤات المالية التي تمارسها شركات المساهمة . استخدمت الدراسة المنهج المقارن والمنهج الاستقرائي والاستنباطي والمنهج الوصفي توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، الاعتماد على المعلومات الواردة بالقوائم المالية فقط دون غيرها من المعلومات غير المالية ، توجد علاقة بين درجة جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية المنشورة وجودة القرار الاستثماري في سوق الاوراق المالية . اوصت الدراسة بربط المعلومات المحاسبية التي يتم الافصاح عنها باحتياجات مستخدمي التقارير المالية وذلك عن طريق توثيق الصلة بين معدي القوائم المالية ومستخدمي القوائم المالية في سوق الأوراق المالية تفعيل هيئة سوق المال السوداني بحيث يتكون اعضائها من مهنيين وأكاديميين والتركيز على الاكاديميين لتقديم الابحاث التي من شانها تطوير العمل داخل السوق .

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة اهتمت بتحليل قرارات المستثمرين في ظل المخاطر المالية من الناحية النظرية والتطبيقية ، بينما دراستي تطرقت إلى جودة المعلومات المحاسبية من حيث خصائصها ومفاهيمها وبيان اهمية المعلومات المحاسبية وملائمتها التفسيرية للمساعدة في إدارة الارباح .

38. دراسة ، فاطمة عبد الخالق مغازي ، 2011م **(دور نظام التقييم المتوازن للاداء في الحد من ممارسات إدارة الارباح في ظل بيئة الاعمال المعاصرة)[2]**

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف نظم الرقابة الداخلية وعدم قدرتها على توفير المناخ الملائم لمنع أي سلوك ابداعي بسبب اعتمادها بصفة اساسية علي استخدام المقاييس المالية ذات التركيز علي الاجل القصير في القياس والتقييم عن الاداء ، تفاقم ظاهرة إدارة الارباح وانهيار العديد من المنشآت الكبرى وحدوث أزمات

([1]) طه حسين يوسف ، **أثر جودة المعلومات المحاسبية على قرارات المستثمرين في ظل مخاطر السوق المالية** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011م) .

([2]) فاطمة عبد الخالق مغازي ، **دور نظام التقييم المتوازن للاداء في الحد من ممارسات إدارة الارباح في ظل بيئة الاعمال المعاصرة،** (القاهرة : جامعة القاهرة، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة منشورة ، مجلة كلية التجارة ، العدد الرابع ، 2011م) .

اقتصادية دولية نتيجة للفساد الاداري . تكمن أهمية الدراسة في تحديد اثر الممارسات الابداعية من قبل الادارة لإدارة الارباح لتحقيق مصالحهم الخاصة على حساب المستثمرين والاطراف ذوي العلاقة ، توجيه الاداء الاستراتيجي الناجح لتحقيق الازدهار الاقتصادي العالمي نظرا للارتباط الوثيق بين الاقتصادات الدولية . هدفت الدراسة الى التعرف على اساليب استخدام التقييم المتوازن للاداء في الحد من الممارسات الابداعية للادارة لإدارة الارباح ، دراسة التأصيل العلمي لظاهرة ادارة الارباح من حيث المفهوم والدوافع وطرق ممارستها . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن استخدام التقييم المتوازن لا يعني مجرد مزيج من المقاييس المالية وغير المالية وانما يعني وضع مقاييس حيوية استراتيجية معاً ، وجود علاقة معنوية بين التقييم المتوازن للاداء وادارة المنشاة . اوصت الدراسة بضرورة مراقبة الادارة وتفعيل نظام رقابة سليم لمنع ممارسات إدارة الارباح ، بذل كافة الجهود للتصدي لممارسات ادارة الارباح بكافة اشكالها وانواعها.

يرى الباحث ان هذه الدراسة تناولت تفسير سلوك التقييم المتوازن للاداء وتطوير العوامل الاقتصادية والبيئية للاعمال الحديثة وتختلف دراستي عنها بتناولها أثر تطبيق معايير التقارير المالية ومحتوى القوائم المالية واثار تغير السياسات المحاسبية على اهداف القوائم المالية .

39. دراسة ، سعيد محمد سعيد ، 2011م **(دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الارباح)**[1]

هدفت الدراسة إلى دراسة الاطار النظري لادارة الارباح بغرض الوصول إلى تعريف إدارة الارباح ، دراسة وتحليل الاشكال والاساليب والدوافع المختلفة لإدارة الارباح . اهتمت الدراسة ببيان الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في الحد من ممارسات ادارة الارباح ، اظهار المتغيرات البيئية في ممارسات إدارة الارباح . تمثلت مشكلة الدراسة في الصعوبات التي تواجه ادارة الارباح وعملية التلاعب بالارقام المحاسبية من خلال القواعد المحاسبية واختيار ممارسات الافصاح والقياس ، حالات التلاعب في التقارير المالية ودور المراجعة في ممارسات ادارة الارباح . استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، لا يوجد اتفاق بين الدراسات التي اهتمت بظاهرة ادارة الارباح على مفهوم موحد لإدارة الارباح إلا انه هناك اتفاق على تدخل متعمد من قبل الادارة لتحقيق مصالحها الذاتية اكثر من كونها انعكاساً للاداء الاقتصادي الحقيقي للمنشاة . اوصت الدراسة بضرورة استمرار تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة لتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية ، تطوير البيئة التشريعية من خلال التوسع في نطاق الجزاءات المفروضة بسبب اصدار قوائم مالية مضللة .

يستنتج الباحث بان هذه الدراسة اهتمت بالعوامل التي تدفع الادارة لممارسات ادارة الارباح وسلوك الادارة نحو التأثير على الارباح وموقف المراجع الخارجي منها ، وقد استفاد الباحث من هذه الدراسة في بيان وتحديد اساليب ممارسات ادارة الارباح ، وتختلف دراستي عنها بتناولها لجودة المعلومات المحاسبية التي تقدمها القوائم المالية وحالات التلاعب في التقارير المالية .

([1]) سعيد محمد سعيد ، **دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الارباح** ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الاعمال ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الرابع ، الجزء الثاني ، 2011م) ، ص ص ، 199 ،200 .

40. دراسة ، د. محمد احمد ابراهيم ، **2011م (القياس المحاسبي لممارسة إدارة الارباح بمنظمات الاعمال وسبل معالجتها) [1] .**

تكمن اهمية الدراسة في استخدام المؤشرات والنسب المالية في الكشف عن مدى ممارسة إدارة الارباح في شركات المساهمة المصرية ، المساعدة في إمكانية استخدام المؤشرات والنسب المالية في الكشف عن إدارة الارباح بمنظمات الاعمال المختلفة . هدفت الدراسة إلى اقتراح اطار للقياس المحاسبي لممارسة إدارة الارباح من خلال صياغة مجموعة من المؤشرات والنسب المالية التي يمكن استخدامها في الكشف عن مدى ممارسة إدارة الارباح بمنظمات الاعمال المختلفة ، التعرف على مراحل تطور إدارة الارباح ومحاولة اقتراح إجراءات للحد منها . تمثلت مشكلة الدراسة في تساؤلات منها ، هل تمارس شركات المساهمة المصرية إدارة الارباح ؟، كيف يمكن الكشف عن قيام الادارة بممارسة إدارة الارباح ؟ . اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تعدد جوانب إدارة الارباح وتعدد دوافعها وأساليب ممارستها والتالي تعدد نتائجها وخاصة السلبية منها والتي تحقق التحيز الذاتي ، التأثير المباشر لممارسة إدارة الارباح على البيانات والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية المختلفة وبالتالي التاثير على جودة هذه المعلومات وفقدها للثقة والمصداقية من قبل المستخدمين لها . أوصت الدراسة بالرقابة المستمرة على حسابات الاستحقاقات المختلفة بمنظمات الاعمال للتأكد من عدم استخدامها بغرض ممارسة إدارة الارباح للأغراض الشخصية .

يتضح للباحث بأن الدراسة تناولت أهمية المقاييس المالية في تقويم المنشآت في الكشف عن ممارسات إدارة الارباح ، بينما تناولت دراستي المقاييس والاساليب المالية وغير المالية التي تتضمن رضاء العملاء وانشطة التحسينات المستمرة في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية .

41. دراسة ، د. سامح محمد رضا رياض ، 2012م **(دور حوكمة الشركات في الحد من إدارة الارباح بالتطبيق على شركات الادوية المصرية)[2]**

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من إدارة الارباح ، توضيح العلاقة بين مستوى الحوكمة التي تتمتع بها الشركة ومدى ممارستها لإدارة الارباح . اهتمت الدراسة بتحديد مدى فعالية حوكمة الشركات في الحد من ادارة الارباح في شركات المساهمة المصرية ، التوسع في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في البيئة الاقتصادية والاستفادة منها في تطوير الممارسة المحاسبية . تمثلت مشكلة الدراسة في عدم التزام الشركات المساهمة بشروط ومتطلبات حوكمة الشركات ، عدم مساهمة حوكمة الشركات في الحد من ممارسات ادارة الارباح . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، وجود علاقة عكسية بين حوكمة الشركات وإدارة الارباح كلما زاد مستوى الحوكمة التي تتمتع بها الشركة كلما ساهم ذلك في

([1]) د. محمد أحمد إبراهيم ، **القياس المحاسبي لممارسة إدارة الارباح بمنظمات الاعمال وسبل معالجتها** ، (الرياض : معهد الادارة العامة ، مجلة الادارة العامة ، المجلد الثاني ، العدد الأول ، 2011م) ، ص ص ، 343 ، 345.

([2]) د. سامح محمد رضا رياض ، **دور حوكمة الشركات في الحد من إدارة الارباح بالتطبيق على شركات الادوية المصرية** ، (القاهرة : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، العدد الرابع ، 2012م)،ص ص ، 345،344 .

الحد من إدارة الارباح بها ، عدم وجود تأثير لكل من الجمعية العامة وإدارة المراجعة بها ، عدم وجود تأثير لكل من الجمعية العامة وإدارة المراجعة الداخلية والافصاح عن السياسات الاجتماعية للحد من ممارسة ادارة الارباح في الشركات المساهمة . اوصت الدراسة بضرورة الزام الشركات المساهمة بتطبيق قواعد ومعايير حوكمة الشركات.

يتضح للباحث بان هذه الدراسة تطرقت الي تفسير قواعد حوكمة الشركات في اختيار المعلومات المحاسبية التي تعتمد عليها إدارة الشركة حيث انها حددت القرارات التي تؤثر على صافي الدخل، وتختلف دراستي عنها بالتطرق الي الاثار المرتبطة بتطبيق معايير التقارير المالية وجودة محتوى المعلومات لتلك التقارير في الحد من ممارسات إدارة الارباح .

42. دراسة ، سوالم صلاح الدين علي ، 2012م **(مدى مساهمة معايير التقارير الدولية في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية)** [1]

اهتمت الدراسة بتطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية لمواكبة متطلبات مستخدمي التقارير المالية ، بيان الاطار الفكري والتنظيمي لمعايير التقارير المالية . هدفت الدراسة إلى تحديد الاطار العام لمعايير التقارير المالية ، اظهار أثر معايير التقارير المالية الدولية في زيادة جودة مخرجات نظم المعلومات المحاسبية . تمثلت مشكلة الدراسة في العقبات التي تواجه تطبيق معايير التقارير الدولية ، ضعف في مستوى الافصاح المحاسبي وعدم قدرتها على توفير مستوى ملائم لجودة المعلومات المحاسبية . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تسمح معايير التقارير المالية الدولية بانتاج المعلومات ذات المنفعة وتوصيلها لشرائح واسعة ومختلفة من المجتمع ، تحتاج الاطراف المستخدمة للقوائم المالية إلى المعلومات التي ينبغي توفيرها من طرف معدي القوائم المالية . اوصت الدراسة بضرورة مواكبة المتغيرات الاقتصادية العالمية بما يواكب التطور التكنولوجي والمعلومات ، ضرورة اعداد القوائم المالية للغرض العام دون التحيز لفئة على حساب أخرى .

يستنتج الباحث بان هذه الدراسة سعت للتعرف على مساهمة تطبيق معايير التقارير المالية وذلك بدراسة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وقد استفاد الباحث من نتائج هذه الدراسة التي تدعم محتوى المعلومات للقوائم المالية وجودتها ، وتختلف دراستي عنها بتناولها لممارسات ادارة الارباح في الشركات المساهمة .

43. دراسة ، د. صفوت مصطفى محمد ، 2012م **(أثر التطبيق الالزامي لقواعد الحوكمة ومعايير المحاسبة المصرية الجديدة على إدارة الارباح)** [2]

هدفت الدراسة إلى صياغة اطار فكري لإدارة الارباح يوضح مفهومها ودوافعها وانواعها والاساليب المستخدمة في ممارستها ونماذج قياسها وعلاقتها بالحوكمة وبمعايير المحاسبية ، تحديد وتشخيص الاجراءات التي تؤدي

([1]) سوالم صلاح الدين علي ، **مدى مساهمة معايير التقارير الدولية في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية** ، (القاهرة : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الاعمال ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الرابع ، الجزء الثاني ، 2012م) ، ص ص 444,445،.

([2]) د. صفوت مصطفى محمد ، **أثر التطبيق الالزامي لقواعد الحكومة ومعايير المحاسبة المصرية الجديدة على إدارة الأرباح** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الرابع ، 2012م) ، ص342 .

إلى الحد من ممارسات إدارة الارباح في الشركات المساهمة المدرجة بسوق الاوراق المالية المصرية . اهتمت الدراسة بمساعدة المحللين الماليين والمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية في الكشف عن ممارسات إدارة الارباح وقياسها بما يمكنهم من اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة ، تقديم المقترحات التي تؤدي إلى تقليل ممارسات ادارة الارباح في الشركات المساهمة . تمثلت مشكلة الدراسة في التطبيق الالزامي لقواعد الحوكمة ومعايير المحاسبة في شركات المساهمة المدرجة بسوق الاوراق المالية في الحد من ممارسات إدارة الارباح ، عدم توافر ارشادات تفصيلية في معايير المحاسبة مما يؤدي إلى حدوث انخفاض جوهري في إدارة الارباح . استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، لم يؤدي التطبيق الالزامي لقواعد الحوكمة ومعايير المحاسبة إلى حدوث انخفاض جوهري في ممارسات ادارة الارباح ، لم يختلف أثر التطبيق الالزامي باختلاف نوع القطاعات الاقتصادية التي تنتمي إليها شركات المساهمة المدرجة باسواق الأوراق المالية . اوصت الدراسة بقيام الجهات المسئولة عن وضع المعايير المحاسبية بعمل المزيد من التعديلات على المعايير الحالية بما يواكب التغيرات الاقتصادية ، حفظ اخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة وعدم التورط في ممارسات إدارة الارباح .

يتضح للباحث بان هذه الدراسة ركزت على العوامل التي تؤثر على إدارة الارباح بجمهورية مصر العربية، بينما تختلف دراستي بانها تطرقت إلى توضيح قدرة معايير التقارير المالية التفسيرية لجودة المعلومات المحاسبية لتقويم متطلبات القوائم المالية لتوفير مقومات التطبيق الفعال لمعايير التقارير المالية في الحد من الممارسات الابداعية لإدارة الارباح .

44. دراسة ، عبيد بن سعد المطيري ، خالد بن حمد التركي ، 2012م **(استطلاع منهجيات التعليم المحاسبي في الجامعات السعودية في ضوء متطلبات معايير التقارير المالية الدولية)**[1]

هدفت الدراسة إلى دراسة مستوى المعارف والمهارات التي توفرها برامج المحاسبة في الجامعات السعودية وتطورها لتفي بمتطلبات معايير التقارير المالية الدولية ، تشخيص الوضع الحالي واستطلاع تدريس معايير التقارير المالية الدولية في برامج المحاسبة في الجامعات السعودية . اهتمت الدراسة بحاجة قطاع الاعمال إلى كفاءات مؤهلة في مستجدات التقارير المالية، حصر البرامج المحاسبية في الجامعات السعودية التي تدرس معايير التقارير المالية الدولية والتعرف على طبيعة المقررات المقدمة من تلك البرامج تمثلت مشكلة الدراسة في التأخير في ادراج معايير التقارير المالية الدولية في برنامج التعليم المحاسبي بالجامعات السعودية ، المشكلات والتحديات لضمان تدريس معايير التقارير المالية الدولية . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تأييد تدريس معايير التقارير المالية الدولية في مناهج المحاسبة في السعودية ، تختلف الاهمية النسبية للموضوعات التي يكتسبها خريجي اقسام المحاسبة بالجامعات السعودية بالمزيد من الاهتمام بمسئولياتها تجاه تطوير مناهج مقررات المحاسبة خاصة فيما يتعلق بتغطية موضوعات معايير التقارير

([1]) عبيد بن سعد المطيري ، خالد بن حم التركي ، **استطلاع منهجيات التعليم المحاسبي في الجامعات السعودية في ضوء متطلبات معايير التقارير المالية الدولية** ، (القصيم : جامعة القصيم ، كلية الاقتصاد والادارة ، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية ، مؤتمر معايير التقارير المالية الدولية التحديات والفرص ، الفترة من 1-2-مايو 2012م ، 2012م) ، ص ص 23،24.

المالية الدولية ، يجب ان تحظى موضوعات بحث وتدريس معايير التقارير المالية الدولية بمزيد من الدعم والاهتمام من الجهات المسئولية عن المهنة

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة تناولت المناهج الدراسية بمقررات المحاسبة في الجامعات السعودية وتختلف دراستي عنها في تناولها لأدوات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية .

45. دراسة ، شادية داؤود سيره ، 2012م **(خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة ودورها في فاعلية وكفاءة المحاسبة الادارية كنظام للمعلومات في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء)** [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية : ما هي درجة الالتزام بتطبيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة في التخطيط ورقابة وتقويم الاداء من وجهة نظر ادارة المنشآت الصناعية السودانية؟، ما هي انعكاسات الالتزام بتطبيق ملائمة المعلومات المحاسبية المحوسبة في قرارات ادارة المنشآت الصناعية في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء ؟ . هدفت الدراسة إلى بيان اثر الالتزام بتطبيق خصائص جودة المعلومات المحوسبة في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء من وجهة نظر مجتمع الدراسة وادارة المنشآت الصناعية السودانية ، تحديد أثر الالتزام بتطبيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء في المنشات الصناعية . اهتمت الدراسة بمعرفة مدى اهمية الالتزام بتطبيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة ودورها في فاعلية وكفاءة المحاسبة الادارية كنظام للمعلومات للتخطيط والرقابة وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية ، اقتراح الالتزام بتطبيق معلومات محاسبية محوسبة ذات خصائص الجودة المعينة لتساعد ادارة المنشآت الصناعية في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء . اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي والمنهج الاستقرائي والاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة تؤثر في فاعلية وكفاءة نظام معلومات المحاسبة الادارية مما يؤدي إلى احداث تغير على الاسس والمفاهيم المحاسبية داخل المنشاة مما يساعد في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء لتحقيق زيادة في الارباح والانتاجية ، العوامل التي تحد من تطبيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة في نظام المعلومات المحاسبية الادارية تتمثل في عدم توافر الكوادر الفنية المؤهلة علمياً وعملياً لتطبيق النظام. اوصت الدراسة بالالتزام بتطبيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة في نظام معلومات المحاسبة الادارية وتطوير طرق الرقابة .

يستنتج الباحث بأن الدراسة تناولت خصائص جودة المعلومات المحاسبية واهميتها في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء في المنشآت الصناعية بينما دراستي تناولت معايير التقارير المالية الدولية وقدرتها التفسيرية لجودة المعلومات المحاسبية وذلك للمساعدة في ضبط ممارسات إدارة الارباح .

([1]) شادية داؤد سيره ، **خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة ودورها في فاعلية وكفاءة المحاسبة الادارية كنظام للمعلومات في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2012م) .

46. دراسة ، شاهر فلاح العرود ، 2012م **(منفعة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لتحسين بيئة قياس القيمة العادلة في المصارف التجارية الاردنية) [1].**

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وتحسين بيئة قياس القيمة العادلة ، التعرف على انواع مخاطر قياس القيمة العادلة في ظل تطبيق معايير التقارير الدولية . تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية : هل توجد فروق معنوية بين اراء مديري البنوك التجارية حول مخاطر قياس القيمة العادلة والمستوي الوظيفي في ظل تطبيق معايير التقارير المالية ؟ ، هل توجد علاقة ارتباط معنوية بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وبين مستوى قياس القيمة العادلة بالمصارف التجارية الاردنية ؟ . اهتمت الدراسة باظهار اهمية تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الاردن ومدى ملاءمتها للبيئة المحاسبية الاردنية ، التعرف على العوائق التي تحول دون تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الاردن . اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وقياس القيمة العادلة ، لا توجد فروق دالة احصائية بين اجابات فئات الدراسة حول وجود تأثير معنوي بين مخاطر القياس عند قياس القيمة العادلة . اوصت الدراسة بالعمل على زيادة الوعي لمعدي التقارير المالية في البنوك التجارية الاردنية فيما يتعلق بمعايير التقارير المالية الدولية ، دراسة وتحليل توجهات معايير التقارير المالية الدولية.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة تضمنت ملاءمة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في البيئة الاردنية ، وقياس القيمة العادلة في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية ، بينما دراستي تناولت موجهات معايير التقارير المالية الدولية ومتطلبات الافصاح عن البيانات المالية عند تطيق معايير التقارير المالية الدولية .

47. دراسة ، علي عبد الله الزعبي ، حسن محمود الشطناوي ، 2012م **(تأثير تغيرات معايير اعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المالية) [2]**

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير التغيرات في معايير اعداد التقارير المالية الدولية الخاصة بالقياس المحاسبي على جودة خصائص المعلومات المالية الاساسية ، دراسة تأثير تغيرات الافصاح في معايير اعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية . اهتمت الدراسة بتشجيع توفير البيانات المالية المناسبة التي تمكن متخذي القرارات من بناء نماذج مناسبة لخدمة قراراتهم المختلفة ، المساهمة في دفع الهيئات المهنية والحكومية لمراجعة التغيرات في معايير اعداد التقارير المالية واستخدامها لتشجيع المستثمرين . تمثلت مشكلة الدراسة في تساؤلات منها ، هل يوجد تأثير لتغيرات القياس المحاسبي في معايير إعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المالية ؟، هل يوجد تأثير لتغيرات الافصاح المالي في معايير اعداد التقارير

([1]) شاهر فلاح العرود ، **منفعة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لتحسين بيئة قياس القيمة العادلة في المصارف التجارية الاردنية ،** (القصيم : جاتمعة القصيم ، كلية الاقتصاد والادارة ، مؤتمر معايير التقارير المالية الدولية ، التحديات والفرص 1– 2 مايو ، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية ، العدد 2 ، المجلد 5 ، 2012م) .

([2]) علي عبد الله الزعبي ، حسن محمود الشطناوي ، **تأثير تغيرات معايير اعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المالية،** (القصيم : جامعة القصيم ، كلية الاقتصاد والادارة ، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية ، مؤتمر معايير التقارير المالية الدولية ، التحديات والفرص ،الفترة من 1 – 2 مايو 2012م ، 2012م) .

المالية الدولية علي جودة المعلومات المالية ؟ . اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، ان تغيرات القياس المحاسبي في معايير اعداد التقارير المالية الدولية تؤثر على قرارات مستخدمي المعلومات المالية ، تتاثر قرارات مستخدمي المعلومات المالية بتغيرات الافصاح المحاسبي في معايير اعداد التقارير المالية الدولية . اوصت الدراسة بضرورة تتبع متخذي القرارات وعموم المستثمرين لتغيرات معايير اعداد التقارير المالية الدولية ، إجراء المزيد من الدراسات المتعلقة بتغيرات معايير اعداد التقارير المالية الدولية .

يتضح للباحث بان هذه الدراسة تناولت تأثير القياس والافصاح في معايير اعداد التقارير المالية الدولية على قيمة المعلومات المحاسبية ، وتطوير واختيار اداة قياس شاملة لتقييم وتفعيل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في الاطار المفاهيمي لاعداد وعرض القوائم المالية ، وتختلف دراستي عنها في معرفة ما إذا كات تطبيق معايير اعداد التقارير المالية الدولية سيحسن من فائدة المعلومات المحاسبية وتحقيق جودتها .

48. دراسة ، سالم أحمد الصباح ، 2012م **(تأثير إدارة الارباح على المعلومات الورادة بالقوائم المالية وموقف المراجع الخارجي)** [1]

تكمن أهمية الدراسة في التأكيد على ممارسة المراجع الخارجي وبذله العناية المهنية اللازمة للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الابداعية على صحة وعدالة القوائم المالية ، مساعدة المجتمع المالي في فهم دور المراجع الخارجي في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية . تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية : ما مدى تأثير استخدام اساليب إدارة الارباح على المعلومات الواردة في قائمة المركز المالي؟، هل تؤثر إدارة الارباح عند تدخل إدارة الشركة في وضع السياسات والتقديرات المحاسبية والمخصصات والاحتياطيات على المعلومات الواردة في القوائم المالية ؟ . هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم واساليب ادارة الارباح المستخدمة وأثرها على المعلومات الواردة بالقوائم المالية ، توضيح دوافع إدارة الشركة من استخدام أساليب إدارة الارباح وأثر ذلك على موثوقية القياس والافصاح المحاسبي الوارد بالقوائم المالية . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، يعد انتشار وتنوع أساليب وخطط إدارة الارباح من الاسباب الرئيسية لعدم الثقة بالبيانات المحاسبية ، ان أساليب وطرق إدارة الارباح تختلف باختلاف الهدف منها والظروف والفرص المتاحة امام إدارة المنشاة لممارساتها . اوصت الدراسة بضرورة قيام الجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة باقامة دورات متخصصة لأعضائها تتعلق بتوضيح التأثيرات السلبية لأساليب واجراءات إدارة الارباح على مهنتي المحاسبة والمراجعة وبيان كيف تؤثر تلك الاسباب في حدوث الانهيارات المالية للشركات العالمية ، العمل على اصدار تشريعات تتضمن عقوبات لحالات التلاعب والغش التي قد تحدث في القوائم المالية .

يتضح للباحث بان هذه الدراسة تناولت أساليب طرق إدارة الارباح وأثرها على المعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية وموقف المراجع الخارجي منها ، تتفق هذه الدراسة مع دراستي في الاساليب والدوافع الرئيسية لممارسة

([1]) سالم أحمد الصباح ، **تأثير إدارة الارباح على المعلومات الواردة بالقوائم المالية وموقف المراجع الخارجي** ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، مجلد رقم 49 ، العدد الأول ، 2012م) ، ص ص 221،222.

إدارة الارباح وكيفية الحد منها ، وقد استفاد الباحث من هذه الدراسة في بناء الاطار العام لسلوك الادارة تجاه ممارستها لإدارة الارباح .

49. دراسة ، معتز عبد الحميد علي ، 2013م **(قياس أثر ممارسات إدارة الارباح على أسعار اسهم الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية الليبي)** [1]

هدفت الدراسة إلى التعرف على ممارسات إدارة الارباح في الشركات المدرجة بسوق الاوراق المالية ، معرفة دوافع وأسباب تبني ادارة الشركات المسجلة بسوق الاوراق المالية لممارسات ادارة الارباح . تمثلت مشكلة الدراسة في عدم ممارسة الشركات المسجلة بسوق الاوراق المالية لإدارة الارباح ، تحديد العلاقة بين صافي ارباح المنشأة وبين أسعار الاسهم المتداولة في سوق الاوراق المالية. اهتمت الدراسة بالتعرف على اثر اتباع ممارسات ادارة الارباح على قرارات المستثمرين في سوق الاوراق المالية، التعرف على دوافع تبني ادارة الشركات لممارسات ادارة الارباح . اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، وجود بعض المعوقات التنظيمية التي قد تمنع إدارة الشركات من تبني ممارسات إدارة الارباح مما ينعكس على عائد السهم ، وجود بعض المستثمرين الذين يركزون اهتمامهم على صافي الربح بعد الضريبة والعائد على حقوق الملكية اكثر من عائد السهم وذلك لتحقيق اطماع داخلية خاصة بهم . اوصت الدراسة بالعمل علي نشر الوعي العلمي والفكري لدى الافراد واصحاب الشركات المسجلة بالسوق ، اصدار قوانين جديدة تسمح بادخال مجموعة من الاليات والادوات الجديدة التي لم تكن موجودة في سوق الاوراق المالية الليبي

يتضح للباحث بان هذه الدراسة ركزت على تحليل الشركات المسجلة في سوق الاوراق المالية الليبي ومدى تبنيها لممارسات ادارة الارباح بينما دراستي ركزت على تحليل تطبيق معايير التقارير المالية ومدى الاستفادة منها في الحد من المارسات الخاطئة لإدارة الارباح.

50. دراسة ، منى حسن أبو المعاطي ، 2013م **(اطار مقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات في مجال التخطيط المحاسبي في ضوء معايير التقارير الدولية)** [2]

تكمن اهمية الدراسة في تلبية احتياجات المستثمرين حول الاطمئنان على مدى كفاءة مراقبي الحسابات والمعايير الدولية في توفير المناخ الافضل لاستثماراتهم ، الاطمئنان إلى وجود التقارير المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية مما يساعد على تنشيط مناخ الاستثمار . هدفت الدراسة إلى تحليل التحفظ المحاسبي في ظل ممارسات المحاسبة الابداعية ، دراسة دور مراقبي الحسابات في مجال التخطيط المحاسبي وفق آليات معايير التقارير الدولية . تمثلت مشكلة الدراسة في العقبات التي تواجه تطبيق معايير التقارير المالية ، صلاحية الاطار المقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات في مجال التحفظ المحاسبي . اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي واسلوب دراسة الحالة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، اعتاد المحاسبون الاوائل على اطلاق مصطلح الحيطة

([1]) معتز عبد الحميد علي ، **قياس أثر ممارسات إدارة الارباح على أسعار اسهم الشركات المسجلة بسوق الاوراق المالية الليبي** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، 2013م) ، ص ص ، 120،122.

([2]) منى حسن أبو المعاطي ، **إطار مقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات في مجال التخطيط المحاسبي في ضوء معايير التقارير الدولية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول ، المجلد الثالث ، 2013م) ، ص ص ، 188،189.

والحذر للتعبير عن التحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية ، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التحفظ المحاسبي وممارسات المحاسبة الابداعية . اوصت الدراسة بالاهتمام بتطبيق الآليات التي تساعد على زيادة الاخذ بسياسات التحفظ المحاسبي وخاصة في ظل الممارسات السيئة لبعض الشركات والتي تؤثر على أسواق الاوراق المالية ، تفعيل قوانين حماية المستثمر حتى تتحقق الاستفادة من معايير التقارير المالية بشكل واقعي .

يتضح للباحث بأن الدراسة تناولت المفاهيم المختلفة للتحفظ المحاسبي وتطرقت إلى دور معايير التقارير المالية في تدعيم مستوى القوائم المالية . بينما تختلف دراستي بانها تناولت جودة المعلومات المحاسبية من خلال معايير التقارير المالية الدولية وتسعي للوصول إلى المؤشرات والاجراءات التي تساعد في الحد من ممارسات إدارة الارباح

51. دراسة ، محمد الطيب محمد الشريف ، 2013م **(إدارة الارباح في الشركات المساهمة الليبي)** [1]

تكمن اهمية الدراسة في بيان مدى ممارسة الشركات المساهمة الليبية لظاهرة ادارة الارباح في سوق ليبيا للاوراق المالية ، تحليل وعرض ممارسات ادارة الارباح في الشركات المساهمة الليبية . هدفت الدراسة إلى عرض طبيعة ومفهوم واساليب ادارة الارباح ، التعرف على تأثير ربحية الشركة ، مديونية الشركة ، حجم الشركة ، سيولة الشركة على إدارة الارباح . تمثلت مشكلة الدراسة في المشكلات والعقبات التي تواجه سوق الاوراق المالية الليبية عند ممارستها لإدارة الارباح ، عدم ممارسة الشركات المساهمة الليبية ظاهرة إدارة الارباح . اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لتغطية الجانب النظري والمنهج التطبيقي لتغطية الجانب العلمي في خلال الدراسة التحليلية وذلك باستخدام الاساليب الاحصائية . توصلت الدراسة الي نتائج منها ، توجد علاقة خطية ذات دلالة احصائية بين ربحية الشركة المساهمة ومستوى ممارسة تلك الشركة لإدارة الارباح ، هناك علاقة بين ممارسة ادارة الارباح في الشركات المساهمة الليبية ومدى توفر السيولة في تلك الشركات . اوصت الدراسة برفع مستوى جودة التقارير المالية للشركات المدرجة بسوق الاوراق المالية بليبيا والتاكد من أن القوائم المالية خالية من ممارسات إدارة الارباح في أي بند من البنود ، ضرورة اجراء المزيد من الدراسات والابحاث المستقبلية التي تحد من ممارسات الشركات المساهمة الليبية لظاهرة ادارة الارباح.

يتضح للباحث بان هذه الدراسة اهتمت بدراسة تحليلية لطبيعة ممارسات إدارة الارباح لاختبار تأثير بعض الاجراءات المحاسبية على اداء الشركات الليبية ، لكنها لم تتناول آليات ممارسات ادارة الرابح والحد منها وتتميز دراستي عنها في تناولها لآليات ممارسات إدارة الأرباح في البيئة السودانية والتعرف على دور السياسات المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الارباح .

([1]) محمد الطيب محمد الشريف ، **ادارة الارباح في الشركات المساهمة الليبية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة منشورة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني ، 2013م) ، ص ص ، 42،44.

52. دراسة ، Johan L. Perols, 2013 ,

(The Relation Between Earnings Management and Financial Fraud) [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في تفويض موثوقية البيانات المالية في الأسواق المالية ومما تسفر عن ارتفاع المخاطر ، التأثير المباشر من قبل الادارة على بيانات القوائم المالية . اهتمت الدراسة بتحسين قدرة مراجعي الحسابات الخارجيين والجهات التنظيمية على الكشف عن الاحتيال ، تطوير أساليب الكشف عن الاخطاء والغش في الشركات المساهمة . هدفت الدراسة إلى تحديد التدابير المستخدمة في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح . استخدمت الدراسة منهج دراسة الحالة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، توجد علاقة ايجابية بين هامش الربح الاجمالي والاحتيال ، الشركات التي وجدت فيها عمليات غش واحتيال لديها نسب أقل من نفقات البحث والتطوير . أوصت الدراسة بتحديد العلاقات التي تنطوي على العائدات غير العادية .

يرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت طرق تقويم القوائم المالية للكشف عن الممارسات الابداعية لإدارة الارباح وركزت على سلوك الادارة والجهات التنظيمية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ،تختلف دراستي عنها بانها تناولت أساليب الكشف عن ممارسات إدارة الارباح .

([1])Johan L. Perols , **The Relation Between Earnings Management and Financial Fraud** , (United States: University of San Diego ,Journal of Accounting 24 ,2013) , PP,23,24

الفصل الاول

الاطار النظري لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية

استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والأحداث والظروف ، تؤثر على المنشأة وإيصال نتائجها إلى المستفيدين ، ويترتب على ذلك أن القوائم المالية للمنشأة قد لا تظهر بعدالة مركزها المالي ونتائج أعمالها، كما أن المقرضين للنشاطات المختلفة يستخدمون المعلومات المعروضة في القوائم المالية ضمن معلومات أخرى عند اتخاذ قرارات الإقراض ، وقد يؤدي غياب معايير اعداد التقارير المالية الدولية إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث والظروف المالية للمنشآت المختلفة مما ينتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المنشآت ونتائج أعمالها وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند اتخذا القرارات ، تهتم معايير اعداد التقارير المالية الدولية بتحديد أساسيات الطرق السليمة لتحديد وقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ، هذا ما سيتناوله الباحث من خلال المباحث التالية:

المبحث الاول: تبني معايير إعداد التقارير المالية الدولية

المبحث الثاني: عرض معايير إعداد التقارير المالية الدولية

المبحث الثالث : توافق النظم المحاسبية

المبحث الاول

تبني معايير إعداد التقارير المالية

المعلومات المحاسبية التي يوفرها المحاسبين لتقديمها إلى المستخدمين ، تختلف بإختلاف طبيعة الوحدة المحاسبية ، واحتياجات هؤلاء المستخدمين ، وإن عرض المعلومات المحاسبية يتم من خلال تقارير دورية تسمى التقارير المالية[1]. لتطبيق معايير إعداد التقارير المالية تأثير على دور وأداء الشركات بشكل عام ، وخاصةً فيما يتعلق بالأطراف التي ترتبط مع هذه الشركات من أصحاب رؤوس الأموال ، تعتبر معايير إعداد التقارير المالية تقيماً جديداً لمعايير المحاسبة الدولية لتميزها عن بعضها البعض ، كذلك تعتبر تطوراً وامتداداً طبيعياً لمضمون ومحتوى ما صدر ويصدر من معايير المحاسبة وتفسيراتها الصادرة والمصادق عليها والمعتمدة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسير المعايير ، والتي عرفت هذه اللجنة فيما بعد بلجنة تفسير معايير إعداد التقارير المالية ، هذا استمراراً في التطوير والتحديث لوضع معالجات محاسبية مواكبة ومستجيبة للتطورات التكنولوجية والاقتصادية والمعلوماتية ، لتحقيق أهداف مستخدمي معايير إعداد التقارير المالية[2].
تطورت معايير إعداد التقارير المالية ونشأت لتلبية حاجات دول معينة ، نظراً لخصائص اقتصادياتها والشركات التابعة لها ، إلا أن التقارب الدولي في مختلف المستويات دفع العديد من الدول إلى الرغبة في الاستفادة من معايير إعداد التقارير المالية ، كل حسب حاجته والأهداف المتوقع تحقيقها من خلال تبنيها أو تكيفها وإن معايير إعداد التقارير المالية تستند على نفس الاطار المفاهيمي لمعايير المحاسبية الدولية[3].
يتضح للباحث بأن معايير إعداد التقارير المالية تسعي الي تعزيز وتحسين مستوى الشفافية في عملية التقارير المالية ، حتى تعكس الحقائق والقيم الاقتصادية للمنشأة.

تعريف المعيار في الفكر المحاسبي

عرف بأنه نموذج يعتمد على العرض ، ويحظى بالقبول العام متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأساس للمقارنة[4].عرف بانه القاعدة أو القانون العام الذي يسترشد به المحاسب لانجاز عمله في تحضير الكشوفات أو التقارير المالية للمنشأة[5].عرف بأنه نموذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق ومراجعة الحسابات[6].عرف بأنه نمط متفق عليه وأساساً للحكم والمقارنة[7]. عرف بأنه مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة ، يستند عليها المحاسب في انجاز عمله

([1]) مصطفى حميدان حسن حميدان ، **مدى التزام مؤسسة المدى الصناعية الإدارية بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية** ، (عمان: جامعة الشرق الأوسط ، كلية الأعمال ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010م) ، ص 15.

([2]) د. معتز أمين السعيد ، محمد سليم العيسى ، **انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق عمان المالي**، (عمان: الجامعة الأردنية ، كلية الأعمال ، المؤتمر الثاني ، القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة ، 14- 15 أبريل ، 2009م) ، ص 19.

([3]) طيبي عبد اللطيف ، طلبه عاد ، **إشكاليات تحديث النظام المحاسبي وفق مستجدات معاييرات المحاسبة والتقارير المالية الدولية** ، (الجزائر: دار الأرقم للنشر والتوزيع ، 2010م) ، ص 150.

([4]) د. أبو الفتوح فضالة ، **المحاسبة الدولية** ، (القاهرة: دار الكتب للنشر والتوزيع ، 1996م) ، ص 13.

([5]) صلاح الدين عبد الرحمن فهمي ، **مقارنة معايير المحاسبة الدولية** ، (القاهرة: مكتبة الانجلو المصرية ، 2000م) ، ص 123.

([6]) د. حسين القاضي ، د. مأمون توفيق حمدان ، **نظرية المحاسبة** ، (عمان: الدارالعلمية الدولية ، 2001م) ، ص 19.

([7])Steve Lin , **Relative Benefits of Adoption of IFRS** , Florida: International University , College of Business,2014, P545

واثبات وافصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع[1].عرف بأنه بيان كتابي يتعلق بعنصر محدد للقوائم المالية ، أو نوع من أنواع العمليات والأحداث المتعلقة بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها[2].عرف بأنه المرشد الأساسي لقياس العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج اعمالها مع ايصال المعلومات إلى المستفيدين منها[3] .عرف بانه مجموعة من القواعد التي يتم نشرها بواسطة الجهات المعنية باصدار المعايير لزيادة درجة الافصاح و طريقة المحاسبة التي يمكن تطبيقها[4]. تطبيقها[4].

يستنتج الباحث من تعاريف المعيار بأنه:

1.وصف مهني للممارسات المهنية المقبولة.

2.إطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني.

3.يسعي الي تحديد طبيعة المسؤولية المهنية.

يستطيع الباحث تعريف المعيار المحاسبي بأنه المرجعية لقياس النشاط ومتابعة تحقيق الأهداف المتفق عليها سواء كانت تلك الأهداف اجتماعية أو اقتصادية .

مفاهيم معايير اعداد التقارير المالية الدولية

عرفت معايير اعداد التقارير المالية ، بأنها معايير محاسبية صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية تهدف إلى توفير معايير محاسبية على المستوى العالمي ذات جودة عالية وقابلة للفهم [5].عرفتً بأنها قواعد عامة من نتاج لجنة معينة متخصصة تحدد السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات والاحداث المالية للوحدة الاقتصادية بهدف توفير معلومات تتسم بالموضوعية .عرفتً بأنها مجموعة من القواعد والأسس التي يتوجب على المنشآت اتباعها في القياس والمحاسبة والافصاح لعناصر القوائم المالية[6].عرفت بانها مقاييس يتم بموجبها بموجبها معرفة مدى صحة البيانات المالية [7].

يستنتج الباحث من تعاريف معايير اعداد التقارير المالية الدولية الاتي:

1.تختلف المعايير عن الاجراءات فالمعايير لها صفة الارشاد العام او التوجيه بينما تتناول الاجراءات الصيغة التنفيذية

2.تهدف المعايير الى رفع مستوى مهنة المحاسبة فى دول العالم

([1]) د. محمد المبروك أبوزيد ، **المحاسبة الدولية** ، (القاهرة: ايتراك للنشر والتوزيع ، 2005م) ، ص 28.

([2])David Chitty**, International Accounting** , USA: Crowe Horwath International , 2013 ,P44

([3]) لطفي صالح أحمد ، **معايير اعداد التقارير المالية** ، (الجزائر مكتبة المدائن للنشر والتوزيع ، 2011م) ، ص 15 .

([4]) نوري فاضل بلعوم ، **ابعاد تطبيق معايير اعداد التقارر المالية** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2013م) ، ص 117 .

([5]) Dickins A.Cooper, **Adoption of Financial Reporting Standard,** Journal of Accounting and Finance, 2010, PP. 50, 51.

([6])صلاح الدين عبد الرحمن فهمي ، **مرجع سابق** ، ص 18.

([7]) خالد سعد الورق، **أهمية تطبيق معايير الإبلاغ المالي للشركات وعلاقتها بتوليد مالية عالية الجودة** ، (الجزائر: معهد العلوم الاقتصادية ، المتلقى الدولي الأول ، 2010م) ، ص 20.

يستطيع الباحث تعريف معايير اعداد التقارير المالية بأنها القواعد التي يجب تبنيها عند إعداد القوائم المالية الدورية ، حتى لا يكون هناك تبايناً في نتائج العمليات والمعلومات التي تقدمها التقارير المالية.

الخلفية التاريخية لمعايير إعداد التقارير المالية

تعرضت معايير إعداد التقارير المالية الدولية منذ اصدارها كمعايير محاسبة دولية عام 1973م ولاتزال تتعرض إلى تغيرات مختلفة طالت مضمون هذه المعايير وشكلها العام، وتتمثل هذه التغيرات باصدار معايير جديدة والغاء أخرى كاملة ، أو اجراء تعديلات على بعضها عن طريق إضافة بنود التقارير المالية من شأنها أن تنعكس على شكل ومحتوى المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية[1].

حققت معايير إعداد التقارير المالية الدولية انتشاراً واسعاً حول العالم ، ففي عام 2002م اصدر الاتحاد الأوربي تشريعاً يلزم الشركات المدرجة في أسواق الأوراق المالية الأوربية بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الموحدة ، وأصبح التشريع نافذ المفعول في عام 2005م ، واستجابةً للطلب المتزايد على قوائم مالية أكثر شفافية الزمت دول الاتحاد الأوربي بتطبيق معايير إعداد التقارير المالية والاعتماد على مجموعة واحدة من معايير التقارير المالية المقبولة دولياً ، بدلا عن الاعتماد علي معايير محلية متنوعة ومختلفة حيث ينصب الهدف على حماية المستثمرين وزيادة الثقة في أسواق المال، الأمر الذي يترتب عليه انخفاض تكلفة رأس المال للشركات لزيادة التنافسية العالمية ، ومن ثم تحسين فعالية الاقتصاد الأوربي ، الحاجة إلى جذب مستثمرين دوليين ، الرغبة في جعل التقارير المالية أكثر شفافية وأن معايير إعداد التقارير المالية أكثر قبولاً لدى جميع مستخدمي التقارير المالية.

أصبحت المعايير الزامية في جنوب شرق آسيا وآسيا الوسطى وأمريكا اللاتينية وجنوب أفريقيا والشرق الأوسط ، أما البلدان العربية فقد تم تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في كل من مصر والبحرين والأردن والكويت ولبنان وعمان وقطر والإمارات العربية المتحدة ، وهناك بلدان عربية أخرى تتبنى معايير محاسبة وطنية تعكس المعايير الدولية لإعداد التقرير المالية، كالسعودية ودول المغرب العربي والعراق[2]. نظراً لما أحدثته الأزمة المالية العالمية من مشكلات على الاقتصاد العالمي في معظم دول العالم على مدى السنوات الماضية ، كان هناك اتجاه سياسي وتنظيمي إلى التحول إلى معايير محاسبة عالمية تتمتع بالشفافية والقابلية للمقارنة عبر القطاع المصرفي للتغلب على مشاكل الفوائد التي ساعدت على تفاقم تلك المشاكل[3]. تم التحول في العديد من الدول إلى معايير إعداد التقارير المالية ، وهذا التحول يفرض على البنوك والشركات إعادة التكيف ، حيث الالتزام بالمعايير الصادرة من معايير إعداد التقارير المالية نوع من التأثير على نوعية المحاسبة ، حيث أدى ادخال معايير إعداد التقارير المالية إلى تغير كبير في المحاسبة عن خسائر قروض البنوك الأوربية ، بالتالي

([1]) علي عبد الله الزغبي ، حسن محمود الشطناوي ، **تاثير تغيرات معايير إعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية** ، (القصيم: جامعة القصيم ، كلية الاقتصاد والإدارة ، مؤتمر معايير التقارير المالية الدولية " التحديات والفرص " ، 1- 2 مايو ، 2012م) ، ص 221.

([2]) د.مسعود دواسي ، ضيف الله محمد الهادي ، **مقارنة النظام المحاسبي المالي بمعايير اعداد التقارير المالية** ،(الجزائر:جامعة سعد دحلب البليدة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، مجلة العلوم الاقتصادية ،العدد الثاني ، 2010م) ، ص 130.

([3]) د. مني حسن أبو المعاطي ، **آليات تطوير أداء المؤسسات المالية الإسلامية في ضوء معايير إعداد التقارير المالية** ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الرابع ، 2013م) ، ص 89.

من أهم الأدوات التي تناولتها معايير إعداد التقارير المالية هي محاسبة القيمة العادلة[1]. هذه المعايير الصادرة بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية ، صممت لتدعيم القابلية للمقارنة وزيادة جودة التقارير المالية من أجل زيادة المنافع للمستثمرين وتحسين فعالية الأسواق المالية ، ولتحقيق هذه الأهداف أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير معتمدة على المبادئ ، واتخذت عدة خطوات لحذف البدائل المحاسبية ، تتطلب مقاييس محاسبية أفضل لتعكس الأداء الاقتصادي والمركز المالي الحقيقي للشركة ، فوجود مجموعة وحيدة من المعايير ذات الجودة العالية يمكن أن يساعد في تحسين جودة التقارير المالية ، ويخفض الاختلافات في هذه التقارير بين الدول[2]. انتهجت العديد من الدول خطوات للاعتماد علي معايير اعداد التقارير المالية ، حيث بلغ عدد الدول التي تتطلب أن تسمح بالتطبيق 134 دولة كما أعلنت دول أخرى التحول إلى هذه المعايير ، أعلنت كندا والهند التحول إلى تطبيق معايير إعداد االتقارير المالية عام 2011م ، كما اعلنت المكسيك وماليزيا التحول إلى معايير إعداد التقارير المالية عام 2012م[3]. في الولايات المتحدة الأمريكية بالرغم من أن لديها أكبر بنية تحتية محاسبية ممثلة في المجالس والهيئات الوطنية والبورصات والمستثمرين ومجلس وطني للمعايير المحاسبية بدءاً من الثلاثينات من القرن الماضي بلجنة إجراءات المحاسبة ، ثم مجلس مبادئ المحاسبة ، ثم مجلس معايير المحاسبة المالية وصدور العديد من المعايير المحاسبية والنشرات والمفاهيم المحاسبية وغيرها من الاصدارات ونشرات البحث ، ورغم أنها كانت شريكاً في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة ، إلا أنها لم تلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية ، ولا حتى تقبلها بصورة كاملة ، سواء من حيث العضوية في لجنة معايير المحاسبة الدولية أو مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالي ، انها قدمت اقتراحاً يقضي بتطبيق معايير إعداد التقارير المالية عام 2014م[4]. مع تزايد العولمة في البيئة الاقتصادية وظهور ملامح وأسس كيان دولي متماسك من المعايير الدولية ، ووقوع بعض الكوارث المحاسبية في أمريكا في مطلع هذا القرن ، بدأت البورصة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة المالية ، بطرق استراتيجية تتمثل في تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية، أما المملكة المتحدة تعتبر من الدول المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية ، وتستضيف بلادها مقر الهيئة الدولية ، إلا أنها لم يكن لديها خطة محددة للتوافق مع المعايير الدولية ، حيث كان المجلس البريطاني يصدر المعايير الوطنية حسب احتياجات السوق البريطاني ، رغم نشاطها في صياغة المعايير الدولية ، بدأ المجلس البريطاني في دراسة الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية عام 2002م، لذلك فإن استراتيجية التوفيق مع المعايير الدولية كانت تتضمن الإبقاء على المعايير البريطانية[5]. أما في اليابان ، تتسم التجربة اليابانية في تعاملها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالإبقاء على المعايير الوطنية ، التأكيد

([1]) د. منصور الزين ، **أهمية اتحاد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الافصاح والشفافية** ، (الجزائر: جامعة سعد دحلب البليدة ، كلية العلوم الاقتصادية ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبة المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة ، 14 ديسمبر ، 2011م) ، ص 11.

([2]) Gannon B. Alex, **Financial Reporting**, (London: Global, Journal of Accounting, Issued Sep, 2008), p22.

([3]) Badlev Haddaol, **IFRS adoption**, (London: NPL Publication, 2003), p 150.

([4]) Khurama, K, and N Midas, **Mandatory IFRS Adoption and Time Us Home Basis**, (New York: Journal of Accounting and Economics, 2011), p 25.

([5]) حسياني عبد الحميد ، **أهمية الانتقال لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية كاطار لتفعيل حوكمة المؤسسات** ، (الجزائر: جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010م) ، ص 97.

على ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية واليابانية[1]. هنالك تأثير لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية على معايير المحاسبة الدولية في مختلف دول العالم ، صاحب التطور السريع للعولمة وبيئة الأسواق المالية أدى إلى الحاجة إلى معايير أكثر كفاءةً من معايير المحاسبة الدولية[2]وتماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية فقد راي المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة تحسين المعايير المحاسبية الدولية القائمة ، واصدار معايير جديدة تنمي أداء ومستوى التبادل في الأسواق الدولية[3]. تستخدم معايير إعداد التقارير المالية الدولية بشكل واسع حول العالم ، وهناك أكثر من 90 دولة تستخدم هذه المعايير بشكل كامل ، ولكل دولة تجربتها وتطبيقها للمعايير تختلف عن الدول الأخرى ، وذلك الاختلاف في العوامل الاقتصادية والبيئية[4].

في عام 2002م توصل كلاً من مجلس معاييرالمحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى تفاهم مشترك يتضمن الاتي[5]:

1.العمل على جعل المعايير الصادرة عن كل منهما متوافقة وقابلة للتطبيق.

2.التنسيق فيما بينهما قبل أي اصدارات مستقبلية.

يتضح للباحث أن المعايير الأمريكية مازالت قائمة ، وأن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي مستمر في اصداره للمعايير الدولية .

أهداف معايير اعداد التقارير المالية الدولية

تسعي معايير اعداد التقارير المالية الدولية الي تحقيق الأهداف التالية [6]:

1.شرح تفصيلي لمعايير اعداد التقارير المالية الدولية المقرر تطبيقها.

2.تقديم العديد من المزايا والمنافع للمنشآت ولمستخدمي القوائم المالية.

3.توفير معلومات مالية ذات جودة عالية وقابلة للمقارنة مع المنشآت الأخرى في دول أخرى.

4.الارتقاء بمهنة المحاسبة من حيث توفير محاسبين قادرين على العمل وفق هذه المعايير في معظم دول العالم.

5.توحيد أسس القياس والافصاح والمصطلحات المحاسبية بين الدول المختلفة.

7.الوصول إلى مجموعة المعايير المحاسبية عالية الجودة

8.ادخال التحسينات على المعايير القائمة.

([1])علي عبد الله الزغبي، **مرجع سابق** ، ص 13.

([2]) Masako Saito, **Accounting Education for Implementation of IFRS in Indonesia**, (Jakarta: International Review of Business12, 2012), p18.

([3]) د. منصوري الزين ، **مرجع سابق** ، ص 4.

([4]) Cangnur Kartmz, **IFRS Implementation and Studies in Turkey**, (Angra: Dokuz Eylul University, 2014), p373.

([5]) د. محمد عبد الشكور أحمد شحاتة ، **اطار محاسبي مقترح لتقييم إدراك الإدارة المصرفية لمتطلبات معايير إعداد التقارير الدولية بهدف تعزيز الافصاح والشفافية** ، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة ، مجلة البحوث المحاسبية ، العدد الرابع ، 2013م) ، ص 38.

([6]) محمد أبو نصار ، **تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي بين النظرية والتطبيق** ، (عمان: الجامعة الأردنية ، كلية الإدارة ، مجلة المحاسبة والادارة ، العدد الرابع ،2013م) ، ص 52.

9.إلغاء غالبية البدائل المحاسبية في معايير المحاسبة الدولية الحالية ، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة بهدف التوحيد وسهولة المقارنة.

10.إلغاء التناقضات والتعارضات الموجودة بين بعض المعايير التقليدية.

11.ادخال التفسيرات الملحقة بالمعايير داخل المحاسبة نفسها بدلاً من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

12.إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق.

يستطيع الباحث اضافة الاهداف التالية :

1.حلقة وصل بين المنشأة والاطراف التي تتعامل معها.

2.تحقيق الانسجام فى اعداد التقارير المالية.

3.تصميم مجموعة مشتركة من معايير المحاسبة الدولية والتقارب العالمى.

أهمية معايير اعداد التقارير المالية الدولية

توفر معايير اعداد التقاريرالمالية الدولية مجالاً لغوياً مشتركاً للمحاسبة تعالج كل العمليات وتحسن من جودة المعلومات وتسمح باجراء المقارنات ، علاوة على انها تزيد من خطة المتعاملين في الاسواق المالية، كذلك تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية على نحو يحقق أكبر عائد ممكن من خلال ما تحتويه القوائم المالية من معلومات ملاءمة تخلو من التحريف وتمثل الوضع المالي للشركة ، تتعدى عملية إعداد التقارير المالية ذات الشفافية والنزاهية مجرد تطبيق معايير اعداد التقارير المالية التي تهدف إلى توفير التناسق وقابلية المقارنة ، وزيادة احتمال قيام أعضاء مجالس الإدارة بتمثيل مصالح المساهمين والملاك في الشركة ، بالرغم من وجود نظام محاسبي جيد فإن المشاكل قد تحدث وتقع فعلاً ، وعندما يحدث ذلك تكون له آثاراً مالية عالمية ، و يوضح الحاجة إلى معايير اعداد التقارير المالية ذات جودة عالية تدعم إعداد التقارير المالية لسلامة نظمها المالية ، إذ أنه دون هذه المعايير تقل قدرة الشركات المملوكة ملكية خاصة على جذب رؤوس الأموال ، نظراً لعدم قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر والعوائد المرتبطة بهذه الاستثمارات[1].المعايير السليمة للمحاسبة و معايير اعداد التقارير المالية تساعد على دعم القابلية للمحاسبة عن المسئولية والنزاهة والشفافية ، كما أنها تشجع على الاستخدام الأمثل للموارد وتعمل على جذب رؤوس أموال أكبر بمعدلات فائدة معقولة [2].

يتضح للباحث أن جودة التقارير المالية تعتمد على البنية السياسية المساعدة التي تعمل على ضمان تفسير وترجمة وتطبيق تلك المعايير بطريقة دقيقة ، وأن تؤدي العادات والأعراف والممارسات المحلية إلى إمكانية التأثير على اتباع تلك المعايير.

يستطيع الباحث اضافة أهمية معايير إعداد التقارير المالية الدولية في الآتي:

([1]) السعدني مصطفى حسن بسيوني ، **مدى ارتباط الشفافية والافصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات** ، (دبي: جمعية المحاسبين ومدققي الحسابات بدولة الإمارات العربية المتحدة ، المؤتمر الدولي لمهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة ، في الفترة من 4- 5 ديسمبر ، 2007م) ، ص12

([2]) بدر سعد المطري ، **الآثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية الإعداد التقارير المالية على استقرار السوق المالي** ، (عمان: جامعة الشرق الأوسط ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011م) ، ص 70.

1.تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة.

2.ايصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.

3.تحديد الطريقة المناسبة للقياس.

4.تسهل عملية مقارنة القوائم المالية.

5.تساعد المستثمرين في الدخول للاستثمار في الأسواق العالمية.

6.تقليل التباين في المعلومات وتعزيز القدرة التنافسية.

خصائص معايير إعداد التقارير المالية الدولية

تتمثل خصائص معايير إعداد التقارير المالية الدولية في الآتي[1]:

1.ملائمة المعايير: نظراً لكون عملية تحديد وقياس المعلومات المالية وايصالها إلى المستخدمين قد تتخذ صوراً مختلفة ، لذلك يجب تحديد عملية القياس التي تلائم كل دولة قبل اصدار المعايير.

2.توحيد المصطلحات المحاسبية: تستخدم المصطلحات المحاسبية في الوقت الحاضر لتعبر عن معاني مختلفة وأن تحديد مفاهيم المحاسبة المالية التي تشملها القوائم المالية وحدود استخدام تلك المعلومات ، يؤدي إلى زيادة مقدرتهم على استخدام هذه المعلومات بصورة فعالة.

3.سهولة فهم المعايير: يؤدي تحديد مفاهيم المحاسبة إلى تمكن مستخدمي معايير إعداد التقارير المالية الدولية من فهم طبيعة المعلومات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية وحدود استخدام تلك المعلومات.

4.مساعدة المحاسبين القانونيين في اتخاذ القرارات: تحديد مفاهيم المحاسبة المالية يؤدي إلى ارشاد المحاسبين القانونيين في اتخاذ قراراتهم عند مواجهة أية مشكلة محاسبية لم يصدر لها معيار محاسبي معين بعد.

5.مساعدة الجهات المسئولة عن اصدار المعايير: تساعد معايير إعداد التقارير المالية الدولية الجهات المسئولة في كل دولة في إعداد معايير وطنية تتلاءم مع العادات والتقاليد ، إذ أنها تعتبر دليل تسترشد به الدول عند إعداد معاييرها الوطنية.

يري الباحث معايير إعداد التقارير المالية الدولية تتيح الشفافية لتحديد اقتصاديات العمليات التي تحدث في الشركة ، ويمكن المستثمرون من تقرير المخاطر والمزايا التي تتضمنها استثماراتهم.

مزايا معايير إعداد التقارير المالية الدولية

تتمثل مزايا معايير اعداد التقارير المالية الدولية بالاتي[2]:

1.جلب مستثمرين أجانب : من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية ، من حيث الاجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية.

2.تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين : تسعي العديد من الشركات إلى طلب تمويل من مؤسسات وجهات معينة ، ذلك لأن المؤسسات التمويلية لا يمكن لها أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة واقعية

([1]) ماجد ماهر فهيم سايا ، **مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين** ، (غزة: الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستيرغير منشورة ، 2008م) ، ص 15.

([2]) خالد جمال الجعارات ، **مرجع سابق** ،ص 58

للقوائم المالية للمؤسسة التي تحتاج إلى تمويل ، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء قوائم مالية أعدت وفقاً لمعايير محاسبية دولية موحدة[1].

3.الدخول إلى الأسواق المالية الدولية : تقوم الشركات بالمنافسة على الولوج إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي ، ولا يمكن للشركات تحقيق ذلك إلا بالالتزام بشروط معينة يجب التقيد بها لإمكانية السماح لها بإدراج أسهمها في هذه الأسواق[2].

4.قابلية المقارنة :إن مستخدم القوائم المالية بإمكانه اجراء عملية المقارنة مباشرةً دون اجراء تعديلات أو تغيرات على هذه القوائم ، وذلك ترجع إلى توحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية.

5.تلبية المتطلبات القانونية : الكثير من الدول أصبحت تفرض على مؤسساتها ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، بل أن الأسواق المالية أصبحت تفرض على المؤسسات ضرورة إعداد قوائمها وفق المعايير المحاسبية الدولية ، وأن كل مؤسسة تسعى للتحول من معايير المحاسبة الدولية إلى معايير إعداد التقارير المالية لابد من الوفاء بمتطلبات معايير إعداد التقارير المالية[3].

6.التناسق والتناغم : قيام المنشآت بتطبيق المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها ، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية ، مما يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية وبالتالي اظهار القوائم المالية للمنشآت بصورة متماثلة وموحدة ، بالإضافة إلى أن تبني هذه المعايير يساهم في ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومة المحاسبية المتماثلة والمفاضلة بين البدائل ، بناءاً على أسس سليمة وواضحة ، وكذلك الحاجة إلى أساس سليم يتم الاسترشاد به في العمليات الدولية لتبادل السلع والخدمات بما يحقق المصلحة العامة والقبول الدولي[4].

ففي ألمانيا تبنى معايير إعداد التقارير المالية حلت العديد من المشاكل لشركاتها ، ومكنت الشركات الألمانية بالدخول وبشكل أفضل في سوق الأوراق المالية في نيويورك[5].

7.تعزيز فرص الدخول إلى الاسواق المالية العامة .

8.زيادة راس المال وانخفاض تكلفة رأس المال على المدى الطويل .

9.انخفاض تكاليف اعداد التقارير المالية الدولية للشركات مع الشركات التابعة التي تعتمد تطبيق المعايير الدولية .

([1]) Ms. Archana Patroa, , Dr. V. K. Gupta, **Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Accounting Curriculum in India**, Indian Institute of Management Indore, India , Issued 32,2013),p55

([2]) Ema Masca **, Influence of Cultural Factors in Adoption of the IFRS for SMEs** , Romania, Financial Accounting periodic Issued 4 , Tirgu Mures, 2006 ,P44

([3]) جودي محمد رمزي ، **تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى** ، (الجزائر: جامعة بسكرة ، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية ، العدد الثاني عشر ، ديسمبر، 2012م) ، ص 18.

([4]) Allin Flaz**, IFRS Pocket Gide**, (Oslo: Price Waler House Copers, 2013), p 150.

([5]) د. عفاف إسحق أبو ذر ، **المعايير المحاسبية الدولية والتكامل الاقتصادي** ، (عمان: جامعة عمان العربية ، الملتقى السابع لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، 6- 7 مارس 2013م) ، ص 18.

يرى الباحث أن تبني معايير التقارير المالية الدولية يؤدي إلى زيادة الاستثمار في الأوراق المالية الأجنبية أكثر كفاءةً من خلال زيادة الاستثمارات عبر الحدود ، كما أنه يؤدي إلى زيادة الاتساق ، مما يسهل عملية المقارنة بين التقارير المالية للشركات المختلفة عبر الدول المختلفة .

العوامل المؤيدة لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية

تتمثل العوامل المؤيدة لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية في الاتي [1]:

1.الانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسيات حول العالم.

2.وجود شركات المحاسبة العالمية.

3.زيادة حركة التجارة العالمية بين الدول وظهور منظمات التجارة العالمية ، ظهور المؤسسات المالية الدولية التي تمنح التسهيلات والقروض المختلفة إلى شركات عالمية منتشرة في أرجاء العالم.

4.توفير الوقت وتخفيض تكلفة إعداد البيانات المالية.

5.الحاجة إلى حماية الأموال المستثمرة في السوق المالية العاملة.

يتضح للباحث بأن البلدان التي تتميز بضعف القوانين ، تميل لتبني معايير إعداد التقارير المالية الدولية طوعاً ، وأن البلدان التي تحتوي على قوانين صارمة وقوية كفيلة بحماية مستخدمي التقارير المالية.

المقومات الرئيسية الواجب توافرها في معايير إعداد التقارير المالية الدولية

تتوفر في معايير إعداد التقارير المالية الدولية مجموعة من المقومات منها[2]:

1. الملائمة : تلاءم المعايير المحاسبية مع الأهداف المحاسبية التي تسعى المحاسبة إلى تحقيقها، بحيث يجب أن تصاغ هذه المعايير في ضوء أهداف المحاسبة ، وما تسعى إلى توفيره من معلومات لتلبية احتياجات المستفيدين منها ، أي أن ترتبط هذه المعايير بالظروف والاعتبارات البيئية السائدة في المجتمع الذي تطبق فيه.

2. القبول : تكون معايير إعداد التقارير المالية مقبولة من المستخدمين لها والمستفيدين منها ، ويتطلب ذلك أن تكون هذه المعايير سهلة الفهم ، مرنة ومتسقة ومتجانسة مع بعضها البعض.

3. التجانس : يحقق التجانس بين المعايير المحاسبية المختلفة التي يتم اصدارها في فترات زمنية مختلفة، بحيث لا يكون بينها تعارض ، ويتطلب ذلك إعداد التقارير المالية في ضوء اطار فكري واضح ومتكامل من خلال وجود خطة محددة لبناء واصدار المعايير.

مساهمة المنظمات في تبني معايير إعداد التقارير المالية

التبني يعني وضع إجراءات من أجل المحافظة ومسايرة مستجدات المعايير الدولية ، يتطلب التبني الفعال لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية بيئة معينة تناسب الأهداف والظروف التي أعدت لها هذه المعايير ، فعلي المستوى العربي عقد مؤتمر حول تقارير الشركات في ظل عولمة المعايير الذي عقد في مقر جامعة الدول العربية بالقاهرة، حيث توصل المؤتمر إلى ضرورة التوافق بين معايير المحاسبة الدولية والوطنية ودراسة أوجه

([1]) د. منصور الزين ، **مرجع سابق** ، ص 6.

([2]) ندى قسم السيد حاج أحمد ، **معايير المحاسبة الدولية في ظل العولمة وتطبيقها في السودان** ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010م) ، ص 58.

الاختلاف وحلها ، التأكد من توفر الموارد المادية والبشرية القادرة على تطبيق المعايير لدى المحاسبين القانونيين والمنشآت الاقتصادية التي تطبق المعايير ، تبني معايير إعداد التقارير المالية كنمط في بعض الدول العربية مثل مصر ، الأردن ، العراق ودول الخليج لتنظيم سياساتها المحاسبية ، وكأساس موحد للتقرير المالي[1]. اما على مستوى التكامل العربي فقط أنشأت هيئة المحاسبة والمراجعة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية ، بهدف تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتحقيق التنسيق والتوحيد والتكامل المحاسبي ، هنالك اتجاه دولي لتبني معايير اعداد التقاريير المالية الدولية في مجموعة واحدة من معايير التقرير المالي ليستخدم بصفة الزامية خلال السنوات القادمة ، بواسطة الآلات المؤسساتية على المستوى العالمي ، وذلك باعتبارها مصدراً أساسياً لضوابط التقرير المالي أن معظم الشركات العامة القائمة والمتعاملة مع الاتحاد الأوربي ، أصبحت الان مطالبة باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بدءاً من 2005م ، وطبقاً للوائح الاتحاد الأوربي يسمح بتأجيل تبني تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حتى عام 2007م ، ولكن بشروط معينة وحالات محدودة[2]. ان معايير المحاسبة الدولية ومعايير إعداد التقارير الدولية نشأت لتلبية حاجات دول معينة ، نظراً لخصائص اقتصادياتها والشركات التابعة لها ، إلا أن التقارب الدولي في مختلف المستويات دفع العديد من الدول إلى الرغبة في الاستفادة من المعايير ، كل حسب حاجته والأهداف المتوقعة تحقيقها من خلال تبنيها أو تكيفها[3]. يختلف تبني وتطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية من دولة إلى أخرى ، حيث أن التنفيذ العملي لمعايير إعداد التقارير المالية هو عملية طويلة الأجل ، ويتطلب عدداً من الخطوات الهادفة إلى بناء اطار مؤسسي وتنظيمي ، فضلاً عن الخبرة والقدرة واتاحة إمكانية الوصول إلى المواد الفنية ذات الصلة ، وخاصة في البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاديتها بمرحلة انتقالية ، فقد اهتمت العديد من المنظمات الدولية بهذه العملية من بينها فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي التابع لمؤتمر الأمم المتحدة و البنك الدولي ، سمحت هيئة البورصة الأمريكية للشركات الأمريكية بتبني معايير إعداد التقارير دون الرجوع إلى المساهمين أو أصحاب المصالح ، ويتم نشر معايير وتفسيرات مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالية سنوياً في مجلد واحد يشمل أيضاً الدستور التأسيسي للجنة معايير المحاسبة الدولية مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، اطار العمل لإعداد وعرض البيانات المالية ، وتفسير مصطلحات وتاريخ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، كما يقدم أسس الاستنتاجات التي تصاحب بعض معايير المحاسبة الدولية ، وكل معيار دولي من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، أو معدل لشرح الأسباب التي دفعت مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى اتخاذ قرارات ، اعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية قرار الاتحاد الأوربي أن تعد حساباتها الموحدة وفقاً للمعايير التي يعتمدها مجلس معايير المحاسبة الدولية اعتباراً من 2005م ، ويعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية مع الهيئة الأوربية المختصة ، المجموعة الاستثمارية الأوربية لإعداد

([1]) Hendirkson Elon, **Disclosure in Sights into Requirement in USA and UK**, (London: International Journal of Accounting Vol. 4, 2014), p34.

([2]) د. محمود إبراهيم عبد السلام ، **تحليل التقارير المالية** ، (الرياض: مطابع جامعة الملك سعود ، 1995م) ، ص 5.

([3]) Stephen A. Zelf**, IFRS Development in the USA and EU and Come Implications for Australia**, (New York: Journal of International Accounting, 2014), PP22.

التقارير المالية ، التي تم تأسيها لتقديم المشورة للمفوضية الأوربية في القضايا المحاسبية الفنية المتعلقة باستخدام معايير المحاسبة الدولية داخل الاتحاد الأوربي[1]. تعتمد معايير إعداد التقارير المالية الدولية على عامل مستوى حماية مستخدمي التقارير المالية ، فإن التحول والاعتماد علي معايير إعداد التقارير المالية الدولية ستكون منخفضة من ناحية التكلفة التي تتحملها الجهات الإدارية للشركات ، بما أن اعتماد معايير إعداد التقارير المالية يقترن بزيادة الافصاح ، مما يعني انخفاض الخيارات المتاحة للإدارة فيما يتعلق بعملية التلاعب بالأرقام والحقائق المالية ، بما يخدم مصالحهم الشخصية ، وبالتالي تحييد أثر عامل المنفعة الشخصية للإدارة وتفعيل عامل حماية المستثمر ، مما يجعل هذا الاعتماد مكلفاً بالنسبة للجهات الإدارية للشركات[2].اكتسبت لجنة المعايير المحاسبية الدولية ، والتي تغيرت الي مجلس معايير التقارير المالية اعترافاً واسعاً ، بالإضافة إلى مؤسسيها من الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في البلدان الصناعية ، التحق بها عدد كبير من المهنيين في البلدان الأخرى ، تعبير معايير إعداد التقارير المالية هو تعبير فني متفق عليه عند المحاسبين ، شمل كل ما هو متفق على أنه مقبول في علم المحاسبة[3]. كلما كانت المعلومات المنشورة تتمتع بافصاح كافي ومفروضة بشكل مناسب تتماشى مع مقتضيات معايير إعداد التقارير المالية الدولية ، وذلك من أجل سهولة المقارنة في الشركات الأخرى المشابهة لها في النشاط ، وإن الثبات في العرض هو أحد المزايا الجديدة التي أقرتها معايير إعداد التقارير المالية الدولية. وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية برنامج عمل ، حيث سعى إلى القيام باصدار جميع المعايير التي يشترط على المؤسسات أن تطبقها اعتباراً من يناير 2005م ، ويتضمن البرنامج العناصر التالية[4]:

1.التحسينات التي تعالج الانتقادات التي وجهت إلى معايير المحاسبة الدولية.

2.معالجة الثغرات العامة في المعايير الدولية .

3.مشاريع متخصصة لتشجيع التوحد مع المعايير التي تصدر من جهات تشريعية وطنية.

4.الإمكانيات المتاحة للمهنة من حيث عدد الأعضاء المؤهلين ، الإمكانات المالية ، تأثير أصحاب المصالح وعلاقتهم بالمنظمات المهنية المشرفة ، إضافة إلى مدى تعاونهم[5].

5.صلاحيات وضع المعايير والزامية تطبيقها ومراقبة جودة هذا التطبيق.

6.خطة وضع المعايير والتي تتطلب دراسة تلك المعايير وإمكانيات تعارضها مع المنظومة القانونية للدولة إضافة إلى تسيير الفترة الانتقالية ، هنالك ثلاثة أساليب لمعايير إعداد التقارير المالية كالاتي[6]:

([1]) محمد المبروك أبو زيد ، **مرجع سابق**، ص 33.

([2]) Renders and Uaremgnk, **Impact of Legal and Voluntary Inrestion Protection Early Adoption IFRS**, (London: Journal of International Accounting, 2005), p 69.

([3]) د. ظاهر شاهر القشي ، **أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الشركات الأردنية على استقطاب الاستثمار الخليجي المباشر** ، (الجزائر: جامعة سعد دحلب البليدة ، كلية العلوم الاقتصادية ، الملتقى الدولي ، النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة ، 2013م) ، ص 7.

([4]) خالد جمال الجعارات ، **معايير التقارير المالية الدولية** ، (عمان: إثراء للنشر والتوزيع ، 2008م) ، ص 22.

([5]) أحمد ريان البلقاوي ، **نظرية المحاسبة** ، (عمان: دار المليجي للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص 208.

([6]) هواري معراج ، **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة** ، (الجزائر: جامعة سعد دحلب البليدة ، كلية العلوم الاقتصادية ، الملتقى الدولي للمحاسبة ، 13- 14 ، 2011م) ، ص 19.

أ. التحسينات الشاملة **:** ترتبط بعدد كبير من المعايير ، حيث تعتبر العملية ضرورية للمحافظة على التناسق الكلي بين المعايير والاطار النظري ، وهذا في اطار الانسجام المطلوب مع التغيرات التي يشهدها الاقتصاد العالمي ، من حيث الاحتياجات المستجدة والمتنامية للمعلومات المالية، تختلف آثار هذه التحسينات على جودة التقارير المالية بين البلدان والمؤسسات، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب منها[1]:

1. اختلاف القدرات التنظيمية والتقنية بين المنظمات المهنية والمشرفين على تنظيم المحاسبة من حيث:
2. الإمكانات المتاحة للتدريب كتوفر التمويل لتغطية مصاريف التدريب.
3. مدى استيعاب المشرفين على مهنة المحاسبة لأهداف هذا التغيير والآثار الناتجة عنه ، من حيث جودة الخدمات المهنية وجودة التقارير المالية.
4. مدى سهولة او تعقيد إجراءات إعداد أو ادخال التحسينات على المعايير بالنسبة لكل دولة.
5. مدى قوة الالزام القانوني للمشرفين في تطبيق هذه المستجدات.
6. الاختلاف بين أهداف ودوافع التحسينات الكلية والاحتياجات الحقيقية لمقابلة المتطلبات المستجدة لنوعية المعلومات المالية والتطورات على مستوى الاقتصاديات المحلية.

ب.التحسينات المرتبطة بمعايير معينة : تنتج عن أحداث طارئة نتيجة للخلل في إعداد أو فهم معايير إعداد التقارير المالية ، التي من المفترض أن تعالج هذا الخلل.

يتضح للباحث بان التبني الفعال لمعايير إعداد التقارير المالية يتطلب بيئة معينة تناسب الأهداف والظروف التي أعدت لها هذه المعايير ، وبالتالي فإن وجود هذه الهوة أو تزايدها بين أهداف المعايير الظروف الاقتصادية المحلية قد تزيد من تعقيدات والآثار السلبية في ظل التحسينات الشاملة.

شروط التحول إلى معايير إعداد التقارير المالية الدولية

تتمثل شروط التحول الي معايير إعداد التقارير المالية بالاتي[2]:

1. التحول الاختياري : يعطي الفرصة للشركات لتقرير الوقت والوضع المناسب للتحول ، فالإدارة سوف تتخذ القرار بالتحول تخفيضاً لتكلفة رأس المال ناشئ عن زيادة مستويات الافصاح ، انخفاض عدم تماثل المعلومات ، ومن ثم ينتج عن ذلك ارتفاع القيم السوقية للأسهم.
2. التحول الالزامي المرن : يعطي للشركات بعض الحرية في التصرف والتهيئة خلال فترة التحول.
3. التحول الالزامي : يتم فرض عملية التحول الزامياً في وقت معين ، كما أنه ينتج عن التحول إلى معايير إعداد التقارير المالية آثاراً ايجابية في حالة إذا كانت المعايير أبسط في التطبيق وأكثر شفافية.

يتضح للباحث أن شروط التحول إلى معايير إعداد التقارير المالية تكتنفها بعض الصعوبات المتعلقة بالاختلافات الفنية وتكلفة التحول، عدم كفاية المعرفة والخبرات اللازمة للتحول، الأمر الذي يؤدي إلى تأثير سلوك الإدارة ويدفعها إلى اتخاذ قرارات للتخفيف من الآثار العكسية لتطبيق معايير إعداد التقارير المالية.

([1]) S. Callao, **Adoption of IFRS in Spain, Effect on Comparability and Relevance of Financial Reporting**, Journal of International Accounting, 2007,p 153.

([2]) Labroids G, **International Financial Reporting Standards and the Quality of Financial Statement Information**, London: International Review of Financial Analysis, 2011, p193.

التقرير المالي في كل من معايير المحاسبة الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية

المعلومات المحاسبية التي يتم توفرها تختلف باختلاف طبيعة الوحدة المحاسبية ، وإن عرض المعلومات المحاسبية يتم من خلال تقارير دورية تسمى التقارير المالية[1]. والتقارير المالية تختلف عن القوائم المالية حيث يحتوي التقرير المالي على كافة المعلومات التي تلتزم المنشآت بتقديمها دورياً في شكل قوائم وغيرها من صور العرض ، أما القوائم المالية فتمثل مخرجات المحاسبة المالية التي تحتوي على معلومات ذات غرض عام ، التقارير المالية تعد أساساً لخدمة المستثمرين ، ولقد أشار مجلس معاييرالمحاسبة المالية، إن الوحدة الاقتصادية تقدم المعلومات بشكل رئيسي للمستثمرين بهدف جذب وبقاء رؤوس أموالهم لاستثمارها في النشاطات المتنوعة في الوقت الراهن أو مستقبلاً [2].أصبح من الضروري أن يكون هناك وسيلة لجمع المعلومات والبيانات الخاصة بالمشروع عن طريق التقارير المالية[3]. أشار مجلس معايير المحاسبة المالية أن القوائم المالية تعتبر اساس التقارير المالية ، وهي تحتوي على معلومات يراد توصيلها للمستفيدين من خارج المشروع ، بينما تحتوي التقارير المالية بالإضافة إلى القوائم المالية على كثير من المعلومات المالية وغير المالية ، والتي لا توجد بالقوائم المالية كالمعلومات عن النشاط الإنتاجي والتسويقي للمشروع والعوامل الاقتصادية والسياسية التي قد تؤثر فيه مستقبلاً [4].

التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط ، ولكنها تمتد لتشمل كذلك الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة ، والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي ، وتقوم الإدارة بتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية عن طريق وسائل التقارير المالية التي تخضع لقواعد صارمة وتنظيمية ، لأن الإدارة تعتبرها مفيدة بالنسبة للأطراف الخارجية ، وتقوم الإدارة بتحليلها اختبارياً ، بالنسبة للمعلومات التي يجب توصيلها عن طريق التقارير المالية ، وليست من خلال القوائم المالية ، فإنها قد تتخذ أشكالاً مختلفة وتتعلق بموضوعات عديدة ، التقارير المالية للمنشأة قد تشمل معلومات مالية ومعلومات غير مالية ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية ذات الصلة بالمنشأة، ووصف الخطط والتوقعات ، وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المنشأة[5].

تحقق القوائم المالية الحاجات العامة لغالبية المستخدمين وتظهر كذلك القوائم المالية ، نتائج مسئولية الإدارة عن الموارد التي أودعت لديها ، وهؤلاء المستخدمين الذين يرغبون بتعميم مسئولية الإدارة من أجل اتخاذ قرارات اقتصادية[6].

([1]) مصطفى حميدان حسن ،**مرجع سابق** ، ص 7.

([2]) طارق بن علي العرفي ، **أثر عولمة التقارير المالية في تشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية** ، (دمشق: دار الأمراء للنشر والتوزيع ، 2011م) ، ص 292.

([3]) غسان القبالي ، **التقارير المالية المصرفية** ، (الرياض: معهد الإدارة العامة ، مجلة الإدارة العامة للبحوث ، العدد الثاني ، 1998م) ، ص 53.

([4]) طارق عبد العال حماد ، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل** ، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2001م) ، ص 41.

([5]) د. أمين السيد أحمد لطفي ، **القوائم المالية** ، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2008م) ، ص 47.

([6]) د. وليد الخالد حسن ، **اسس معايير المحاسبة المالية** ، (دمشق : دار الكتب الجامعية للنشر والتوزيع ، 2005) ، ص112

يتضح للباحث بان التقارير المالية تتضمن القوائم المالية بالإضافة إلى الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة ، والتي تم استخراجها من النظام المحاسبي المعتمد في المنشأة الاقتصادية التي تصدر التقارير المالية الخاصة بها.

مكونات التقارير المالية

تتمثل مكونات التقرير المالي في[1]:

1.القوائم المالية : تعتبر من اجزاء التقرير المالي وتمثل المصدر الرئيسي للمعلومات التاريخية المتضمنة نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي والتغيرات التي حدثت فيها.

2.تقرير مراقب الحسابات : يتضمن نتيجة تدقيق القوائم المالية ومدى دقة المعلومات ، ومدى تمثيلها بعدالة للعمليات التي تمت في الشركة خلال فترة معينة.

3.تقرير مجلس الإدارة : يتضمن معلومات عامة عن الشركة وأهدافها ، وكذلك معلومات عن الأنشطة التشغيلية والتسويقية والتمويلية ، بالإضافة إلى معلومات عن الأداء المستقبلي للشركة.

يتضح للباحث أن التقارير المالية أكثر شمولاً من القوائم المالية ، فهي تقارير تحتوي علي كافة المعلومات التي تقوم المنشآت بإعدادها وتقديمها دورياً في شكل قوائم مالية أو أي أشكال أخرى.

أهداف التقارير المالية

تتمثل اهداف التقارير المالية في الاتي[2]:

1.تقدم معلومات للمستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين وغيرهم من المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية .

2.تقدم معلومات للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستخدمين للتنبؤ بالمقبوضات النقدية المستقبلية من الارباح والفوائد والعائدات من البيع أو استحقاق السندات والقروض من حيث المبالغ والتوقيت

3.تقدم معلومات عن الموارد الاقتصادية للشركات والالتزامات وحقوق الملكية للمساعدة في تحديد نقاط القوة والضعف للشركة وتقييم السيولة والاداء.

4.تقدم معلومات حول السيولة والملائمة المالية وتوزيع الارباح .

5.تتضمن القوائم المالية تفسيرات وتأويلات لمساعدة المستخدمين على فهم المعلومات المالية المقدمة .

6.تقدم معلومات حول كيفية ادارة الشركة وتصريف المسئوليات لاستخدام موارد المؤسسة .

7.توفير المعلومات في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين.

8.توفير المعلومات المقيدة في التقديرات المستقبلية بما يتيح الفرصة لمتخذي القرارات الاقتصادية للمفاضلة بين التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية.

9.توفير المعلومات حول موارد والتزمات الشركة والتغيرات التي تطرأ عليها.

10.توفير المعلومات لتقييم أداء الشركة وتحديد أرباحها.

11.توفير المعلومات في تحديد درجة السيولة وتدفق الأموال.

([1]) عباس على ميراز وآخرون ، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** ، (عمان: المطابع الإلكترونية ، 2006م) ، ص 17.

([2]) **المرجع السابق** ، ص 25.

12.توفير المعلومات للتقرير عن مسئولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها.

13.توفير معلومات حول ملاحظات وتفسيرات الإدارة.

يرى الباحث ان التقارير المالية تهدف الي تقديم الموقف المالي والاداري للمنشأة ، تتطلب العرض العادل لاظهار العمليات المالية والأحداث الأخرى ، والظروف التي يتم فيها الاعتراف والإثبات للعمليات المالية.

العوامل التي تؤثر علي التقارير المالية

تتمثل العوامل التي تؤثر علي التقارير المالية في الاتي [1]:

1.الموارد التي تسيطر عليها الشركة ، المعلومات حول الموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها الشركة وقدرتها السابقة على تطوير تلك الموارد.

2.البنية المالية للشركة ، المعلومات حول البنية المالية للشركة مقيدة في:

أ.التنبؤ بحاجات الاقتراض في المستقبل.

ب.قدرة الشركة على زيادة التمويل.

ج.كيفية مساهمة الأرباح والتدفقات النقدية في زيادة منفعة الشركة.

3.السيولة وقدرة الشركة على الوفاء بالالتزمات ، المعلومات حول السيولة وقدرة الشركة على الايفاء بالتزاماتها مقيدة في التنبؤ بقدرة الشركة على مواجهة التزاماتها المالية في ميعادها وتشير السيولة إلى:

أ.توفير النقدية في المستقبل القريب.

ب.القدرة على سداد الالتزامات على المدى الطويل.

4.قدرة الشركة على التكييف ، أي قدرة الشركة على التكيف مع التغيرات في البيئة التي تعمل بها.

([1]) د. سمير الديشاني ، **مقدمة في معايير المحاسبة الدولية** ، (القاهرة: الاوائل للنشر والتوزيع ، 2012م) ، ص 90.

المبحث الثاني

عرض معايير اعداد التقارير المالية الدولية

بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية عام 2003م في إصدار معايير لإعداد التقارير المالية وحتى يناير 2008م اصدر ثلاثة عشر معياراً للتقارير المالية ، منها معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم (1) ، صدر هذا المعيار بعنوان تبني معايير اعداد التقارير المالية الدولية لأول مرة وقد اصدره مجلس معايير المحاسبة الدولية ليحل محل التفسير رقم (1) الصادر عن لجنة التفسيرات الدائمة [1].

معيار اعداد التقارير المالية الدولية رقم (1) تبني معايير اعداد التقارير المالية لاول مرة

يطبق هذا المعيار عندما تتبنى المنشاة المعايير الدولية لأول مرة ويتطلب هذا المعيار التزام المنشاة بكافة المعايير الدولية سارية المفعول في تاريخ اعداد قوائمها المالية على ان تفصح عن اثر التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة التي كانت تطبيقها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على كل من المركز المالي للمنشأة وادائها المالي وتدفقاتها النقدية و يطبق هذا المعيار عندما تتبنى المنشأة المعايير الدولية للمرة الأولى من خلال بيان صريح وواضح وغير متحفظ حول الالتزام بها، ويجب ضمان ان اعداد القوائم المالية سوف يتم كما لو كانت المعايير الدولية هي المطبقة دائماً [2]. يهدف هذا المعيار إلى ضمان ان القوائم المالية يتم اعدادها على اساس معايير اعداد التقارير المالية الدولية وقوائمها المالية الوقتية ، لتحقيق الشفافية لمستخدميها وكذلك معلومات مقارنة على كل الفترات المعروضة ، يمكن اعدادها بتكلفة لا تتجاوز منفعتها لمستخدميها، كما يهدف المعيار إلى توفير بيئة مناسبة للمحاسبة في ظل معايير اعداد التقارير المالية الدولية [3]. وردت تعديلات واضافات في معيار تبني معايير اعداد التقارير المالية لاول مرة كمايلي[4]:

1.زيادة كمية الاصول والخصوم التي يتم الافصاح عنها في القوائم المالية كالخسائر غير المحققة من الادوات المالية المشتقة والافصاح عنها ضمن المطلوبات في الميزانية العمومية .

2.الافصاح عن الانخفاض في قيمة الاصول الصافية للشركة نتيجة لاختبار انخفاض القيمة .

3.يسمح للمنشاة بتحديد اصل أو التزام مالي معترف به مسبقاً تم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة ومن ثم الاعتراف باصول والتزامات وحقوق مساهمين لم تكن معترف بها في ضوء مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً .

يتضح للباحث ان المعيار يتضمن ارشادات عن كيفية اعداد القوائم لاول مرة وفق معايير اعداد التقارير المالية ومعالجة الفروقات الناشئة عن الانتقال الى تطبيق هذه معايير.

([1]) د. عبد الرازق قاسم ، **تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى** ، (دمشق : جمعية المحاسبين القانونيين السورية ، الملتقى العلمي الاول ، سبتمبر ، 2012م) ، ص 15 .

([2]) محمد محمد حامد تمراز ، **قصور المعايير المحاسبية عن التضخم والتمويل خارج الميزانية وآثاره على دلالة القوائم المالية** ، (القاهرة : جامعة حلوان ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010م) ، ص 16.

([3]) Frederick D. Schoi and Gerhard G Mueller**, IFRS and International Accounting**, New Jersey: Hall inc, Englewood, 2008, p70.

([4]) د. سمير الديشاني ، **مرجع سابق** ، ص 95.

متطلبات معيار تبني معايير اعداد التقارير المالية لاول مرة

يتطلب معيار تبني معايير اعداد التقارير المالية لاول مرة ما يلي [1]:

1.على المنشأة إعداد ميزانية افتتاحية وفقاً لمعايير اعداد التقارير المالية الدولية ، والتي تعتبر البداية للمحاسبة بمقتضى معايير اعداد التقارير الدولية .

2.على المنشأة استخدام نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها الافتتاحية وجميع الفترات السابقة.

3.أسس اعداد الميزانية الافتتاحية وفقاً لمعايير اعداد التقارير المالية الدولية ، تشمل ما يلي [2]:

أ.الاعتراف بتكلفة الاصول والالتزامات التي تتطلب معايير اعداد التقارير المالية الدولية ولم تظهر في القوائم المالية للمنشأة التي ستطبق المعايير لأول مرة .

ب.استبعاد الاصول والالتزامات التي لا تعترف بها متطلبات معايير اعداد التقارير المالية الدولية من ميزانية المنشأة التي سوف تتبني لأول مرة المعايير الدولية واقفالها في حساب الارباح المحتجزة في بداية السنة .

ج.اعادة تصنيف بنود الميزانية وعرضها وفقاً لمتطلبات معايير اعداد التقارير المالية الدولية .

د.تطبيق معايير اعداد التقارير المالية الدولية في قياس جميع الاصول والالتزامات المعترف بها .

هـ.المعالجة المحاسبية للاصول طويلة الاجل ، الاراضي ، المنشآت والمعدات ، الممتلكات الاستثمارية. يمكن اظهارها عند التبني الاول للمعايير الدولية أما بالقيمة العادلة كما في التاريخ الانتقالي أو اعادة التقييم السابقة للتاريخ الانتقالي.

يتضح للباحث أن المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية الاولية التي تعد لأول مرة على اساس معايير اعداد التقارير المالية الدولية معلومات مالية عالية الجودة تحقق الشفافية لمستخدميها وتوفر معلومات مقارنة لكل الفقرات المعروضة ، من خلال الاعتراف بكافة الاصول والالتزامات التي يتطلبها المعيار واستبعاد الاصول والالتزامات التي لا يعترف بها بموجبه .

أهداف معيار تبني معايير اعداد التقارير المالية لاول مرة

يهدف المعيار إلى عرض الاجراءات التي يجب على المنشاة اتباعها عندما تتبنى معايير اعداد التقارير المالية الدولية لأول مرة كأساس لقوائمها المالية ، معالجة الاصول التي تتعارض مع متطلبات المعايير الدولية ، كاعتراف بنفقات البحث والتطوير ومصاريف التأسيس وغيرها كذلك معالجة بعض الالتزامات أو اعادة تصنيف بعض البنود طبقاً لمتطبات المعايير الدولية ، من اهداف معيار تبني معايير اعداد التقارير المالية لاول مرة مايلي[3]:

1.اعداد الميزانية الافتتاحية بالاستناد إلى معايير التقارير المالية الدولية في تاريخ الانتقال .

([1]) Thomas Schleicher, **IFRS Adoption in Europe And Investment** , (London : Manchester Business School, The International Journal of Accounting, 2010), P. 145.

([2]) د. خولة حسين حمدان ، د. عماد محمد فرحان ، **مدى توافق النظام المحاسبي الموحد مع متطلبات معايير الابلاغ المالي** ، (بغداد: جامعة بغداد ، مجلة المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية ، العدد الثاني ، 2013م) ، ص 37 .

([3]) د. وليد أحمد محمد علي ، **انعكاسات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة الافصاح في القوائم المالية لشركات التأمين السعودية** ، (القاهرة: جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني ، 2012م) ، ص 103.

2.قياس بنود القوائم المالية استناداً إلى معايير اعداد التقارير المالية الدولية ، التعرف على الاصول والالتزامات والمصروفات وعناصر الدخل غير المعترف بها وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة والتي يتطلب الاعتراف بها وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية .

محاور معيار تبني معايير اعداد التقارير المالية لاول مرة

تتمثل محاور معيار تبني معايير اعداد التقارير المالية لاول مرة في الاتي[1]:

1. التعريف بالمتبني لمعايير اعداد التقارير المالية للمرة الأولى : المتبني لمعايير اعداد التقارير المالية الدولية للمرة الاولى ، المنشاة التي تصرح للمرة الاولى وبعبارة واضحة وغير متحفظة ان قوائمها المالية ذات الاستخدام العام تتوافق مع معايير اعداد التقارير المالية الدولية ولا تكون المنشاة مطبقة للمرة الأولى إلا إذا اعدت في السنة السابقة قوائمها المالية استناداً إلى معايير اعدادالتقارير المالية الدولية لاستخدام الادارة الداخلي ولم يتم تزويد هذه القوائم الملاك أو اصحاب العلاقة الخارجيين . أما إذا تم تزويد القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير لأي سبب لطرف خارجي في السنة السابقة فتعتبر المنشأة مطبقة لمعايير اعداد التقارير المالية الدولية .

2. الميزانية العمومية الافتتاحية حسب المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية : تكون المنشاة التي تتبنى المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية للمرة الأولى ملزمة بموجب هذا المعيار باعداد ميزانية عمومية افتتاحية في تاريخ التحول إلى معايير الدولية لاعداد التقارير المالية وتعتبر هذه الميزانية العمومية الافتتاحية نقطة الانطلاق بموجب المعاير الدولية لاعداد التقارير المالية الدولية .

3. السياسات المحاسبية **:** يقتضي هذا المعيار أن تستخدم المنشاة التي تتبنى المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية للمرة الاولى اثناء اعداد الميزانية العمومية الافتتاحية حسب تلك المعايير نفس السياسات المحاسبية التي كانت تستخدمها خلال جميع الفترات المعروضة في بياناتها المالية الاولى بموجب تلك المعايير .

معيار اعداد التقارير المالية الدولي رقم (2) المدفوعات على اساس الاسهم

معيار المدفوعات على اساس الاسهم يبين كيفية معالجة وعرض العمليات المتضمنة حصول المنشأة على سلع أو خدمات بما فيها المعاملات التي تتم مع العاملين مقابل التسديد بادوات حقوق ملكية وقد تأخذ صورة اسهم او خيارات اسهم ، ويهدف إلى بيان ووصف كيفية التقارير عن العمليات التي تتضمن التسويق من خلال اصدار اسهم ، كما يطبق المعيار على مدفوعات الاسهم وبخاصة تسويات حقوق الملكية ، تسويات نقدية على اساس سعر السهم . العمليات التي تحصل المنشأة من خلالها على سلع او خدمات بحيث تتضمن شروط الاتفاق اعطاء المنشاة او المورد لهذه السلع أو الخدمات الخيار في ان تتم عمليات التسديد نقدا أو بأصول أخرى أو من خلال اصدار ادوات مالية[2]. تقديم ايضاحات دقيقة في القوائم المالية للمنشاة عندما تدخل في معاملة يتم فيها الدفع على اساس السهم وفي تلك المعاملات التي تتم مع العاملين ، ويتميز هذا المعيار بانه يلزم المنشاة ان

([1]) Kamran Ahamed, Keryn Chalmers, Ameta **Analysis of Adoption Effects**, (Australia: Monash University, International Journal of Accounting .Issued 48, 2013), P. 174.

([2])Shalini E. Perumpra , **The Evolution of Indian Accounting Standards** , Radford University , college of Business , 2014 , P33

تعكس في قوائمها المالية الارباح والخسائر والاثر المالي لصفقات الدفع على اساس الاسهم ، وتشمل هذه الصفقات المصروفات المقترنة بالصفقات التي يتسلم فيها العاملون خيارات الاسهم.

متطلبات معيار المدفوعات على اساس الاسهم

يتطلب المعيار الاتي[1]:

1.الاعتراف بالسلع والخدمات التي تم تسليمها أو الحصول عليها في عملية تسديد على اساس تسويات حقوق ملكية فيتم زيادة حقوق الملكية أما إذا كانت عملية التسوية تتم على اساس تسوية نقدية فيتم الاعتراف بالالتزامات .

2.عندما لا تكون السلع أو الخدمات التي تم الحصول عليها في عمليات تسديد على اساس السهم غير مؤهلة ليعترف بها كاصل فإنه يجب الاعتراف بها كمصروف .

3.عمليات التسديد على اساس حقوق الملكية مع الاطراف الخارجية ، يتم قياس جميع العمليات التي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بتاريخ الشراء وإذا تعذر تحديد القيمة العادلة لتلك السلع أو الخدمات بموثوقية، ففي هذه الحالة يتم قياس القيمة العادلة للسلع والخدمات من خلال القيمة العادلة للاسهم التي تم منحها بتاريخ الشراء .

4.يتطلب المعيار افصاحات مختلفة تندرج ضمن ما يلي :

أ.تقديم معلومات تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من فهم طبيعة ومدى المعاملات القائمة خلال الفترة التي تتم من خلال الاسهم .

ب.معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تحديد القيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة عند شراء بضاعة أو الحصول على خدمات مقابل الاسهم أو القيمة العادلة لادوات حقوق الملكية التي منحت خلال الفترة .

ب.معلومات تبين أثر المصاريف المدفوعة والمتعلقة بالعمليات التي تتم على اساس الاسهم على بيان الدخل .

يتضح للباحث أن الاعتراف والقياس لمعاملات الدفع على اساس الاسهم للموظفين أو الاطراف الاخرى ، يعتبر ميزه للمعالجات الخاصة بالعاملين لانه لم يكن هناك معيار دولي يغطي هذه المعاملات من قبل.

معيار اعداد التقارير المالية الدولي رقم (3) اندماج الاعمال

يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات اندماج منشآت الاعمال وان الدمج يعترف بالاصول والالتزامات المحتملة المتعلقة بالمنشأة المشتراه بقيمتها العادلة بتاريخ الاندماج ويتم الاعتراف بالشهرة كأصل يخضع لاختبار التدني سنوياً [2]. يعد اندماج الاعمال من المظاهر الطبيعية في غالبية دول العالم ، رغم منافعها الكثيرة ، فان المخاطر التي تنتج منها ادت إلى تعقد الاجراءات القانونية لتنفيذها بشكل كبير ، وتعد المعالجة المحاسبية للاندماج من القضايا المعقدة وتثير جدلاً في الفكر المحاسبي ، أن اطراف الاندماج تحدد المنشأة المشترية كونها المنشاة التي تسيطر على منشاة اخرى ولا يعد تأسيس مشروع مشترك او استهلاك اصل أو مجموعة اصول ، وينص هذا المعيار على مبادئ قياس الاصول المستهلكة القابلة للتحديد والالتزامات

(1) د. فؤاد محمد الليثي ، **نظرية المحاسبة** ، (القاهرة : دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص 342 .
(2) د. خولة حسين حمدان ، د. عماد محمد فرحان ، **مرجع سابق** ، ص 171 .

المحتملة ، يتم الاعتراف فقط بتلك الالتزامات الطارئة والمحتملة في اندماج الاعمال والتي تكون عبارة عن التزام حالي ويمكن قياسها بشكل موثوق ، كذلك ينبغي قياس بعض الاصول والالتزامات والاعتراف بها وفقاً للمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية الاخرى بدلاً من قياسها والاعتراف بها بالقيمة العادلة ، يتطلب هذا المعيار من المنشاة المشترية التي اعترفت بالاصول والالتزامات القابلة للتحديد واية حصص غير مسيطرة في المنشأة المشتراه والقيمة العادلة لحصص المالكين المحتفظ بها سابقاً للمنشاة المشتراه في تاريخ عملية اندماج الاعمال ، سيتم الاعتراف بالفرق على انه شهرة ، وفي حال حققت المنشاة المشتراه ربح من عملية شراء باسعار منخفضة فإنه يتم الاعتراف بذلك الربح في حسابات الربح والخسارة ، يقاس العوض النقدي المنقول في اندماج الاعمال بالقيمة العادلة، تقوم المنشاة المشترية بقياس ومحاسبة الاصول المستهلكة والالتزامات المحتملة او المتكبدة في اندماج الاعمال بعد اكتمال عملية الاندماج وفقاً للمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية الاخرى المطبقة ، إلا ان هذا ينص على متطلبات محاسبية للحقوق المعاد استهلاكها والالتزامات الطارئة والعوض النقدي المحتمل واصول التعويض[1] .

لا يطبق هذا المعيار على الحالات التالية [2]:

1.تجميع منشآت أو شركات منفصلة لتكوين مشروع مشترك .

2.تجميع منشآت أو شركات تخضع لسيطرة مشتركة .

3.تجميع أعمال يتضمن اثنين أو اكثر من صناديق الاستثمار .

4.تجميع شركات أو منشات منفصلة لتكوين منشأة معدة للقوائم المالية بموجب تعاقد فقط ، دون الحصول على اية حصة ملكية .

يتضح للباحث ان هذا المعيار يتطلب من المنشاة المشتراه الافصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة عمليات الاندماج واثارها المالية والتي تحدث خلال فترة التقارير المالية .

تعريف اندماج الاعمال

عرف معيار اعداد التقارير المالية الدولي رقم (3) الصادر في 2004م اندماج الاعمال بانه جمع منشآت أو مؤسسات اعمال منفصلة في منشأة واحدة معدة للتقارير المالية [3].عرف أيضاً معيار المحاسبة الدولي رقم (22)المعدل في 1998م بانه جمع مشاريع منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة نتيجة قيام احد المشاريع بالتوحد مع أو السيطرة على صافي اصول وعمليات مشروع آخر [4].عرف بانه التملك الذي يضم اعمال يقوم من خلاله احد المشاريع بالتحكم بصافي اصول وعمليات مشروع آخر ، مقابل تحويل اصول او تكبد التزام او اصدار اسهم . وعرف السيطرة أنها صلاحية السيطرة على سياسات مالية وتشغيلية لمشروع لتحقيق منافع من انشطة .

([1]) د. علي محمد المعموري ، **اعتماد طريقة جمع المصالح ضرورة لتطوير الجانب المنطقي لمعايير الابلاغ المالي الدولي رقم (3)** ، (القاهرة : جامعة الدول العربية ، المجلة العربية للادارة ، العدد الثاني ، ديسمبر ، 2005م) ، ص 97 .

([2]) د. علي محمد حسن هويد ، **الاندماج المصرفي دراسة بعض الجوانب المحاسبية للتجربة المصرية** ، (الكويت : جامعة فلادلفيا ، كلية العلوم الادارية والمالية ، المؤتمر العلمي الرابع ، 15 – 16 اكتوبر ، 2005م) ، ص 4

([3]) د. علي محمد العموري ، **مرجع سابق** ، ص 56

([4]) وليد عميري عبد النبي ، **الاندماج المصرفي في العراق كضرورة الاصلاح المصرفي** ، (بغداد : البنك المركزي العراقي ، ادارة الاحصاء والابحاث ، مجلة الابحاث ، العدد الرابع ، 2011م) ، ص 50 .

يستنتج الباحث من تعريف الاندماج الاتي:

1.التوسع فى أساليب ومنافذ التوزيع للمنتجات وإمكان مواجهة المنافسة

2إمكانية الاستفادة بمزايا الإنتاج وتخفيض التكاليف نسبياً

يستطيع الباحث تعريف الاندماج بانة الإجراء الذى بمقتضاه يستحوذ كيان اقتصادى على صافى أصول كيان اقتصادى آخر أو على حقوق ملكية فيه.

اقسام اندماج الاعمال

يقسم اندماج الاعمال إلى[1]:

أولاً : الاندماج القانوني

يتم بموجب النصوص القانونية المطبقة في هذا الاندماج ، موافقة مجلس الادارة على خطة تبادل الاسهم العادية صاحبة حق التصويت للمنشأة مقابل جميع الاسهم العادية المصدرة صاحبة حق التصويت للمنشأة الاخرى وموافقة حملة الاسهم في الجمعية العمومية للشركات المندمجة على شروط الاندماج وتتطلب التشريعات موافقة ثلثي حملة الاسهم وبذلك تحصل المنشأة الدامجة على حق ملكية المنشأة المندمجة ثم تصفى وتزول الصفة القانونية للمنشأة المندمجة ويكون صافي موجوداتها وانشطتها جزء من المنشأة الدامجة . ويعتبر الاندماج اداة فعالة للنمو ، من أجل تثبيت مركز الشركة في السوق وضمان السيطرة للاستفادة من مبدأ وفورات الحجم واحتلال مساحة وحصة أكبر في السوق .

ثانياً : التوحيد القانوني

يتم التوحيد القانوني بموجب النصوص القانونية ، تؤسس منشاة جديدة باصدار اسهم عادية مقابل الاسهم العادية للمنشأتين او المنشآت المكونة التي ستصفي وتنتهي صفاتها القانونية باكتساب المنشأة الجديدة لصافي موجوداتها وانشطتها وظهور الصفة القانونية للمنشأة الجديدة ، إن التوحيد القانوني يجب أن يتم بموافقة مجالس ادارة المنشآت المتحدة على شروط الاتحاد وموافقة حملة الاسهم في الجمعية العمومية للمنشآت المتحدة استناداً إلى القوانين المطبقة وانظمتها الداخلية .

ثالثاً : اكتساب الاسهم العادية

قيام منشأة باصدار اسهم ممتازة او عادية أو الدفع نقداً أو بسندات إذنية أو خليط منهما للحصول من حملة الاسهم الحاليين على سيطرة على الاسهم العادية صاحبة حق التصويت لمنشاة اخرى ، أن عملية اكتساب الاسهم قد تنجز مباشرة في سوق الاوراق المالية أو من خلال التفاوض مع المساهمين الاساسيين إذا كانت المنشاة مساهمة مغلقة وأحياناً من خلال عرض تقدمه المنشأة .

متطلبات معيار اعداد التقارير المالي الدولي رقم (3) اندماج الاعمال

يتطلب معيار اندماج الاعمال الاتي [2]:

([1])**المرجع سابق،** ص 55 .

([2]) طارق حامد العدسي ، **المعيار المحاسبي رقم (3) اندماجات الاعمال** ، (عمان : جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مجلة الغد للعلوم المحاسبية ، العدد الرابع ، 2013م) ، ص 19 .

1.الاعتراف والقياس في بياناتها المالية بالاصول المشتراه القابلة للتحديد والالتزامات المحتملة واية حصة غير مسيطرة في المنشاة المشتراه .

2.تحديد أي معلومات يجب الافصاح عنها لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة اندماج الاعمال وآثارها المالية وبحسب المبدأ الاساسي للمعيار تعترف المنشاة التي تشتري مؤسسة عمل ما بالاصول المستهلكة والالتزامات المحتملة بقيمتها العادلة في تاريخ الاستهلاك وتفصح عن المعلومات التي تمكن المستخدمين من تقييم طبيعة الاستهلاك وتفصح عن المعلومات التي تمكن المستخدمين من تقييم طبيعة الاستهلاك وآثاره المالية ويجب محاسبة اندماج الاعمال عن طريق تطبيق طريقة الاستهلاك ، إلا إذا كان اندماجاً يتضمن منشآت او مؤسسات اعمال خاضعة للسيطرة

معيار اعداد التقارير المالي الدولي رقم (4) عقود التأمين

يعتبر معيار اعداد التقارير المالي الدولي رقم (4) أول معيار يتناول عقود التامين وقد اصدره مجلس معايير المحاسبة الدولية في مارس 2004م وقد تم تعديل المعيار والوثائق المرفقة بالعديد من الاصدارات التالية له [1].

وتم تقديم المعيار للسماح لشركات التأمين بالامتثال لتبني المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية وذلك لإضفاء تحسينات محدودة على الممارسة المحاسبية السائدة وفهم الجوانب البارزة التي ترتبط بمحاسبة التأمين ، يستند معيار عقود التأمين علي مبدأ نشاط الشركات التأمينية الذي يقوم على اساس طبيعة عدم التأكد التي تصاحب العقد ، لم يتمكن مجلس معايير المحاسبة الدولية من اتمام هذا المعيار ، رغم تمكنه من وضع المعالجات المناسبة لتطبيق معايير اعداد التقارير المالية في عام 2005م ، حيث ان معيار اعداد التقارير المالية الرابع يتضمن مرحلتين ، كالاتي[2]:

المرحلة الاولي : تم التركيز على التسجيل المحاسبي المتعلق بالخصوم التأمينية التي حددها وفق المعايير المحلية لكن وجود قيود وتعديلات ، كما ان المعايير الوطنية او المحلية كانت تختلف بصورة كبيرة ، الامر الذي لم يسمح من مقارنة القوائم المالية بين الاصول والخصوم .

المرحلة الثانية : محو كل المشكلات التأمينية عن طريق وضع اطار وحيد لتقييم الالتزامات المرتبطة بالقيمة السوقية ورغم ان هناك اختلاف في تطبيق هذا المعيار مع باقي المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية.

تعريف عقد التأمين

عرف بانه عقد يلتزم المؤمن بمقتضاه أن يؤدي إلى المؤمن له أو إلى المستفيد الذي اشترط التأمين لصالحه مبلغاً من المال أو ايراداً مرتباً أو أي عوض مالي آخر وذلك نظير قسط أية دفعة مالية يؤديها المؤمن له المؤمن [3].عرف بأنه العقد الذي يقبل بموجبه أن الاطراف (شركة التأمين) تحمل خطر تأميني هام من طرف آخر (حامل الوثيقة) بالانفاق على تعويض حامل الوثيقة عن حدث مستقبلي محدد غير مؤكد الوقوع ، ويؤثر

([1]) محمد محمد حامد تمراز ، **مرجع سابق** ، ص 20 .

([2]) سحنون بو نعجة ، نبيل بوفليح ، **المعايير المحاسبية في الصناعة التامينية** ، (الجزائر : جامعة الشلف ، كلية العلوم الاقتصادية ، الملتقى الدولي السابع ، الصناعة التأمين الواقع العملي واقامة التطوير ، 3 – 4 ديسمبر ، 2012م) ، ص 15 .

([3]) طارق عوض الخالد ، **التأمين المعاصر ومدى شرعيته اسلامياً** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2009م) ، ص 8 .

بشكل سلبي على حامل الوثيقة[1].عرف بانه اتفاق بين المؤمن وبين المؤمن له على أن يدفع المؤمن له للمؤمن مبلغاً معيناً شهرياً او سنوياً نص عليه في الوثيقة التي تسمى قسط التأمين لقاء قيام المؤمن بتدارك الخسارة التي تحدث في المؤمن عليه على تقدير حدوثها [2].عرف بانه اداة اجتماعية يمكن بواسطتها تحويل عبء الخطر من الشخص المعرض له إلى شخص او هيئة تعاونه في تحمله [3].

يستنتج الباحث من تعريفات عقد التأمين بانه:

1.طرفي العقد - المؤمن ، المجموعة أو الشركة التي تقوم بالتأمين ودفع التعويض عند وقوع الحادث أو الخطر المبين بالعقد

2.العوض المالي ، المبلغ الذي يدفعه المؤمن إلى المؤمن له أو المستأمن وذلك عوضا عن الخسارة الناتجة عن الحادث

3.عقد ملزم للطرفين ، يلزم المؤمن له او المستأمن بدفع قسط التأمين ويلزم المؤمن بدفع العوض

يستطيع الباحث تعريف عقد التأمين بانه عملية فنية تمارسها منشآت منظمة او هيئات تقدم ضمانات والتزامات يتعهد بها المؤمن اتجاه المؤمن لهم والتعهد بتعويض الضرر الذي يحدث لهم .

الافصاحات وفق معيار اعداد التقارير المالية رقم 4 عقود التأمين

يقتضي معيار اعداد التقارير المالية رقم (4) من شركة التامين أن تقوم بمحاسبة المكونات الايداعية لبعض عقود التأمين بشكل منفصل لتجنب التلاعب بالاصول والالتزامات في الميزانية العمومية ، حيث يوجد في العقد مكون تأميني ومكون ايداعي ، يوضح المعيار قابلية تطبيق ممارسة معينة غالباً ما تسمى بمحاسبة الظل ، وتسمح هذه الممارسة لشركات التامين بتعديل التزاماتها فيما يخص أي تغيرات تطرأ إذا تم تحقيق أية ارباح وخسائر غير محققة من الاوراق المالية ويمكن الاعتراف بأي حركات الالتزام ضمن حقوق الملكية بالانسجام مع الاعتراف بارباح او خسائر الاستثمار غير المحققة ، الافصاح عن المعلومات التي تساعد المستخدم على فهم المبالغ في البيانات المالية لشركة التأمين التي تنشأ عن عقود التامين ، يجب ان تقدم شركات التامين ايضاً تفاصيل حول المخاطر التي تتكبدها ، بما في ذلك تركيز المخاطرة واثر متغيرات السوق على الافتراضات الرئيسية المستخدمة ، تتطلب المعلومات التي تساعد المستخدمين على فهم مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية ،الافصاح عن بنود وشروط عقود التامين التي لها اثر مادي لشركة التأمين ، يلزم الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالمطالبات الفعلية مقارنة مع التقديرات السابقة ويجب الكشف عن المعلومات المتعلقة بمخاطر معدل التامين ومخاطر معدل الائتمان التي يقتضيها المعيار الدولي للمحاسبة (32) ، اظهار المعلومات حول التعرض لمخاطر سعر الفائدة أو مخاطر سعر السوق بموجب المشتقات الضمنية المشمولة في عقد تأمين اساسي إذا لم تظهر شركة التأمين المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة ، لكن لا تحتاج شركات التأمين

([1]) سحنون بو نعجة ، نبيل بو فليح ، **مرجع سابق** ، ص 17 .

([2]) د.نهال فريد مصطفى , **اساسيات معايير المحاسبة** ، (الاسكندريه: الدار الجامعه للنشر 2003م) ص 294 .

([3]) د. عبد العزيز خليفة القصار ، **اعادة التأمين العقبات والحلول** ، (الكويت : جامعة الكويت ، كلية الشريعة ، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد الثاني ، 2013م) ، ص 9 .

إلى أن تفصح عن القيمة العادلة لعقود التأمين الخاصة بها في الوقت الحالي بل يجب عليها ان تفصح عن الارباح والخسائر من عقود اعادة التأمين المشتراه[1].

أهداف معيار اعداد التقارير المالية رقم (4)

يهدف معيار اعداد التقارير المالية رقم (4) الي الآتي [2]:

1.ادخال تعديلات محدودة على محاسبة التأمين.

2.ادخال الشروط المتمثلة بضرورة قيام أية جهة تصدر عقود التأمين بالتصريح عن البيانات المتعلقة بهذه العقود .

يتضح للباحث بأن التأمين له اعتبارات هامة وخاصة في عمليات المعالجة المحاسبية وفقاً لما هو متفق عليه في العقد مما يخلق انواع مختلفة من المعالجات المحاسبية والذي على الشركة توضيحها ضمن بنود الايضاحات المتممة للقوائم المالية .

معيار اعداد التقارير المالية الدولية رقم (5) الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة

يعالج هذا المعيار كيفية قياس وعرض الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع وهي الاصول غير المتداولة والتي تنوي المنشاة التخلص منها ببيعها ، ويتطلب هذا المعيار ضرورة عرض الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع في الميزانية بشكل مستقل عن الاصول غير المتداولة ، كذلك يعالج هذا المعيار نتائج العمليات غير المستمرة والتي تمثل ارباح أو خسائر التخلص من خط انتاجي والتي يتوجب عرضها في قائمة الدخل بشكل مستقل عن نتائج العمليات المستمرة ، يهدف هذا المعيار إلى تحديد وبيان المعالجة المحاسبية للاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعرض والافصاح عن العمليات الموقوفة[3].

متطلبات معيار الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة

يتطلب المعيار الاتي[4] **:**

1.تصنيف الاصول غير المتداولة كأصول محتفظ بها لغرض البيع في حالة القيمة المرحلية لها سيتم استردادها بشكل اساسي من خلال عملية بيع الاصول ، وليس من خلال الاستخدام المستمر للأصول بالاضافة إلى ذلك فإن هنالك شرطان محددان يجب توفرهما لتصنيف الاصل وهما :

أ.أن يكون الاصل جاهز للبيع الفوري بشكله الحالي ، أي لا يتطلب اصطلاحات أو تعديلات لتجهيزه للبيع .

ب.أن تكون هناك احتمالية عالية لبيع الاصل ، وتعني الاحتمالية العالية أن تكون احتمالية حدوث عملية بيع الاصل أكثر من عدم حدوثها .

([1]) طارق عوض الخالد ، **مرجع سابق** ، ص 15 .

([2]) حسين عبد الجليل آل غزوي ، **المعايير المحاسبية الدولية** ، (عمان : الاكاديمية العربية ، كلية الادارة والاقتصاد ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011م) ، ص25 .

([3])د. هشام عبد الحي السيد ، **عرض البيانات المالية وفق معيار اعداد التقرير المالي رقم (5)** ، (الكويت : جمعية المحاسبين والمراجعين ، (الكويت : مجلة المحاسبون ، العدد 45 ، اكتوبر- 2009م) ، ص 8 .

([4])حسين عبد الجليل آل غزوي ، **مرجع سابق** ، ص35 .

2.الاصول غير المتداول المستغنى عنها في حال قررت المنشأة ترك اصل غير متداول ، فلا يتم تصنيف هذا الاصل كأصل محتفظ به للبيع وذلك نظرا لأن القيمة الدفترية للاصل سوف تسترد اساساً من خلال استمرار استخدامه ومع ذلك إذا كانت المقرر تركها مستوفية للشروط الواردة بالمعيار والخاصة بالعمليات المتوقفة ، فإن المنشأة تعرض في هذه الحالة النتائج والتدفقات النقدية من مجموعة التصرف على انها عمليات متوقفة اعتباراً من تاريخ التوقف عن استخدامها . وتشمل الاصول غير المتداولة أو المقرر تركها ، لا تعامل المنشأة الاصل غير المتداول الذي يتم ايقاف استخدامه مؤقتاً كما لو كانت قد تركته المنشأة ، لابد أن يأخذ النظام المحاسبي الموحد ما ورد في معيار اعداد التقارير المالية بخصوص الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة بكونها غير متكرره الحدث ولها خصوصية مختلفة عن النشاط التشغيلي للمنشاة ، وتسري متطلبات التبويب والعرض على جميع الاصول غير المتداولة المعترف بها ، لا يجوز للمنشاة أن تصف اصلاً غير متداول مزمع الاستغناء عنه كأصول محتفظ بها لغرض البيع ، ويرجع السبب في ذلك إلى أن القيمة الدفترية لهذا الاصل أو المجموعة سيتم استردادها بشكل اساسي من خلال الاستمرار في الاستخدام ، تقوم المنشاة بعرض الاصل غير المتداول والمبوب كأصل محتفظ به لغرض البيع والاصول الداخلة ضمن مجموعة جاري التخلص منها والمبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع مستقلة عن سائر الاصول في الميزانية ، ويتم عرض التزامات المجموعة الجاري التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع مستقلة عن الالتزامات الاخرى في الميزانية ، ولا يتم اجراء مقاصة بين تلك الاصول والالتزامات المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع منفصلة سواء في الميزانية او الايضاحات المتممة للقوائم المالية وتقوم المنشأة بعرض أي دخل أو مصروفات مجمعة متصلة بالاصل غير المتداول والمبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع في حقوق الملكية ، لا تقوم المنشأة باعادة تبويب أو اعادة عرض المبالغ التي تم عرضها بالنسبة للاصول غير المتداولة أو الاصول والالتزامات التي تتألف منها المجموعات الجاري التخلص منها والمبوبة على انها محتفظ بها لغرض البيع في الميزانية في الفترات السابقة[1].

الافصاحات وفق معيار اعداد التقارير المالية رقم (5) الاصول غير المتداولة المحتفظ بها لبيع والعمليات المتوقعة

على المنشاة ان تفصح عن المعلومات في الايضاحات المتممة للقوائم المالية في الفترة التي يتم فيها ، اما تصنيف الاصل غير المتداول كأصل محتفظ به لغرض البيع ، بيان بالاصل غير المتداول ، بيان بوقائع البيع وظروفه أو الوقائع والظروف التي ادت إلى التصرف المتوقع .

يتضح للباحث بان هذا المعيار يبين متطلبات تصنيف الاصول غير المتداولة المحتفظ بها والعمليات المتوقفة ليحل محل المعيار الدولي رقم 35 العمليات المتوقفة وذلك بهدف تحقيق التقارب والتوحيد المحاسبي بين معايير المحاسبة في جميع انحاء العالم .

([1]) د. محمد نور العدناني ، **معيار المحاسبة المصري رقم 3 الاصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة** ، (القاهرة : الاوائل للنشر والتوزيع ، 2011م) ، ص 35 .

معيار اعداد التقارير المالية الدولي رقم (6) الكشف عن المصادر المعدنية

يهدف المعيار إلى توضيح التقارير المالية الخاصة بالتنقيب والتقييم للموارد المعدنية بما في ذلك المعادن والنفط والغاز الطبيعي حيث يسمح المعيار رقم (6) للمنشآت تطوير سياساتها المحاسبية في التنقيب والتقييم للاصول ، يعتبر أول معيار دولي يتناول المحاسبة المتعلقة بانشطة استكشاف وتقييم الموارد المعدنية وذلك بهدف الحد من المشكلات المتعلقة بكيفية محاسبة مصروفات الاستكشاف والتقييم والتنوع بالممارسات المحاسبية لأصول الاستكشاف والتقييم[1]. الافصاح في القوائم المالية عن عناصر تكلفة اصول الاستكشاف والتقييم حيث يجب على المنشاة تحديد سياسة تبين أن المصروفات يتم الاعتراف بها كاصول وتقييم وتطبيق السياسة بشكل متسق وعند اجراء هذا التحديد على المنشاة اعتبار الدرجة التي يمكن بها ربط المصروفات مع ايجاد موارد معدنية محددة واهم هذه المصروفات ما يلي:

1.الحصول على حقوق الاستكشاف .

2.الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية .

3.الحفر الاستكشافي .

4.أخذ العينات وفحصها .

5.الانشطة المتعلقة بتقييم الجدوى الفنية والفائدة التجارية لاستخراج المورد المعدني ، يمكن للمنشاة ان تغير سياستها المحاسبية لمصروفات الاستكشاف والتقييم إذا كان التقييم يجعل البيانات المالية ملائمة اكثر لاحتياجات المستخدمين فيما يتعلق باتخاذ القرارات الاقتصادية ، ويمكن تقييم اصول الاستكشاف والتقييم لتحديد الانخفاض في القيمة عندما توصي الحقائق والظروف ان المبلغ المسجل لأصل استكشاف وتقييم قد يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد ، الاكتشاف غالباً ما يكون باهظ التكلفة وينطوي عليه مخاطر أكبر في حالة النفط ولكن المخاطر في مرحلة التطوير او مخاطر الاخفاق خلال مرحلة الاستخراج قد تكون أكبر في حالة التعدين ، والى جانب الفروق الكبيرة في الايرادات هناك فروق هيكلية باختيار النظم المحاسبية [2].

متطلبات معيار الكشف عن المصادر المعدنية

يتطلب المعيار الاتي[3]:

1.في حالة عدم وجود معيار محدد او تفسيرات حول موضوع محاسبي معين على إدارة المنشأة تبني سياسة محاسبية توفر معلومات ملاءمة وموثوقة .

2.الاعتراف بالتزامات الترميم وازالة مخلفات التنقيب والاستكشاف كمطلوبات.

([1]) د. فؤاد محمد الليثي ، **مرجع سابق** ، ص 345.

([2]) كارلو كاوتارللي ، **النظم المالية العامة للصناعات الاستخراجية** ، (الرياض : صندوق النقد الدولي ، مجلة الشؤون المالية العامة ، العدد الثاني ، 2012م) ، ص 21

([3]) R.B. Crawford, **Advanced Oil and Accounting**, (London: Postgraduate Training Institute, Journal of Accounting, No.14, 2013), P.24.

3.القياس اللاحق بعد الاعتراف يتم استعمال طريقة التكلفة أو اعادة التقييم المحاسبي عن تكاليف الاستكشاف والتقييم المعترف بها كأصل وعند استخدام اعادة التقييم أن يكون التطبيق منسجم مع صنف الاصل الملموس أو غير الملموس .

4.يتم التوقف عن اثبات تكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب عند ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج المصادر الطبيعية ويجب تقييم هذه التكاليف المرسملة فيما إذا تدنت قيمتها والاعتراف بخسارة التدني قبل إعادة التصنيف ، في ديسمبر عام 1977م اصدر مجلس معايير المحاسبة المعيار رقم (19) الخاص باجراءات المحاسبة المالية والتقارير المالية في الشركات النفطية المنتجة الذي تضمن الكيفية التي يجب أن تكون عليها طريقة المجهودات الناجحة وكذلك توضيح التكاليف التي يتطلب رسملتها [1].

يرى الباحث أن صناعة الموارد المعدنية عبارة عن سلسلة متتابعة من الانشطة المرتبطة مع بعضها البعض والتي تطلب مهاره في علم المحاسبة حتى يتمكن المحاسب من اعداد القوائم والتقارير المالية ، تتنوع الممارسات المحاسبية لاصول الاستكشاف والتقييم بموجب متطلبات الهيئات المحاسبية الاخرى التي تضع المعايير وكثيراً ما تختلف عن الممارسات في القطاعات الاخرى للمصاريف التي يمكن اعتبارها متشابهة.

معيار اعداد التقارير المالية الدولي رقم (7) الادوات المالية ، الافصاحات

يتطلب هذا المعيار الى بيان متطلبات الافصاح المتعلقة بالادوات المالية في القوائم المالية، حيث تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الاتي [2]:

1.اهمية الادوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل .

2.طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الادوات المالية التي قد تتعرض لها المنشأة خلال الفترة المالية وكذلك تاريخ اعداد التقارير المالية وكيفية ادارة المنشأة لهذه المخاطر.

على المنشاة الافصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم اهمية وجوهرية الادوات المالية في الميزانية العمومية وقائمة الدخل ، يحدد هذا المعيار الادوات المالية الاساسية ، تعتبر الاداة المالية عقداً ينشأ اصلاً مالياً لمنشاة ما والتزاماً مالياً او ادارة حقوق ملكية لمنشاة اخرى .

متطلبات معيار الادوات المالية ، الافصاحات

يتطلب المعيار الاتي[3]:

1.الاعتراف : الاعتراف بالاصل المالي فقد يكون عندما تصبح المنشأة طرفاً في الاحكام التعاقدية للاداة.

2.القياس : يتم قياس الادوات المالية بسعر معاملاتها إلا إذا كان الترتيب يتألف فعلياً من معاملة تمويل ، وإذا كان الترتيب يتألف من معاملة تمويل يتم قياس البند مبدئياً بالقيمة الحالية للمقبوضات المستقبلية المخصومة بسعر الفائدة السوقية لاداة دين مماثلة ، كذك يتم تطبيق نموذج التكلفة المطفأة لقياس كافة الادوات المالية

([1]) حسين عبد الجليل آل غزوي ، **مرجع سابق** ، ص 42 .

([2]) ياسين أحمد العيسى ، **مدى تطبيق المعيار الدولي السابع لإعداد التقارير المالية** ، (عمان : الجامعة الاردنية ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، العدد 1 ، 2012م) ، ص 112 .

([3]) جون آدمز ، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم** ، ترجمة د. سعد المطيري ، (لندن : مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية ، مجلة معايير اعداد التقارير المالية الدولية ، العدد الثاني ، 2011م) ، ص 17 .

الاساسية ، باستثناء الاستثمارات في الاسهم الممتازة غير القابلة للتحويل وغير المطروحة للتداول والاسهم العادلة غير المطروحة للتداول بشكل عام ، بالنسبة لهذه الاستثمارات يقتضي القياس بعد الاعتراف بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة ، تقديم الافصاح الذي يمكن المستخدمين من تقييم اهمية الادوات المالية بالنسبة للمركز المالي ، كذلك يتطلب المعيار الافصاح عن [1]:

3.بيان المركز المالي : يتطلب المعيار الافصاح عن القيمة الدفترية على النحو المحدد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 ويتم ذلك إما في بيان المركز المالي او الايضاحات وذلك عن الفئات التالية:

أ.الاصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة والتي يتم تحديدها عند الاعتراف الأول بها .

ب.الاصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة والمصنفة على انها محتفظ بها لغايات المتاجرة .

ج.الادوات المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق .

4.اعادة تصنيف الادوات المالية : اعادة تصنيف الاصول المالية بسعر التكلفة المطفأة او التكلفة بدلاً من القيمة العادلة ، او في القيمة العادلة وليس على أساس التكلفة او التكلفة المطفأة او التكلفة بدلاً من القيمة العادلة ، تصنيف الاصول المالية والتي تم قياسها إما بالتكلفة المطفأة بدلاً من القيمة العادلة أو بالقيمة العادلة بدلاً من التكلفة أو التكلفة المطفأة وفي الحالتين يجب الافصاح عن مبلغ الاصول المعاد تصنيفها .

5.السياسات المحاسبية : على كل كيان ان يفصح عن ملخص السياسات المحاسبية الهامة واساس القياس المستخدم في اعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية الاخرى المستخدمة والتي هي ذات صلة لفهم البيانات المالية وقد تم ذلك من خلال [2]:

أ.السياسات المتعلقة بالاصول بالقيمة العادلة .

ب.السياسات المتعلقة بالدخل الشامل .

ج.السياسات المتعلقة بحركة الاسهم .

د.وصف طريقة تحديد القيمة العادلة وفقاً لبيانات السوق .

هـ.وصف طريقة تحديد القيمة العادلة وفقاً لبيانات أخرى .

يتضح للباحث بان الادوات المالية تظهر فقط في البيانات المالية للبنوك ومنشآت التأمين لكن ان كافة المنشآت تملك ادوات مالية وتملك بنوداً كالنقد والذمم التجارية المدينة والدائنة والحسابات المكشوفة والقروض البنكية في بيان مركزها المالي ، وتقديم الافصاح الذي يمكن المستخدمين من تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الادوات المالية التي يتعرض لها المنشاة في نهاية الفترة المالية .

معيار اعداد التقارير المالية الدولي رقم (8) القطاعات التشغيلية

يتطلب هذا المعيار الافصاح عن معلومات حول القطاعات التشغيلية في منشأة ما حول منتجات وخدمات المنشأة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها وكبار عملائها ، وقد جاء سعياً لتحقيق المقاربة بين المعايير الدولية

([1]) د. محمد عبد الشكور أحمد شحاته ، **اطار محاسبي مقترح لتقييم الادارة المصرفية لمطلوبات المعيار الدولي رقم (7) بهدف تعزيز الافصاح والشفافية** ، (الرياض : الجمعية السعودية للمحاسبة ، مجلة البحوث المحاسبية ، العدد الثاني ، 2013م) ، ص 124.

([2]) د. محمد عبد الشكور أحمد شحاته ، **مرجع سابق** ، ص140.

حيث يحقق هذا المعيار متطلبات معيار المحاسبة المالية رقم 31 . كما ان صياغة هذا المعيار هي الصياغة ذاتها لبيان معيار المحاسبة المالية 31 ويتمتع هذا المعيار بالخصائص التالية [1]:

1.يقتضي هذا المعيار من المنشاة الابلاغ عن معلومات مالية وصفية بشأن قطاعاتها المشمولة في البيانات المالية

2.الافصاح عن مقياس ارباح أو خسائر القطاع التشغيلي وأصول القطاع .

3.الافصاح عن الايرادات المستمدة من منتجاتها وخدماتها .

4.الافصاح عن معلومات وصفية حول الطريقة التي تعددت من خلالها القطاعات التشغيلية والمنتجات والخدمات التي تقدمها الوحدة .

تعريف القطاع التشغيلي

عرف بأنه أحد مكونات المنشأة ، يقوم بأنشطه أعمال قد يحقق منها ايرادات ويتحمل عنها مصروفات[2].عرف بأنه الانشطة الرئيسية المحققة للايراد في المنشأة وكذلك الانشطة الاخرى التي لا تمثل انشطة استثمار اوأنشطة تمويل [3].

يستنتج الباحث من تعاريف القطاع التشغيلي الاتي:

1.توفير معلومات عن أنشطة المنشأة المختلفة

2.العلاقة بين العمليات في المناطق الجغرافية المختلفة.

يستطيع الباحث تعريف القطاع التشغيلي بانه اي جزء من المنشاة يعمل على توفير منتج أو خدمة في سبيل توليد الايرادات للمنشأة .

الافصاحات وفق معيار اعداد التقارير المالية رقم(8) القطاعات التشغيلية

تفصح المنشأة عن الآتي [4]:

1.معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية في تقويم طبيعة انشطة الاعمال التي تقوم بها واثارها المالية والبيئات الاقتصادية التي تعمل بها .

2.تقرير منفصل عن المعلومات عن كل قطاع تشغيلي ، يتنتج عن تجميع اثنين أو أكثر من تلك القطاعات

3.تقديم تقرير منفصل بمعلومات عن اي قطاع تشغيلي يستوفي أي من الحدود الكمية التالية:

أ.يبلغ ايراده الذي تم التقرير عنه ، بما في ذلك كل من المبيعات للعملاء الخارجيين والمبيعات للقطاعات أو التحويلات 10% أو أكثر من الايراد المجمع .

ب.يبلغ المبلغ المطلق لربحه أو خسارته التي تم التقرير عنها 10% أو اكثر .

ج.تبلغ اصوله 10% أو أكثر من مجموع كافة القطاعات .

([1]) د. وليد أحمد محمد علي ، **مرجع سابق** ، ص 103.

([2]) بسيوني المعز ، **معيار المحاسبة المصري رقم 33** ، (القاهرة : الاوائل للنشر والتوزيع ، 2008م) ، ص 33 .

([3])د.محمد عبدالله المومني ، أ.د حسين القاضي ، **دور الفكر المحاسبي في الإعصار المالي** ،(عمان: الجامعة الأردنية ، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية ، المؤتمر الثاني لكلية الأعمال ،5-8،مارس ،2010)،ص112

([4])ياسين أحمد العيسى ، **مرجع سابق** ، ص 112

4.يمكن لمنشأة أن تضم المعلومات عن القطاعات التشغيلية التي لم تستوفي الحدود الكمية مع المعلومات عن القطاعات التشغيلية الأخرى التي لم تستوفي الحدود الكمية لحصول على قطاع يمكن التقرير عنه فقط إذا كانت القطاعات التشغيلية لها نفس الخصائص الاقتصادية .

5.إذا كان مجموع الايراد الخارجي المتحقق من قبل القطاعات التشغيلية بشكل أقل من 75% من ايراد المنشأة فإنه يجب تحديد قطاعات تشغيلية اضافية كقطاعات يتم التقرير عنها ، حتى إذا لم تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة 13 حتى يتم إدارج 75% على الاقل من ايراد المنشأة في القطاعات التي يتم التقرير عنها .

6.المعلومات عن أنشطة الاعمال الاخرى والقطاعات التشغيلية التي لا يتم التقرير عنها يجب تجميعها والافصاح عنها في مجموعة بعنوان (جميع القطاعات الاخرى) منفصلة عن بنود المطابقة الاخرى ويجب توضيح مصادر الايرادات المدرجة في مجموعة القطاعات الاخرى .

متطلبات معيار القطاعات التشغيلية

يتطلب المعيار الاتي [1]**:**

1.التقرير عن كل بند من بنود القطاع هو القياس الذي تم التقرير عنه لمتخذ القرارات التشغيلية .

2.إذا كان متخذ القرارات التشغيلية يستخدم قياس واحد فقط لربح أو خسارة القطاع التشغيلي ولأصول والتزامات القطاع في تقويم اداء القطاع واتخاذ قرار بشأن كيفية تخصيص الموارد . فإن ربح او خسارة واصول والتزامات القطاع يجب ان يتم التقرير عنها بتلك القياسات .

3.تقديم توضيح لقياسات ربح أو خسارة القطاع واصول والتزامات القطاع لكل قطاع يتم التقرير عنه وكحد ادنى فإن المنشاة يجب ان تفصح عن الآتي[2]:

أ.أساس المحاسبة عن أي معاملات بين القطاعات التي تم التقرير عنها .

ب.طبيعة اي اختلافات بين قياسات ارباح او خسائر القطاعات التي يتم التقرير عنها.

ج.طبيعة أي اختلافات بين قياسات اصول القطاعات التي يتم التقرير عنها واصول المنشأة .

د.طبيعة أي تغيرات عن الفترات السابقة في طرق القياس المستخدمة لتحديد ربح أو الخسارة القطاعية المحققة واثر تلك التغيرات على قياس ربح أو خسارة القطاع .

يطبق هذا المعيار ابتداء من 2009م ، يتم استبدال المعيار المحاسبي الدولي رقم (14) ، تم تعديل المعيار الدولي رقم (34) الذي يتطلب أن تفصح المنشاة في تقاريرها المتضمنة معلومات مختارة عن قطاعاتها التشغيلية في قوائمها المرحلية[3].

([1]) Nikolaos I. Karampinis. **Effects of IFRS Adoption on Tax Induced Incentives for Financial Earning Management,** (The International Journal of Accounting, Athens University, Greece, 2011), P. 18.

([2]) Alberto Quagli, **How is the IFRS for SME Accepted in the European Context**, (Genoa: University of Genoa, Journal of Advanced Accounting, 2012), P.50.

([3]) . آلاء مصطفى الاسعد ، **المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الاعمال المعاصرة** ، (بغداد : كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، مؤتمر كلية بغداد الاقتصادية ، 7 – 12 يناير 2013م) ، ص 260 .

يرى الباحث أن هذا المعيار يهدف إلى إعداد تقارير مالية حسب كل قطاع بالمنشاة واعداد تقارير خاصة بالمعلومات عن مختلف انواع المنتجات والخدمات التي تقوم المنشآت وكذلك المناطق الجغرافية التي تعمل بها المنشاة .

معيار اعداد التقارير المالية الدولية رقم (9) الادوات المالية الاعتراف والقياس

الالتزام الفعلي بتطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم (9) بدأ من 1 يناير 2013م مع السماح بالتطبيق للمرحلى الاولى للفترة المنتهية في أو بعد 31 ديسمبر 2009م ، يتطلب معيار التقارير المالية الدولي رقم (9) تطبيقه بأثر رجعي ، وان تقدير قياس الادوات المالية وفقاً لطريقة التكلفة أو القيمة العادلة يرتبط بالادوات المدرجة في الميزانية العمومية للشركة بناءً على الحقائق والظروف المتوافرة في تاريخ التطبيق الاولى ، يهدف المعيار إلى وضع اسس للاعتراف والقياس للاصول المالية والالتزامات المالية وكذلك بعض عقود شراء او بيع البنود غير المالية وجاء هذا المعيار ليكون قائماً على اساس المبادئ واقل تعقيداً من المعيار الدولي رقم (39) وليحل محله بشكل تدريجي خلال ثلاث مراحل رئسية تتمثل في[1]:

1.تصنيف وقياس الاصول المالية والالتزامات المالية .

2.منهجية انخفاض القيمة .

3.محاسبة التحوط.

متطلبات معيار الادوات المالية الاعتراف والقياس

يتطلب المعيار الاتي[2]:

1.الغاء الاستثناء من قياس القيمة العادلة للالتزامات المرتبطة بتسليم اداة حق الملكية والتي يجب تسويتها عن طريق هذا التسليم .

2.قياس الالتزامات المشتقة بالقيمة العادلة في حين كان يتم قياسها في المعيار الدولي رقم (39) بالتكلفة

3.تغير المتطلبات المتعلقة بخيار القيمة العادلة للالتزامات المالية لتناول مخاطر الائتمان الخاصة، إن الهدف الرئيسي من المعيار هو استبداله بمعيار المحاسبة الدولي رقم (39) بالكامل من خلال الاصدار التدريبي لمداخل معيار التقارير المالية الدولي رقم (9) .

4.أدوات الدين ، فيما يتعلق بموجودات الدين ، إن كل الموجودات المالية التي تعتبر ادوات دين هي رهن لاختيارين لتحديد ما إذا كان بالامكان القياس باستخدام طريقة التكلفة المطفأة .

معيار اعداد التقارير المالية الدولي رقم (10) البيانات المالية الموحدة

يتضمن هذا المعيار نموذج موحد للسيطرة على جميع المؤسسات بما في ذلك الشركات ذات الاغراض الخاصة استبدل المعيار الاجزاء الموجودة مسبقاً في معيار المحاسبة الدولي رقم (27) المتعلق بالقوائم المالية الموجودة والمنفصلة التي تتعامل مع القوائم المالية الموحدة ولجنة تفسيرات المعيار رقم (12) المتعلق بشركات ذات

([1]) راشد المخلوفي أبو زيد ، **المعيار الدولي رقم (9) بديلاً للمعيار (39) المحاسبي** ، (القاهرة : العيبان وشركاؤهم ، مؤتمر جمعية المعايير المصرية ، 4 -17-2013م) ، ص 7.

([2])د. هشام عبد الحي السيد ، **مرجع سابق** ، ص 76 .

اغراض خاصة ، يحدد المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية رقم (10) السيطرة عندما تكون معرضة أو لديها القدرة على التأثير على العوائد من خلال صلاحيتها على المؤسسة المستثمرة بها [1].

اهداف معيار اعداد التقارير المالية الدولي رقم (10)

يهدف المعيار رقم 10 الي الاتي[2] :

1.ازالة الاختلافات العملية عند تطبيقه وكذلك مراجعة متطلبات المحاسبة والافصاح فيما يخص الادوات المالية خارج الميزانية .

2.المنشاة التي تكون ، عبارة عن منشأة (أم) عرض البيانات المالية الموحدة مع وجود بعض الاعفاءات المحدودة لبعض المنشآت.

3.يحدد السيطرة ويعتبرها الاساس المستخدم لتحديد المنشآت الموحدة في البيانات المالية الموحدة .

4.توضيح متطلبات مبدأ السيطرة .

5.على المنشاة استخدام سياسات محاسبية موحدة عند اعداد البيانات المالية الموحدة.

يتضح للباحث بأن المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر بها عندما يتعرض أو يكون له حقوق في العوائد الناتجة من شراكاته مع الجهة المستثمر بها ويكون قادرا علي التأثير علي هذه العوائد.

معيار اعداد التقارير المالية الدولي رقم (11) الترتيبات المشتركة

يتطلب المعيار وضع مبادئ للتقرير المالي من قبل المنشأة التي تمتلك حصة الترتيبات التي تخضع لسيطرة بشكل مشترك ، ويتطلب من المنشاة التي تكون طرف في ترتيب مشترك أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه من خلال تقويم حقوقها والتزاماتها وان تحاسب عن تلك الحقوق والالتزامات وفقاً لنوع الترتيب المشترك [3].

خصائص معيار اعداد التقارير المالية الدولي رقم (11)

تتمثل خصائص معيار اعداد التقارير المالية الدولي رقم (11) بالاتي[4]:

1.الاطراف مقيدة بترتيب تعاقدي .

2.يمنح الترتيب التعاقدي طرفين او اكثر من تلك الاطراف سيطرة مشتركة على الترتيب.

3.الترتيب المشترك إما ان يكون عملية مشتركة أو مشروع مشترك .

الافصاحات وفق معيار اعداد التقارير المالية الدولي رقم (11)

تفصح المنشأة عن الآتي [5]:

([1]) دياب المطيري ، **ايضاحات حول القوائم الموحدة** ، (المنامة : بنك البحرين والكويت ، مجلة بنك البحرين والكويت ، التقرير السنوي للقوائم المالية ، العدد الرابع ، 2013م) ، ص 19 .

([2]) د. عقاري مصطفى ، **معايير اعداد التقارير المالية** ، (الجزائر : جامعة باتنة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، مجلة الابحاث الاقتصادية ، العدد الأول ، 2007م) ، ص 16 .

([3]) Ema Masca, **Influence of Cultural Factors in Adoption** (Romania: Petrn Msier University, Faculty of Business and Economics, Journal of Economics and Finance, 2012), P. 575.

([4]) Alsuhaibani Ali . **The Expected Impact of IFRS Adoption on Saudi Arabia** (New York: Case Western University, Procedia of Social Behavioral Science, 2013), P.79.

([5]) رمزي أبو المعاطي علي ، **معايير اعداد التقارير المالية الدولية** ، (لندن : مؤسسة معايير اعداد التقارير المالية ، مؤتمر المعايير الدولية ، 3 – 10 أكتوبر 2013م) ، ص 17 .

1.على المنشاة التي تكون طرف في ترتيب مشترك ان تقوم ما إذا كان الترتيب التعاقدي يمنح جميع الاطراف او مجموعة من الاطراف السيطرة بشكل جماعي على الترتيب .

2.السيطرة المشتركة ، توجد فقط عندما تطلب القرارات بشأن الانشطة ذات الصلة موافقة بالاجماع من الاطراف التي تسيطر بشكل جماعي على الترتيب .

3.في الترتيب المشترك لا يسيطر طرف واحد على الترتيب بمفرده .

متطلبات معيار الترتيبات المشتركة

يتطلب المعيار المشارك في عملية مشتركة ان يثبت الاتي[1]:

1.اصوله بما في ذلك نصيبه من اي أصول محتفظ بها بشكل مشترك

2.التزاماته بما في ذلك نصيبه من أي التزامات تم تحملها بشكل مشترك .

3.ايراده من بيع نصيبه من المخرجات الناشئ عن العملية المشتركة .

4.مصروفاته بما في ذلك نصيبه من أي مصروفات تم تحملها بشكل مشترك .

القياس وفق معيار اعداد التقارير المالية الدولي رقم (11)

وفقاً لنص معيار اعداد التقارير المالية الدولي رقم (11) يتم القياس كالآتي[2]:

1.على المشارك في عملية مشتركة ان يحاسب عن الاصول والالتزامات والايرادات والمصروفات المتعلقة بحصته في العملية المشتركة .

2.على المشارك في مشروع مشترك ان يثبت حصته في المشروع المشترك على انها استثمار ويجب عليه أن يحاسب عن ذلك الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (28) الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة .

3.الطرف الذي يشارك في مشروع مشترك ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليه أن يحاسب عن حصته في الترتيب وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم (9) الادوات المالية ، ما لم يكن له تأثير مهم على المشروع المشترك .

يتضح للباحث عندما يكون الترتيب خارج نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (11) فإن المنشأة تحاسب في الترتيب وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية ذات الصلة مثل المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (10) .

معيار إعداد التقارير المالية الدولي رقم (12) الافصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

يتطلب المعيار دمج متطلبات افصاح متناسقة للشركات التابعة والترتيبات المشتركة للشركات الزميلة والمنشآت المنظمة غير الموحدة ، وعرض هذه المتطلبات في معيار دولي واحد لإعداد التقارير المالية ، جمع متطلبات الافصاح الواردة في المعيار الدولي رقم (28) الاستثمارات في الشركات الزميلة ، والمعيار (31) الحصص في المشاريع المشتركة ، والمعيار (27) البيانات المالية الموحدة والمنفصلة في معيار واحد بهدف تسهيل وفهم وتطبيق متطلبات الافصاح للشركات التابعة والمشاريع المشتركة ، والشركات الزميلة المنظمة غير الموحدة ، أصدر هذا المعيار في شهر مايو 2011م ، ويبدأ التطبيق والعمل به في 2013/1/1م ، يتطلب الكشف عن المعلومات التي

([1]) يوسف رشيد حبيب ، **أوجه القصور في تطبيق المعاييرالدولية لإعداد التقارير المالية وأثرها على جودة الافصاح بالقوائم المالية في القطاع النفطي** ، (عمان: جامعة الشرق الأوسط ، رسالة ماجستير منشورة ، 2012م) ، ص 90.

([2]) دياب المطيري ، **مرجع سابق** ، ص 39 .

تمكن مستخدمي البيانات المالية لتقييم طبيعة المخاطر المرتبطة والمصالح في الكيانات الأخرى آثار تلك المصالح على المركز المالي والتدفقات النقدية ، وضح مجلس معايير المحاسبة الدولي في 31/ أكتوبر/ 2012م التغيرات التي تنطبق على الكيانات الأخرى ، والإرشادات الخاصة بعملية الانتقال إلى المعيار الجديد[1].

الافصاحات وفق معيار إعداد التقارير المالية الدولي رقم (12) الافصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

تفصح المنشأة عن الآتي[2]:

1.الافصاح عن جميع الأنشطة مع الافصاحات التي تتطلبها معايير إعداد التقارير المالية

2.الافصاح عن الشركات التابعة والترتيبات المشتركة

3.تركيبة المجموعة والفوائد في الحصص غير المسيطرة.

4.تقييم طبيعة ومدى القيود المفروضة بمصالحها في هيكلة الكيانات الأخرى.

5.تقييم عواقب التغيرات في حصة ملكيتها في الشركة التابعة.

6.تقييم عواقب فقدان السيطرة على الشركة التابعة خلال الفترة المشمولة بالتقرير.

معيار إعداد التقارير المالية الدولي رقم (13) القيمة العادلة

يهدف المعيار إلى وضع متطلبات مشتركة لقياس القيمة العادلة والافصاح عن المعلومات المتعلقة بقياسات القيمة العادلة ، كذلك يعالج عدم تناسق متطلبات قياس القيمة العادلة والتنوع في الممارسة ، والحد من عدم التناسق وإمكانية مقارنة المعلومات التي تم إعداد تقاريرها في البيانات المالية ، أحدثت الأزمة المالية العالمية مشكلات حول دور معيار القيمة العادلة في إحداث الأزمة ، وأن تطبيق المعيار ساهم في تضخم غير مبرر لقيم العقار، ومن ثم في قيم القروض العقارية الممنوحة من بنوك الاستثمار، وما ترتب عليه في تضخيم قيم السندات العقارية ، التي أدت إلى حدوث الأزمة المالية ، لأن البنوك الاستثمارية أساءت منهج القيمة العادلة ، يهدف مجلس معايير المحاسبة الي تبني منهجاً وسطاً في تطبيق معيار القيمة العادلة ، يقضي باستخدام اسلوب خصم التدفقات النقدية المتوقعة في تقدير القيمة العادلة للاصول غير السائلة ، أصبحت البيانات المالية قاصرة على اظهار الوضع المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية وفق الحقائق الاقتصادية ، مما ادي الي فقدان البيانات أهميتها نظراً لأن المعلومات المالية فيها لا تستند إلى معطيات اقتصادية موضوعية تتعلق بالأدوات المالية والاستثمارات العقارية، بالاضافة أن واضعي المعايير المحاسبية في الدول المختلفة كانوا يتفاوتون في التعاطي مع المعايير، وظهرت اختلافات عديدة من المعايير المحاسبية الدولية ، علماً بأن المعايير المحاسبية في بريطانيا كانت تخلو من أي محاسبة للقيمة العادلة للأدوات المالية ، واتباع القيمة العادلة هو أكثر ملائمة لأغراض معايير إعداد التقارير المالية الدولية ، بما فيها المشتقات المالية والتي تظهر خارج الميزانية العامة ، بحيث تقدير قيمتها العادلة وادخالها في الميزانية العمومية ، بدلاً من أن تبقى في حسابات متقابلة خارج الميزانية العمومية[3].

([1]) Sanel Tomlinson**, IFRS 10- 12 The New Consolidation Standards KPMG,** (New York: November 2011), p 24.

([2]) مفيد عبد اللاوي ، **النظام المالي الجديد** ، (الجزائر: مزوار للطباعة والنشر ، 2008م) ، ص 29.

([3]) نعيم سابا خوري ، **القيمة العادلة والابلاغ المالي** ، (دمشق : جمعية المحاسبين القانونيين ، مؤتمر المحاسبة الدولية الحديثة ، 13- 17/ مايو ، 2013م) ، ص 3.

تعريف القيمة العادلة

عرفت القيمة العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن استلامه بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين المشتري والبائع ، وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية[1].عرفت بأنها السعر الذي يجعل الملكية تتبدل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع ، حينما لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون البائع مكره على البيع ، وأن يكون لدى كل الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية[2].عرفت بأنها تقييم الاصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها[3].عرفت بأنها المبلغ الذي يمكن أن يبادل بها أصل ما بين مشتري وبيع راغبين في عقد صفقة[4].

يستنتج الباحث من تعاريف القيمة العادلة بانها:

1.تعتبر القيمة العادلة معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق

2.تعتبر الأداة المالية المسعرة وفق السوق ويكون سعر السوق المعلن المناسب للأصل المحتفظ به

3.تبادل أصل أو تسوية التزام بين إطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل

يستطيع الباحث تعريف القيمة العادلة بأنها تبادل أصل معين في تاريخ معين بين مشتري وبائع راغبين في عقد الصفقة، بحيث يتوفر لكل منهما المعلومات الكافية حول الأصل، وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة.

الافصاحات وفق معيار إعداد التقارير المالية الدولي رقم(13) القيمة العادلة

تفصح المنشأة عن الآتي[5]:

1.تسويات حقوق الملكية نتيجة التحول من المعايير الدولية الي معايير اعداد التقارير الدولية في تاريخ التحول وفي نهاية أخر فترة معروضة في أحدث بيانات مالية سنوية

2.تسوية الأرباح والخسائر المعدة بموجب المعايير الدولية لأخر فترة معدة وفق المبادئ مع أرباحها وخسائرها بموجب معايير اعداد التقارير الدولية لنفس الفترة

3.وصف الأصول المالية أو الالتزامات المالية من خلال القيمة العادلة [6]

يتضح للباحث أن محاسبة القيمة العادلة أدت إلى اظهار الموجودات والمطلوبات في الميزانية العمومية بموجب قيمتها الاقتصادية دون الانتظار لأخذها في الحسبان عند تحققها.

([1]) Eva K. Jermakowicz, **Implementing IFRS from the Perspective of EU Publicly Traded Companies**, (New Dalhi, University of South India, College of Business, Journal of International Accounting, 2006), p 172.

([2])Michael Bradbury , Tony van Zijl , **International Financial Representing Standards on New Zealand ,(**New Zealand **:** Research in Accounting Regulation, Volume 19,2013),PP 35–51

([3]) IFAC Guide **, Establishing and Developing a Professional Accounting Body**,USA , 2010, P 84.

([4]) خالد بن سعد الأطرش ، **صناعة معايير المحاسبة الدولية** ، (الرياض: هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي، مركز الدراسات والمعلومات ، 2005م) ، ص 8.

([5]) طارق المخلوفي ، **تبني معايير إعداد التقارير المالية** ، (الجزائر: جامعة الجزائر ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2013م) ، ص 50.

([6])Christopher Hodgdon a, Rasoul H. Tondkar , **Measuring and Disclosing the Fair Value of Financial Instruments in Markets that are no Longer Active , (**London : IASB Exert Advisory panel, International Accounting Standard Board, 16 September 2008,), p22.

المبحث الثالث

توافق النظم المحاسبية

يعتبر التوافق المحاسبي مفهوماً ملازماً للمحاسبة الدولية يفيد من الحد أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية ويتميز عن التوحيد الذي يفترض أساساً توحيد كلي للقواعد المحاسبية ، بمعنى توحيدها بشكل شامل على المستوى الدولي ، وهو ما يعتبر أمراً مستحيلاً لأن المحاسبة جزء مكمل للمحيط الثقافي الذي تتميز به كل دولة[1].

اظهر البعد الدولي المتنامي للأنشطة الاقتصادية ، ان المحاسبة باعتبارها وسيلة أساسية للاتصال تختلف بمحتواها وطرق تطبيقها من بلد لآخر ، لذلك فإن الاختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في دول كثيرة له تأثير على قدرة المستثمرين الدوليين على فهم المحتوى الإخباري للمعلومات المحاسبية والمالية ، لذلك فإنهم يسعون للحصول على الحجم الكافي من المعلومات القابلة للمقارنة ، ويفضلون الحصول عليها بالشكل الذي يمكنهم من فهمها لأجل تقييم فرص الاستثمار المتاحة واختيار أحسنها ، عملية التوافق المحاسبي الذي تولدت عنه نمطية في الممارسة المحاسبية ، نتيجة انسجام دولي في إجراءات المعالجة المحاسبية ومنتجات المحاسبة المتمثلة في القوائم المالية الختامية ، بما يضمن القراءة الموحدة لهذه القوائم من خلال تنظيم وضبط هذه الممارسة استناداً إلى اطار تصوري للمحاسبة الدولية، لتجاوز كل أشكال الاختلافات التي تنتج في الواقع عن التباين في الأطر والأنظمة التي تحكم الممارسة المحاسبية في كل دولة ، والتي أصبحت تشكل عائقاً أمام الاستثمار الدولي ، ومصدر اضطراب لحركة الأسواق العالمية ، لذلك فإن التوافق المحاسبي الدولي يساعد على ضمان قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية للمؤسسات ، وبالتالي الإجابة على احتياجات المستثمرين الدوليين من المعلومات ، كما يساعد على ضمان مصداقية وملاءمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية يضفي عليها صفة القبول العام.[2]

تعريف التوافق المحاسبي

عرفً بأنه الاحتكام إلى جملة من المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية التي تلقى قبولاً عاماً في الأوساط الدولية ، والتي تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية للشركات الدولية[3].عرف بأنه تلك المحاولة الرامية لبوتقة عدة أنظمة محاسبية في مسار قادر على المزاوجة والتوفيق بين تطبيقات محاسبية مختلفة في هيكل

([1]) شعيب شنوف ، **الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي** ، (الجزائر: جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2007م) ، ص 78.

([2]) جا وحدو ، رضا وفاء ، **تجربة الاصلاح المحاسبي في الصين** ، (الجزائر: جامعة بسكرة ، المؤتمر العلمي الأول ، الاصلاح المحاسبي في الجزائر ، الفترة 29- 30-مارس،2011م) ، ص 15.

([3]) د. مداني بن بلفيث ، **التوافق المحاسبي الدولي** ، (الجزائر: جامعة ورقلة ، كلية العلوم الإدارية ، مجلة العلوم الإدارية ، العدد الثاني ، 2013م) ، ص 6.

منتظم[1].عرف بأنه محاولة لجمع الانظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها البعض وتقليل درجة الاختلاف بينها من خلال تقريب الممارسات المحاسبية في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة[2].

يستنتج الباحث من تعاريف التوافق المحاسبي الاتي:

1.يهدف التوافق المحاسبي الي التقريب بين وجهات النظر المختلفة

2.تقليل بدائل الاختيارات المحاسبية وزيادة الاتساق بين أساليبها.

يستطيع الباحث تعريف التوافق المحاسبي بأنه عملية تحقيق تجانس الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي من أجل الحد من المشاكل التي يثيرها تنوع الأنظمة المحاسبية المختلفة.

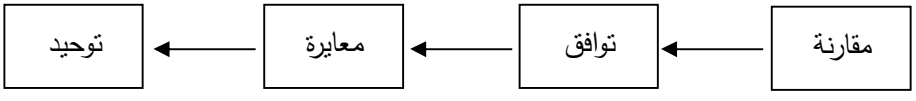
الفرق بين التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي

يشير مفهوم التوحيد إلى فرض أسس وقواعد محاسبية لدولة ما على دولة أخرى ، وهي حالة وجود درجة من التجانس والتماثل التي تؤدي إلى تعميم تطبيق مبادئ وممارسات محاسبية واحدة على المستوى الدولي[3].

ويوضح الشكل رقم (1/3/1) تدرج مستويات تجانس الأنظمة المحاسبية

شكل رقم (1/3/1)

تدرج مستويات تجانس الأنظمة المحاسبية



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي ، **المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات** ، (القاهرة : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2004م)، ص 88.

يستخدم مفهوم التوحيد في حالة وجود مجموعة من الدول تستخدم نفس أنظمة الدول الأخرى تماماً ، لذلك تبرز عدم واقعية التوحيد ، حيث لكل دولة خصوصيات تؤثر على نظامها المحاسبي وتجعله يختلف عن غيره من الأنظمة الأخرى ، فالتوحيد يأخذ بمبدأ مقياس واحد يناسب الجميع ، أما التوافق المحاسبي فهو أكثر واقعية ومرونة من التوحيد ، حيث يأخذ في الحسبان الفروق الوطنية ويعطي انطباعاً عاماً على القابلية للمقارنة ، ويعتبر التوافق المحاسبي على درجة كبيرة من الانفتاح ، لأنه يعترف بالاختلافات لتحقيق درجة مقبولة من التوافق كخطوة ثانية ، في حين تتطلب المعايرة الالتزامات بتطبيق معيار محاسبي واحد من طرف جميع الدول[4].

التوحيد المحاسبي يعتبر توحيد اللغة المحاسبية من خلال توحيد المفاهيم والمصطلحات واستعمال تعاريف موحدة وتوحيد مبادئ وإعداد المعلومات والافصاح عنها وصولاً إلى توحيد القوائم المالية ، فإن عولمة الأسواق المالية كان من الأسباب الأساسية التي سارعت في ضرورة تبني التوافق المحاسبي من منظوره الدولي ، فسوق المال قد

([1]) د. محمد عبد الله المؤمني ، **دور الفكر المحاسبي في الاعسار المالي** ، (عمان: الجامعة الأردنية ، كلية الأعمال ، المؤتمر الثاني لكلية الأعمال ، القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة ، 6-10-فبراير -2014م) ، ص 29.

([2]) هائل أبو رشيد ، **دور عولمة التقارير المالية في جذب الاستثمارات في سوريا** ، (حلب: جامعة حلب ، كلية الاقتصاد ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008م) ، ص 19.

([3]) يوسف محمد جربوع ، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي** ، (القاهرة: الوراق للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص 28.

([4]) Stewart Jones , Aimee Finley, **Have IFRS Made a Difference to Intra-Country Financial Reporting Diversity** , University of Sydney, Sydney NSW 2006, Australia, p.45

يجذب مستثمرين أجانب ، فالمستثمر الأجنبي يعتبر من المستعملين الأساسيين للقوائم المالية التي تنتجها المحاسبة ، مما يستلزم عليه الالتزام بالممارسة المحاسبية المحلية ، وعرض قوائم مالية أخرى في موطنه الأصلي وفقاً لممارسة محاسبية أخرى ، فالتوافق المحاسبي يضيف مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية ، ويؤدي إلى اعتماد نظم محاسبية متشابهة ، وهو بذلك يتميز عن التوحيد المحاسبي الدولي الذي يعني توحيد صارم للقواعد والسياسات المحاسبية وتطبيقها على دول معينة ، فالتوحيد لا يقبل اختلافات في الإجراءات على المستوى الدولي ، كذلك التوحيد المحاسبي يعبر عن نظام محاسبي موحد تتمثل أهدافه في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على مستوى الفروع الاقتصادية[1].

أشكال التوحيد المحاسبي

تتمثل أشكال التوحيد المحاسبي في[2]:

1.التحديد: يتم ضمانه عن طريق توفير أكبر قدر من الدقة.

2.الانتظام: تتبع طرق متماثلة.

3.التبسيط: يكون ذلك عن طريق الاستغناء عن ماهو غير ضروري في مجال المحاسبة ، في مجال المحاسبة هناك عدة أشكال للتوحيد المحاسبي منها ما يخرج عن نطاق المحاسبة الدولية ليشمل مهنة المحاسبة بشكل عام خاصة ما يتعلق بممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة ، ومنها ما يتعلق بتوحيد المهام عن طريق توحيد طرق العمل ، يوجد اختلاف وتباين بين مختلف المرجعيات المحاسبية ، سواء من حيث المبادئ أو من حيث تقديم وعرض القوائم المالية .

الجهود المبذولة لتحقيق التوافق المحاسبي

تهتم عدد من المنظمات بالتوافق المحاسبي وزيادة مستوى الافصاح المالي بعضها على مستوى دولي وبعضها على مستوى اقليمي ، كما أن بعضها عامة وخاصة ، ومن هذه الجهود[3]:

اولا : الجهود الدولية العامة, وتشمل:

1.جهود منظمة الأمم المتحدة : تهتم الأمم المتحدة بالشركات متعددة الجنسيات وأثرها على الاقتصاد العالمي ، تم تكوين فريق من الخبراء في المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية سنة 1976م للنظر في صنع نظام دولي للمحاسبة والتقارير الموحدة ، و قدم فريق الخبراء بتقرير في سنة 1978م للهيئة الخاصة بالشركات العاملة في عدة دول ، وصي بإنشاء فريق عمل خاص لهذا الغرض من خبراء حكوميين ، وتم إنشاء هذا الفريق ويتكون من (34) مندوبا ليعمل كهيئة دولية تهتم بدراسة مسائل المحاسبة وإعداد التقارير المالية ، بالإضافة إلى متابعة المستجدات في المحاسبة ، بما في ذلك أعمال الهيئات المعنية بوضع المعايير.

([1]) علاء الدين جبل ، **دور عولمة التقارير المالية في جذب وتوجيه الاستثمارات في سوريا** ، (حلب: جامعة حلب ، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، كلية الاقتصاد ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008م) ، ص 18.

([2]) Nicholas Apergis, **The relationship between international financial reporting standards and R&D expenditures**, Greece, University of Piraeus, Banking and Financial Management, P.89

([3]) محمد مطر ، **أهمية الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية** ، (عمان: جامعة الشرق الأوسط ، مجلة أبحاث اليرموك ، العدد الرابع ، 1993م) ، ص 317.

2. جهود منظمة التعاون الاقتصاد والتنمية : أنشأت سنة 1981م لجنة الاستثمار الدولي والشركات المتعدة الجنسيات ، التابعة للمنظمة فريق عمل للمعايير المحاسبية لدراسة محاولات قامت بها هيئات خاصة ومؤسسات دولية ، من أجل تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية ، وفي سنة 1985م عقدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ندوة عن التوافق المحاسبي ، ودور لجنة معايير المحاسبة الدولية كمحفز للتوافق ، وقد اصدرت المنظمة دليل عمل للشركات المتعددة الجنسيات حول الافصاح الاختياري للمعلومات المالية[1].

ثانيا: الجهود الدولية الخاصة ، وتشمل[2]:

2.لجنة معايير المحاسبة الدولية : تعتبر هيئة مستقلة حيث لا تخضع لسلطة أي منظمة مهنية معينة تكونت سنة 1973م بعضوية هيئات محاسبية في تسع دول وهذه الدول ليست أعضاء في اللجنة ، إنما الهيئات المحاسبية التي داخل هذه الدول ، بهدف الحصول على توافق محاسبي وتضييق الاختلافات المحاسببية بين هذه الدول.

2.لاتحاد الدولي للمحاسبين : منظمة عالمية يضم في عضويتها (128) منظمة من (91) دولة تمثل أكثر من (2) مليون محاسب ، ويهدف منذ تأسيسة سنة 1977م إلى تطوير معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني ، والقيام بالدراسات والبحوث في مجال التنسيق بين معايير المحاسبة في العالم ، كما يقوم باصدار معايير المراجعة الدولية ، وفي سنة 1982م اعترف الاتحاد بأن مجلس معايير المحاسبة هي صاحبة السلطة في اصدار معايير المحاسبة الدولية.

ثالثا : الجهود الإقليمية وتشمل [3]:

1.الاتحاد الأوربي : من أهداف الاتحاد الأوربي خلق بيئة تجارية موحدة في الدول الأعضاء ، ويعتبر التوافق في المبادئ والممارسات المحاسبية بين هذه الدول أهم المجالات التي أهتم بها الاتحاد ، حيث قام باصدار سلسلة من التوجيهات التي لها علاقة مباشرة بالتوافق المحاسبي.

2.مجلس المحاسبة الأفريقي : تأسس سنة 1979م ويضم (27) دولة أفريقية ، هدفه إقامة التوافق بين الأنظمة المحاسبية للدول الأفريقية ، وكذلك تشجيع القيام بالبحوث المتعلقة بالمعايير المحاسبية والتدريب المحاسبي.

3.اتحاذ المحاسبين الأوربيين : تأسس سنة 1951م ، أهم أهدافه تسهيل تبادل الآراء وتسهيل متطلبات دخول المهنة إلى الدول الأعضاء ، ويجتمع الاتحاد مرة كل ثلاث أو أربع سنوات ، حيث عالجت هذه المؤتمرات قضايا التوحيد والتوافق المحاسبي والتكامل الاقتصادي ، كما أصدر الاتحاد مجلة الاتحاد الأوربي ، بالإضافة إلى اصدارات أخرى ساعدت في تقليص الاختلافات المحاسبية بين الدول الأعضاء.

([1])Natalie Tatiana Churyk , Alan Reinstein , **Raleigh Building Products: A Teaching Case the Differences Between IFRS and US GAAP,** United States, Accountancy, Barsema Hall, Northern Illinois University,2009, p201

([2]) فريدريك تشووي وآخرون ، **معايير المحاسبة** ، تعريب محمد عصام الدين زايد ، أحمد حجاج ، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2004م) ، ص 38.

([3])Shalini E. Perumpral , Mark Evans, **The Evolution of Indian Accounting Standards**, Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting 25, 2009,P.106

4.جمعية أمم جنوب شرق آسيا لاتحاد المحاسبين : تأسست سنة 1957م ، أصدرت أول معيار للمحاسبة سنة 1979م ، وفي سنة 1980م أصدرت أول معيار للمراجعة ، وتعتبر جهود الجمعية مكملة لجهود مجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين ، فهي تعمل على تعديل معايير المحاسبة بما يتلائم مع احتياجات الدول الآسوية[1].

5.المجمع العربي للمحاسبين : تأسس المجمع سنة 1983م بقصد تطوير وتوحيد مهنة المحاسبة في الوطن العربي ، كما أن هناك على مستوى كل دولة عربية تنظيم مشابه يهدف إلى رفع المستوى العلمي والمهني للعاملين في مهنة المحاسبة والمراجعة[2].

يتضح للباحث بأن هذه المنظمات لعبت دوراً في مجال التوافق المحاسبي ، لكن كان للجنة معايير المحاسبة الدولية دوراً رائداً جعلها تمثل الصدارة في مجال معايير المحاسبة وذلك لما لاقته المعايير التي تصدرها هذه اللجنة من قبول واسع النطاق.

المرجعيات المحاسبية

تتمثل المرجعيات المحاسبية الأكثر انتشاراً واستعمالاً في العالم في [3]:

1.المرجعية المحاسبية الأوربية ، التي تركز على التوجيه أو الأمر.

2.المرجعية المحاسبية الأمريكية ، من خلال معايير المحاسبة الأمريكية.

3.المرجعية المحاسبية الدولية ، ممثلة في معايير المحاسبة الدولية.

يتضح للباحث أن تطور العلاقات الاقتصادية والمالية بين المؤسسات من دول مختلفة ، وانتشارها وقيامها باستثمارات في مناطق مختلفة من العالم ذات أنظمة وثقافات محاسبية مختلفة ، أدت إلى إنتاج معلومات مالية ومحاسبية مختلفة ومتباينة ، الأمر الذي يصعب من عملية اتخاذ القرار بالنسبة لهذه المؤسسات نظراً لصعوبة فهمها ومقارنتها ، بالإضافة إلى التباين في الممارسات المحاسبية ،

مزايا التوافق المحاسبي

تتمثل مزايا التوافق المحاسبي في [4]:

1.تحسين عملية اتخاذ القرارات بواسطة المستثمرين الخارجيين.

2.تسهيل عملية الاتصال المالي والتجاري ذلك بتوفير معلومات مالية ، ثم إعدادها وفق قواعد ومبادئ ومعايير متناسقة ، مما يرفع من فعالية تشغيل الأسواق المالية ، وتخفض درجة الغموض في تفسير البيانات المالية.

3.تسهيل عملية أداء الشركات متعددة الجنسيات.

---

(1)Thomas Jeanjean , Herve Stolowy , **Exploratory Analysis of Earnings Management Before and After IFRS Adoption** , Paris , Hec Inc.,2013,p89

([1])Marta Silva Guerreiro , Lúcia Lima Rodrigues , **Voluntary adoption of International Financial Reporting** , Australia School of Accounting & Finance, Victoria University, Melbourne Vic,2014, p333

([2]) يوسف محمد جربوع ، **مرجع سابق** ، ص 34.

([3]) فروم محمد صالح ، **المعايير الدولية والبيئة الجزائرية** ، (الجزائر: معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد ، 17- 18 اكتوبر/ 2010م) ، ص 6.

4.زيادة درجة انتظام وصدق حسابات المؤسسات مما يرفع قيمتها وأهميتها في عمليات المقارنة والرقابة واتخاذ القرارات.

5.قابلية مقارنة القوائم المعدة في بلدان مختلفة ، وتؤدي تلك إلى تعزيز قرارات الاستثمار والاقتراض وتسهل لمستخدمي القوائم المالية من أي بلد فهمها وإدراكها ، وإن كانت معدة في بلدان أخرى.

6.تسهيل توحيد الفروع الأجنبية ، تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم من توحيد نتائج الأعمال بقوائم موحدة ، وتبقى مشكلة تحويل العملة فقط.

7.انتفاء الحاجة إلى مجاميع متعددة من القوائم المالية للشركات التي تريد إدراج أسهمها في البورصات العالمية إذ بدلاً من إعداد قوائم مالية تتطابق مع المعايير المحلية لكل بورصة تريد إدراج أسهمها فيها ، فالمعايير الموحدة تزيل هذه الحاجة[1].

8.تحسين القرارات الإدارية في الشركات متعددة الجنسيات ، فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات ، ولا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر إعدادها.

9.إزالة الغموض والتناقض والالتباس عن مستخدمي القوائم المالية ، وذلك من خلال وجود معايير موحدة ذات مفاهيم واحدة.

10.تتحقق المعايير الموحدة الفائدة للبلدان النامية بشكل أكبر من معاييرها الوطنية التي لا تصل إلى مستوى رصانة المعايير الدولية.

11.اختصار الزمن والتكلفة والجهود للدول النامية في الوصول إلى النتيجة التي وصلتها الدول المتقدمة التي اتخذت المعايير الوطنية.

12.تكون الدول النامية على دراية بالمعايير والطرق والإجراءات المحاسبية ، التي تعمل في ظلها الشركات العالمية وفروعها العاملة في تلك الدول.

13.إمكانية المقارنة وإزالة عدم الفهم ، فإن ذلك يزيد الموثوقية بالقوائم المالية المعدة على أساسها ، كما يزيد ذلك من تدفق الاستثمارات وانسيابها.

14.توفير المال والوقت في توحيد وجمع المعلومات المالية المختلف ، عندما تطلب من أكثر من طرف وفقاً لمتطلبات قانونية.

يتضح للباحث أن التوافق المحاسبي يؤدي إلى إزالة الاختلافات في النظم المحاسبية ، والعمل على جعلها قابلة للتسوية مع بعضها البعض ، خاصة في البلدان النامية ، وذلك لتسهيل إجراء التوقعات واتخاذ القرارات المالية.

مبررات التوافق المحاسبي

تزامنت أعمال التوافق المحاسبي مع سياق دولي تميز بالهيمنة الاقتصادية الأمريكية ، و التكتلات الاقتصادية وتعاظم دورها في الاقتصاد العالمي في اطار العولمة التي شملت كل اطراف الحياة السياسية والاجتماعية والثقافية والاقتصادية ، وأفرزت توسعاً في النشاط الاقتصادي للمؤسسات ، مما أدى إلى تطور أسواق المال

([1]) د. عبد الناصر نور ، د. طلال الحجاوي ، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئية الأردنية متطلبات التوافق والتطبيق** ، (عمان: جامعة الإسراء ، كلية الأعمال ، مجلة العلوم الإدارية ، العدد الرابع ، 2013م) ، ص 8.

الذي رافقه احتياج لتبادل المعلومات ، نتيجة قصور الأنظمة المحاسبية الوطنية ، وغياب أدوات قياس واتصال جديدة قادرة على احتواء أنشطة المؤسسات ، بهدف الرفع من الكفاءة الاقتصادية ، وفيما يلي المبررات التي أدت إلى التوافق المحاسبي[1]:

1. توسع الأنشطة العالمية للمؤسسات : بالرغم من النشاط التجاري الدولي ، إلا أنه تطور مع نوع جديد من المؤسسات الدولية التي اهتمت بالاستثمارات الخارجية ، لما تحقق هذه الاستثمارات من مزايا اقتصادية، وهو ما مهد لظهور الشركات المتعددة الجنسيات.

2. تطور الأسواق المالية الدولية : انتشار الأسواق المالية من أبرز الخصائص التي أصبح يتميز بها الاقتصاد العالمي خاصة في الدول المتقدمة ، ومواجهة الاحتياجات التمويلية التي تعبر عنها كل من المؤسسات الاقتصادية بما تطرحه من أسهم للحصول على أموال تمكنها من الرفع من استثماراتها ، كما أن للأداء المالي الناتج عن تطور الهندسة المالية والإبداعات المالية الحديثة الأثر في تطور الأسواق المالية ، وتزامن ذلك مع تحرر القطاع المالي من كل أشكال القيود التي تعيق انسياب الأموال بين الدول، كان لثورة الاتصالات الدور بما قدمته من إمكانات ساعدت على ربط الأسواق المالية ، وتبادل المعلومات التي تتطلبها عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية[2].

3. تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية والمالية الدولية : كان لنمو الأسواق المالية وتطورها الأثر الكبير في قيام الشركات ، او تلك التي ترغب في تسعير أسهمها بتبني استراتيجيات اتصال مالية قوية كفيلة بربطها مع المستثمرين ، ومن أبرز العوامل التي ساعدت على تطور أشكال وطرق الاتصال المالية طبيعة القيود التي تفرضها هيئات الأسواق المالية في دول مختلفة على الشركات الأجنبية التي ترغب في دخول أسواقها.

مقومات التوافق المحاسبي

تتمثل مقومات التوافق المحاسبي في [3]:

1.تتوافق مع صفات العولمة وبيئتها من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية وشروطها واتفاقياتها.

2.تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية ، وإزالة أي تعارض أو عدم تطابق معها ، بحيث يسهل تطبيق المعايير الدولية في مجالات الصناعة والتجارة والمحاسبة وغيرها.

3.أن تكون البيئة الاقتصادية للبلد هي بيئة الاقتصاد الجزئي أي بيئة الوحدات الاقتصادية.

4.التكييف الفني والنفسي لمواطني البلد ، استخدامات التقنية الحديثة في مجال العمل بطرق كفؤة وإمكانيات جيدة.

متطلبات التوافق المحاسبي

تتمثل متطلبات التوافق المحاسبي في[1]:

([1]) جبار محفوظ ، **العولمة المالية وانعكاساتها على الدول النامية** ، (الجزائر: جامعة باتنة ، كلية العلوم الإدارية ، مجلة العلوم الاجتماعية ، العدد السابع ، 2002م) ، ص 193.

([2]) مداني بن بلغيث ، **مرجع سابق** ، ص 110.

([3]) د. عبد الناصر نور ، د. طلال الحجاوي، **مرجع سابق** ، ص20

1.إعادة النظر في المناهج الدراسية بشكل عام ، بحيث تكون منسجمة مع المناهج الدراسية الدولية ، ويمكن الاستعانة بهذا المجال بمناهج جامعات عالمية.

2.إعادة النظر في مفردات المواد الدراسية بحيث تكون الاطروحات النظرية والتطبيقية متفقة بموجب معايير إعداد التقارير المالية الدولية.

3.تهيئة الأساتذة وتعريفهم واطلاعهم بشكل كامل وتفصيلي على معايير إعداد التقارير المالية الدولية وتطبيقاتها كي يقوموا بدورهم بنقل الخبرة والتجربة إلى الطلبة.

4.إعادة النظر في الكتب الدراسية وتحديثها بما يتلاءم مع التعديلات الجارية في معايير المحاسبة الدولية.

5.متطلبات التوافق المحاسبي في جانبها العلمي والأكاديمي ، فإن الجزء الحالي يشكل الجانب العلمي من أجل تحقيق الهدف بإندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، من أجل تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية ، وما يرتبط بها بشكل سليم وكفؤ ، لذلك فإن متطلبات التطبيق يمكن أن تتشكل من [2]:

أ.تقوم الجمعيات المهنية بإقامة دورات متخصصة في كيفية تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية بشكل يتفق مع متطلبات البيئة المحلية ويتكيف معها.

ب.تقوم المؤسسات المهنية الأخرى بنشر وتوصيل كل ما يتعلق بمعايير إعداد التقارير المالية الدولية وتطبيقاتها.

ج.تقوم مكاتب المراجعة بتنظيم الحسابات بإشراك العاملين لديها في دورات تطويرية تتعلق بكيفية تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية.

يتضح للباحث أن التطوير الأكاديمي لأعضاء هيئة التدريس بالجامعات يشكل حجر الأساس في نضج مخرجات معايير إعداد التقارير المالية الدولية ، إذ تتطلب تدريباً مستمراً للتغلب على تحديات التطور الاقتصادي والتقني في مجال المحاسبة.

أهداف التوافق المحاسبي

تتمثل أهداف التوافق المحاسبي في [3]:

1. المؤسسات المعدة للقوائم المالية : يساعد التوافق المحاسبي الدولي المؤسسات على:

أ.تخفيض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية ، خاصة فيما يتعلق باعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية.

ب.انجاح عمليات التسيير والمراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها، وقياس أدائها بناءاً على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات للمقارنة.

([1])Alberto Quagli , Paola Paoloni, **How is the IFRS for SME Accepted in the European context?,** Roma, Italy , Università Telematica Scienze Umane, Journal of Faculty of Economics,2006, P.132

([2])Muhammad Nurul Houqe , Reza M. Monem , **Government Quality, Auditor Choice and Adoption of IFRS**, Queensland, Australia, Griffith Business School, Griffith University,2008, P.44

([3]) Rochat M. and Autre, **Audit Enterprises**, Paris: Vuibeted, Computable International, 1997, P522.

ج.تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال ، خاصة فيما يتلعق بالقيام بعمليات استثمارية أو ادماج مؤسسات أخرى أو أخذ مراقبتها.

د.الوضع الجيد من خلال التحكم في سياسة الاتصال التي تضمن الاقبال على استثمارات المؤسسة منن خلال مساعدة عملية اتخاذ قرارات الاستثمار التي يقوم بها المستثمرون الدوليون.

هـ.توحيد شروط المنافسة التي تحكم النشاط الاقتصادي داخل التجمعات الاقتصادية

2. الأطراف المستخدمة للقوائم المالية : الهدف الأساسي الذي يحققه التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة المتمثلة في المستثمرون الدوليون هو تمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات بعد إلغاء أثر اختلاف الأنظمة التي كان يفترض أن تعد كل مؤسسة معلوماتها أساسها ، وبالتالي استبعاد أثر العوامل الثقافية والقيمية والعوامل الأخرى على حسابات المؤسسة لأجل اتخاذ قرارات الاستثمار الملائمة.

3. الهيئات الأخرى : من خلال نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات ، كالاتحاد الأوروبي والأمم المتحدة ، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية ، لما يتيحه من خفض تكاليف هذه الرقابة التي تتطلب أعباء إضافية تتعلق بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها، والاستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة لمراجعة الفروع ، ما يطرح عملية مصداقية هذه الأعمال وتطابقها مع أهداف مراجعي المجمع.

التحديات التي تواجه التوافق المحاسبي

انتشار الشركات متعددة الجنسيات وزيادة أنشطتها الدولية ، أدى إلى ضرورة تنسيق الإجراءات التي من شأنها معالجة الأعمال الدولية ، هذه الإجراءات يمكن أن تكون المحاسبة الدولية ، ، أصبح التوافق المحاسبي ملازماً للمحاسبة الدولية ، تتطلب الأنشطة الدولية للشركات متعددة الجنسيات عملية تطوير وتصنيع وتسويق المنتجات وتوزيعها ، وتعتبر التكنولوجيا عاملاً هاماً في هذه الأنشطة ، بالإضافة إلى أسواق رأس المال العالمية التي توفر فرصاً للمستثمرين والمقرضين للارتباط في أنشطة تمويل عبر العالم ،التطور أدى إلى توسيع المحاسبة الدولية التي تعددت موضوعاتها ، بالإضافة إلى متطلبات الافصاح والمقارنة ، هذه المعايير وغيرها من الموضوعات التقليدية للمحاسبة اكتسبت أهمية متزايدة ، لأن المعايير المحاسبية نشأت وطبقت على نطاق الدول الصناعية المتقدمة ، فهي تلائم مجتمع هذه الدول على اعتبار أن المعايير المحاسبية التي تستقر في الممارسة العملية عادةً ما تعتبر نتاجاً للفعل السياسي والاجتماعي للدولة المعنية ، كما أن لجنة معايير المحاسبة الدولية غالباً ما تجد نفسها متأثرة بالقواعد المحاسبية المعمول بها في عدد من الدول الأعضاء دون أن تجهد نفسها في فحص ودراسة المعايير المقبولة في الدول الأخرى ، وحتى إن حدث ذلك فإن المعايير المحاسبية لن تكون بالمرونة الكافية ، بحيث يتم من خلالها تضمين جميع الفروقات الكبيرة في بيئات الدول التي ستكون محل تطبيق هذه المعايير، وفيما يلي تحديات التوافق المحاسبي [1]:

([1]) شعيب شنوق ، **مرجع سابق** ، ص 96.

1.المعلومات المالية في المحاسبة الدولية ، تتطلب وجود نظام معلومات عالمي في مستوى أهداف المحاسبة الدولية.

2.التحليل المالي والقابلية للمقارنة ، التقارير المالية يتم إعدادها وفقاً لمعايير مختلفة ، يؤدي إلى وجود مشكلات على مستوى التحليل المالي ، بحيث اختلاف المعايير يؤدي إلى عدم قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

3.النشر الإلكتروني للبيانات المحاسبية والنمو المتزايد في سوق التجارة الإلكترونية ، واستجابة العديد من الوحدات الاقتصادية بمختلف أنواعها ببناء مواقع لها على شبكة الإنترنت في نشر التقارير المالية[1].

4.تعكس المحاسبة حاجات البيئة التي تمارس فيها ، كما أن أهدافها مرتبطة باحتياجات تلك البيئة التي تتميز بالتباين من دولة لأخرى ، وتحدد الأهداف معلومات مختلفة ، وهو ما يؤدي إلى ظهور نظم محاسبية مختلفة.

5.تتولى عملية تحقيق التوافق المحاسبي منظمات عامة وخاصة تختلف فيما بينها من حيث الأهداف ، ومن حيث الإجراءات المتبعة في سبيل تحقيقها ، ومن حيث السلطة والقدرة على تحقيقها ، فهيئة الأمم المتحدة تهدف إلى تحقيق زيادة الافصاح والشفافية للشركات المتعددة الجنسيات ، مع الأخذ في الاعتبار مصالح الدول النامية التي تعمل بها تلك الشركات ، أما منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فإنها تنظر للافصاح من وجهة نظر الدول المتقدمة ، والتي توجد بها مقر تلك الشركات متعددة الجنسيات ، وينتج عن هذا اختلاف من وجهة نظر كلتا المنظمتين للمشاكل نفسها[2].

1.يتفاوت دور المنظمات والجميعات المهنية في الرقابة والإشراف على المهنة بين مختلف الدول.

2.في حالة الدول التي تعتمد على نظم قانونية رسمية لتنظيم مهنة المحاسبة يستلزم تحقيق التوافق الدولي في التقارير المالية تغيير في التشريعات.

3.نجاح التوافق المحاسبي يتوقف على وجود قانون دولي يدعم عملية التنفيذ ، إلا أن ذلك غير متوفر ، فحتى لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي تعتبر المساهم الأبرز في عملية التوافق المحاسبي الدولي ، تفتقد لمثل هذه القوة القانونية

4.مازالت الولايات المتحدة الأمريكية لا تطبق معايير إعداد التقارير المالية الدولية ، وقد يكون ذلك عقبة باعتبارها أكبر سوق ، ولها صوت في مجلس معايير المحاسبة الدولية ، وتعمل على تعطيل اصدار بعض المعايير التي لا تتوافق مع مصالحها.

5.كثير من الدول اعتمدت المعايير الدولية في التطبيق ، وهذه الدول ذات بيئات اقتصادية مختلفة وقوانين وثقافات متنوعة ، ونظم اجتماعية متباينة ، فقد يكون من الصعب ايجاد توافق بين السياسات الداخلية وتلك المعايير.

([1]) د. جمال علي يوسف ، **محددات التوافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير التقارير المالية الدولية** ، (الرياض: جامعة الباحة ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، مجلة العلوم الإدارية ، العدد الرابع ، 2013م) ، ص 75.

([2]) مزياني نور الدين ، **مرجع سابق** ، ص 7.

6.توافر وسائل الدعم اللازمة لضمان تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية تطبيقاً سليماً ، وذلك ليس بالمهمة السهلة ، فعلى الرغم من سعي معظم الدول لايجاد التوافق ، فليس هنالك ما يضمن تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية بشكل سليم

7.تبني العديد من الدول معايير إعداد التقارير المالية الدولية ، أو اصدار معايير محلية متفق معها ، طبقاً لقدرة الهيئات المنظمة وأسواق المال في اصدار تعليمات ملزمة لتطبيقها ، فإن ذلك يضمن الحصول على نفس النتائج إذا تم تطبيق تلك المعايير ، سواء داخل الدولة الواحدة أو بين الدول.

8.انعدام القوة الإلزامية بتنفيذ القواعد ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية المتفق عليها.

9.غالبية الدول ليس لها تشريعات منظمة للأدوات المالية ، لأنها لا تتوفر لديها أسواق على درجة من الكفاءة التي تفرز قيم سوقية يمكن اعتمادها في التقييم المحاسبي.

10.التوجه الضريبي والحكومي ، بعض الدول يكون الهدف من التقارير المالية فيها هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية.

11.تحديات التأهيل العملي ، من خلال[1]:

أ.تحديات خاصة بالمحاسبين والمراجعين من حيث الكفاءة.

ب.تحديات خاصة بيئة العمل ومدى توافر نظم رقابية داخلية جيدة وفعالة.

ج.تحديات معرفة البيئة الأجنبية للاستعداد لتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة.

11.التحديات التشريعية: خلال الفترات السابقة زخرت بيئة الدول النامية بالعديد من التشريعات القانونية لتتلاءم مع المستجدات الاقتصادية التي تنظم الاستثمار الأجنبي[2].

يستطيع الباحث اضافة تحديات التوافق المحاسبي فيمايلي:

1.معايير إعداد التقارير المالية الدولية تصدر باللغة الإنجليزية وترجمتها إلى اللغات الوطنية أفقدها مضمونها الأصلي.

2.اصدار معايير إعداد التقارير المالية الدولية في شكل نصوص عامة ، وترك التفاصيل لكل دولة.

3.معايير إعداد التقارير المالية الدولية لا تتعاطى إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية دون النظر إلى معيار معين يلائم ظروف دولة معينة

يتضح للباحث أن التحديات كانت إفرازات طبيعية للمستجدات التي طرأت على البيئة الاقتصادية الدولية ، وما يرافق ذلك من شفافية في التقارير المالية الدولية ، للتغلب على هذه التحديات يجب توافق المعايير المحلية مع المعايير الدولية ، لتنمية أداء ومستوى التبادل في الأسواق الدولية ، تماشياً مع الانفتاح على الاقتصاد العالمي ، اعتماد التوافق المحاسبي الدولي بتأني طبقاً لظروف تلك الدول ، ومعرفة هل تم الوفاء بمتطلبات ومحددات التوافق مع تلك المعايير.

([1]) بورويسة سعاد ، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية** ، (الجزائر: جامعة الجزائر ، كلية العلوم الإدارية ، رسالة ماجستيرغير منشورة ، 2010م) ، ص 48.

([2]) د. إبتهاج إسماعيل يعقوب ، **تعزيز قدرات مهنة المحاسبة وفق مستجدات البيئة العراقية بالإستعانة بتجارب دولية** ، (بغداد: الجامعة المستنصرية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، المؤتمر العربي السنوي العام ، واقع مهنة المحاسبة ، 16- 17/ أبريل/ 2014م) ، ص 11.

الضغوط باتجاه التوافق المحاسبي

تتمثل ضغوط التوافق المحاسبي في[1] :

1.الزيادة الدولية في التجارة والمبادلات الاقتصادية ، إذ تزيد على 115 ترليون دولار تقوم بها شركات دولية منتشرة في كل أنحاء العالم ، وتتطلب معايير وأسس للقياس والإبلاغ المحاسبي ، تم انشاء منظمة التجارة العالمية ، من متطلبات الانضمام إليها مبدأ الشفافية لتوفير معلومات للمستثمرين ، كذلك تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ، ادي التزام الشركات مجموعة من المعايير الدولية إلى اتساق في المعلومات المالية المقدمة في تقارير الشركات السنوية.

2.الحاجة المتزايدة إلى رأس المال ، لتنفيذ النشاطات الاقتصادية المختلفة ، وحاجة الممولين والمستثمرين للمعلومات المالية عن الشركات التي يتم الاستثمار فيها واقراضها ، ولكي تعرض هذه الشركات أسهمها وسنداتها في البورصات العالمية ، عليها تطبيق معايير محاسبية موحدة قابلة للفهم من قبل أولئك المستثمرين والمقرضين.

3.ازدياد التنافس الدولي ، أدى إلى الحاجة إلى تنسيق الجهود عن طريق منظمة التجارة العالمية ، بموجب أسس تأتي في مقدمتها استخدام المعايير المحاسبية الدولية.

4.ضغوط الشركات الدولية باتجاه الحاجة إلى معايير متوافقة على مستوى العالم للافصاح في مواقفها المالية ، أن فروع هذه الشركات منتشرة في أرجاء العالم ، وتعمل في بيئات متباينة وتواجه صعوبات في إعداد تقاريرها المالية بموجب المعايير المحلية لتلك البلدان العاملة فيها ، وإن مصلحتها تقتضي أن تطبق دول العالم معايير موحدة لتسهيل أعمالها.

5.زيادة الاندماج الدولي للأسواق والعمل ، إذ تتطلب بيئة مشتركة.

يتضح للباحث بأن هذه الضغوط تتطلب لغة مشتركة مفهومة على مستوى العالم ، وذلك عن طريق إمكانية أن تصبح المحاسبة لغة عالمية ، باعتماد معايير إعداد التقارير المالية الدولية.

الاختلاف المحاسبي الدولي

أهداف المحاسبة والطريقة المتبعة لوضع معايير المحاسبةعادةً ما تختلف من بلد لآخر ، وهذه الاختلافات ترجع بشكل أساسي إلى ارتباط المحاسبة المالية ، باعتبارها نظام اجتماعي ببيئتها ومكوناتها المختلفة ، يتم تفسير الاختلافات المحاسبية الدولية على أنها خيارات مختلفة معتمدة من قبل بلدان مختلفة لمعالجة نفس الظاهرة المحاسبية ، وقدمت العديد من المحاولات لتحديد وتفسير أسباب وجود الاختلاف في الأنظمة المحاسبية فيما بين البلدان ، العوامل التي تساعد على تفسير الاختلاف المحاسبي هي التي أثرت على التطور المحاسبي من بلد إلى آخر ، مما نجم عنه اختلاف في الأنظمة المحاسبية فيما بين هذه البلدان[2].

([1]) د. عبد الناصر نور ، د. طلال الحجاوي ، **مرجع سابق** ، ص 8.

([2]) د. خالد قطناني ، د. خالد عويس ، **مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات العمانية** ، (عمان: جامعة السلطان قابوس ، كلية العلوم الإدارية ، مجلة الإدارة ، العدد الرابع ، 2013م) ، ص 19.

العوامل التي ادت الي الاختلاف المحاسبي

تتمثل العوامل التي ادت الي الاختلاف المحاسبي بالاتي[1]:

1. النظام القانوني : معرفة طبيعة النظام القانوني السائد في البلد ذو أهمية لما له من تأثير على طريقة تنظيم السلوك د اخل البلد ، بما في ذلك إعداد التقارير المالية ، وبناءً على ذلك فإن الممارسة المحاسبية السائدة في أي بلد غير مستقلة عن محيطها القانوني ، وتنقسم البلدان وفقاً للنظام القانوني إلى [2]:

أ. مجموعة القانون المكتوب : تتميز بوضع قواعد مفصلة شاملة لكل المتطلبات والإجراءات ، بما في ذلك قانون الشركات ، مما يؤدي إلى مرونة أقل عند إعداد التقارير المالية كون أن القواعد المحاسبية موجودة ضمن القوانين الوطنية ، بالتالي هناك نصوص وقواعد تشريعية تؤثر على الممارسة المحاسبية.

ب. مجموعة القانون العام : يكون تشريعها أكثر تفصيلاً ، وذو مرونة مقارنةً بأنظمة القانون المكتوب، كما أن القواعد المحاسبية توضع من قبل المنظمات المهنية ، مما يسمح لها بأن تكون أكثر تكيفاًوتجديداً ولا تكون موجودة في معظمها بصفة مباشرة ضمن القانون التشريعي.

2. النظام الضريبي : الاختلاف المحاسبي من المنظور الضريبي ودرجة تحديد القوانين الضريبية للقياسات المحاسبية ، الارتباط بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية ، إذ هنالك بلدان تعطي الأولوية للقواعد الضريبية مما يجعل قانونها الضريبي له تأثير على تحديد القواعد المحاسبية ، يكون الدخل الخاضع للضريبة هو نفس الدخل المتضمن في التقرير المالي ، هنالك بلدان أخرى يتم فيها حساب الدخل الخاضع للضريبة بشكل مختلف عن الدخل المرتبط بالتقرير المالي ، ومن ثم تعتبر الأنظمة المحاسبية في تلك البلدان مستقلة نسبياً عن متطلبات القوانين الضريبية ، الأنظمة المحاسبية والأنظمة الضريبية السائدة في مختلف دول العالم عن مجموع التطورات التاريخية والسياسية لها ، إذ تعمل السياسات العامة في كل دولة على مواكبة التغيرات الحاصلة في محيطها الاقتصادي سعياً منها لوضع أنظمة محاسبية ضريبية مثلى تخدم الرؤى الاقتصادية لكل بلد ، التطبيقات والتطورات الحديثة التي يشهدها مجال المحاسبة ، وخاصة معايير إعداد التقارير المالية سيؤدي إلى إحداث تغيرات في المعالجة المحاسبية لمختلف التدفقات المالية ، هذه التغيرات سيكون لها أثر على حساب الدخل وتتم الحسابات الضريبية من الحسابات المالية ، مما يؤدي إلى ارتباط المحاسبة بالضرائب بالرغم من التكامل الموجود بينهما ، وإلا أن علاقة المحاسبة بالضرائب ليست معياراً دولياً متفق عليه[3].

3. مصادر التمويل : الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تحديد المعلومات الملائمة التي ينبغي ايصالها إلى المستخدمين ، الطريقة التي يتم من خلالها الحصول على التمويل ، إذ أن المعلومات التي يحتاجها المستثمرون تختلف عن تلك التي يحتاجها المقرضون ، هذا أحد العوامل الرئيسية عن الاختلافات في التقارير

([1]) Yann Ding, **Differences Between Domestic Accounting Standards and IAS**, New Jersey: Journal of Accounting and Public Policy, Issued, 2007, p 33.

([2]) Ioannis Tsalavoutas , **Transition to IFRS and Compliance with Mandatory Disclosure Requirements**, The University of Stirling , Scotland, United Kingdom,2006, P45

([3]) د. أمين السيد أحمد لطفي ، **المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات** ، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2004م) ، ص 250.

المالية ، لأن أغلب مقدمي رؤوس الأموال يختلفون باختلاف البلدان ، ففي بعض البلدان تعتمد الشركات في تمويلها على السوق المالي ، فإن الاهتمام المحاسبي ينصب في تلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات حول أداء الشركة والتدفقات النقدية ، بينما في البلدان التي تعتمد الشركات في تمويلها على البنوك ، مقارنةً بما تحصل في السوق المالي ، فإن المحاسبة تقوم على مبدأ الحيطة والحذر ، وتنصب اهتماماتها على حماية المقرضين ، حتى ولو كان ذلك على حساب اعطاء الصورة الصادقة عن حسابات الشركة[1].

4. مهنة المحاسبة : تطور أسواق رأس المال يؤدي إلى خلق الحاجة للمعلومات المالية الموثوقة ، الملائمة وفي الوقت المناسب ، كما أن التشريعات في البلدان تتطلب إعداد حسابات سنوية ، كل هذا يؤثر على المحاسبة فضلاً عن قدرتها على إنتاج تقارير مالية ملائمة ، وبالمقابل فإن وجود مهنة يكون تأثيرها على تطوير الأنظمة المحاسبية ، كذلك فإن البلدان التي تنخفض لديها الحاجة لتوفير معلومات للسوق ، فإنه ينظر للمحاسبين على أنهم ماسكي حسابات فقط ، وهذا ما يفسر نقص الخبرة لديهم.

يستطيع الباحث اضافة عوامل للاختلاف المحاسبي كالاتي:

1. التطورات التي تشهدها دول العالم خاصة في مجال المحاسبة والضرائب
2. عدم تكييف بيئة الضرائب مع متطلبات النظام المحاسبي الجديد

يتضح للباحث أن هناك درجة من الارتباط والتداخل فيما بين عوامل الاختلاف المحاسبي في ظل عولمة الاقتصاديات ، وارتباط الأسواق المالية لضمان قابلية القوائم المالية ، للمقارنة على المستوى الدولي والحد من الآثار السلبية المترتبة على الاختلاف المحاسبي

أشكال الاختلاف المحاسبي

تتمثل أشكال الاختلاف المحاسبي في الاتي[2]:

1.النموذج المحاسبي الفرانكفوني : للتغلب على هذا الاختلاف يتوجب على بعض الشركات أو المجموعات ، حتى تتمكن من الوصول إلى مصادر التمويل في أسواق دول أجنبية إعداد قوائمها المالية بمستوى من الشفافية

2.النموذج المحاسبي الانجلوسكسوني : يختلف من دولة إلى أخرى حسب التنظيم الذي يحكم نشاطها الاقتصادي ، خاصةً الدخول إلى الأسواق المالية ونتيجة لذلك في ظل الاختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في دول مختلفة ، فإنه يتم اللجوء إلى بعض الوسائل والطرق لتجاوز هذا الأشكال من خلال[3]:

أ. الاعتراف المتبادل : يتحقق عندما تقبل هيئات مراقبة الأسواق المالية للدول بالقوائم المالية للشركات الأجنبية التي تعدها وفق مبادئها الوطنية ، تعتبر هذه الطريقة حلاً لمشكلة الدخول للأسواق المالية الأجنبية ، على أساس أن القواعد المحاسبية الوطنية المطبقة من شركات دولة ما ، تبحث عن مصادر التمويل في أسواق دولة أخرى تلقى الاعتراف المتبادل.

([1]) بدرة بن تومي ، **آثار تطبيق المعايير المحاسبية على العرض والافصاح في القوائم للمصارف الإسلامية** ، (الجزائر: جامعة سطيف ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2013م) ، ص 10.

([2]) د. مداني بن بلفيث ، **مرجع سابق** ، ص 11.

([3]) طارق بن علي الرفاعي ، **تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وعلاقتها بالتشريعات الجبائية في الجزائر** ، (الجزائر: جامعة مستغانم ، كلية الأعمال ، الملتقى الوطني الأولى ، 4- 6/مايو/2013م) ، ص 14.

ب. الاعتراف المتبادل المعياري : يتمثل في تطوير المعايير المحاسبية الدولية دون خيارات ، على أن يترك للمؤسسات في كل دولة إمكانية تقدم ضمن ملاحقها جداول تتضمن توفيق بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية المطورة خصيصاً لهذا الغرض.

يتضح للباحث أن المحاسبة وسيلة أساسية للاتصال تختلف محتواها وطرق تطبيقها من بلد لآخر ، لذلك فإن الاختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في دول كثيرة له تأثير على قدرة المستثمرين الدوليين على فهم المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ، تبعاً لخصوصيتهم الاقتصادية والسياسية والاجتماعية الثقافية.

الاتجاهات المقترحة لتعزيز التوافق المحاسبي

التحديات التي ذكرت بحاجة لوضع لبنات أساسية لغرض مواجهتها ووضع استراتيجيات للحلول ، وأن هذه الحلول قادرة على تعزيز معايير إعداد التقارير المالية الدولية ، وتتمثل هذه الاتجاهات بالاتي[1]:

1. الاتجاهات المقترحة للجانب المعرفي والفجوة التكنولوجية : الآليات الملائمة في تطوير مهنة المحاسبة والارتقاء بها لتواكب التغيرات العالمية والمحلية للبيئة ، باعتبارها نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة وأن تحقيق ذلك يتم من خلال[2]:

أ.تطوير برامج التعليم المحاسبي ، فالجامعات والمعاهد المتخصصة باعتبارها الجهات التي تبني محاسب المستقبل ، إذ تمثل مخرجاتها الرافد الرئيسي لسوق العمل من محاسبين ومراجعين ، ويتم ذلك عن طريق إعادة النظر بالمناهج الدراسية وصياغتها وفق متطلبات سوق العمل ، بما يواكب المستجدات والتغيرات البيئية.

ب.الثورة المعلوماتية وانعكاساتها كانت لها آثار على التعليم العالي في الدول المتقدمة ، إلا أن استثمارها في قطاع التعليم العالي مازال محدود وهامشي في الدول النامية ، أحد الآليات الملائمة لمواجهة هذا التحدي هو بناء أنظمة تعليم ركائزها الحاسوب ، حيث يمكن تحديد الآلية الملائمة لتعزيز معايير إعداد التقارير المالية الدولية بالجانب المعرفي من خلال تفعيل دور برامج التدريب وزيادة أواصر التعاون مع المؤسسات لوضع أسس علمية للتدريب ، وزيادة فترة التدريب لتشمل طيلة سنوات الدراسة ، وتحت إشراف الطرفين مع العمل على انشاء مراصد احتياجات أسواق العمل المحلية والعربية والدولية من الاختصاصات المحاسبية والمراجعية والمهارات المطلوبة.

2. الاتجاهات المقترحة للجانب المهني : إعداد معايير ترخيص ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة شاملة المتطلبات العالمية والوطنية ، وإجراءات ممارسة المهنة وشروط التعليم بعد التأهيل من قبل الهيئات الوطنية.

3. الاتجاهات المقترحة للجانب التشريعي : يتداخل هذا الاتجاه مع الجانب المهني بحكم أن الجانب التشريعي هو الذي ينظم الجانب المهني ، وأن الاتجاهات المقترحة تتطلب إعادة شاملة لجميع القوانين والتعليمات التي

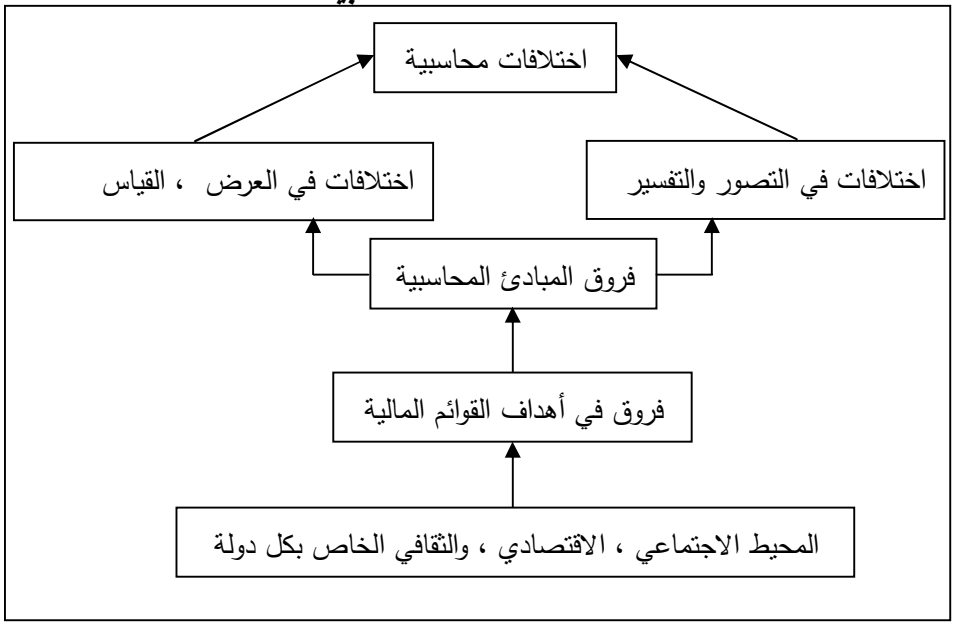
([1])Sandra Waller Shelton , Lisa A. Owens-Jackson, **IFRS and U.S. GAAP**, USA , DePaul University,Journal of Accountancy and MIS, , Chicago ,2010,P187

([2]) Christipher Nobes, **Comparative International Accounting**, London: Prautice Hall, 2008,p 33.

تنظم الأعمال الاقتصادية والمهنية التي طرأت عليها تغيرات تتعلق بممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة[1].
ويوضح الشكل رقم (1/3/2) الاختلافات المحاسبية

شكل رقم (1/3/2)

الاختلافات المحاسبية



المصدر: Haller A Walton p ,**IFRS Adaption**, USA, Chicago University, School of Accountancy and MIS. 1997, p 2.

([1]) د. زايد محمد عصام الدين ، **المحاسبة الدولية في المنشآت متعددة الجنسيات** ، (القاهرة: دار الجلاء المنصورة للنشر والتوزيع ، 1993م) ، ص 17.

الفصل الثاني

جودة المعلومات المحاسبية

نظراً لأهمية المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية ، لابد أن تكون المعلومات المعروضة واضحة ومفهومة وتتصف بالاكتمال ومعروضة بطريقة تساعد مستخدميها على فهمها والاستفادة منها ، المعلومات ظهرت منذ بدء الخليقة وحتى قبلها وهو ما يؤشره القرآن الكريم في قوله تعالى: (وَعَلَّمَ آدَمَ الأَسْمَاء كُلَّهَا ثُمَّ عَرَضَهُمْ عَلَى الْمَلاَئِكَةِ فَقَالَ أَنبِئُونِي بِأَسْمَاء هَؤُلاء إِن كُنتُمْ صَادِقِينَ) {سورة البقرة ، الآية 31} ، ان هذه الاسماء تعد معلومات لأن وجود الانسان وقوته وبقائه على الارض ارتبط بالمعلومات ومنها تلازم قيام النشاط الانساني مع المعلومات اخذ الاهتمام يتصاعد بالمعلومات مع تصاعد التقدم الحضاري ، وفي ظل التطورات التي تحدث على المستوى العالمي ونتيجة للفضائح المالية والمحاسبية التي اضعفت ثقة المجتمع المالي في إدارة هذه المؤسسات وفعالية نظام المعلومات المحاسبي ومدى صحة وعدالة ومصداقية القوائم المالية ، هذا ما سيتناوله الباحث من خلال المباحث التالية:

المبحث الاول : المعلومات المحاسبية

المبحث الثاني : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

المبحث الثالث : نظام المعلومات المحاسبي

المبحث الاول

المعلومات المحاسبية

تعد المحاسبة وسيلة من الوسائل التي استخدمها الانسان خلال مراحل تطوره لتلبية حاجات تتناسب مع درجة التطور الاقتصادية والاجتماعية التي مر بها ، وتاريخياً تطورت المحاسبة المالية بغرض تجهيز المعلومات لأولئك الذين استثمروا أموالهم في منشآت الاعمال ، وكان لتطور المحاسبة في القرن التاسع عشر نتيجة الحاجة لحماية المستثمرين في الشركات التجارية المساهمة المحدودة [1].

ازداد الاهتمام بالمعلومات المحاسبية بظهور شركات الاموال ، إذ انفصلت إدارة الشركة عن مالكيها مما تطلب تقديم المعلومات المحاسبية من قبل الادارة إلى المساهمين للاطمئنان على حسن إدارة أموالهم ولم يقتصر الاهتمام بالمعلومات المحاسبية على حملة الأسهم فقط بل شمل ايضاً الدائنين والمقرضين والدولة والعاملين بالشركة وعملائها [2]. المعلومات المحاسبية التي كانت تقدمها المحاسبة المالية لم تكن كافية لتحقيق أغراض المستفيدين وخاصة المستثمرين ، إذ عند حدوث الازمة الاقتصادية العالمية عام 1929م وجهت انتقادات إلى المحاسبون باعتبارهم السبب في حدوث الازمة ، وفشلهم في اعتماد مجموعة من القواعد التي تنظم عملهم ، وبعد الحرب العالمية الثانية زاد الاهتمام بالمعلومات المحاسبية واصبح ينظر إلى المحاسبة كنظام إنتاج وتوصيل المعلومات ، وبالرغم من الاهتمام المتزايد لصياغة مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً من قبل جهات متعددة ، إلا أن الاهتمام بالجانب النوعي للمعلومات المحاسبية كان محدودا واقتصر على بعض المبادئ كالموضوعية والثبات والاهمية النسبية وتم استخدام مصطلح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بعد أن استعمله مجلس معايير المحاسبة الامريكي سنة 1980م ضمن الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية ، ومن الانتقادات التي وجهتة إلى ذلك الاطار بأنه لا يقدم وصفاً كاملاً للتطبيقات المحاسبية الفعلية من جهة وغير مرشدة للتطبيقات المحاسبية المستقبلية[3] .

مفاهيم البيانات والمعلومات

اولا : البيانات

عرفت بانها المادة الخام التي تشتق منها المعلومات التي تمثل الاشياء والحقائق والافكار والاراء والاحداث وتعبر عن مواقف وافعال[4].عرفت بأنها تسجيل الوقائع والمواضيع عن طريق ملاحظاتها بحيث يمكن نقلها بين الافراد في المؤسسة [5].عرفت بانها حروف وجمل وعبارات وارقام غير منتظمة وغير مرتبطة بموضوع واحد

([1]) Glautier and Underdown, **Accounting Development**, (New York: BBS Press, 1991), P.15.

([2]) مختار أحمد بن حمودة ، **المعلومات المحاسبية والقوائم المالية** ، (طرابلس : جامعة قاريونس ، المؤتمر العلمي الوطني الاول المحاسبة مهنة ومعايير ، تقييم واصلاح ، 12 – 15 مايو 2006م) ، ص 2 .

([3]) د. إسماعيل خليل اسماعيل ، **الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق** ، (بغداد : جامعة الاسراء ، كلية العلوم الاقتصادية ، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد الثلاثون ، 2012م) ، ص 283 .

([4]) محمد الفيومي ، **نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية** ، (بيروت : الدار الجامعية للنشر، 1999م) ، ص135 .

([5]) ايمان فاضل المرائي ، **نظم المعلومات الادارية** ، (عمان : دارالصفاء للنشر والتوزيع ، 2002م) ، ص 24 .

والتي لا يستفاد منها في شكلها الحالي إلا بعد تطويرها من خلال عمليات التحليل والشرح والتي إذا ما فرزت وضعت وبوبت ونظمت تحولت إلى معلومات [1].

يستنتج الباحث من تعاريف البيانات الاتي:

1.أنها حقائق مجردة ليس لها اي معنى اودلالة إذا تركت على حالها

2.لن تضيف شيء إلى مستخدميها بل تؤثر في سلوكه عند اتخاذ القرارات .

يستطيع الباحث تعريف البيانات بأنها مجموعة الاصطلاحات والمشاهدات يتم جمعها وادخالها الي الحاسوب لمعالجتها وتحويلها الي معلومات .

ثانيا : المعلومات

عرفت بانها معارف مشتقة ومستخلصة من البيانات [2].عرفت بأنها البيانات التي تم اعدادها لتشكل نفعاً للفرد الذي يستخدمها حاليا او في المستقبل وتخفض درجة عدم التأكد وتفيد الاحتمالات المتعلقة بالنواتج المتوقعة في موقف قرارات معينه بالاضافة الي تأثيرها في عملية اتخاذ القرار [3]. عرفت بأنها المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الاحداث الاقتصادية التي تم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً [4].عرفت بأنها ملاحظات تضاف إلى المعرفة وتكون في صورة كمية أو غير كمية وتفيد في عملية اتخاذ القرارات [5].عرفت بأنها مجموعة بيانات تم ترتيبها بشكل معين واصبحت معدة للاستخدام بواسطة شخص معين في غرض معين وفي وقت معين[6].عرفت بأنها بيانات يتم تجميعها وقياسها وتلخيصها وتبويبها وعرضها في القوائم المالية حتى تمكن تمكن مستخدميها في التقييم واتخاذ القرارات [7].

يستنتج الباحث من تعاريف المعلومات الاتي:

1.الهدف الأساسي من المعلومات هو دفع وتأيد العملية الخاصة بالمشروع و إدارته.

2.تساعد في القيام بالأنشطة المختلفة لتحقيق الأهداف المستقبلية

3.المدخلات إلى مخرجات بغرض التحقق من أداء النظام و قدرته على تحقيق أهدافه.

يستطيع الباحث تعريف المعلومات المحاسبية بانها البيانات المعدة بطريقة سليمة لتكون اساساً لاتخاذ القرارات ، إما ان تكون معلومات رسمية اوغير رسمية والتي تقدم للادارة معلومات تتعلق بالماضي والحاضر والمستقبل وكذلك سواء كانت شفوية أو مكتوبة .

([1]) بن خروف جليلة ، **دور المعلومات المالية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات** ، (الجزائر : جامعة محمد بوقرة ، كلية العلوم الاقتصادية ، رسالة ماجستيرغير منشورة ، 2008م) ، ص25 .

([2]) عبد السميع الدسوقي ، **المحاسبة وتكنولوجيا المعلومات** ، (القاهرة : دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ، 1998م) ، ص10 .

([3]) صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، **اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية** ، (الاسكندرية : دار الجامعة للنشر ، 2001م) ، ص 23 .

([4]) قاسم محسن ابراهيم ، زياد هاشم يحي ، **نظم المعلومات المحاسبية** ، (بغداد : الحدباء للطباعة والنشر ، 2003م) ، ص 27 .

([5]) أحمد حلمي جمعة وآخرون ، **نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر** ، (عمان : دار المناهج للنشر ، 2003م) ، ص 7 .

([6]) محمد مطر ، **التأهيل النظري في الممارسة المهنية** ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2006م) ، ص 23 .

([7]) زلاسي رياض ، **اسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية** ، (الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ، كية العلوم الاقتصادية والتجارية ، رسالة ماجستير غيرمنشورة ، 2010م) ، ص34 .

الفرق بين البيانات والمعلومات

المعيار الاساسي للتفرقة ينحصر في الفائدة المحققة ، كما ان هنالك امكانية لاعتبار البيانات بمثابة معلومات إذا ما تم تنظيمها واعادة ترتيبها بشكل يجعل لها معنى ودلالة وذات استخدام مفيد لمستخدميها بعد الاخذ في الاعتبار كل من المستخدم ومكانته الوظيفية والتوقيت الزمني للاستخدام [1]. تعتبر كل من البيانات والمعلومات مكونات اساسية لنظم المعلومات المحاسبية وتستخدم كمصطلحات مترادفة بقصد الدلالة على معنى واحد رغم الاختلافات الجوهرية بينهما ، معيار الاستفادة من قبل المتلقي هو الاساس للتمييز بين البيانات والمعلومات ويعتمد هذا المعيار على خاصيتين اساسيتين للتمييز بينهما وهما [2]:

1. الاضافة المعرفية : التمييز وفق هذا المعيار يعتمد على الشخص المتلقي ، فإذا أدت البيانات إلى إضافة معرفية لدى الشخص المتلقي تحولت إلى معلومات أما إذا لم تؤدي إلى أية اضافة معرفية تبقى مصنفة في اطار البيانات وبناءً على هذا المعيار ما يعتبر بيانات بالنسبة لشخص ما يمكن أن يعتبر معلومات بالنسبة لشخص آخر

2. الارتباط : تكون البيانات مرتبطة بحدث معين يتم اتخاذ قرار بشأنه من قبل المتلقي ، حتى تتحول هذه البيانات إلى معلومات ، فالبيانات تعتبر معلومات إذا كانت تؤثر في القرار المتخذ ، ما يعتبر بيانات في لحظة معينة قد يتحول إلى معلومات في اوقات أخرى .

يستنتج الباحث من الفرق بين المعلومات والبيانات الآتي :

1.التركيز على المخرجات النهائية للمعلومات.

2.انتاج معلومات بأساليب علمية تزيد ثقة مستخدم المعلومات وتؤثر في القرار المتخذ.

3.المعلومات تحتاج إلى توافر بنية هيكلية ملائمة لتطبيقها من قبل المستخدم .

أهمية المعلومات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي في ظل الثورة التقنية الحديثة من أهم الانظمة المنتجة للمعلومات التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية والادارية والمالية ، فالمحاسبة توفر البيانات والمعلومات الكمية والمالية التي تساعد في اتخاذ قرارات الاستثماروتوظيف الاموال وتلخيصها وفي المحافظة على الاصول والرقابة عليها كما تساعد في تخطيط العمليات وقياس التكلفة وتحقيق الرقابة وتقييم الاداء والمساهمة في صنع وترشيد القرارات وتكمن أهمية المعلومات المحاسبية في كونها وسيلة اساسية واداة فاعلة بيد الادارة لانجاز مهامها وتحقيق اهدافها [3]. ويوضح الشكل رقم (2/1/1) اختلاف المعلومات باختلاف المستويات الادارية

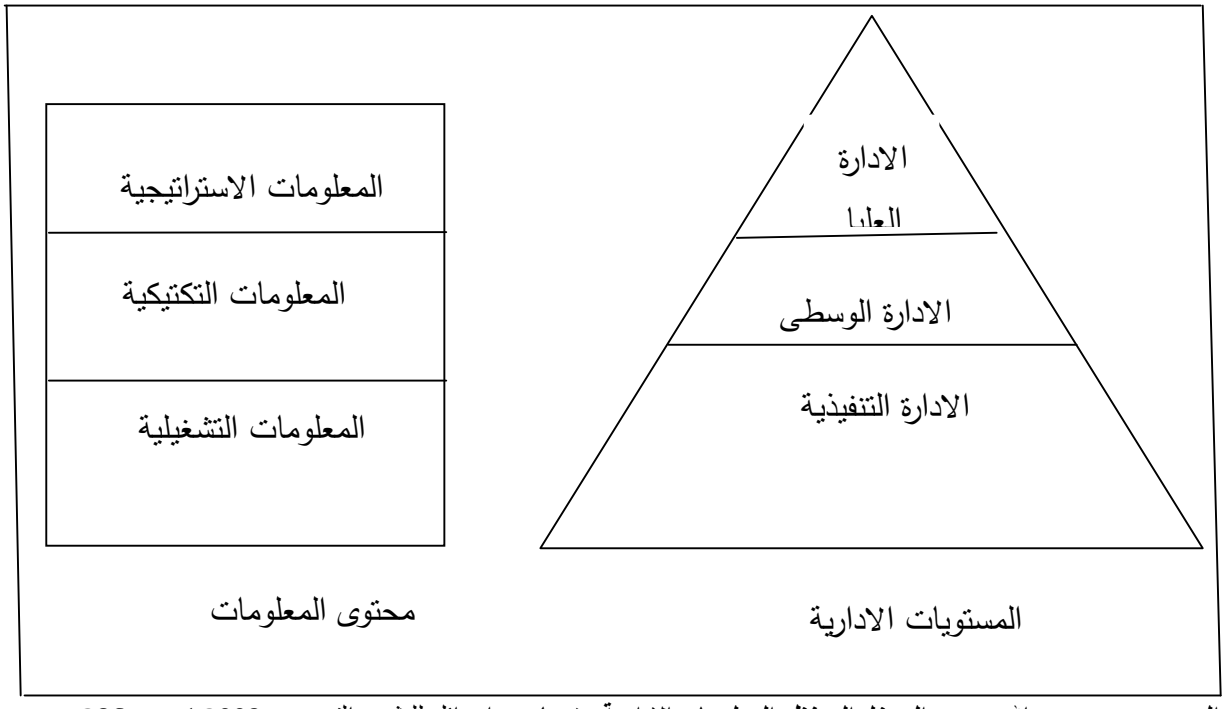
([1]) كاظم محمد ابراهيم ، زايد حسن يحيى ، **نظم المعلومات المحاسبية** ، (الموصل : الحدباء للطباعة والنشر ، 2003م) ، ص 45 .

([2]) رانية عمر محمد الباز ، **أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية** ، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والادارة ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2006م) ، ص 19 .

([3]) Robert M, **Objectives of Financial Reporting**, (New York: Jack hall Inc, 2011), P. 25.

شكل رقم (2/1/1)

اختلاف المعلومات باختلاف المستويات الادارية



المصدر : محمد عبد الله حسن ، **المدخل إلى نظم المعلومات الادارية** ،(عمان : داروائل للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص286 .

العوامل التي ادت الي زيادة اهمية المعلومات المحاسبية

تتمثل العوامل التي ادت الي زيادة اهمية المعلومات المحاسبية في[1]:

1. الثورة العلمية والتكنولوجية : انعكست على الوحدات والمنظمات الاقتصادية المنتجة للمعلومات ، لرفع كفاءتها وتفعيل دورها في المساهمة في حل المشكلات الاقتصادية والاجتماعية والادارية من خلال توفير المعلومات الملائمة .

2. العوامل الاقتصادية : ادى كبر حجم المشروعات وظهور الشركات متعددة الجنسيات وانتشار التجارة الالكترونية وفي ظل العولمة الاقتصادية زادت الحاجة للمعلومات المحاسبية الملائمة لاغراض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات.

3. العوامل البيئية والاجتماعية : كبر حجم المشروعات وتنوع انشطتها إلى تزايد المسئولية الاجتماعية لهذه الشركات ودورها في حماية البيئة وتحقيق اهداف المجتمع مما زادت الحاجة إلى معلومات ملائمة تعبر عن هذا الدور .

4. العوامل القانونية والتشريعية : تفترض الاحتياطات القانونية والضريبية تقديم معلومات محاسبية ومالية كافية وملائمة للوفاء بمتطلبات القانون .

([1]) إكرام يحي علي الشامي ، **أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية اليمنية**، (عمان : جامعة الشرق الاوسط ، كلية الاعمال ، رسالة ماجستيرغير منشورة ، 2009م) ، ص 34 .

5. العوامل الجغرافية : وجود الشركات التجارية ذات الاقسام والفروع الداخلية والخارجية ادي الي زيادة الحاجة للمعلومات المحاسبية لتساعد في عمليات الرقابة والتنسيق بين هذه الاقسام والفروع واداراتها الرئيسية.

6. العوامل الثقافية : تعتبر نظم المعلومات المحاسبية أحد المصادر المهمة التي تعتمد عليها الادارة في تشكيل ثقافاتها وصياغة نمط تفكيرها والتي تستند إلى المعرفة الجماعية في صنع القرار .

7. العوامل الادارية :تواجه إدارة الشركات انواعاً من المشكلات الادارية التي يصعب حلها إلا عن طريق المعلومات المحاسبية التي تساعد في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء واتخاذ القرارات.

يتضح للباحث بان هنالك جهود بذلت من مختلف الجهات والمؤسسات الاكاديمية والمهنية لتعزيز وتحسين المعلومات المحاسبية وجعلها اكثر افادة للمستخدم.

انواع المعلومات المحاسبية

تقسم المعلومات المحاسبية الي[1] :

1. من حيث المصدر ، تقسم الي مايلي:

أ. معلومات داخلية **:** تعكس الحقائق المتصلة بالاحداث والوقائع المتصلة بسير العمل ضمن مختلف وحدات المؤسسة سواء كانت سياسية أم اقتصادية ام ادارية .

ب**.** معلومات خارجية **:** تعكس الحقائق والاحداث والوقائع الجارية ضمن محيط البيئة التي تعمل فيها .

2. من حيث الذاتية الخاصة ، تقسم الي مايلي:

أ. معلومات رسمية : تشمل القوانين والتشريعات والتعليمات والتوجيهات الصادرة من الجهات العليا.

ب. معلومات غير رسمية : تشمل الافكار والتوقعات والتجارب والخبرات الشخصية والتصورات والاحكام التي تصدر في وقت معين .

3. من حيث التركيب الهرمي ، تقسم الي مايلي [2] :

أ. المعلومات الاستراتيجية : المعلومات المتعلقة بفترة زمنية مستقبلية طويلة نسبياً تتعامل مع اهداف تتعلق بالمستقبل عبر خطط واستراتيجيات وتنطوي هذه المعلومات على التنبؤات وتوقعات حول مسار التحركات في المستقبل .

ب. المعلومات التكتيكية : تغذي سير عمل المؤسسات وعلى اساس استراتيجيات ذات مدى قصير تهدف إلى تحقيق اهداف تكتيكية تصب في الهدف الاستراتيجي البعيد .

ج. المعلومات التنفيذية : معلومات تفصيلية عن سير الاداء الوظيفي داخل كل مؤسسة وترتب عليها تنفيذ المعلومات العملية اليومية .

4. من حيث الاتجاهات ، تقسم الي مايلي[3]:

([1]) تلا عاصم فائق ، **علاقة المعلومات بالتفكير الاستراتيجي السليم** ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2006م) ، ص 17 .

([2]) ضبيان شمام حسن ، **نظم المعلومات واثرها في التخطيط الاستراتيجي** ، (بغداد : جامعة النهرين ، كلية العلوم السياسية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2001م) ، ص11 .

([3]) صفاء يوسف الاعسر، **علم المعلومات والتكامل** ، (القاهرة: دار قباء للطباعة والنشر، 1998م) ، ص 118 .

أ. معلومات بيئية : المعلومات المرتبطة بالنواحي الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في البيئة التي تعمل فيها المؤسسة .

ب. معلومات تنافسية : المعلومات التي تصف اداء وخطط وفعاليات المؤسسات الاخرى.

يتضح للباحث بان المعلومات جزء لا يتجزأ من الخبرات الانسانية وان استخدام المعلومات له قيمة جوهرية لضمان وصول المستخدمين إلى المعلومات الضرورية لكي يكونوا قادرين على اتخاذ القرارات الاستثمارية

القيمة الاعلامية للمعلومات المحاسبية

تمثل القيمة الاعلامية للمعلومات المحاسبية ما تحتويه هذه المعلومات من وجهة نظر مستخدميها ، تعني قيمة المعلومات امكانية القياس المالي للمنفعة المحققة نتيجة استخدام هذه المعلومات في مجالات اتخاذ القرار . اي ان تقاس هذه القيمة بمقارنة السلوك الناتج من متخذيها قبل وبعد الحصول على هذه المعلومات [1]. تتمثل قيمة المعلومات المحاسبية في تقليل من حالة عدم التأكد عند المستفيدين منها وبالتالي يفترض انها تشعرهم بالقدرة على اتخاذ قرارات اقل ضرراً واكثر نفعاً أي انها سوف تؤدي إلى زيادة الارباح والتقليل من الخسائر الناجمة عن عملية اتخاذ القرار [2]. تمثل المعلومات قيمتها من الاثر الذي تحدثه عملية صنع القرارات إذ تعد المعلومات المادة الخام التي يعتمد عليها صانع القرار . وكلما كانت المعلومات دقيقة كان القرار اقرب إلى الواقع ، اما إذا كانت المعلومات غير دقيقة أو احتمالية فان القرارات الناتجة تكون متوقعة أو احتمالية ويكون للمعلومات قيمة اقتصادية ، بشرط أن تكون التكلفة المضافة اقل من العائد المضاف ، تحدد قيمة المعلومات المحاسبية بمدى امكانية استعمالها في الوقت الحالي أو توقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناءاً على تلك المعلومات وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها على مستوى مراكز القرار ، ثم التركيز على القيمة التفاضلية للمعلومات ويدخل في تحليل ذلك عامل التكلفة والمنفعة[3].

يتضح للباحث بان مقداراً محدداً من المعلومات يكون ذو استخدام متعدد ومتسع إذا كانت له علاقة باكثر من قرار واحد وإذا كانت له استخدامات في اكثر من بيئة .

العوامل التي تودي الي زيادة القيمة الاعلامية للمعلومات

تتمثل العوامل التي تودي الي زيادة القيمة الاعلامية للمعلومات في الاتي [4]:

1.يقلل الاتصال من احتمالات الاختيار لدى مستخدم المعلومة المالية ويرشد من قراراته وبالتالي يساهم في تقليل حالات عدم التاكد .

2.تكون المعلومات المالية بناءة أي أن تساهم في تحديد الاختيار الرئيسي من بين الاختيارات المتاحة لدى متخذ القرار .

([1]) د. هواري سويسي ، بدرالزمان خمقاني ، **مدى قدرة المؤسسة الوطنية على تقديم معلومات مالية عالية الجودة في ظل قواعد الافصاح** ، (الجزائر : جامعة البليدة ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية ، 4 – 10 ، 2013م) ، ص 15 .

([2]) نجم عبدالله الحميدي وآخرون ، **نظم المعلومات الادارية** ، (عمان : داروائل للنشر ، 2005م) ، ص 43 .

([3]) الدون س ، اندريكسن ، **النظرية المحاسبية** ، ترجمة كمال خليفة ، (القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2005م) ، ص 129 .

([4]) مسعود صديقي ، **جودة المعلومات المحاسبية** ، (الرياض : ديوان المطبوعات الجامعية ، 2006م) ، ص 122 .

3.تتصف المعلومات المالية بالدافعية ، إذا كان لها تأثير على تغير السلوك الناتج من متخذ القرار ، وتتأثر القيمة الاعلامية للمعلومات من وجهة نظر مستخدميها.

يستنتج الباحث من القيمة الاعلامية للمعلومات المحاسبيةالاتي:

1.للمعلومات المحاسبية القدرة على احداث تأثير في القرار سواء بالمساعدة على تكوين التنبؤات أو تأكيد التوقعات السابقة.

2.تقديم معلومات سابقة لتمكين المستخدم من تقييم قراراته السابقة

جودة المعلومات المحاسبية

تعريف الجودة

عرفت في القرآن الكريم من خلال:

يقول الله تعالى : (وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَى عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ) {سورة التوبة ، الآية 105} . وقال تعالى : (مَنْ عَمِلَ صَالِحًا فَلِنَفْسِهِ وَمَنْ أَسَاءَ فَعَلَيْهَا وَمَا رَبُّكَ بِظَلَّامٍ لِّلْعَبِيدِ) {سورة فصلت ، الآية 46} . وقال تعالى : (مَنْ عَمِلَ صَالِحًا فَلِنَفْسِهِ وَمَنْ أَسَاءَ فَعَلَيْهَا ثُمَّ إِلَى رَبِّكُمْ تُرْجَعُونَ) {سورة الجاثية ، الآية 15} . قال تعالى(وَتَرَى اللَّهِ الَّذِي أَتْقَنَ كُلَّ شَيْءٍ إِنَّهُ خَبِيرٌ بِمَا تَفْعَلُونَ) {سورة النمل ، الآية 88} .

عرفت في السنة النبوية من خلال:

عن عائشة رضي الله عنها ان النبي صلى الله عليه وسلم قال (إن الله يحب إذا عمل احدكم عملاً ان يتقنه) رواه مسلم ، فالجودة في الاسلام تعني الاداء على اكمل وجه وفي الوقت المناسب وباقل الموارد المتاحة ، والاداء بمهاره عالية والعدالة بالمعاملة وضمن المعايير والمقاييس المعتمدة . عرفت بانها النظام الفعال الذي بواسطته يتم احداث نوع من التكامل والتنسيق والتفاعل بين عمل الوحدات والادارات المختلفة في المنشأة من أجل تطوير الجودة والحفاظ عليها [1].عرفت بأنها نظام لجودة المنتج لخدمة طريقة الاداء، جودة المعلومات ، جودة العملية الانتاجية ، جودة اماكن العمل، جودة الافراد بالاضافة إلى جودة النظام والنظم الفرعية وجودة المنشأة وجودة الاهداف [2].عرفت بأنها عقيدة لدى كافة العاملين بمختلف ادارات المنشأة بما يطور اسلوب العمل بها ويتضمن قيام العاملين باعمالهم بشكل متكامل وتقديم المنتج بالمستوى الذي يضمن رضى العميل [3]. عرفت بأنها نظام يهدف إلى التحسين المستمر لمتطلبات ورغبات العملاء والاتفاق المتبادل على توافر المنتجات وحدوث اشباع لرغبات المستهلك[4].عرفت بانها المطابقة مع المتطلبات وبانها تنشأ من الوقاية وليس من التصحيح وبانه يمكن قياس مدى تحققها من خلال تكاليف عدم المطابقة[5].عرفت بانها المجموع الكلي للمزايا

([1]) د. احمد سعد عبد العزيز ، **إدارة الجودة الشاملة** ، (القاهرة : مكتبة النهضة ، 1997م) ، ص 92 .

([2]) محمد حسن حافظ ، **إدارة الانتاج** ، (الخرطوم : سلسلة الكتاب الجامعي ، 2000م) ، ص 51 .

([3]) د. شعبان يوسف ، **الجودة الشاملة لمتغيرات تكنولوجيا المعلومات وأثرها في نظم المعلومات المحاسبية** ، (القاهرة : دار العلوم للنشر والتوزيع ، 2000م) ، ص 231 .

([4]) د. مأمون الدواكه ، طارق الشبلي ، **الجودة في المنظمات المدنية** ، (عمان : دار الصفاء للنشر والتوزيع ، 2002م) ، ص 67 .

([5]) خير الدين جمعة ، **حلقات تحسين الجودة في المؤسسة** ، (الجزائر : دار الازمنة للنشر ، 2003م) ، ص111 ,

والخصائص التي تؤثر في قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجات معينة [1].عرفت بانها مسئولية ورغبات المستهلك هي اساس التصميم[2].عرفت بانها المواءمة للاستعمال وذلك لأهمية الجودة في التصميم والانتاجية، من حيث المستلزمات الضرورية للعمل مما يحقق الامان للعاملين عند انجاز اعمالهم بالاضافة إلى مشاركة الزبون في وضع متطلبات جودة السلع والخدمات التي يحصل عليها [3].عرفت بانها تفادي الخسارة التي يسببها المنتج للمجتمع بعد تسليمه للزبون[4].عرفت بانها دقة متوقعة تناسب السوق بتكلفة منخفضة ومطابقة الاحتياجات[5].عرفت بأنها قدرة المنتج على تلبية حاجات المستخدمين وبأقل تكلفة [6].عرفت بأنها العملية التي التي لا تعرف الاعتزار للعملاء عن أخطاء وعيوب بالمنتج ولا تعني تكلفة اكثر[7].عرفت بأنها كلمة لاتينية ويقصد بها طبيعة الشخص أو الشيء ودرجة صلاحيته تشير إلى الدقة والاتقان[8].عرفت بانها عملية استراتيجية استراتيجية ادارية تركز على مجموعة من القيم وتستمد حركتها من المعلومات التي تمكن من توظيف مواهب العاملين واستثمار قدراتهم الفكرية في مختلف مستويات التنظيم على نحو ابداعي لتحقيق التحسين المستمر للمنظمة [9]. عرفت بانها مجموعة من الخصائص والصفات المميزة للمنتج فالمنتجات تختلف في الجودة عندما لا يملكان نفس الصفات أو الخصائص [10].عرفت بانها الوصول الي رضى العميل وتحقيق توقعاته [11].عرفت بأنها العمل في سبيل تحقيق الرضا الكامل لدى الزبائن عن مجمل المنتجات والخدمات التي يحتاجون إليها [12].

يستنتج الباحث من تعاريف الجودة الاتي:

1.كل منشأة تسعى إلى تحقيق مستوى جيد من منتجاتها وبالتالي بياناتها بما يتوافق مع متطلبات الزبائن بما يضمن لها مركز تنافسي جيد.

2.تعد الجودة احد مفاتيح النجاح سعياً للنمو والاستمرارية.

3هناك اختلافاً واضحاً في تعاريف الجودة وان التعريفات المختلفة تتناول ابعاداً مختلفة لنفس الظاهرة.

([1]) Dilworth Dallass, **Quality Management**,. New York, Philip and Sons Inc, 2003, pp.34

([2]) Ph. Crosby, **Accounting for Quality Management**, (Hon Kong: Hong Kong University, Journal of Business Research, 2004), P.632.

([3]) د. محمد عبد الوهاب الفراوي ، **ادارة الجودة الشاملة** ، (عمان : جامعة الشرق الاوسط ، مجلة ادارة الاعمال ، العدد الخامس ، 2005م) ص 17 .

([4]) محمد سيد النجار ، **جودة الويب مفهومها ومكوناتها** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة التجارة والاعمال ، العدد الثاني ، 2006م) ، ص 17 .

([5]) E. Deming Forth, **Accounting Disclosure and Information Environment**, (Texas: Lehigh University International Nation Journal of Accounting, 2008), P.169.

([6]) Christain Maria, **Quality Management , (**London : University of Lester , Journal of Accounting , 2011) p.112

([7]) د. خالد بن سامي محمد ، **الجودة الشاملة** ، (الرياض : جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الادارة ، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد العشرون العشرون 2012م) ، ص 16 .

([8]) بومدين يوسف ، **ادارة الجودة الشاملة والاداء المتميز** ، (الجزائر : جامعة بومرداس ، كلية الاعمال والمحاسبة ، المجلة المالية ، العدد الرابع ، 2012م) ، ص 37 .

([9]) د. الحسن عبد الله باشيوة ، د. نزارالبراوري ، **نماذج الادارة التعليمية المعاصرة بين متطلبات الجودة الشاملة والتحولات العالمية** ، (المنامة : جامعة دلمون للعلوم والتكنولوجيا ،مجلة العلوم ، العدد الخامس ، 2003م)، ص 35 .

([10]) Howis H. Stocks, **Judgment Quality**, (Washington: Psc. Inc, 2009), P. 19.

([11]) شتيت أحمد ، اوكيل رابح ، **الجودة في الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية** ، (الجزائر : جامعة الجزائر، كلية الاعمال ، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية ، 8 – 10 – 2011م) ، ص 6 .

([12]) خالد سامي محمد ، **ادارة الجودة الشاملة** ، (الرياض : جامعة الملك عبد العزيز ، كلية العلوم الادارية، مجلة جامعة الملك سعود للعلوم المالية ، العدد الخامس ، 2004م) ، ص 7 .

يستطيع الباحث تعريف الجودة بانها اسلوب متكامل يطبق في جميع الانشطة الخاصة بالمنشأة بغرض التحسين وزيادة الفاعلية وتخفيض التكاليف لتحقيق اهداف المنشأة من خلال اشباع رغبات الجمهور .

أهمية الجودة

تتمثل أهمية الجودة في[1]:

1.تخفيض التكلفة وزيادة الربحية لتحقيق ارباح كبيرة للمنشأة .

2. الحصول على بعض الشهادات الدولية للجودة (الايزو).

3.تنمية الشعور في بيئة العمل ، ان الجودة احد العوامل الهامة في تحفيز العاملين ودفعهم إلى زيادة الانتاجية ، وزيادة ارتباطهم بالمنشأة واهدافها .

4.تحقيق سمعة طيبة للمنشاة في نظر العملاء والعاملين .

5.رضا المستهلك لأنها تركز على تحسين وتطوير جودة كل شيء داخل المنشأة .

6.تحقيق ميزة تنافسية وعائد مرتفع .

7.تمثل عائد الجودة في رضاء المستهلك ، تخفيض التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية.

خصائص الجودة

تتمثل خصائص الجودة بالآتي[2]:

1.تتخلل الجودة جميع النشاطات والوظائف والمستويات الادارية .

2.دور القوى العاملة حيوي وفعال وتمنح المنشأة ميزة تنافسية .

3.تعرف الجودة حسب تفوقها على التوقعات والتشجيع والابتكاروالابداع .

4.الغايات والاهداف في المنشأة واسعة ويتم التعاون من اجل مصالح المنشأة .

5.نظام المكافآت يعترف بقيمة الافراد والعمل التعاوني والتشجيع على التعاون داخل المنشأة .

6.دور ادارة المنشأة تطلعي إلى الاهتمام بالمستقبل وتعمل الادارة من اجل التحسين المستمر لجميع النظم والعمليات والمنتجات .

7.دور المعلومات المحاسبية في تطوير اعمال المنشأة من اجل زيادة الكفاءة والفاعلية فيها .

8.تعبر عن الطريق المستخدم في عرض المعلومات وتقريرها ،وان تكون في شكل يمكن القائمين على استخدامها من فهم صحيح لمضمونها .

يستنتج الباحث بان الجودة قادرة على الوفاء باحتياجات ورغبات عملائها بالشكل الذي يتفق مع توقعاتهم وارضاءهم من خلال مقاييس موضوعية لتحقيق رضا العميل عن السلع والخدمات المنتجة .

مميزات جودة المعلومات

تتميز المعلومات ذات الجودة بالآتي [1]:

([1]) شادية داؤود سيرة قمر ، **خصائص جودة المعلومات المحاسبية المحوسبة ودورها في فاعلية وكفاءة المحاسبة الادارية لنظام المعلومات المعلومات في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات التجارية، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2012م) ، ص 90 .

([2]) ضبيان شمام حسن ، **مرجع سابق** ، ص11 .

1. محتوى المعلومات : يرتبط المحتوى المعين من المعلومات المطلوبة بمسئوليات القرار للادارة ، وبالتالي فان مسئوليات القرار تكون مرتبطة باهداف مراكز القرار ويكون مقياس الاداء الذي يعكس كيفية انجاز هدف معين وبالتالي كيفية اداء الادارة .

2. ابعاد احتياجات المعلومات **:** تتعلق المعلومات المناسبة لقرارات التخطيط بالبدائل الممكنة وتكون خاصة بالمستقبل ويعبر عنها بوحدات مالية ، بينما المعلومات المناسبة لقرار الرقابة تحتوي على معايير اداء ونتائج معينة مناسبة مقاسة بوحدات تربطها بالاداء ، كما تختلف خصائص المعلومات المطلوبة للتخطيط عند اتخاذ قرارات التخطيط الاستراتيجي .

3. الهياكل التنظيمية: تختلف احتياجات المعلومات في المنشآت من تنظيم إلى آخر .

4. الوظائف التشغيلية : تحتاج كل وظيفة تشغيلية إلى مجموعة مميزة من المعلومات .

ابعاد جودة المعلومات

تتمثل ابعاد جودة المعلومات بالاتي[2] **:**

اولا : الابعاد الرئيسية ، تتمثل الابعاد الرئيسية للجودة في:

1.الاداء : الاداء صفة يمكن قياسها ، يحدد بالخصائص الاساسية لوظائف المنشأة فقياس اداء المنشآت يسمح بتصنيفها .

2.الخصائص الثانوية : تساهم الخصائص الثانوية لمنشأة ما في اقدام المستهلكين عليها وتصبح من معايير الشراء في حالة ما إذا كانت منتجات المنشاة المعروضة في السوق متماثلة في خصائصها ومكوناتها الاساسية

3.المطابقة : الانماط والمعايير تعد ذات جودة عندما تكون مطابقة للعناصر التي يعرف بها وتكون سيئة الجودة عندما تبعد عنها ، المطابقة للمعايير تضمن دقة وتناسق الجودة وتعمل في اطار البحث عن الرفاهية الاجتماعية من طرف السلطات من اجل تقليص اختلاف المنتجات.

ثانيا : الابعاد الفرعية ، تتمثل الابعاد الفرعية لجودة المعلومات في الآتي[3]:

1. بعد الوقت : الوقت يعد عاملاً مهماً في جودة المعلومات المحاسبية ، ولاسيما عند القيام بتقييم جودة المعلومات المستخدمة، إذ أن معدل انتاج المعلومات يتزايد عندما تقييم السلع والخدمات بأسرع وقت ممكن ويتضمن هذا البعد الآتي[4]:

([1]) ابريس موهر ، جاكسون املف ، تعريب خالد سعد المطيري ، **الصياغة المفهومية للاهتمام بالجودة الشاملة** ، (نيويورك : جامعة سانت جون ، كلية ادارة الاعمال ، المجلة الاوربية للتسويق ، العدد الثاني ، 1998) ، ص 33 .

([2]) د. محمد الخرشوم ، د. سليمان علي ، **اثر الفرد المدرك والجودة المدرجة على ولاء المستهلك للعلامة التجارية** ، (دمشق: جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ،مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، العدد الرابع ، 2013م) ، ص 71 .

([3]) د. رغد الصرن ، **عوامل قياس الجودة في نظم المعلومات المطبقة في شركات الاتصالات** ، (دمشق: جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، مجلى جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، العدد الاول ، 2011م) ، ص126 .

([4]) Win. A Vanderstede, **Assessing the Quality of Evidence in Empirical Management Accounting Research**, (Losangeles: University of Southern California, Journal of Accounting, Vol 21, 2005), P.17.

أ. التوقيت : الحصول على المعلومات في الوقت المناسب دون تأخير، لأن التأخير في ايصال المعلومات يؤثر في فائدتها حتى ولوكانت ذات جودة عالية ، مما يؤثر على مخرجات نظام المعلومات المستخدمة وان حصول المنظمة على المعلومات في الوقت المناسب يزيد قدرتها على المنافسة في الاسواق العالمية .

ب. التحديث : التحديث والتطوير المستمر للمعلومات ، بحيث تقابل هذه المعلومات والمتغيرات الجارية، لأن قسماً كبيراً من المعلومات يصبح متقادماً بمرور الوقت .

ج. التكرار : المعلومات الجيدة يتكرر استعمالها باستمرار، أي أن هذه المعلومات تكون ذات جودة ، وانها تساعد على اتخاذ القرارات سواء بشكل منتظم أو غير منتظم .

د. الجاهزية : قدرة تجهيزات وتسهيلات نظم المعلومات على البقاء في حالة تمكنها من انجاز وظيفتها بالشكل المطلوب ، وترتبط هذه الجاهزية بامكانية ايصال المعلومات إلى من يحتاج إليها ، وجود التجهيزات والتسهيلات المتنوعة في حالة جاهزية في وقوع المنظمة وادارتها كلها يعد جانباً اساسياً ومهماً في تبرير النموذج المقترح لأبعاد جودة المعلومات في عصر المعرفة .

2. بعد الشكل ، يتضمن بعد الشكل الابعاد الفرعية التالية [1]:

أ. الوضوح : يهدف إلى قياس درجة وضوح الاجراءات الخاصة بالافادة من المعلومات وخلوها من الغموض .

ب. التقديم : طريقة عرض المعلومات التي ستستخدم وذلك بالشكل المناسب سواء كانت في صورة ارقام ام رسوماً بيانية أم جداول أم بالالوان ، ان يكون الشكل الذي تقدم به ذا جودة عالية .

يستنتج الباحث من ابعاد الجودة الآتي :

1.للجودة خصائص جوهرية وخصائص غير جوهرية ترتبط بالمنتج .

2.المستهلك لا يمتلك خبرة عن المنتج وتقييم الخصائص .

3.تمثل ابعاد الجودة المكونات التي تقيس بها المنشآت من حيث جودتها .

تقييم جودة المعلومات

تقيم جودة المعلومات بمدى امكانية استعمالها في الوقت الحالي أو توقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناءاً على تلك المعلومات ، وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها على مستوى كل مراكز القرار وانعكاسها على مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة ، والتركيز على القيمة التفاضلية للمعلومات ويدخل في تحليل ذلك عامل التكلفة والمنفعة، إلا ان تقدير تكلفة المعلومات يمكن ان يتم بدقة . لكن تحديد قيمة النفعة لا يتم بنفس الطريقة نظراً لتعدد الاستعمالات وامكانية اعادة الاستعمال مع تأثير استعمال تلك المعلومات على عدة مستويات ، وتتمثل العوامل التي تحدد درجة جودة المعلومات للمستخدم أو متخذ القرار بالاتي[2]:

1.منفعة المعلومات .

2.درجة الرضى على المعلومات .

([1]) Liernma Lee, **Quality of Accounting Information and Expected Flotation**, (Washington: Seton Hall University, Stillman School of Business, Journal of Financial Economic, 2009), P.50.

([2]) د. بوعشة مبارك ، هبة بوشوشة ، **دور جودة امن المعلومات المحاسبية في ادارة الحزمة المالية**، (عمان : جامعة الزرقاء ، المؤتمر العلمي الدولي ، تداعيات الازمة الاقتصادية العالمية على منظمات الاعمال ، التحديد والفحص ، الافاق ، 3 – 5 نوفمبر ، 2009م) ، ص 5 .

3.درجة الاخطاء والتحيز في انتاج ومعالجة ونقل البيانات والمعلومات للحصول على تلك المعلومات يتطلب ذلك تكلفة . وعندما تزيد تكلفة الحصول على المعلومات عن قيمة هذه المعلومات فإنه يكون امام بديليين:

أ.زيادة قيمة المعلومات من خلال زيادة درجة صحتها أو من خلال التقليل من المنافع المتحصل عليها من المعلومات .

ب.تدنية التكلفة من خلال تخفيض درجة صحة المعلومات أو من خلال المنافع المستمدة من هذه المعلومات ، قيمة المعلومات تمثل قيمة التغير في القرار واستعمالها في اختيار البدائل ويتم حسابها بالفرق الناتج بين نتائج القرار الاول ونتائج القرار الثاني مطروحا منها تكلفة الحصول على هذه المعلومات الاضافية التي ادت إلى تغيير القرار وبالتالي فإنه اذا لم تؤدي هذه المعلومات الجديدة إلى تغيير القرار المتخذ سابقاً فإن قيمة هذه المعلومات تساوي صفر.

يستنتج الباحث من تقييم جودة المعلومات المحاسبية بأنه يزيد من القدرة في توفير الجهد والوقت وسرعة الاداء في الوقت المناسب من خلال توفر المعلومات المحاسبية باقل تكلفة واقل جهد مما يعد عاملاً رئيسيا في زيادة المرونة في اتخاذ القرارات .

مستخدمو المعلومات المحاسبية

يتمثل مستخدمي المعلومات المحاسبية في[1]:

1. المستخدمون المباشرون ، يستخدمون معلومات القوائم المالية بصورة مباشرة في اتخاذ قراراتهم وهم:

أ. الادارة : المسئولون عن تخطيط تشغيل الوحدة الاقتصادية وتجهيز وإعداد الخطط والرقابة على التشغيل ونظراً لعلاقتهم مع الوحدة الاقتصادية يمكنهم طلب أي بيانات مالية يحتاجونها في الأوقات المناسبة والتي يكون النظام المحاسبي قادراً على تقديمها بغرض اتخاذ القرار، توفر معظم المنظمات القوائم المالية للمديرين وفقاً لأساس زمني ، إدارة المنشاة في مفهومها المعاصر ليست قاصرة على مدير المنشاة او نائبه وإنما تشمل جميع اعضاء التنظيم ، وحتى تعمل المنشاة بصورة فعالة لابد ان تتقاسم الادارة العليا المسئولية مع المستويات الإدارية الدنيا ، لذلك توجد في كل منشاة شبكة اتصالات تمد كل عضو في الإدارة بالمعلومات اللازمة لممارسة مسئولياته ، فالقوائم المالية والتقارير تعد من العناصر الأساسية في شبكة الاتصالات والتي من خلالها تحقيق الإتصال عن طريق التدفق المستمر للبيانات والمعلومات المحاسبية ، إن إدارة المنشأة تمتلك القدرة والسلطة في الحصول على المعلومات دون انتظار القوائم المالية السنوية ، وإنها تستفيد من القوائم المالية في إخلاء مسئولياتهم أمام المساهمين وملاك المنشاة والوفاء بالالتزامات القانونية .

ب. الملاك : أصحاب المنشأة الذين تكبدوا فيها مبالغ من أموالهم الخاصة ، لذلك هم بحاجة للمعلومات التي توفرها القوائم المالية للإطمئنان على ما تكبدوه من أموال ، وتشمل تلك المعلومات الموارد الخاصة بالمنشأة والالتزامات المرتبطة بها ومدى قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح ، فالقوائم المالية توفر معلومات للملاك عن

([1]) د. رغد الصرن ، **مرجع سابق** ، ص 10 .

مدى نجاح اعمالهم والمركز المالي لمنشآتهم في شكل موجز ومختصر بالإضافة إلى قياس الإدارة في استخدام وحماية أموالهم للمساعدة في إتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو تخفيض استثماراتهم[1].

ج. الموردون والدائنون التجاريون الآخرون : يتمثل هؤلاء في الذين تتعامل معهم المنشأة بغرض الحصول على الإمدادات اللازمة لإنتاج السلع والخدمات ، احتياجات هؤلاء من المعلومات التي توفرها القوائم المالية ، لذلك يعتبرون مصدراً لإمداد المنشأة بالأموال اللازمة ، وتختلف حاجاتهم من المعلومات المحاسبية بإختلاف طبيعة تعاملهم مع المنشأة ، ويعتمد المورد على القوائم المالية كأساس لفحص الحالة المالية للمنشأة قبل اتخاذ قرار التعامل معها ، المستخدمون الذين ليس لديهم سلطة أو إمكانية محددة للحصول على المعلومات من الوحدة الاقتصادية ، تمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات المالية بالنسبة لهم.

2. المستخدون غير المباشرون **:** يستخدمون معلومات القوائم المالية بصورة غير مباشرة في اتخاذ قراراتهم أو يقومون بمساعدة بعض المستخدمون المباشرون في اتخاذ قراراتهم وهم[2]:

أ. المحللون الماليون : يهتم بالحصول على المعلومات المحاسبية لتحليل وضعية المنشأة بغرض تقديم النصح والمشورة للمستثمرين حول أوضاعها فيما يخص التعامل معها بأسهمها وسنداتها في الأسواق المالية بيعاً وشراءً في الولايات المتحدة الأمريكية توجد وكالات متخصصة تقوم بدراسة القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية وتكون نتائج الدراسة متاحة لمن يرغب في الحصول عليها.

ب. الجهات الحكومية : تهتم بالقوائم المالية لأغراض ضبط النشاط الاقتصادي للمنشآت وفي زيادة التنمية الاقتصادية وعدالة توزيع الدخول بين افراد المجتمع، وأصبحت الجهات الحكومية من أهم الجهات التي تهتم بالقوائم المالية المنشورة ، أو قوائم مالية خاصة تعدها المنشآت الملقاة على كل جهة من هذه الجهات الحكومية وطبيعة المعلومات التي ترغب في الحصول عليها من أموال المنشأة المالية والإنتاجية تختلف من وقت لآخر بحسب الظروف التي تعمل فيها هذه الجهات ، تهتم الحكومة ووكالاتها بعملية توزيع الموارد يتطلب ذلك توفير المعلومات التي تساعد في الرقابة والإشراف والاسترشاد بها في تحديد معدلات الضريبة ، وتستخدم أيضاً كأساس لإحصاءات الدخل القومي والإحصاءات الأخرى مثل معدل النمو ومعدل التضخم[2].

3.المستثمرون : يحتاج المستثمرون إلى معلومات تساعدهم في تقييم أداء الإدارة التي أوكلت لها مهام تصريف شئون المنشأة بالإنابة عن أصحابها فيحتاج المستثمر إلى معلومات عن التدفقات النقدية والأرباح نتيجة الجهود التي بذلتها الإدارة.

4. المقرضون المرتقبون **:** تتمثل احتياجات المقرضون الحاليون والمرتقبون في المعلومات التي تساعدهم في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتوقيت درجة عدم التأكد، للوقوف على درجة السيولة والربحية ودرجة الرفع المالية ، يعتمد هؤلاء على هذه المؤشرات في تحديد قيمة القرض الممنوح ومعدل الفائدة ونوع الضمان المطلوب ومدة القرض

([1]) فالتر مجيس ، وروبرت مجس، **المحاسبة المالية**، ترجمة: د. وصفي أبو المكارم وآخرون، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1999م) ، ص 15.

([2]) د. محمد سامي راضي ، **المحاسبة المتوسطة** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2004م) ، ص 5 .

5. العملاء والموظفين : تتمثل احتياجات العملاء في المعلومات التي تمكنهم من الاطمئنان على القدرة المالية لاستمرار المنشأة التي تربطهم بها علاقة ، أما الموظفين فيحتاجون إلى المعلومات التي تمكنهم من معرفة استمرار العمليات التشغيلية في المنشأة ، ومدى تحقيق الأرباح بالإضافة إلى المعلومات التي تفيد في الحكم على مصداقية خطط معاشاتهم ومكافآت ترك الخدمة

6. الفئات الأخرى : تتمثل هذه الفئات في أجهزة البحث العلمي ، الصحافة المالية ، جمعيات حماية البيئة ومنظمات المجتمع المدني ، تحتاج هذه الفئات إلى معلومات مالية وغير مالية لتسهيل اتخاذ القرارات.

يستنتج الباحث من مستخدمي المعلومات المحاسبية الاتي:

1.المستخدمون الخارجيون هم مقدمي رأس المال ويهتمون بشكل أساسي بالمخاطر الملازمة لاستثمارتهم والسعي إلى تحقيق العائد من جميع الاستثمارات.

2.المستثمرون يحتاجون إلى معلومات لغرض اتخاذ القرار، و يستخدمونها في:

أ.منح القروض وتحديد شروطها ومعدلات الفائدة.

ب.زيادة أو تخفيض الديون.

ج.تمديد أو عدم تمديد مدة القرض.

يتضح للباحث أن هناك تباين في احتياجات مستخدمي القوائم المالية في المعلومات وتعدد وتنوع استخداماتهم لهذه المعلومات ، ونتيجة لذلك فإنه من الصعوبة تحديد مستوى معين من الإفصاح المحاسبي الذي يلي احتياجات هؤلاء المستخدمين المتباينة ، تقارب بين احتياجات العملاء والموظفين والدائنين التجاريين من المعلومات التي تفيد في تحديد مقدرة المنشأة على الاستمرارية والمعلومات المتعلقة بالأرباح الحالية والمستقبلية.

المبحث الثاني

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تقسم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الي[1]:

1.الخصائص الرئيسية وتتمثل في:

الملاءمـة : الملاءمـة تختلـف بـاختلاف مسـتخدمي المعلومـات المحاسـبية ، وضـع مجلـس معـايير المحاسـبة الامريكـي ابعـادا للملاءمـة منهـا ، التـأثير علـى الاهـداف وتسـمى الملائمـة للاهـداف ، التـأثير والفهـم وتسـمى الملاءمة الدلالية ، التأثير في اتخاذ القرارات وتسمى الملاءمة للقرارات، و الملاءمة للهدف تعني بأن المعلومات المحاسبية تكون ملائمـة عنـدما تمكـن المسـتخدمين مـن ادارة اهـدافهم ، لكـن هـذه الملاءمـة تصـاحبها بعـض المساوي لأن اهداف المستخدمين مختلفة فكل مستخدم لـه اهداف قد تختلـف عن المستخدمين الاخرين ، لـذلك هـذه الخاصـية ذاتيـة لأنهـا تتعلـق بالمسـتخدمين واهـدافهم المتباينـة ، التـأثير فـي الفهـم يطلـق عليهـا الملائمـة التحذيرية وذلك عندما يفهم المستخدم المعلومات المحسابية الذي تود الإدارة توصيلها إليه وبما ان مقدار فهم المستخدمين للمعلومات المحاسبية مختلف لذلك تعتبر هذه الخاصية ذاتية وغير موضوعية لأنها تتعلق بشخص المستخدم ودرجة فهمه للمعلومات ، الملاءمة لاتخاذ القرارات تكون ملائمة عندما تسهل المعلومات المحاسبية عملية اتخاذ القرارات [2].

يتضح للباحث ان الملاءمة تختلف باختلاف مستخدمي المعلومات المحاسبية من جهة ومن جهة اخرى فإن درجة الملاءمة ترتبط بدرجة الافصاح في القوائم المالية.

تعريف الملاءمة : عرفت بانها مدى تطابق المعلومات المحاسبية مع احتياجات مستخدميها [3]. عرفت بانها قدرة المعلومات المحاسبية في التأثير على القرارات الادارية ومساعدة مستخدميها على اجراء تنبؤات أكثر دقة حول الأحداث المستقبلية [2]. عرفت بانها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة و قدرة المعلومات على إحداث تغيرات في اتجاه القرار [4].

يستنتج الباحث من تعاريف الملاءمة الاتي:

1.تعتمد فائدة المعلومات لمتخذ القرار على عوامل تتعلق بمجال الاستخدام

2.يتـأثر مسـتخدم المعلومـات بـالنموذج القـراري المسـتخدم وطبيعـة ومصـادر المعلومـات التـي يحتاجهـا ومقـدار ونوعية المعلومات المتوفرة والمقدرة على المعلومات ومستوى الفهم والادراك المتوفر لدى متخذ القرار

([1]) حنان حسن أحمد ، **أثر جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي على رضا العملاء في البنوك التجارية** ، (عمان: جامعة عمان العربية ، كلية الاعمال ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2013م) ، ص 17 .

([2]) د. اسماعيل خليل اسماعيل ، د. ريان نعوم ، **الخصائص النوعية للمعلومات المحسابية بين النظرية والتطبيق** ، (بغداد : جامعة الاسراء ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد الثلاثون ، 2012م) ، ص 294 .

([3]) د. رشا حماد ، **أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية** ، (دمشق: جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، العدد الأول ، 2010م) ، ص 315 .

([2]) د.محمود سمير الصبان , د .اسماعيل ابراهيم جمعه , **الاسس العامه فى القياس و الافصاح المحاسبى النظريه و التطبيق** , (الاسكندريه : الدار الجامعيه ، 1995م), ص 87 .

([4]) منذر يحيى الدابه ، **اثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة** ، (غزة : الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009م) ، ص 49 .

3.إذا كانت المعلومات غير ملائمة للقرار المعين ، فإنها لن تكون مفيدة

يستطيع الباحث تعريف الملاءمة بانها قدرة المعلومات المحاسبية في التأثير على القرارات الإدارية و مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على إجراء تنبؤات أكثر دقة حول الأحداث المستقبلية ، الملائمة في المعلومات المحاسبية ميزة هامة سواء كانت هذه المعلومات للاستخدام الداخلي للمنشأة أم للاستخدام الخارجي.

الخصائص الفرعية لملاءمة المعلومات المحاسبية

تتمثل الخصائص الفرعية لملاءمة المعلومات المحاسبية في الاتي[1]:

1. التوقيت الملائم: يقصد به توفير المعلومات في حينها قبل أن تفقد منفعتها وقدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات ، إذا لم تتوفر المعلومات عند الحاجة إليها فلن يكون لها تأثير على القرار ، إذ أن عملية اتخاذ القرارات محددة بفترة زمنية معينة ويختلف التوقيت الملائم مع اختلاف طبيعة القرار ، بعض القرارات تستلزم سرعة أكثر من غيرها في توفير المعلومات اللازمة فيما يتعلق بالتقارير المالية الدورية التي تنشرها المنشأة هنالك شرطان لخاصية التوقيت الملائم وهما[2]:

أ. دورية التقارير، طول او قصر الفترة الزمنية التي يلزم إعداد التقارير عن فترات دورية قصيرة ربع أو نصف سنوية وفي عصر تكنولوجيا المعلومات كثرت المطالبات بدورية شهرية وذلك إلى جانب الدورة المالية السنوية التي تنقضي بين نهاية الدورة المالية التي تعد عنها التقارير وبين تاريخ نشر تلك التقارير واتاحتها للتداول وتكون هذه المدة عادة خلال الاربعة اشهر الأولى بعد مضي السنة المالية وتقوم بعض المنشآت بتقديم تقاريرها خلال الشهر الأول ولتقديم المعلومات في التوقيت الملائم قد تكون التضحية بالدقة الحسابية ودرجة عدم التأكد لصالح التوقيت الملائم فعملية اتخاذ القرارات محددة عادة بفترة زمنية ولا يمكن تأجيلها ، فإن توفر المعلومات في الوقت المناسب يعد أمراً مفيداً حتى ولو كان ذلك على حساب الدقة في عملية القياس وهذا ما يحدث مع التقارير المرحلية المؤقتة إذ انها تقدم المعلومات بصورة اسرع ولفترات اقصر وإن كان بدقة اقل الامر الذي يزيد من منفعتها وتكون ملائمة للتنبؤ بالدخل السنوي للمنشاة.

يتضح للباحث بان التوقيت الملائميعتبر عنصراً مهماً في اتخاذ القرار ، وينبغي أن تقدم المعلومات للمستفيد منها في الوقت الملائم بحيث تمكنه من التوصل إلى القرار السليم إلى الحصول على المعلومات في وقت مبكر حتى يستطيع المستخدم من اتخاذ القرار الرشيد.

2. القدرة على التنبؤ بالمستقبل : اشتقت من نماذج تقييم الاستثمارات وعرفتها هيئة معايير المحاسبة المالية في بيانها رقم (2) في عام 1980م بانها خاصية المعلومات التي تعمل في مساعدة المستخدمين في زيادة

([1]) نوره بنت علي الجعدي ، **دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاقتصادية** ، (صنعاء: جامعة العلوم والتكنولوجيا ، كلية العلوم الادارية والانسانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م) ، ص 21.

([2]) د. عباس مهدي الشيرازي ، **نظرية المحاسبة** ، (عمان: ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، 1990م) ، ص 168.

احتمال تصحيح مميزات نتائج احداث ماضية أو احداث حاضرة ، فيما يلي الطرق التي تساعد علي الاستفادة من القيمة التنبؤية [1]:

1.الطريقة المباشرة : تزويد الادارة بالتنبؤات المستقبلية كالتدفقات المتوقعة والالتزامات التي قد تنشأ .

2.الطريقة غير المباشرة : تقديم بيانات عن احداث ماضية كالتدفقات النقدية السابقة لتمكن المستخدمين من التنبؤ بالتدفقات المستقبلية وتفترض هذه الطريقة وجود علاقة ارتباط بين احداث الماضي واحداث المستقبل .

3.طريقة اعتماد مؤشرات مرشدة ببيانات : تحركات وتغيرات البيانات مؤشراً لحدوث الاحداث المتنبأ بها ، تزايد نسبة المديونية إلى حقوق الملكيةيمكن اعتبارها مؤشراً مرشداً قد يسبق تدهوراً تدريجياً في التدفقات النقدية وتفتوض طريقة المؤشرات المرشدة قد ارشدت سابقاً إلى نقاط تحول في تحركات وتغيرات الاحداث أنها ايضاً في المستقبل سترشد عن التحركات والمتغيرات .

4.طريقة المعلومات المعززة : تزود ببيانات محاسبية قد تستخدم في التنبؤ ببيانات اخرى كزيادة عائد الاستثمار في الاصول يمكن ان يعكس زيادة في كفاءة الادارة وقد يكون مؤشراً للزيادة في التدفقات النقدية إن هذه الطريقة تفترض ان هناك علاقة ارتباط بين البيانات المحاسبية وبيانات اخرى.

3.القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة :تعكس المعلومات دوراً هاماً في تعزيز تثبت وتصحيح توقعات سابقة ، تساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات ، خاصية التقييم الارتدادي تسمى ايضاً بالتغذية العكسية أو الاسترجاعية ، إن القرارات نادراً ما يتم اخذها بصورة منعزلة وان المعلومات عن نتائج قرارات اتخذت سابقاً غالباً ما تكون مدخلاً اساسياً لاتخاذ قرار تالي ، وقد رأت المعايير المحاسبية الدولية انه يجب على مستخدمي المعلومات ان يكونوا قادرين على مقارنة المعلومات المالية للمنشأة عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الاداء والتغيرات في المركز المالي ، أي كلما توفرت في المعلومات التي يخرجها نظام المحاسبة المالية صفة الارتدادية كلما ساهمت في تحسين وتطوير نوعية المخرجات المستقبلية وكلما زادت قدرة النظام على التكيف مع الظروف المتغيرة باستمرار ، أي يؤدي إلى تحسين نوعية وجودة المعلومات المحسابية بشكل عام وكلما زادت من ملاءمة المعلومات لاتخاذ القرارات بشكل خاص .

يتضح للباحث أن خاصية الملاءمة تعتبر من الخواص النوعية الهامة للمعلومات في اتخاذ القرارات ، المعلومات المحاسبية وتمثل القاعدة الاساسية التي يرتكز عليها اصحاب القرار لذلك فهي تتحكم بمصير المنشآت في بعض القرارات لذلك يجب توخي الحذر في قياس هذه المعلومات ويجب ايصالها لمتخذي القرار بكل موضوعية وشفافية .

2. الموثوقية : مصطلح يستخدم في العلوم الطبيعية ويقصد بها مقدار الخلو من الخطأ وتقاس درجة الموثوقية بنسب معينة ، فقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الموثوقية بانها نوعية المعلومات التي تؤكد ان تلك

([1]) بدر الدين فاروق أحمد سالم ، نصر الدين حامد أحمد ، **دور الخصائص النوعية للمعلومات المحسابية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات** ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، عمادة البحث العلمي ، مجلة العلوم الاقتصادية ، العدد الأول ، 2013م) ، ص 92 .

المعلومات خالية من الخطأ ومن التحيز وانها تعرض بصدق ويجب عرضها او تقديمها بدرجة معقولة[1] ، تتوافر هذه الخاصية في المعلومات عندما تكون خالية من الاخطاء وحيادية وتتصف بامانة التعبير ، وتتعلق بامانة المعلومات المحاسبية وامكانية الاعتماد عليها [2]. الموثوقية للمعلومات المحاسبية تقدر بمقدار المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية الخالية من الاخطاء والتحيز في العرض والشعور الصادق للاحداث والعمليات الاقتصادية . وتمثل خاصية الموثوقية في المعلومات ضرورة عملية للافراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت والخبرة الكافية لتقييم محتويات التقارير المالية واختيار المعلومات المفيدة لهم [3] ، يفضل من يستخدمون المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية أن تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الامانة ، إذ أن هذه الخاصية تبرر ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تلك المعلومات باعتبار أنها تعبر تعبيراً صادقاً وحقيقياً عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية ، ولابد من وجود توافق بين المعلومات المحاسبية وبين الواقع ولا توجد قاعدة لتقييم اسلوب معين من اساليب القياس خاصية ، لابد من معرفة الظروف التي تحيط بكل حالة قبل تقدير مدى الاعتماد على الاسلوب المستخدم ، وأن امانة المعلومات وامكان الاعتماد عليها ليس مرادفة للدقة المطلقة لأن المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية تنطوي على التقريب والتقديرات الاجتهادية وإنما يقصد بذلك ان الاسلوب الذي تم اختياره لقياس نتائج عملية معينة أو حدث معين والافصاح عن تلك النتائج في ظل الظروف التي احاطت بتلك العملية يؤدي إلى معلومات موثوقة، خاصية ثقة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها تعني ان أساليب القياس والافصاح التي تم اختيارها لاتسخراج النتائج وعرضها تعتبر اساليب مناسبة للظروف التي تحيط بها ، وان تطبيق هذه الاساليب قد تم بكيفية تسمح لأشخاص آخرين مستقلين عمن يطبقها في المرة الأولى باعادة استخدامها للتثبت من تلك النتائج كما تعني هذه الخاصية أن المعلومات التي تم تقديمها تعتبر تصوراً دقيقاً [4].

يتضح للباحث ان الموثوقية تعتمد على مدى القابلية للتحقق من الاوصاف أو القياس المحاسبي ومدى صدقه في العرض.

الخصائص الفرعية لموثوقية المعلومات المحاسبية

تتمثل الخصائص الفرعية لموثوقية المعلومات المحاسبية في[5]:

أ. القدرة على التحقق : القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل اكثر من شخص ، إذ ما تم استخدام نفس الطرق والاساليب التي استخدمت في قياس المعلومات المحاسبية وغلباً ما يستخدم مرادف للتحقق من الموضوعية أي التحقق من سلامة وموضوعية المعلومات ، عرفت بأنها وجود درجة من الاتفاق فيما بين

---

(1) د. اسماعيل خليل اسماعيل ، د. ريان نعوم ، **مرجع سابق** ، ص 295 .

(2) ناصر محمد علي المجهلي ، **خصائص المعلومات المحسابية واثرها في اتخاذ القرارات** ، (الجزائر : جامعة الحاج لخضر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009م) ، ص 51 .

(3) د. محمد حسن محمد عبد العظيم ، **دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الادارة الاستراتيجية في المنظمات** ، (دبي: جامعة الامارات العربية المتحدة ، كلية الادارة والاقتصاد ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، العدد الأول ، 2005م) ، ص 69 .

(4) Paul K. Chancy and Marafaccio, **The Quality of Accounting Information in Politically Connecting and Economics , (**USA, Journal of Accounting and Finance, Issues 4 , 2011), P.117.

(5) مصطفى عقاري ، **مدي مساهمة نظم المعلومات المحاسبية في صناعة القرار في الشركات الجزائرية** ، (الجزائر : جامعة فرحات عباس ، كلية الاقتصاد ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2005م) ، ص 206.

القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرق القياس فإنهم يتوصلون إلى نفس النتائج[1]. تمثل خاصية القابلية للتحقق أحد الاسس المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في الاختيار بين الطرق المحاسبية المختلفة وتزيد من ثقة المعلومات المقدمة في التقارير المالية ، يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة من الاتفاق بين عدد من الافراد القائمين بالقياس وذلك عندما يتوصل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية ، فإذا توصلت اطراف خارجية تستخدم نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق ولا يمكن للمراجع ابداء الرأي فيها[2] .

يتضح للباحث ان خاصية التحقق تعكس اجماع عدد من المحاسبين والممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة عن طريق قياس الاحداث الاقتصادية ، بحيث توفر درجة من التأكيد بان المعلومات المحاسبية قابلة للتحقق وكذلك هذه الخاصية تحدد وتعكس طرق واساليب القياس المحاسبي للاحداث الاقتصادية التي يجمع عليها المحاسبين للوصول إلى نفس النتائج باستخدام نفس الاساليب وفي نفس الوقت .

ب. الحياد : عرف بانه عدم التحيز وعدم اختيار معلومات بشكل ينتج عنه معلومات تفضيل جهة أو طرف معين من الاطراف المعنية والمهتمة بالمعلومات المحاسبية على حساب جهات أخرى[3]. أن لا تكون المعلومات المحاسبية متحيزة لمستخدم معين من مستخدمي التقارير المالية على حساب مستخدمين آخرين . عرف بانه تجنب ذلك العمل المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم باعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين [4].

كما أن المعلومات المحاسبية تخدم جهات متعددة ومختلفة من مستخدمي المعلومات لدرجة ان تكون مصالحهم متعارضة ، ولكن هذا التعارض في المصالح لا يستدعي من المحاسب أو حتى المراجع الخارجي ان يتحيز في اعداد الحسابات والافصاح عنها لصالح فئة معينة على حساب اخرى كما أنه يجب مراعاة انواع التحيز ، فالمعلومات المحاسبية تتصف بالحيدة للوفاء بالاحتياجات المشتركة لمن يستخدمون هذه المعلومات خارج المنشأة ، دون افتراضات مسبقة عن احتياجات أية مجموعة معينة وتتسم المعلومات المحاسبية بالنزاهة وخلوها من التحيز صوب أي نتائج محددة مسبقاً وتضع خاصية حيدة المعلومات واجباً على عاتق المسئولين عن وضع معايير المحاسبة ، كما تضع واجباً على عاتق المسئولين عن اعداد القوائم المالية وذلك فيما يتعلق باتخاذ قرارات منصفة بشأن الاختيار من بين الاساليب البديلة لقياس والافصاح[5] .

يستنتج الباحث من تعاريف الحياد الاتي:

1.تقديم معلومات محاسبية ذات علاقة وثيقة بالاهداف التي اعدت من اجلها

([1]) عبد الرازق حسن الشيخ ، **دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات وانعكاساتها على سعر السهم** ، (غزة : الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009) ، ص 43.

([2]) د. محمد سمير الصبان ، **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية** ، (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 1999م) ، ص 19 .

([3]) د. قورين حاج قويدر ، **اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات،** (الجزائر: دار الكتب الجامعية للطباعة والنشر ، 2012م) ، ص275 .

([4])د. محمد سمير الصبان ، **مرجع سابق** ، ص 49 .

([5]) Katsiaryna Salavei Bardos **, Quality of Financial Information and Liquidity**, United States, Fairfield University, Dolan School of Business, 2011 , P44

2.تتداخل خاصية الحياد تداخلاً مع امانة المعلومات لأن المعلومات المتحيزة معلومات لا يمكن الثقة بها أو الاعتماد عليها.

يعرف الباحث خاصية الحياد بانها المعلومات الحقيقية الخالية من الاخطاء والغش ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات

3. الصدق في التعبير : وجود درجة من التطابق بين المقاييس وبين الظواهر المراد التقرير عنها ، وان المعلومات الصادقة تمثل وتصور المضمون الذي تهدف اليه تمثيلاً صادقاً ، كذلك تعبر خاصية الصدق في التعبير عن وجود مطابقة او اتفاق بين الارقام والاوصاف المحاسبية من ناحية والموارد والاحداث التي تنتجها هذه الارقام والاوصاف في التقارير المالية من ناحية اخرى ، و تمثل الارقام ما حدث بالفعل ، فعندما تبين التقارير المالية الواقع الاقتصادي للمنشأة نتيجة المعاملات والاحداث الفعلية فإن هذه التقارير تكون صادقة في العرض ، كما أن خاصية الصدق في التعبير تتطلب مراعاة تجنب نوعين من انواع التحيز هما [1]:

أ.تحيز في عملية القياس ، كما في حالة استخدام اساس التكلفة التاريخية واتباع سياسة الحيطة والحذر لعرض بعض البنود المحاسبية .

ب.التحيز من قبل القائم بعملية القياس : تكون المعلومات المحاسبية خالية من انواع التحيز وان تكون على قدر ممكن من الاكتمال ، إن الاكتمال المطلق أمر غير ممكن لأن التقارير المالية ما هي إلا نموذج لتمثيل الواقع المحاسبي للوحدة الاقتصادية ولابد ان تنطوي على قدر من التحيز البسيط ، التحرر من التحيز بنوعيه يتطلب ان تكون المعلومات على قدر ممكن من الاكتمال أي انه يلزم التأكد من انه لم يسقط من الاعتبار أي من الظواهر الهامة عند إعداد التقارير المالية ، أن امكانية التثبت من المعلومات وما يوفره ذلك من تجنب تميز القائم بعملية القياس لا يعتبر كافياً لتحقيق خاصية الثقة في المعلومات ، فالمعلومات قد تكون ناتجة عن تطبيق أمين للقواعد المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي قد يكون هنالك تماثل في النتائج التي يتوصل إليها مختلف المحاسبين إلا أنه قد لا تكون هذه صادقة في التعبير عن مضمون الظواهر المراد قياسها والافصاح عنها [2].

العلاقة بين خاصيتي الملاءمة والموثوقية

تعتبر الملاءمة والموثوقية خاصيتان اساسيتان في تقييم نوعية المعلومات المقدمة في التقارير المالية بغرض استخدامها في اتخاذ القرارات ، ذلك أن التحسين في أحدهما يؤدي إلى تحسين الأخرى وان هناك كثير من الاختبارات المحاسبية التي تستدعي التضحية بمقدار من الموضوعية في سبيل تحقيق الملاءمة والعكس صحيح فالملاءمة تهتم بوجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرارات موضوع الدراسة فالمعلومات الملاءمة هي

([1])Elaine G. Mauldin and Others , **Towards a Meta-Theory of Accounting Information System** , USA, University of Missouri-Columbia, 1999,P88

([2]) كريم جاويش ، **العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الادارة** ، (الرياض: جامعة القصيم ، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد الخامس ، 2011م) ، ص 114 .

([2])JoelS. Demskia ,**Quantum Information and Accounting Information** , United States , University of Florida, Fisher School of Accounting , 2006, P33

([3]) غاشوش عايدة ، **دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** ، (الجزائر : جامعة منتسوري قسنطينة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011م) ، ص 50

تلك المعلومات القادرة على احداث تغيير في اتخاذ القرار أما خاصية الثقة للمعلومات المحاسبية تتعلق بامانة ومصداقية المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار[1].

ثانياً : الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية

تتمثل الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية في [2]:

1. قابلية المعلومات للمقابلة : استخدام المعلومات في اجراء المقارنات يشكل امرا اساسياً للمستخدم وذلك لعدم توفر مقاييس مطلقة لتقييم الاداء ، ويسعى المستخدم من خلال توفر هذه الخاصية إلى اجراء المقارنة في المنشأة الواحدة للسنوات المتعددة في رصد التغيرات وتفسيرها ، كما يسعى لإجراء المقارنة بين الوحدات والمنشآت المختلفة في القطاع الواحد لتقييم ادائها والتعرف على مواضع القوة والضعف فيها وتتداخل هذه الخاصية بخاصية الثبات حيث لا يمكن اجراء المقارنات قبل ضمان خاصية الثبات بالمعلومات وتؤدي هذه الخاصية إلى تمكين من يستخدمون المعلومات المحاسبية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين اداء المنشأة والمنشآت الاخرى خلال فترة زمنية معينة [3].

يتضح للباحث بأن هذه الخاصية تساعد مستخدمي القوائم المالية من مقارنة القوائم المالية للسنوات المختلفة وعدم وجود هذه الخاصية تفقد المعلومات المحاسبية قيمتها وبالتالي تؤثر على نموذج القرار .

2. الثبات : تتضمن تطبيق نفس الاجراءات المحاسبية على الاحداث المماثلة في المشروع الواحد من فترة مالية لأخرى وكذلك تطبيق نفس المفاهيم وطرق القياس والاجراءات بالنسبة لكل عنصر في القوائم المالية، الثبات لا يعني عدم تغير الاجراءات والطرق والسياسات المحاسبية فإذا وجدت المبررات والملاءمة لذلك التغير فإنه بالامكان تغير تلك الطرق والسياسات بشرط الافصاح بشكل ملائم عن آثار تلك التغيرات [4].

3. قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب: لا يمكن الاستفادة من المعلومات إلا إذا كانت مفهومة لمن يستخدمها وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من ناحية كما تتوقف على قدرات من يستخدمونها من ناحية أخرى[5]. لأن استخدام اساليب محاسبية مختلفة يجعل من القوائم المالية التي تصدرها الشركات غير قابلة للفهم ، فالمعلومات المحاسبية الخاصة بشركة معينة تكون مفيدة إذا أمكن مقارنتها مع معلومات شركات أخرى ، كما تتوقف قدرات من يستخدمونها وثقافتهم وبالتالي فإنه يتعين على من يضعون معايير المحاسبة والذين يقومون باعداد القوائم المالية أن يكونوا على معرفة بقدرات من يستخدمون هذه القوائم وجدوى تلك القدرات ، حتى يتحقق الاتصال الذي يكفل ابلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم [6] .

يستنتج الباحث من خاصية قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب الآتي :

([1]) حامد أحمد خالد ، **مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية** ، (القاهرة: الاكاديمية العربية البريطانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م) ص90 .

([2]) نهاد اسحق عبد السلام ، **مرجع سابق** ، ص 20 .

([3]) بدر الدين فاروق أحمد سالم ، نصر الدين حامد أحمد ، **مرجع سابق** ، ص 93 .

([4]) كمال الدين الظهراوي ، **مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية** ، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 1998م) ، ص 17 .

1.وضع البيانات المرتبطة مقابل بعضها البعض .

2.تقديم الارقام والمؤشرات بلغة يسهل فهمها .

3.توجيه الاهتمام إلى من يستخدمون القوائم المالية والتعريف على ما يحتاجونه من معلومات

قيمة المعلومات المحاسبية

قيمة المعلومات المحاسبية تعني امكانية القياس المالي للمنفعة المحققة نتيجة استخدام المعلومات المحاسبية في عمليات اتخاذ القرارات المختلفة وان قيمة المعلومات المحاسبية يمكن ان تحتسب بصورة مالية من خلال الفائدة التي تتحقق نتيجة استخدام المعلومات المحاسبية في قرار معين ، ركزت بحوث ملاءمة قيمة المعلومات المحاسبية على اختبار فائدة المعلومات المحاسبية لمستخدمي المعلومات المحاسبية ، تكون قيمة المعلومات المحاسبية ملاءمة إذا كان هناك ارتباط احصائي بين الارقام المحاسبية والقيم السوقية للاسهم.

معوقات تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

بالرغم من ان الهدف النهائي هو توفير معلومات مفيدة تتصف بالخصائص النوعية ، إلا ان تحقيق هذه الخصائص يواجه مجموعة من المعوقات منها[1]:

1.إمكانية التعارض بين الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية في القياس المحاسبي ، إذ أن ارقام البيانات التاريخية تتمتع بدرجة من الموضوعية ولكن بدرجة منخفضة من الملاءمة كونها اقل ارتباطاً وتمثيلاً للواقع وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها بشكل كافي في عملية التنبؤ .

2.احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية ، فالمعلومات قد تصل في الوقت المناسب ولكنها ذات قدرة تنبؤية منخفضة كما في حالة الارقام التاريخية ، فإن التوقيت الملائم يتعارض مع الدقة ودرجة الاكتمال فمتخذ القرار قد تصله معلومات في الوقت المناسب ولكنها ليست دقيقة.

3.احتمالية زيادة تكلفة الحصول على المعلومات عن العائد المتوقع منها ، فالمعلومات التي لا تحقق اهداف مستخدمي التقارير المالية لا تعتبر معلومات مهمة ، إذ ان القاعدة العامة فيما يتعلق باختيار العائد والتكلفة ، يجب عدم انتاج المعلومات المحاسبية ونشرها إلا إذا زادت منفعتها عن تكلفتها وإلا فإن الافصاح عن تلك المعلومات يشكل خسارة على الشركة .

4.ليست جميع المعلومات الملائمة والموثوقة ذات فائدة ، حيث هذه المعلومات قد لا تكون ذات أهمية نسبية ، وهو ما يطلق عليه اختيار مستوى الاهمية ويعتبر البند مهماً نسبياً إذا ادى حذفه أو الافصاح عنه بطريقة غير صحيحة إلى التأثير على متخذ القرار .

5.المعلومات المحاسبية قد تتصف بالملائمة والموثوقية ، إلا إن مستخدمي تلك المعلومات قد يواجهون صعوبة في فهمها وتحليلها والافادة منها في اتخاذ القرار ، فقابلية الفهم للمعلومات المحاسبية تتطلب السهولة والوضوح التي يجب ان تتميز بها المعلومات المنشورة ، ولكن في الواقع العملي هنالك مستويات متفاوتة لقدرة مستخدمي

([1]) بن فرج زوينة ، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق** ، (الجزائر: جامعة فرحات عباس ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، رسالة دكتوراه غير مباشرة ، 2014م) ، ص 39 .

القوائم المالية على فهمها واستيعابها اضافة إلى اختلاف الاهداف الكامنة وراء حاجتهم لتلك المعلومات ، لذلك على المحاسب وادارة الشركة الموازنة بين الحاجات والصفات المختلفة للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية [1].

1.عدم جدوى خاصية المقارنة إذا لم تتم هذه المقارنة في ظل طرق وسياسات محاسبية ، إذ أن مستخدمي المعلومات المحاسبية يهتمون بمقارنة أداء الشركة مع اداء الشركات المشابه لها في الصناعة أو الشركات المنافسة لها ، وبالتالي يجب على الشركة الالتزام بسياسة الثبات والاتساق في بيان الطرق والسياسات المحاسبية والافصاح عنها بشكل واضح عن أي تغيير في تلك الطرق والسياسات المحاسبية والافصاح عن أية تغير في تلك الطرق والسياسات والآثار المترتبة عليها.

2.قد تكون المعلومات المحاسبية ذات اهمية نسبية منخفضة ولكنها بالنسبة لبعض متخذي القرار مهمة لأسباب عقائدية او اجتماعية ، قد يكون مبلغ الفائدة المدينة اوالدائنة غير مهم نسبياً كرقم إلا ان بعض مستخدمي البيانات المالية يكون مهتماً بأن تفصح الشركة عن تلك المبالغ بشكل منفصل مما يغير قراره في الاستثمار او التعامل مع تلك الشركة لأسباب دينية .

يتضح للباحث من معوقات تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسية بان المعلومات المحاسبية لا تلبي المتطلبات المختلفة لمستخدمي القوائم المالية ، بالتالي يؤدي إلى وجود بعض نواحي القصور في هذه البيانات وقد يكون سبب هذا القصور تنوع الجهات المستخدمة للقوائم المالية او تعارض المصالح بين الادارة والاطراف الخارجية الأخرى المستخدمة للمعلومات المالية .

قياس تكاليف المعلومات المحاسبية

علمية القياس المحاسبي من اهم الادوات المالية التي يمكن من خلالها معرفة الوضع المالي لكل نوع من انواع البيانات المالية ، وقد تطورت وتغيرت بعض انواع القياس وخاصة بعد الاعتماد على المعلومات المالية والتي ساعدت على نجاح الشركات ، اصبح الحصول على المعلومات مكلف سواء كانت كمية او نوعية ، وللحصول على معلومات مالية يتوجب توفر العديد من الادوات المالية والبشرية للاستفادة من تلك المعلومات [2].

انواع قياس تكاليف المعلومات المحاسبية

ينقسم قياس تكاليف المعلومات المحاسبية الي[3]**:**

1.القياس المادي : قياس تكلفة المواد التي تساعد في عملية انتاج المعلومة

2. قياس المنفعة الاقتصادية : بالنسبة إلى الوحدات المحاسبية المنتجة والموزعة للمعلومات المحاسبية توجد عناصر متعددة منها ، تكاليف تجميع وتشغيل واستخدام المعلومات ، تكاليف المراجعة لاكتساب المعلومات

([1]) حميدات جمعة ، **مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بمعايير الافصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية وتعليمات هيئة الاوراق المالية** ، (عمان : جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2004م) ، ص 68 .

([2]) حسين عبد الجليل آل غزوي ، **اقتصاديات البيانات والمعلومات المحاسبية** ، (عمان : الاكاديمية العربية ، كلية الادارة والاقتصاد ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2012م) ، ص 18 .

([3]) صلاح الدين مبارك ، **نظم المعلومات المحاسبية – مدخل رقابي** ، (الرياض : الجمعية السعودية للمحاسبة والمراجعة ، الاصدار التاسع ، 1996م) ، ص 29 .

المقدمة ثقة ومصداقية ، هنالك تكاليف غير بماشرة بالافصاح عن الوضع التنافسي للمنشأة تجاه المنافسين الآخرين والافصاح عن قوتها التفاوضية تجاه نقابات العمال ، اما بالنسبة إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية فإن أهم عناصر التكاليف هي العبء الذي يمكن أن ينتجه منتج المعلومات او معدو التقارير ويحملونه على المستخدمين، تكلفة استشارات خبراء التحليل المالي والاستثمارات أما بالنسبة للمنافع فإنها تحقق لكل من منتجي المعلومات المحاسبية او معدي التقارير المالية في صورة مزيد من الرقابة الادارية والقدرة على التحويل والاقتراض واخلاء مسئولية الادارة باعتبارها وكيلة تجاه موكيلها المساهمين وكذلك المستخدمين الخارجيين في صورة تخصيص اكثر كفاءة للموارد والاستثمارات وتحقيق التنمية الاقتصادية كجزء من السياسة الاقتصادية الحكومية وفرض ضرائب تناسب السياسة المالية والاقتصادية للدولة .

يتضح للباحث ان الوحدات المحاسبية اعتادت على الموازنة بين التكاليف والمنافع وذلك بتطبيق مفهومي النفعية والعملية لذلك اصدر مجلس معايير المحاسبة معايير تحليل التكلفة والمنفعة والموازنة بينهما، تبني نظام محاسبي يتطلب تكلفة ، هذه التكلفة يمكن تقسيمها إلى تكاليف يمكن قياسها واخرى يصعب قياسها بشكل مادي ملموس ، فالتكاليف الممكن قياسها كتكاليف الاجهزة ، الادوات ، المعدات ، البرامج ، تكلفة العمالة ، التشغيل والتدريب، اما التكاليف التي يصعب قياسها أو غير القابلة للقياس كعدم الولاء ، عدم الرضا ، عدم الكفاءة التشغيلية .

تصنيف تكاليف المعلومات المحاسبية

تصنف تكاليف المعلومات المحاسبية إلى[1]:

1وفقاً لعلاقتها بالاقتراح الاستثماري ، تتمثل في:

أ.تكاليف رأسمالية : تكلفة شراء المعدات والبرامج الجديدة ، تكلفة تدريب المستخدمين ، تكلفة تجهيز الموقع .

ب.تكاليف ايرادية :التكاليف المتعلقة بتكلفة تشغيل النظام والمتمثلة في تكلفة صيانة البرامج ، المعدات ، نفقات تخزين البيانات ، تكلفة الاتصال الداخلي ، تكلفة المعدات المستأجرة ، تكلفة المعدات القابلة للاستهلاك والنفقات الاخرى .

2.على اساس علاقتها بالوظائف الرئيسية ، تتمثل في:

أ.تكاليف تجميع البيانات وادخالها إلى الحاسوب : تكاليف اجور العمال المساهمين في عملية تجميع البيانات ، تكاليف اقراص الذاكرة ، ... الخ .

ب.تكاليف عملية الحاسوب : تكاليف المعدات ، الحاسوب ، واجور ورواتب العاملين على الحاسوب

أ.تكاليف التحليل والبرمجة : تكاليف إعداد البرامج وصيانة هذه البرامج .

ب.تكاليف إدارية : تضم مختلف التكاليف المتعلقة بقسم المعلومات المحاسبية .

3. على اساس مسكها ، تتمثل في:

أ.تكاليف متغيرة : تزداد كلما زادت عملية تشغيل النظم وتنخفض بانخفاضها .

([1]) قورين حاج قويدر ، **مرجع سابق** ، ص 280 .

ب.تكاليف ثابتة : تكاليف غير متغيرة ترتبط بعمليات ثابتة والمتمثلة في عملية اهلاك المعدات واجهزة الحاسوب بالاضافة إلى التكاليف الادارية .

4. تكاليف مخرجات نظام المعلومات المحاسبي ، تتمثل في:

أ.تكلفة المعلومات الأساسية :التكلفة التي تتحملها المؤسسة الاقتصادية في سبيل الحصول على كل من الموارد البشرية والمادية اللازمة لتشغيل البيانات وانتاج المعلومات اللازمة ويمكن حصر هذه التكاليف إلى تكاليف اقساط اهلاك الاصول الثابتة ، مصروفات صيانة الاصول الثابتة ، الفائدة على رأس المال المستثمر ، تكاليف تحليل وتصميم للنظام .

ب.تكاليف المعلومات الاضافية : كافة التكاليف التي تنتج عن عملية تجميع وتحليل البيانات وإعداد المعلومات اللازمة لحالة معينة بهدف اتخاذ قرار خاص بشانها ، ويعتمد حدوث هذه التكاليف او عدم حدوثها على قيمة المعلومات الاضافية الناتجة عنها ، يطلق على الموازنة بين اعتبار التكاليف واعتبار العائد قيمة المعلومات ، حيث تتعلق قيمة المعلومات بالأهمية الاقتصادية للمعلومات في اتخاذ القرارات ومدى العائد الذي يجنيه الشخص من جراء استخدام هذه المعلومات ، ويتعلق العائد الذي يجنيه الشخص متخذ القرار من جراء استخدام المعلومات المحاسبية بقيمة المعلومات الاضافية [1].

يتضح للباحث من تكاليف المعلومات الآتي :

1.يجب التواصل مع المتغيرات العديدة التي تحصل في بيئة الاعمال الحديثة بغرض انتاج معلومات ذات جودة وتكاليف منخفضة .

2.تبني مختلف التقنيات الحديثة من تكنولوجيا وبرمجيات ومعدات وذلك بغرض تخفيض تكاليف المعلومات المعدة بواسطة العنصر البشري .

3.تجديد وتطوير نظام المعلومات المحاسبي يساعد في خفض تكاليف المعلومات المحاسبية .

4.تتعلق بالنشاط الجاري فقط .

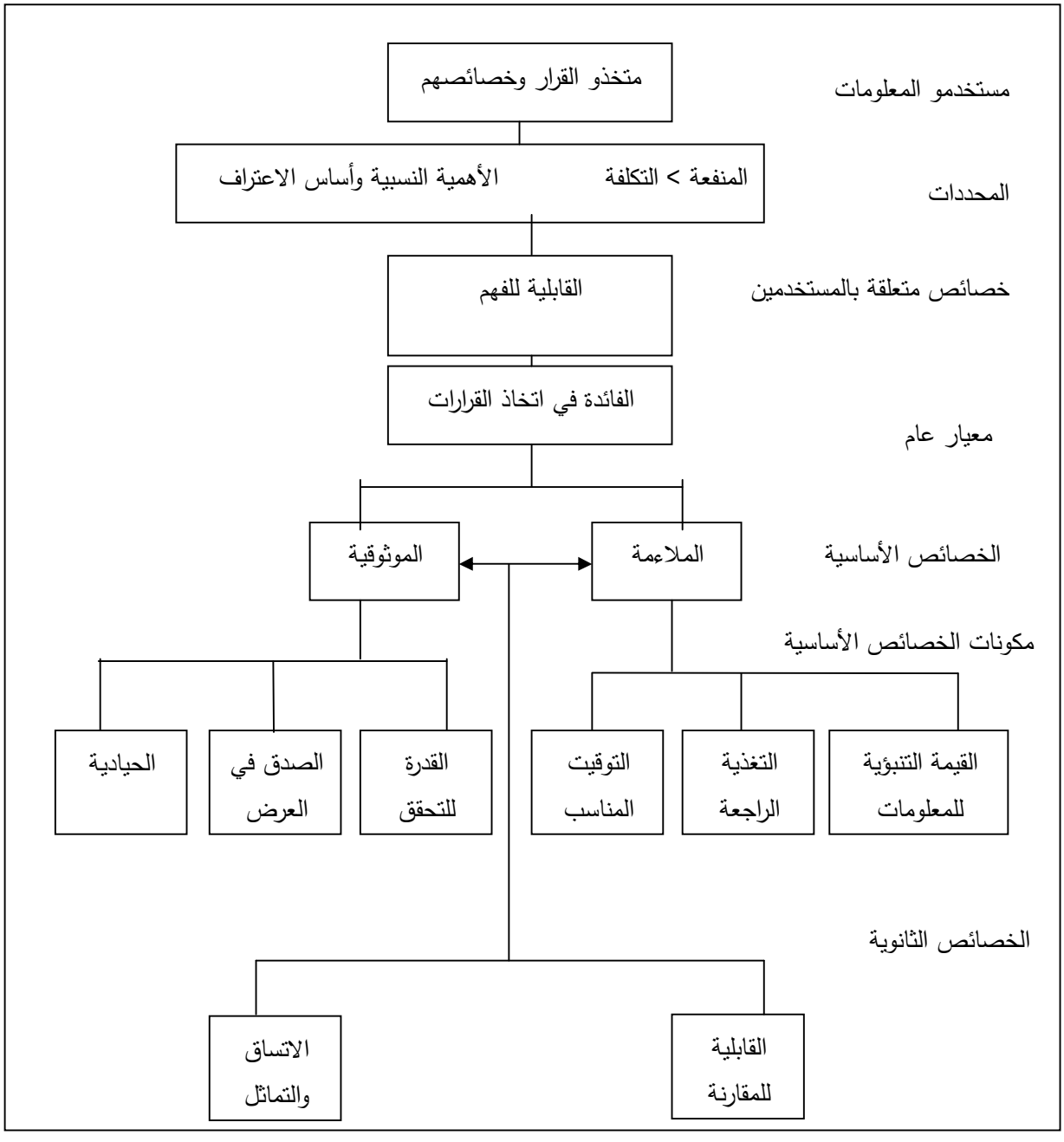
5.يتم تقديمها بصورة فورية وفي الوقت المناسب .

6.ذات طابع تحليلي بحيث يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الخطط المرسومة ، ويوضح الشكل رقم (2/2/1) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

([1]) **المرجع سابق** ، ص 282 .

الشكل رقم (2/2/1)

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



Source:
Kieso Donnld , Eweygand Jebb Jand**, Intermediate Accounting**, (New York: John Wiley Sons Inc, 2007), P.32.

من خلال الشكل رقم (2/2/1) يستنتج الباحث ما يلي :

1.مستخدم المعلومات المحاسبية يتمتع بمستوى جيد من الفهم والاستيعاب في تحليل واستخدام المعلومات المحاسبية ، حيث يقوم كل متخذ قرار بالحكم على المعلومات المفيدة ويتأثر هذا الحكم بعدة عوامل كالقرار الذي سيتم اتخاذه ، الطريقة المستخدمة في اتخاذ القرار والمعلومات المقتناه في السابق أو المتحصل عليها من مصادر أخرى .

2.المنفعة المتحصل عليها من استخدام المعلومات ، أن تكون أكبر من تكلفة الحصول عليها وبالتالي فإن المعلومة الجيدة هي المعلومة الاكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات.

3.يتم الاعتراف بالمعلومة على اساس ارتباطها بالأهمية النسبية لقيمة الشيء المعترف بها الذي يعتمد على اعتبارات كمية ونوعية.

تفسيرات ملاءمة قيمة المعلومات المحاسبية

تفسر ملاءمة قيمة المعلومات المحاسبية الي[1]:

1. التحليل الاساسي: يتعلق بتحديد القيمة الجوهرية للشركة دون الرجوع إلى السعر الذي يتم تداول اسهم المنشأة به في سوق الاوراق المالية ، وفقاً لهذا الاسلوب فالمعلومات المحاسبية تقود اسعار الاسهم للتغير من خلال تحديد القيمة الجوهرية خاصة فيما يتعلق بأسعار السوق التي انحرفت التي يمكن قياسها من خلال قياس الارباح الناتجة من تنفيذ استراتيجيات التداول على اساس المعلومات المحاسبية.

2. التنبؤ : يركز على المتغيرات ذات الصلة التي يمكن استخدامها في نموذج التقييم أو تساعد في التنبؤ بهذه المتغيرات ، تعتبر المعلومات المحاسبية ذات قيمة إذا كان يمكن استخدامها للتنبؤ في الارباح والتوزيعات أو التدفقات النقدية المستقبلية .

3. المعلومات : تكون ذات قيمة في حال استخدامها من قبل المستثمرين عند تحديد الاسعار، في ظل افتراض أن سوق الاسهم تتسم بالكفاءة وتستخدم العلاقات الاحصائية كمؤشرات حول ما إذا كان المستثمرون فعلاً يستخدمون المعلومات عند اتخاذ القرارات الاستثمارية وتكون المعلومات المحاسبية ذات قيمة إذا كانت المعلومات تعدل من توقعات المستثمرين للتدفقات النقدية المستقبلية للشركات والتي تؤدي إلى تغير سعر السهم وبالتالي تكون العوائد هي المقياس الطبيعي للمعلومات ، تقاس ملاءمة القيمة من حيث ردود فعل السوق على معلومات جديدة أي المعلومات المحاسبية تكون ذات قيمة إذا كان سوق الاسهم يتفاعل مع اصدار التقارير المالية [2].

4. القياس : يشير القياس إلى وجود ارتباط بين المعلومات المحاسبية وقيم السوق لأن المعلومات المحاسبية ترتبط مع المعلومات المستخدمة من قبل المستثمرين ، ملاءمة قيمة المعلومات تقاس من خلال قدرة المعلومات المالية في التأثير على قيمة السهم .

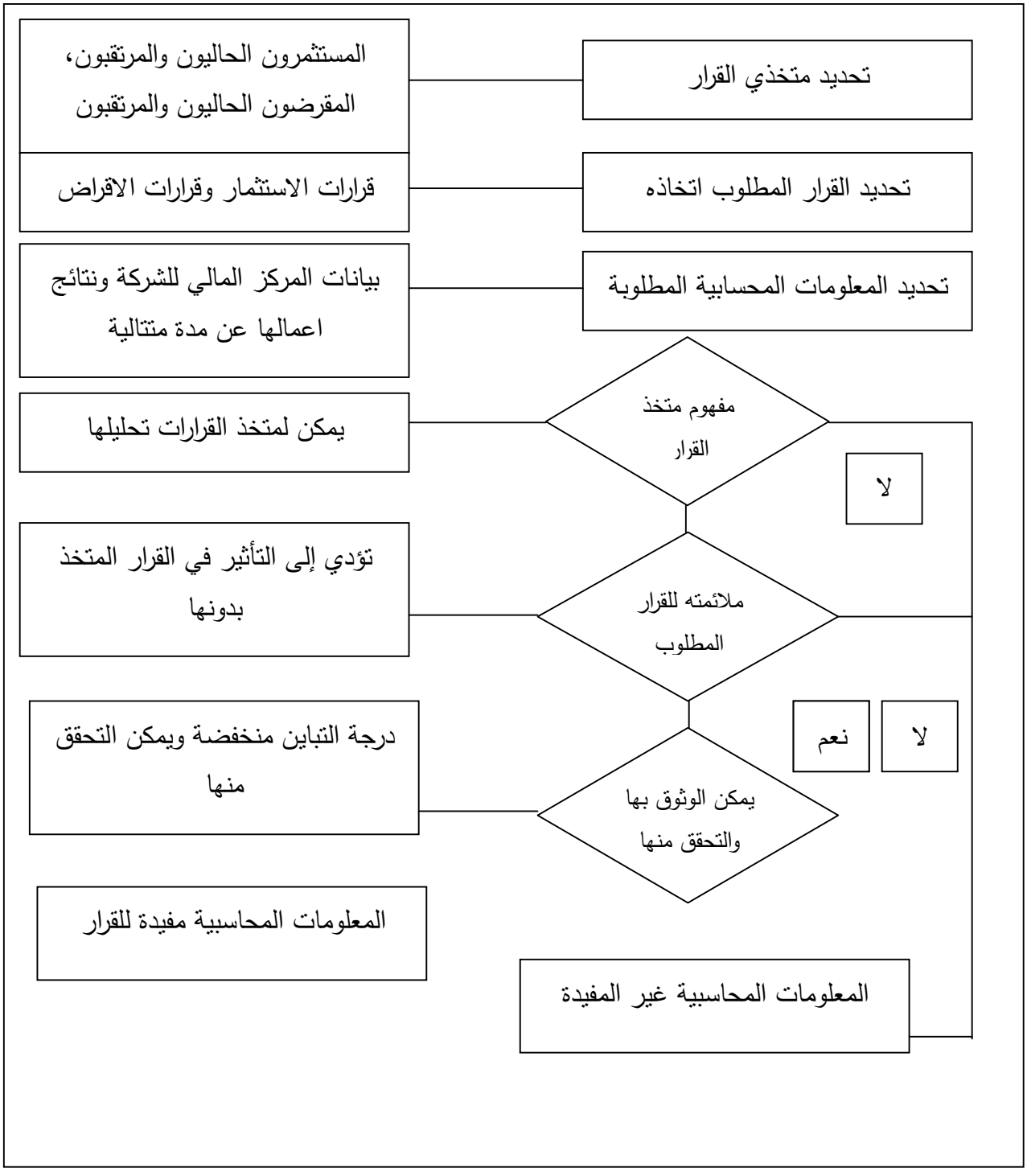
يرى الباحث أن هناك ارتباط بين المعلومات المحاسبية واسعار الاسهم في سوق الاوراق المالية لأن كفاءة سوق الاوراق المالية يعتمد على جودة الأنظمة المحاسبية والافصاح والتي بدورها تزيد ثقة المستثمرين بالمعلومات المالية ، ويوضح الشكل رقم (2/2/2) خطوات اختبار خصائص المعلومات المحاسبية.

([1]) د. احمد بن محمد السلطان ، **تطور جودة المعلومات المحاسبية** ، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة ، مجلة البحوث المحسابية ، العدد الثاني ، 2012م) ، ص 60 .

([2]) **المرجع السابق** ، ص 68 .

الشكل رقم (2/2/2)

خطوات اختبار خصائص المعلومات المحاسبية



المصدر : سمير رياض هلال ، **تقويم بدائل القياس المحاسبي في ضوء خصائص جودة المعلومات** ، (القاهرة : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، العدد الثالث ، 1987م) ، ص 227 .

تصنيف استخدام المعلومات المحاسبية

تصنف المعلومات المحاسبية من حيث استخدامها الي[1]:

1. من حيث دلالتها ، تتمثل في:

أ. معلومات تاريخية : تتعلق بقياس الاحداث والعمليات التي تمت في الزمن الماضي كالقوائم المالية وتستخدم هذه القوائم في تقييم كفاءة المنشأة في تحقيق أهدافها وبيان حقيقة المركز المالي للمنشأة وكذلك تستخدم للأغراض الضريبية وعلى الرغم من اهميتها في تطوير الاداء فإنها لا تصلح كأداة للرقابة على الاداء الجاري واتخاذ القرارات المستقبلية .

ب. معلومات حالية : يتم اعدادها لأغراض الرقابة الداخلية وتتعلق بالأنظمة التشغيلية للمنشأة .

ج. معلومات مستقبلية : تقديرية يتم إعدادها لأغراض التخطيط والتنبؤ بالمستقبل ومساعدة الادارة في اتخاذ القرارات السليمة واختيار افضل البدائل المتاحة وبحيث تصبح هذه المعلومات معياراً واساساً للحكم على الاداء في المستقبل وتتمثل هذه المعلومات في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وغيرها .

د. معلومات داخلية : تعبر عن أحداث ووقائع تمت داخل المنشأة ويتم الحصول عليها من الافراد والاقسام الداخلية وتتمثل هذه المعلومات في التقارير والكشوفات اليومية وتقارير الاداء وكل ما يتعلق بالعمليات المتكررة للمنشأة .

هـ. معلومات خارجية : يتم الحصول عليها من مصادر خارجية كالعملاء والممولين والجهات الحكومية والمنظمات المهنية وغيرها ، وتتضمن معلومات عن البيئة المحيطة وظروف السوق وتحتوي على مؤشرات تنبؤية تمكن مستخدميها من اتخاذ الاحتياطات اللازمة والتخطيط لمواجهة الاحداث قبل وقوعها وغالباً ما تكون هذه المعلومات على شكل نشرات احصائية تفسر الجوانب الاجتماعية والاقتصادية للبيئة المحيطة.

2. من حيث درجة تكرارها ، تتمثل في[2]:

أ. معلومات دورية : معلومات يتم اعدادها وتقديمها لمستخدميها في فترات منتظمة سنوية ، شهرية ، اسبوعية .

ب. معلومات غير دورية : تتمثل في المعلومات التي تستخدم لأغراض خاصة وتكون الحاجة إليها محددة لدراسات الجدوى الاقتصادية .

3. من حيث توقيت الحصول عليها ، تتمثل في:

أ. معلومات فورية : يتم الحصول عليها بشكل سريع ومباشر عند الحاجة إليها وتكون معدة ومجهزة مسبقاً وهي مفيدة في اتخاذ القرارات .

ب. معلومات غير فورية : غير متوفرة عند الحاجة إليها مما يتطلب وقتاً اطول في اعدادها وتجهيزها وترتبط عادة بالقرارات الاستراتيجية للمنشأة .

4. من حيث متطلباتها العملية ، تقسم إلى :

([1]) طه حسين يوسف ، **أثر جودة المعلومات المحاسبية على قرارات المستثمرين في ظل مخاطر السوق المالية** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011م) ، ص 31 .

([2]) د. محمد مطر وآخرون ، **نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات** ، (عمان : دار حنين للنشر ، 1995م) ، ص 373 .

أ. معلومات إجرائية : تتطلب من متلقيها اتخاذ إجراءات معينة على الفور أو في أي وقت آخر

ب. معلومات غير اجرائية : خبرية توضح احداث وعمليات تمت في وقت سابق ولا يتطلب من متلقيها اتخاذ اي إجراء .

يستطيع الباحث اضافة تصنيفات اخري للمعلومات كالاتي:

1.من حيث قيمة المعلومات المحاسبية : تحديد اقتصاديات المعلومات المحاسبية لابد من دراسة كيفية التوصل إلى موازنة قيمة منفعة المعلومات مع تكلفتها.

2.من حيث اعدادها وتوزيعها : الاخذ بالاعتبار أنه ليس لقيمة أو منفعة المعلومات خواصاً ملموسة ، مما يؤدي إلى صعوبة قياسها ، خلافاً لتكلفة الاعداد والتوزيع.

المبحث الثالث

نظام المعلومات المحاسبي

تعريف نظام المعلومات المحاسبي

عرف بانه نظام فرعي للمعلومات داخل المنشأة ، يتكون من مجموعة امكانيات آلية وبشرية مسئولة عن توفير المعلومات المالية والمعلومات التي يتم الحصول عليها من تشغيل البيانات التاريخية لمساعدة الادارة والفئات الاخرى في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات [1].عرف بانه أحد مكونات التنظيم الاداري الذي يختص بتجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الاطراف الخارجية وادارة المؤسسة[2].عرف بأنه مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل اطار معين لتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدف معين في ظل الظروف والقيود البيئية المحيطة[3].عرف بانه نظام يتضمن مجموعة من الموارد البشرية والآلية التي تعد مسئولة عن تجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الاطراف الخارجية [4].عرف بانه مجموعة من العناصر التي ترتبط مع بعضها بسلسلة من العلاقات بهدف اداء وظيفة محددة أو مجموعة من الوظائف [5].عرف بأنه مجموعة الموارد البشرية والمادية التي تهدف إلى جمع البيانات الاقتصادية المتعلقة بجميع انشطة المنظمة ، ومعالجتها وتوفيرها بشكل معلومات إلى مستخدميها لتمكينهم من اصدار الاحكام واتخاذ القرارات [6].عرف بانه مجموعة من الاجراءات المترابطة التي تعمل على تجميع وتسجيل وتبويب وتلخيص وتفسير البيانات والمعلومات المتعلقة بالعمليات المالية التي تجريها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية بغرض توفير المعلومات التي تمكن متخذي القرارات سواء من داخل الوحدة او خارجها [7].عرف بانه نظام فرعي داخل الوحدة الاقتصادية يتضمن مجموعة من الموارد المادية والبشرية التي تتفاعل داخل اطار معين لتجميع وتشغيل وادارة ورقابة البيانات طبقاً لقواعد واجراءات محددة بهدف انتاج وتوصيل معلومات تفيد الادارة وفئات اخرى في اتخاذ القرارات [8].عرف بأنه نظام يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها ومعالجتها واخراجها في شكل قوائم مالية[9].عرف بأنه مجموعة من الافراد والاجراءات والمواد التي تقوم بتجميع ومعالجة وتقديم المعلومات داخل

([1]) د. أحمد فؤاد عبد الخالق ، **نظم المعلومات المحاسبية** ، (القاهرة : دار الثقافة العربية ، 1994م) ، ص 63 .

([2]) منير محمود سالم ، **نظم المعلومات المحاسبية والحاسب الالكتروني** ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 2003م) ، ص 19 .

([3]) د. منير محمد سالم ، رمضان محمد غنيم ، **نظم المعلومات المحاسبية والحاسب الالكتروني** ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 2004م) ، ص 19 .

([4]) عبد القادر برشا ، **التحرير المصرفي ومتطلبات تطوير الخدمات المصرفية وزيادة القدرة التنافسية** ، (الجزائر : جامعة الجزائر ، ، رسالة دكتوراه غير مباشرة ، 2006م) ، ص 139 .

([5]) د. كمال الدين سعيد ، **نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات** ، (الرياض : دار المريخ للنشر والتوزيع ، 2007م) ، ص 21 .

([6]) د. ابراهيم ميدة ، **العوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الاستراتيجية** ، (دمشق : جامعة دمشق ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية ، العدد الاول ، 2009م) ، ص 534 .

([7]) د. حامد طة محمد وآخرون ، **دراسات في النظم المحاسبية** ، (القاهرة : د.ن ، 2010م) ،ص 73 .

([8]) Joel S.Demski Information and Accounting Information , USA, University of Florida , Fisher School of Accounting , 2012 ,P34

([7]) محمد الهاشمي حجاج ، حسام سعودي ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الممارسة المحاسبية للمؤسسات الصغيرة في الجزائر** ، (الجزائر : جامعة الوادي ، الملتقى الوطني ، واقع وآفاق النظام المحاسبي في الجزائر ، 5 – 6 مايو 2013م) ، ص 3.

الوحدة الافتصادية [1].عرف بانه نظام آلي يقوم بتجميع وتنظيم وايصال وعرض المعلومات لاستعمالها من قبل الافراد في مجالات التخطيط والرقابة للأنشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية [2].عرف بانه نظام يعمل على جمع البيانات والقيام بتسجيلها وتخزينها ، ثم معالجتها لإنتاج معومات لمتخذي القرارات[3].عرف بأنه مجموعة من الأفراد والمستندات التي تتفاعل مع بعضها داخل اطار معين طبقاً لمجموعة من السياسات والإجراءات من أجل معالجة بيانات معبرة عن أحداث اقتصادية بهدف إعداد معلومات تفي بإحتياجات مجموعة مختلفة من المستخدمين.[4]

يستنتج الباحث من تعاريف نظام المعلومات المحاسبية بانه:

1.يتأثر ببعض القيود المفروضة عليه .

2.تقديم معلومات مالية دقيقة تتسم بالموضوعية .

3.يشمل النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية على عدة انظمة فرعية ويتكون كل نظام فرعي من مجموعة من الاجراءات .

يستطيع الباحث تعريف نظام المعلومات المحاسبي بانه مجموعة اجراءات تقوم على اسس وقواعد علمية تعمل من اجل تحقيق اغراض معينة لمساعدة الادارة لتحقيق أهداف المنشأة .

خصائص نظام المعلومات المحاسبي

تتمثل خصائص نظام المعلومات المحاسبي في الآتي[5]:

1.يحقق درجة من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية .

2.يزود الادارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية في الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بدائل من البدائل المتوفرة للادارة .

3.يزود الادارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المنشأة الاقتصادية .

4.يزود الادارة بالمعلومات اللازمة ليساعدها في القيام بوظائفها لأعمال المنشأة المستقبلية .

5.استرجاع المعلومات الكمية والوصفية المخزونة في قواعد بياناته عند الحاجة إليها .

6.تتصف بالمرونة عندما يتطلب الامر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة على المنشأة .

أهداف نظام المعلومات المحاسبي

يسعي نظام المعلومات المحاسبي الي تحقيق الاهداف التالية [6]:

([1]) د. عامر ابراهيم قندلجي ، **نظم المعلومات الادارية** ، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع ، 2005م) ، ص 23 .

([2]) د. هلال عبدو البياني ، **المدخل لنظم المعلومات الاداري** ، (القاهرة : الدارالجامعية للنشر ، 2008م) ، ص 17 .

([3]) د. غسان محمد مصطفى ، **اقتصاد المعرفة في مجتمع المعلومات** ، (القدس : جامعة النجاح الوطنية ، مجلة جامعة النجاح الوطنية للعلوم الادارية ، العدد الخامس ، 2007م) ، ص 150 .

([4]) Ahsan Habib , Sidney Weil , **The Impact of Regulatory Reform on the Value-Relevance of Accounting Information** , New Zealand , Auckland University of Technology , Centre for Accounting Education and Research , 2008 , P55

([5]) د. خليل الرفاعي وآخرون ، **اثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين** ، (عمان : جامعة الزرقاء الخاصة ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، المؤتمر العلمي الدولي السابع ، 7 – 10 مارس ، 2009م) ، ص 11 .

([6]) اسماعيل عثمان محمد النجيب ، **تطبيق نظام المعلومات التكليفية واثره على جودة الانتاج ومعايير التكلفة** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات التجارية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2012م) ، ص 31 .

1.تسجيل البيانات الخاصة بعمليات الوحدة وتبويبها وتلخيصها بهدف استخلاص نتيجة النشاط والمركز المالي لها

2.توفير المعلومات اللازمة لضمان قيام نظام الرقابة الداخلية بمهام الوحدة كأحد الانظمة الفرعية للنظام المحاسبي

3.إعداد القوائم المالية المقارنة وتوفير المؤشرات والنسب والتحليلات اللازمة للقوائم المالية المقارنة بهدف دراسة وتحليل الاوضاع لتحديد مواطن القصور التي تحتاج إلى دراسة أكثر تحليلاً تمهيداً لاتخاذ قرارات بشأنها .

4.توفير المعلومات والبيانات التحليلية عن العلاقات القائمة بين الوحدات الفرعية داخل الوحدة سواء كانت وحدات فرعية انتاجية أو خدمية ، فنية أو إدارية بهدف إعداد تقارير دورية وغير دورية تمكن من الاطمئنان على سير كافة أوجه النشاط بالوحدة الاقتصادية.

5.توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لمستخدميها من خارج الوحدة على اختلاف انواعها لتحقيق الاهداف المتعددة والمختلفة لهؤلاء المستخدمين سواء المتعلقة بالاستثمار والائتمان فيما يخص المستثمرين المرتقبين والمقرضين ، أو المتعلقة بالتخطيط والتنسيق والرقابة واتخاذ القرارات على المستوى القطاعي والقومي .

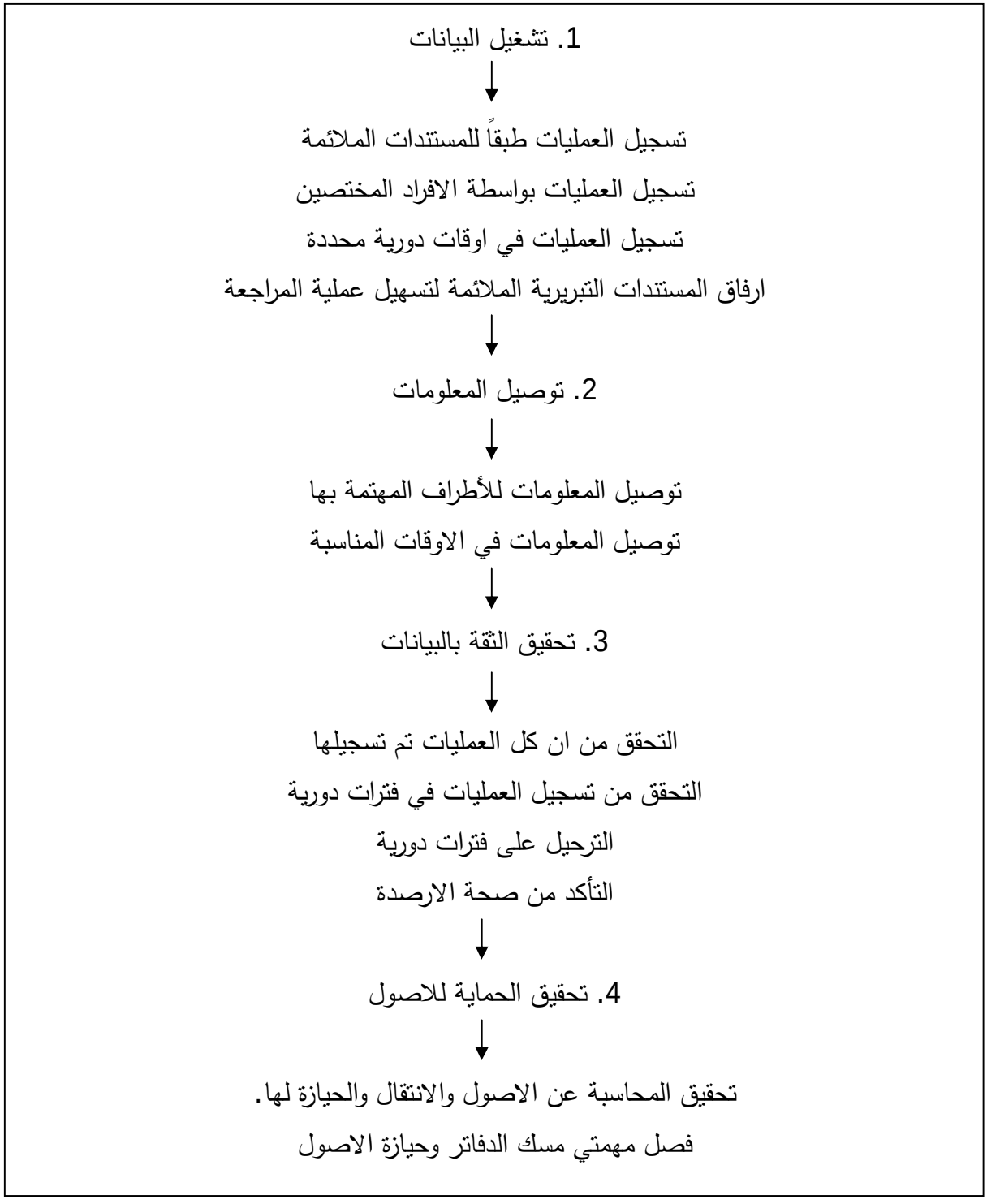
6.توفير المعلومات المحاسبية التحليلية اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الاداء لاتخاذ القرارات في شتى المشكلات الادارية التي تواجه الوحدة في الاجلين القصير والطويل .

7.يساعد في تشخيص المشكلات المالية والمحاسبية واعداد الخطط الاستراتيجية .

8.يمكن من تتبع حركة النشاط المالي في المنشأة وملاحظة آثارها على المركز المالي للمنشأة ويوضح الشكل رقم (1/3/2) الاهداف التفصيلية لنظام المعلومات المحاسبي.

شكل رقم (1/3/2)

الاهداف التفصيلية لنظام المعلومات المحاسبي.



المصدر : كمال الدين الدهراوي ، **نظم المعلومات المحاسبية** ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 1999م)، ص 331 .

وظائف نظام المعلومات المحاسبي

تتمثل وظائف نظام المعلومات المحاسبي في[1]:

([1]) حسام عبد الله أبو خضرة ، **نظم المعلومات المحاسبية** ، (القدس : دار الفرقان للنشر والتوزيع ، 2003م) ، ص 168 .

1.تجميع البيانات : تحقق من خلال مرحلة المدخلات وتتضمن عدة خطوات كتسجيل البيانات والتحقق من دقتها واكتمالها وتكون البيانات من خارج أو من داخل الوحدة الاقتصادية أو ناتجة عن تغذية عكسية

2.تشغيل البيانات : تتحقق من خلال مرحلة التشغيل وتشمل عدة خطوات كالتصنيف والنسخ والترتيب والدمج والمقارنة .

3.إدارة البيانات : تشمل كل من تخزينها وحفظها وتحديثها وتعديلها باستمرار بحيث تعكس ما يستجد من احداث اقتصادية أو عمليات أو قرارات كما تشمل استرجاع البيانات التي سبق تخزينها لاستخدامها والتقرير عنها .

4.رقابة البيانات : من خلال حماية الأصول من الضياع والتأكد من تمام ودقة البيانات والتشغيل لها وتعدد الاساليب والاجراءات المستخدمة في ظل نظام المعلومات المحاسبي لأغراض فرض الرقابة على البيانات كعمليات الفحص والاختبار للمدخلات ومراجعة البيانات المخزنة بالحاسوب واستخدام رموز الحماية .

5.توفر المعلومات **:** يعتبر من الوظائف النهائية لنظام المعلومات المحاسبي، وتتضمن هذه الوظيفة خطوات متعددة كالتفسير والتقرير وتفصيل المعلومات للمستخدمين وهي مكملة لوظيفتي الادخال والتشغيل

يتضح للباحث بان نظام المعلومات المحاسبي يشكل مجموعة من المبادئ والأساليب التي يمكن عن طريقها تجميع البيانات والمعلومات داخل المنشأة لتمكن من تحقيق الاهداف الادارية ، يتم تحويل العمليات الاقتصادية المثبتة في المستندات بهدف التوصل إلى معلومات لاستخدامها في اغراض مختلفة كالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ويتيح نظام المعلومات المحاسبي التنسيق والرقابة وسهولة العمليات داخل المنشأة وبين اقسامها المختلفة

عناصر نظام المعلومات المحاسبي

يتكون نظام المعلومات المحاسبي من العناصر الآتية[1]:

1.الأهداف والخطط : يسعى نظام المعلومات المحاسبي إلى تحقيق اهداف تعكس النظام واغراضه .

2.قاعدة البيانات : يتم الاحتفاظ بقاعدة نظام المعلومات المحاسبي لغرض استرجاعها واستخدامها فيما بعد .

3.المدخلات : بيانات يتم جمعها من المصادر الداخلية والخارجية والتي تتعلق بانشطة المنظمة ذات العلاقة والبيانات المحاسبية الاخرى زززز من اتخاذ القرارات .

4.العمليات : تحويل البيانات عن طرق تسجيلها وتبويبها وترتيبها واجراء العمليات الحسابية عليها ثم عرضها بشكل معلومات مع القرار المراد اتخاذه .

5.المخرجات : يعتبر نظام المعلومات المحاسبي الموجه للقرارات ينبغي أن ينتج ملعومات تقابل احتياجات مستخدميه .

6.التغذية العكسية : مخرجات النظام التي يعاد ادخالها مرة ثانية في دورة جديدة إلى النظام لاستخدامها كمدخلات من أجل تحسين مسار النظام وتطويره وضمان تكيفه مع بيئته لتحقيق الاهداف المرسومة

7.الافراد المتعاملون مع واحد او اكثر من عناصر نظام المعلومات المحاسبي .

8.الوسائل الالكترونية المستخدمة في نظام المعلومات المحاسبي .

---

[1] د. نعيم حسين دهمش , **القوائم الماليه و المبادى المحاسبيه المتعارف عليها و المقبوله قبولا عاما** ,(عمان : المركز الاردنى للنشر والتوزيع ,1995م), ص 22 .

9.المستندات والاوراق التي تؤيد العمليات المالية التي تحدث في المنشأة الاقتصادية

الشروط الواجب توافرها في نظام المعلومات المحاسبي

تتمثل الشروط الواجب توافرها في نظام المعلومات المحاسبي في الاتي[1]:

1.الارتباط بالهيكل التنظيمي للمنشأة ، يوفر المعلومات اللازمة لتحقيق اهداف الادارة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات اللازمة ، تظهر المعلومات المحاسبية علاقة الانشطة الادارية بعضها ببعض ، في شكل مجموعة من التقارير الدورية الملائمة التي تفيد في تحقيق الأهداف .

2.تزويد الادارة العليا بمعلومات وافية عن نتائج تنفيذ الخطط ، عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالخطط والسياسات المرسومة مسبقاً وعرضها للادارة على شكل تقارير واضحة ، بعد ان يقوم بتوفير البيانات التحليلية والتفصيلية بالقدر الذي يفي باحتياجات صانع القرار .

3.تحقيق التوازن بين درجة الدقة ، التفصيل والفترات الزمنية لإعداد التقارير المحاسبية وبين تكلفة النظام وبما يحافظ على اقتصاديات تشغيله .

4.توصيل المعلومات المحاسبية إلى الادارة أو متخذي القرارات في الوقت المناسب ، وان يقوم بتخزين المعلومات واسترجاعها بشكل سريع ومنظم عند الحاجة .

5تحقيق تكامل المعلومات وخصوصاً المعلومات الخارجية والمفيدة .

6.استخدام المعلومات الناتجة عن انظمة المعلومات الفرعية لخدمة ادارات مختلفة داخل المنشأة .

7.المساعدة في دعم النظم الفرعية الخاصة بالموازنات التخطيطية او الاساليب الاحصائية ، إذ انها توفر معلومات ملائمة تعد من الاركان الاساسية لنجاح النظم .

8.توفير فقرات اتصال لتدفق المعلومات إلى داخل وخارج المنشأة وإجراء مواءمة بين نظام المعلومات والبيئة المحيطة حتى يتم توفير المعلومات وفقاً لظروف مستخدمي المعلومات .

10.الاستجابة لطلب المعلومات بصفة مستمرة ، من خلال توليد المعلومات وقت الحاجة اليها وعلى ان يتم تحديث هذه البيانات بصفة مستمرة طبقاً للتغيير في الظروف المحيطة بالنظام .

يستطيع الباحث اضافة الشروط التالية :

1.توفير المقاييس المحاسبية التي تساعد على تقويم الاداء .

2.تمكين التعامل مع المستقبل وما يحيط به من ظروف عدم التأكد .

3.توفير اسس منطقية للمقارنة بين البدائل.

مخرجات نظام المعلومات المحاسبي

تتمثل مخرجات النظام المحاسبي في [2] :

([1]) د. أحمد حلمي جمعة وآخرون ، **نظام المعلومات المحاسبي – مدخل تطبيقي معاصر** ، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2003م) ، ص 20 .

([2]) Jong-Min Choe , **The Relationships Among Management Accounting Information** , South Korea , Kyungpook University , School of Business , 2004 , P23

1.مخرجات يومية روتينية : تتضمن المخرجات الخاصة بتوثيق النشاط والمعاملات الروتينية المادية للوحدة الاقتصادية سواء مع اطراف وهيئات خارج الوحدة وبين مراكز المسئولية داخل الوحدة ، وتعتبر البيانات التي تتضمنها هذه المخرجات ، المدخلات الأساسية لعمليات التشغيل اليومي .

2.مخرجات تغذية عكسية : تستخدم لتنظيم وتقييم الانشطة داخل الوحدة الاقتصادية ويوضح الشكل رقم (2/3/2) مخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

شكل رقم (2/3/2)

مخرجات نظام المعلومات المحاسبي

Source:
Doonald E. Kieso, w. wygamdt, **Accounting Information System,** USA, 2001, P.68.

العوامل التي تؤثر على نظام المعلومات المحاسبي

يتأثر نظام المعلومات المحاسبي بالعوامل الآتية [1]:

1. التحليل السلوكي **:** وظيفة المحاسب توصيل المعلومات إلى اطراف متعددة مختلفة ، فالمحاسب ان يكون مدركاً لهذه الاطراف عن المعلومات المقدمة وطريقة استخدامها في اتخاذ القرارات ، فقد تصل معلومات متماثلة إلى شخصين ويدرك أحدهما مدلولها بطريقة مختلفة عن الآخر وذلك بسبب اختلاف خلفية كل منهما ، عند تعديل نظام المعلومات المحاسبي يعارض بعض الافراد العاملين بالمنشأة التعديل نسبة لما يقتضيه التعديل من اختلاف في طريقة ادائهم لمهام وظائفهم ، على المحاسب عند تصميمه لنظام معلومات محاسبي أو التعديل

([2]) هالة عبد الله عباس ، **نظم المعلومات المحاسبية المصرفية الآلية في المصارف السودانية** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005م) ، ص 20.

لنظام المعلومات الحالي ان يكون ملماً بالخصائص السيكولوجية لمتخذي القرارات حتى يمكنه من توصيل المعلومات المناسبة .

2. الاساليب الكمية : تتضمن عدداً من الطرق التحليلية التي تستخدمها الادارة في اتخاذ القرارات ومنها ، التحليل الاحصائي ، البرمجة الخطية ، والمحاكاة[1].

3. الحاسب الآلي **:** أدى استخدام نظام معالجة البيانات الكترونياً إلى تغير في وظيفة المحاسب والمعلومات التي يقدمها ، حيث انخفض مقدار الوقت والعمل الروتيني الذي كان يمضيه في عمليات التسجيل اليدوي للمعلومات الاقتصادية كما ساعدت على سرعة التحليل للبيانات المحاسبية وامكانية استخراج التقارير المحاسبية بالدقة والسرعة مما يساعد في عملية اتخاذ القرارات.

4.خصائص التطبيقات: بدأت نظم المعلومات بتقديم نظم ذات أغراض عامة متعلقة بالوظائف المتداولة في أغلب المؤسسات

مقومات نظام المعلومات المحاسبي

تتمثل مقومات نظام المعلومات المحاسبي في [2]:

المستندات **:** نماذج مطبوعة من الورق تستخدم لإدخال بيانات متغيرة إلى نظام المعلومات ، وتعتبر من المقومات الأساسية التي تهتم بتوصيل واثبات بيانات العمليات والأحداث داخل المنشآت أو بين المنشأة والغير.

2. دليل الحسابات **:**قائمة تشمل كافة الحسابات ، تكون مبوبة ومرتبة ترتيباً منطقياً يتناسب مع طبيعة ونوع العمليات التي تقوم بتنفيذها المنشأة ، يتضمن الغرض من استخدام كل حساب ومحتوياته ويساعد على مراقبة دفتر الأستاذ العام والحسابات المستخدمة في تسجيلات القيود الأخرى.

3. الترميز: أحد المقومات الرئيسية التي يحتاج لها نظام المعلومات المحاسبي ، يتضمن رموز، أرقام وحروف معينة للحسابات والمستندات ، مما يساعد في تحقيق أهداف نظام المعلومات المحاسبي.

4. الملفات والسجلات : تشمل سجلات القيد الأولى وسجلات القيد النهائي ، تشمل السجلات التحليلية التي يختلف عددها وتصميمها من منشأة إلى أخرى حسب نوعية البيانات التي يرغب في تحليلها لتحقيق أغراض الإدارة ، تتميز الملفات والسجلات بالآتي[3]:

أ.تضم جميع عمليات المنشأة المحاسبية.

ب.تعتبر وحدة متكاملة يمكن الرجوع إليها في حالة حدوث أي خطأ للتأكد من صحة تسجيل العمليات بها.

5. التقارير : مجموعة قنوات الاتصال التي يستخدمها نظام المعلومات المحاسبي لتوصيل المعلومات إلى الإدارة والفئات الأخرى ، عند إعداد التقارير مراعاة الآتي[4]:

([1]) ستيفن موسكوف مارك ، **نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات** ، ترجمة د. كمال الدين سعد ، (الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع ، 1999م) ، ص 50 .

([2]) صلاح بابكر عيسى مهاجر ، **دور النظام المحاسبي في رفع فاعلية الأداء المالي لشركات الطيران** ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2006م) ، ص 52.

([3]) د. هاشم أحمد عطية ، محمد عبد ربه ، **النظام المحاسبي للمستشفيات** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2000م) ، ص 259.

([4]) خالد أمين عبد الله ، حمزة بشير أبو عاص ، **أساسيات المحاسبة وطرقها** ، (القاهرة : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2002م) ، ص 11.

أ يحمل التقرير قدراً من المعلومات للشخص الذي يرسل إليه.

ب.تكون قيمة المعلومة التي يحتويها التقرير أكبر من تكلفة وتشغيل البيانات اللازمة للتقرير.

ج.مراعاة حجم التقرير بالنسبة لاحتياجات ومسئوليات الشخص الذي سيستخدمه.

يتضح للباحث بأن نظام المعلومات المحاسبي يرتكز على مقومات النظام المحاسبي بهدف اظهار واستخلاص المعلومات .

الضوابط الرقابية لنظام المعلومات المحاسبي

تتمثل ضوابط نظام المعلومات المحاسبي في[1]:

1. ضوابط الرقابة التنظيمية : تتمثل في الإجراءات الرقابية المتعلقة بفصل الوظائف بين إدارة نظم المعلومات والإدارات الأخرى المستفيدة أو ذات العلاقة ، وفصل الواجب وتقسيمها وتحديد المسئوليات من أجل تقليل مخاطر الغش ، ويمكن تحديد ضوابط الرقابة التنظيمية في الآتي[2]:

أ.اختيار العاملين وتدريبهم: يعد العنصر البشري من المقومات الأساسية التي تقوم عليها إدارة نظم المعلومات المحاسبية.

ب.تدوير العمل وإجازات العاملين: منح العاملين إجازات سنوية تساعد نظم المعلومات المحاسبية.

ج.دليل العمل:يمثل المرجع لإجراءات العمل ويتضمن تحديداً واضحاً للوظائف والمهام.

د.فصل الوظائف بين إدارة النظم والإدارات الأخرى : فصل الوظائف المتعارضة في ظل الرقابة المحاسبية للأقسام والإدارات المختلفة.

هـ.الهيكل التنظيمي وعلاقات الاتصال لإدارة نظم المعلومات: تتمثل أهمية إدارة نظم المعلومات في قيامها بعدد من مهام ووظائف النظام المحاسبي في ضمان وسلامة البيانات المحاسبية ، مما يتطلب تنظيمها بشكل ملائم وتحديد الارتباط التنظيمي لإدارة نظم المعلومات بالإدارات الاخرى.

2. ضوابط الرقابة على الوصول : إجراءات رقابية مصممة لمنع واكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تحدث نتيجة لمحاولات الدخول والاستخدام غير المرخص لأجهزة الحاسوب وبيانات النظام ، تهدف هذه الإجراءات إلى ضمان السماح للأشخاص المصرح لهم فقط بالوصول إلى الأجهزة والبرمجيات المحاسبية وتحديدها ضمن المدى الذي يتفق مع طبيعة وحجم أعمال الموظفين وضمن أوقات العمل الرسمية ، ومن هذه الضوابط :

أ.ضوابط الرقابة على الوصول المادي: تشمل الإجراءات المصممة لإحكام السيطرة على الوصول المادي للأجهزة.

ب.ضوابط الرقابة على الوصول المنطقي: تشمل الإجراءات المصممة لإحكام السيطرة على الوصول إلى المكونات المنطقية للنظام كاستخدام كلمة السر وتبويب البيانات حسب أهميتها وتشفير البيانات.

([1]) د. رشا حمادة، **أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية**، (دمشق: جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، العدد الأول ، 2010م) ، ص 320.

([2]) برهان صباح الحلو ، **أثر استخدام نظام وتكنولوجيا المعلومات على الخدمات المصرفية المتكاملة في البنوك الأردنية من منظور القيادات المصرفية** ، (عمان: جامعة آل البيت ، كلية الأعمال ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2000م) ، ص 34.

ج.ضوابط الرقابة على أمن وحماية الملفات: تشمل الإجراءات اللازمة بهدف تحقيق الأمن والحماية لمكونات النظام المادية والمنطقية ومواجهة المخاطر المختلفة كمخاطر الوصول غير المصرح به.

د.ضوابط الرقابة على توثيق النظام وتطويره: تشمل الضوابط والإجراءات الرقابية المتعلقة بتوثيق نظم المعلومات توصيفها بمكوناتها المادية والمنطقة وتوثيق إجراءات المستخدم النهائي .

تقسم الإجراءات والضوابط الرقابية على توثيق النظم إلى الآتي[1]:

1.توثيق المكونات المنطقية للنظام: يتضمن توثيق برمجيات النظام برمجيات التشغيل وقواعد البيانات باستخدام مجموعة من الأدوات كالتحليل العمومي ، وضع مخطط وصفي لكل وظيفة من الوظائف الفرعية.

2.توثيق المكونات المادية للنظام: يتم باستخدام المخططات التدفقية لتوصيف التراكيب المادية والتجهيزات المستخدمة في النظام.

يتضح للباحث بأن الضوابط الرقابية المستخدمة تساعد في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية التي تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

أقسام نظام المعلومات المحاسبي

تتمثل اقسام نظام المعلومات في[2]:

1.وحدة تجميع البيانات: تجميع البيانات من البيئة المحيطة بالمؤسسة عن طريق التغذية العكسية ، بالملاحظة والتسجيل ، تتمثل هذه البيانات في الأحداث التي يهتم بها المحاسب ، ويرى أنها مفيدة ويمكن الحصول عليها وتسجيلها.

2.وحدة معالجة البيانات: يقوم المحاسب بالتسجيل ، الترصيد والتحليل ويعتمد المحاسب على النظام التقليدي كاليومية العامة أو النظام المركزي كاليوميات المساعدة ، توجد عدة طرق آلية لمعالجة البيانات المحاسبية منها[3]:

أ.المعالجة المتوازنة: يوجد لكل جزء من نظام المعلومات المحاسبي برنامج خاص به.

ب.المعالجة المتكاملة: المعالجة تراعي العلاقات الموجودة بين نظام المعلومات المحاسبي وبقية أجزاء نظم المعلومات الإدارية الاخرى ، تنقسم مستويات تكامل المعالجة المحاسبية إلى[4]:

1.تكامل البيانات: يقوم كل برنامج بإنتاج المعلومات المطلوبة وإنتاج ملفات أخرى تكون عبارة عن مدخلات لبقية البرامج.

2.تكامل قاعدة المعطيات: يسمح بهيكلة المعطيات بالطريقة الأكثر تناسباً مع أي برنامج تطبيقي.

3.وحدة تخزين البيانات والمعلومات: تخزن البيانات والمعلومات في ملفات آلية أو ملفات يدوية يستعملها المحاسب عند المساءلة والمراجعة بين نتائج الفترات اللاحقة.

([1]) عبد الرازق قاسم ، **نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة** ، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2001م) ، ص 63.

([2]) بو فروعة سوفيان ، **نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تسيير المؤسسة الاقتصادية** ، (الجزائر: جامعة منتسوري قسطنطنية ، كلية العلوم الاقتصادية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2012م) ، ص 35.

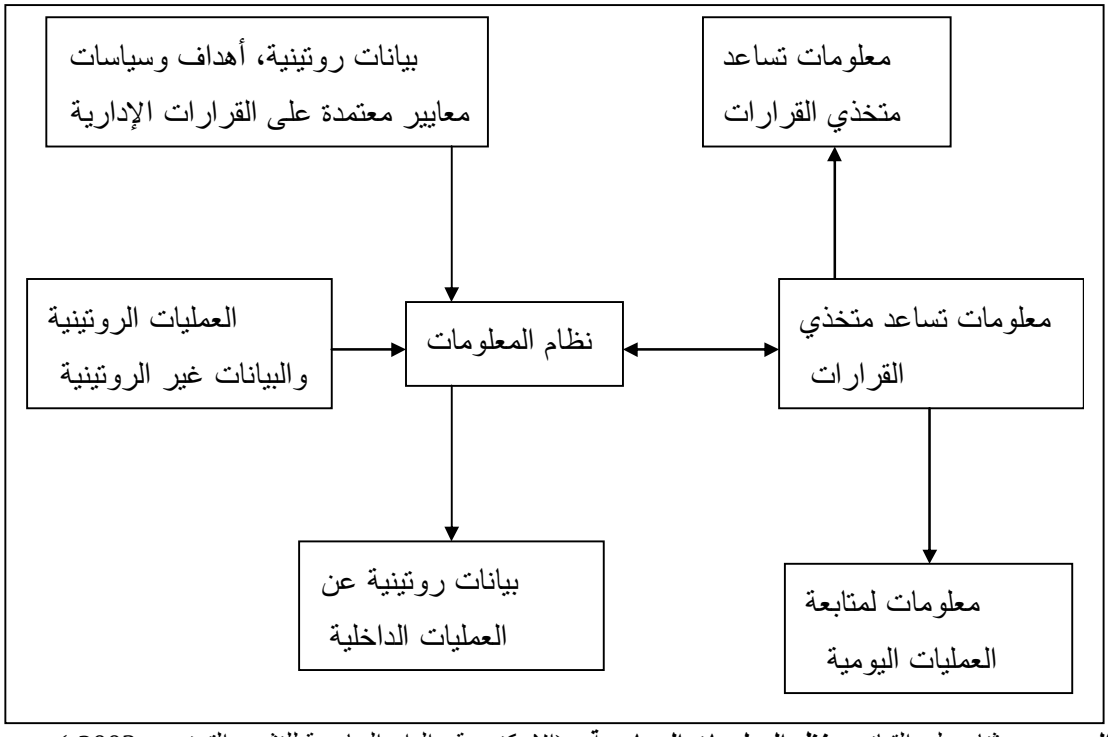
([3]) د. عادل طه فايد ، **نظم المعلومات المحاسبية لتفعيل نتائج القياس المحاسبي** ، (القاهرة: مكتبة عين شمس للنشر ، 2007م) ، ص 80.

([4]) د. محمود إبراهيم السجاعي ، **نظم المعلومات المحاسبية** ، (القاهرة: دار محمود للنشر والتوزيع ، 2006م) ، ص 16.

4.وحدة نشر وتوزيع المعلومات: تزود هذه الوحدة بمختلف مخرجات نظام المعلومات المحاسبي كالقوائم المالية والجداول الملحقة وتقارير التكاليف لتستعملها الأطراف الخارجية ، ويوضح الشكل رقم (4/3/2) الارتباط بين تدفق المعلومات وأنواع البيانات

شكل رقم (4/3/2)

الارتباط بين تدفق المعلومات وأنواع البيانات



المصدر: د. ثناء علي القباني ، **نظم المعلومات المحاسبية** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2003م) ، ص 13.

النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي

تتمثل النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي في الآتي[1]:

1.نظام المحاسبة المالية: يهتم بجمع البيانات المتعلقة بالعمليات الاقتصادية للمنظمة ومعالجتها في ضوء المبادئ والمعايير المحاسبية المعتمدة من قبل الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة ، إن مخرجات نظام المحاسبة المالية تلبي أغراض واستخدامات المستخدمين الذين تجمعهم احتياجات مشتركة.

2.نظام معلومات المحاسبة الإدارية: يشتمل على عدد من الأنظمة الفرعية كنظام الموازنات التخطيطية ونظام محاسبة التكاليف ، يهتم نظام المعلومات الإداري بتزويد الأطراف داخل المنظمة بالمعلومات الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات مع التركيز على تلبية الإحتياجات المعلوماتية للإدارة بمختلف مستوياتها ، يتكون نظام معلومات المحاسبة الإدارية من الآتي[2]:

أ.الاجهزة: أي نظام معلوماتي يجب أن يجرى على حواسيب آلية سواء شخصية أو متوسطة الحجم.

([1]) د. أحمد لعماري ، **طبيعة وأهمية نظم المعلومات المحاسبية** ، (الجزائر: جامعة محمد لخضر بسكرة ، كلية الاقتصاد ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد الأول ، 2001م) ، ص 6.

([2]) محمد فتحي عبد الهادي ، **علم المكتبات والمعلومات** ، (القاهرة: الدار العربية للنشر والتوزيع ، 1996م) ، ص 52.

ب.البرمجيات: الأنظمة التي تشتغل بواسطتها الحواسيب وتتمثل في برمجيات النظم التي تساعد على تنفيذ ترتيب البيانات واسترجاعها من الذاكرة ، وبرمجيات التطبيقات التي تقوم بتشغيل بيانات المنظمة.

ج.الإجراءات: عمليات تقوم بوصف وترتيب مجموع الخطوات والتعليمات المحددة لانجاز العمليات الحاسوبية وتسمى بخريطة مسار النظام.

د.الأفراد: يعتبر المورد الأساسي لتشغيل المكونات الأخرى والسيطرة عليها ، ويقوم بتحليل المعلومات ووضع البرامج وإدارة نظام المعلومات.

3.النظام الفرعي لمعلومات العمليات: نظام حاسوبي يتولى تجهيز إدارة العمليات والمواد والمنتجات وكل الأنشطة الأساسية ذات العلاقة والسيطرة على العمليات اللوجستية.

4.النظام الفرعي لمعلومات الموارد البشرية: تلبية احتياجات إدارة الموارد البشرية من المعلومات التي تحتاجها جميع الأفراد العاملين ، يقدم النظام معلومات شاملة عن إدارة الموارد البشرية بما في ذلك تقديم تقارير معلومات تتضمن مؤشرات تحليلية لأداء العاملين في المنظمة.

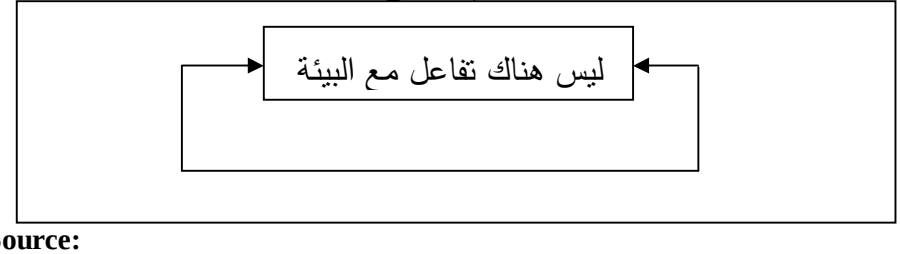
5.نظام تخطيط موارد المنظمة: تعتبر احدى نظم معالجة المعاملات المتقدمة تتعامل مع الوظائف بشكل متكامل في المنظمة بخلاف نظم معالجة المعلومات ، والتي تتعامل مع الأنشطة الوظيفية بشكل منفصل.

يتضح للباحث بأن نظام المعلومات الإداري يعتبر مزيج من معطيات علوم الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات وبحوث العمليات لتحليل وبرمجة المعلومات للمساعدة في استخلاص معلومات ذات كفاءة لاتخاذ قرارات إدارية.

6**.** النظم المغلقة**:** النظم التي لا تتصل بالبيئة الخارجية ، وينحصر عملها فيما يوجد بداخلها فقط ، ليست لها علاقة أخذ وعطاء مع البيئة الخارجية ، وجدت هذه النظم لأغراض الدراسة النظرية فقط [1].ويوضح الشكل رقم (5/3/2) النظام المغلق.

شكل رقم (5/3/2)

النظام المغلق



Source:

Morris H.Stock **Accounting Information**, USA, University of South Carolina, 2008, P54,

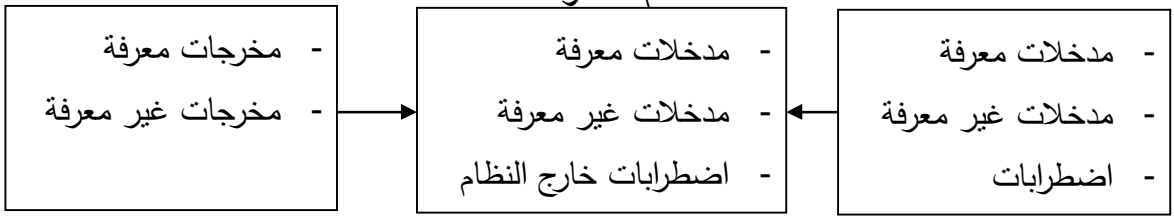
7. النظم المفتوحة**:** تتفاعل مع البيئة الخارجية ، هناك علامة تأثيرية تناولية بينها وبين البيئة الخارجية ، يستقبل مدخلاته من البيئة المحيطة به ، ثم يعيدها بعد معالجتها إلى هذه البيئة على شكل سلع أو خدمات أو معلومات وتمتاز هذه النظم بانعدام السيطرة على مدخلاتها، وذلك لغياب عملية الرقابة على المدخلات ، تكون المدخلات

([1]) د. علي عبد الله شاهين ، **العوامل المؤثرة في كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في المصارف التجارية العاملة في فلسطين،** (القدس: الجامعة الإسلامية بغزة ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة ، العدد الأول ، 2012م) ، ص 17.

بعضها معروفة والبعض الآخر غير معروفة ، وتكون هذه النظم معرضة للإضطراب وتكون في حالة عدم التوازن .ويوضح الشكل رقم (6/3/2) النظم المفتوحة

شكل رقم (6/3/2)

النظم المفتوحة



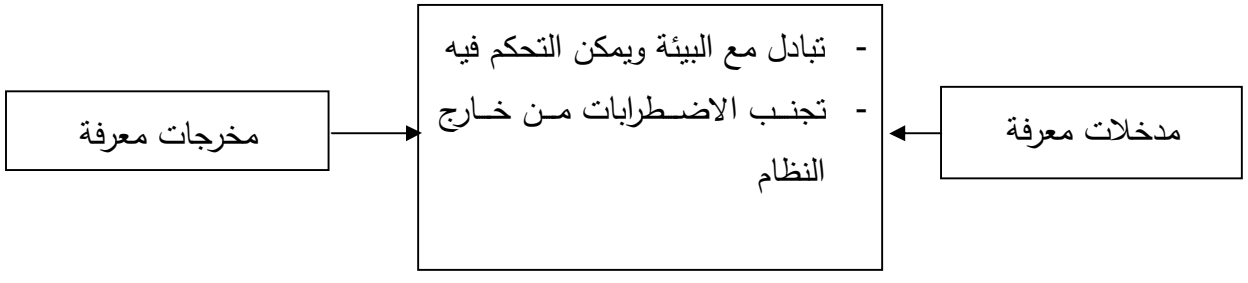
Source:

Jun Lin Z. , **Accounting for Quality Management,** China, Hong Kong Baptist University, 2004, P26

8. النظم شبه المغلقة**:** تكون مدخلات هذه النظم من البيئة الخارجية ، تكون محددة ومعروفاً مسبقاً ، ذلك لوجود عملية سيطرة ورقابة على المدخلات وتكون مخرجاتها معروفة ، تعتبر هذه النظم أكثر استقراراً وتكون في حالة توازن .ويوضح الشكل رقم (7/3/2) النظم شبه المغلقة

شكل رقم (7/3/2)

النظم شبه المغلقة



المصدر: عماد صالح ابو النجا ، **النظم المحاسبية الحديثة** ، (القاهرة : الدار الجامعية للنشر ، 2005م) ، ص44

الاعتبارات الواجب مراعاتها عند انتاج المعلومات المحاسبية

تتمثل الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إنتاج المعلومات المحاسبية في الآتي[1]:

1.الاعتبارات المرتبطة بالمدخلات: تهدف إلى التأكد من صحة وشمولية البيانات المستخدمة في النظام المحاسبي وتقسم إلى[2]:

أ.تحديد وتعريف المدخلات من خلال تحليل مفردات المدخلات واستكشاف مصادرها وتصنيف نوع البيانات التي تستخدم كمدخلات.

ب.اختيار وتحديد وسائل الادخال المناسبة.

ج.وضع خطة الترميز الخاصة بالنظام.

د.تحديد وتصميم ونماذج الادخال والتي تتناسب مع نماذج تقارير المخرجات.

([1]) بسام محمود أحمد ، **دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية** ، (غزة: الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2006م) ، ص 89.

([2]) صيام وليد زكريا ، **تقييم فاعلية نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في البنوك الأردنية** ، (عمان: جمعية المحاسبين الأردنيين ، المؤتمر الدولي المهني السادس ، مهنة المحاسبة في خدمة الاقتصاد ، 4-10 اكتوبر ، 1999) ، ص 15.

هـ.الاهتمام بتوثيق عملية الادخال ونماذج المدخلات.

و.تحديد الإجراءات الخاصة بتدقيق المدخلات للتقليل من احتمال الوقوع في الخطأ عند الادخال.

2.الاعتبارات المرتبطة بالمعالجة: تهدف إلى توفير درجة تأكد معقولة من تنفيذ العمليات ومعالجة البيانات طبقاً للطرق والإجراءات المحددة ، وتتمثل في[1]:

أ.توصيف الإجراءات الخاصة بالعمل وتحديد المهام والواجبات المطلوبة.

ب.اختيار وتحديد المجموعة الدفترية والمستندية عند استخدام النظام اليدوي وتحديد برامج التشغيل وبرامج التطبيقات في النظام الآلي لمعالجة البيانات.

ج.تصميم قاعدة البيانات اللازمة لتنظيم الملفات وتحديد العلاقة بين السجلات والملفات وتحديد طرق التحديث والاسترجاع.

د.تحديد المبادئ والسياسات المحاسبية المتبعة في تسجيل العمليات المالية وتبويبها وتصنيفها.

هـ.تحديد الإجراءات المستخدمة في الرقابة على عمليات الادخال والمعالجة والإخراج والرقابة على قاعدة البيانات.

2.الاعتبارات المرتبطة بالمخرجات: تهدف إلى تأكيد دقة مخرجات النظام المحاسبي وسلامته ، الالتزام بهذه العوامل يعتبر ضماناً لسلامة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي ، تتمثل هذه الاعتبارات في[2]:

أ.تحديد نوع وطبيعة المعلومات المطلوبة وطريقة إنتاجها.

ب.تحديد نوع ونمط وشكل التقارير المطلوبة وتوثيقها.

ج.تحديد طرق وحفظ وتوثيق التقارير والقوائم المالية.

د.تحديد كمية وحجم المعلومات المطلوب إنتاجها.

هـ.تنسيق المعلومات بشكل مناسب وتعيين المعلومات التوضيحية والتفسيرية كالأشكال البيانية والإحصائية.

3.الاعتبارات المرتبطة بالإحتياجات الإدارية: لأغراض الاحتياجات الإدارية من المعلومات المحاسبية ، أن تتوفر في المعلومات المحاسبية المزايا التالية[3]:

أ.تكون ذات فائدة في مجال التخطيط ورسم السياسات العامة.

ب.تفصيل دور الإدارة في مجال مراقبة وتنفيذ الأنشطة والعمليات.

ج.ترشيد ومساندة القرارات الإدارية لتحقيق الأهداف.

د.توصيل المعلومات إلى المستويات الإدارية المعنية وفي الوقت المناسب.

هـ.تقديم المعلومات إلى المستويات الإدارية بصورة سهلة وواضحة تساعد في تحقيق الاستخدام الأمثل لها.

و.تساهم في رسم وتحديد طبيعة وحجم العمل المنجز والمخطط ومقارنته مما يساعد في تقييم الأداء.

([1]) حمراب كامل السيد ، **نظم المعلومات الإدارية** ، (القاهرة: الإشعاع للنشر والتوزيع ، 1999م) ، ص 80.

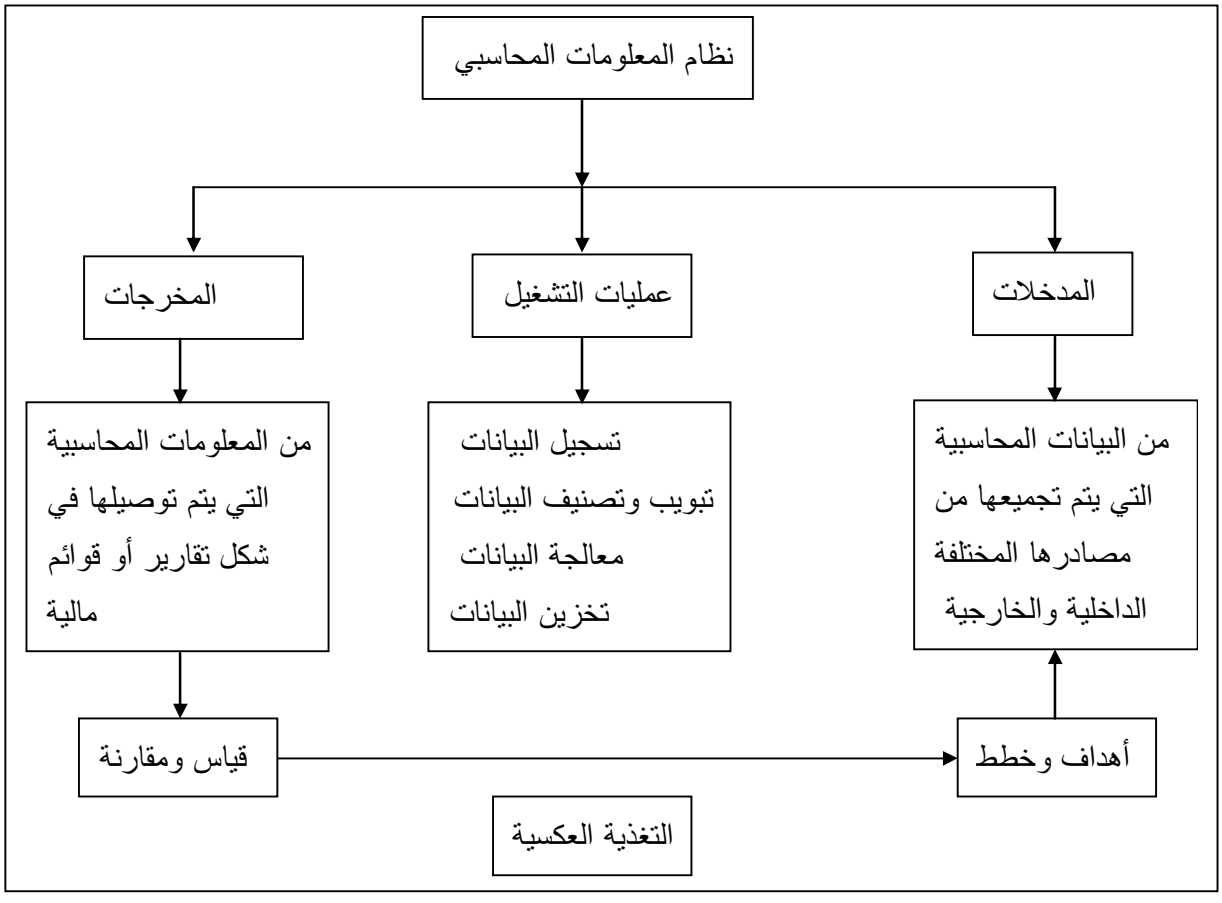
([2]) عبد العال أحمد رجب ، **المحاسب والحسابات** ، (بيروت: الدار الجامعية للنشر ، 1993م) ، ص 110.

([3]) عاشور يوسف حسين ، **مقدمة في نظم المعلومات المحاسبية** ، (القدس: مطبعة السابع والعشرون للنشر والتوزيع ، 2002م) ، ص 15.

يتضح للباحث بأن الإعتبارات الخاصة بإنتاج المعلومات المحاسبية تساعد على توفير درجة تأكد من تنفيذ العمليات ، ومعالجة البيانات وفقاً للطرق والإجراءات المحددة ، وتأكيد مخرجات النظام المحاسبي مما يعد عنصراً للوقاية من حدوث الأخطاء والوقوع في المشكلات ومواجهة الصعوبات. ويوضح الشكل رقم (3/3/2) فعالية نظام المعلومات المحاسبي.

شكل رقم (3/3/2)

فعالية نظام المعلومات المحاسبي



المصدر: هشام عطية أحمد ، **مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبي** ، (الإسكندرية:الدار الجامعية للنشر، 2000م) ، ص 32.

الفصل الثالث

ممارسات إدارة الأرباح

أدى انفصال الملكية عن الإدارة إلى سعي مديري الشركات إلى كسب ثقة الملاك من خلال محاولتهم تعظيم الملكية وتحقيق استقرار في الدخل وفقاً لنسب متساوية في نهاية كل فترة مالية ، مما يعتقد الملاك بأن الشركة مستمرة في تحقيق الأرباح ، حتى لو كانت الشركة تحقق خسائر ، لجأت الإدارة لتغيير مدلولات الأرباح بهدف التأثير على مدلولات الأرقام المحاسبية ، ليس لأهداف استراتيجية ، بل من خلال استغلال المرونة في بعض السياسات المحاسبية لإحداث تحريفات متعمدة من قيم الأرباح. وهذا ما يعرض خلال الفصل:

المبحث الأول : مفاهيم ودوافع ، وانواع ممارسات إدارة الأرباح

المبحث الثاني : أساليب إدارة الأرباح وطرق كشفها

المبحث الثالث : استراتيجيات ونماذج إدارة الأرباح

المبحث الأول

مفاهيم ودوافع ، وانواع ممارسات إدارة الأرباح

تعريف ممارسات إدارة الأرباح

عرفت ممارسات إدارة الأرباح بأنها تصرفات الإدارة التي تؤثر في الدخل المبلغ عنه ، بحيث لا تعبر عن ميزة اقتصادية حقيقية للشركة بل قد يكون ضاراً على المدى الطويل[1].عرفت بأنها قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية ، دون الاخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الاخلال بجوهرها[2].عرفت بأنها التدخل المتعمد في عملية التقارير المالية الخارجية بهدف الحصول على منافع خاصة من خلال تغيير التقارير وتعديل الأرباح المقرر عنها أو تعديل بعض من عناصرها[3].عرفت بأنها التحريف المتعمد للأرباح ، الذي يؤدي إلى أرقام محاسبية تختلف عما تكون عليه في غياب التلاعب ، عندما يتخذ المديرين قرارات لا تخضع لأسباب استراتيجية بل لمجرد التعديل على الأرباح[4].عرفت بأنها التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من المحللين للدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة[5].عرفت بأنها استخدام طرق مختلفة من الخداع والحيل لتشويه صور الأداء المالي الحقيقي بهدف التوصل إلى نتائج مرغوب فيها[6]. عرفت بأنها استخدام الإدارة لحكمها الشخصي بشأن التقارير المالية وهيكلة العمليات بغرض تعديل التقارير المالية ، إما بغرض تضليل أصحاب المصالح حول الأداء الاقتصادي للشركة أو للتأثير على الأرقام المحاسبية المقرر عنها[7].عرفت بأنها التلاعب المقيد في النتائج المحاسبية بهدف خلق تصور مختلف عن الأداء الحقيقي للشركة[8].عرفت بأنها التسجيل المتعمد للتقلبات في مستوى دخل الشركة ، حتى يبدو في وضع طبيعي[9].عرفت بأنها تدخل هادف في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بنية الحصول على على بعض المكاسب الخاصة[10].عرفت بأنها هيكلة العمليات بهدف تعديل التقارير المالية [11].عرفت بأنها

([1]) Merchant K. A and Rokness J. **The Ethics of Managing Earnings**, Journal of Accounting and public policy, 1994, p79.

([2]) Shah Atul K, **Exploring the Influences and Constrains on Creative Accounting in the United Kingdom**, the European Accountings Review Vol 7, 1998, p83.

([3]) Schipper Beaver W, **Perspectives on Recent Capital Market Research** , USA ,The Accounting Review, 2002, Vol.77 , PP 453

([4]) عماد محمد علي ، علام حمدان ، **أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح** ، (الجزائر: جامعة فرحات عباس ، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية ، 20-21 أكتوبر، 2009م) ، ص 7.

([5]) ليندا حسن الحلبي ، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية** ، (عمان: جامعة الشرق الأوسط ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009م) ، ص 7.

([6]) د.شريف محمد البارودي، **تحليل ممارسات ادارة الارباح** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الاول ، 2009) ، ص73

([7]) Whlen DeFond, M., **Earnings Quality Research** , USA , Journal of Accounting and Economics, 2010, Vol. 50, P 402

([8]) Mulford Conisky , **Creative Accounting and Earnings Managing**, USA,Wall and Sons Inc ,2010,P 334

([9]) د. رشا حمادة ، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية** ، (دمشق: جامعة دمشق ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، العدد الثاني ، 2010م) ، ص 95.

([10]) هاني محمد الأشقر ، **إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثيرها بحجم الشركة** ، (غزة: الجامعة الإسلامية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010م) ، ص 22.

([11]) Tlealy whahen, **Earnings Management**, U.S.A, Wrmh Inc Volume 2, 1999, P34.

عملية متعمدة للتأثير على الأرباح[1].عرفت بأنها محاولة الإدارة التأثير على رقم الأرباح المعلن عنه في الأجل القصير لتحقيق مصالح ذاتية[2]. عرفت بأنها محاولة مقصودة من بعض المدراء لتقليل الاختلافات في نتائج أعمال الشركة ضمن مستوى معين من الأرباح بما يتلائم مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً [3] . عرفت بأنها استراتيجية تستخدمها إدارة المنشآت ينتج عنها تلاعب مقصود في الأرباح بحيث تصل بالأرقام المالية وفقاً لما هو مستهدف مسبقاً [4]. عرفت بأنها التأثير على أنشطة المشروع للوصول إلى رقم محدد مسبقاً من قبل الإدارة للتلاعب في الأرباح[5].

يستنتج الباحث من تعاريف ممارسات إدارة الأرباح بأنها:

1.تستخدم ممارسات إدارة الأرباح لتعديل نتيجة نشاط قائمة الدخل بالشكل الذي يؤثر على مستخدمي القوائم المالية.

2.ممارسات ضارة بأطراف المنشأة الداخلية والخارجية.

3.ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية.

4.تطبيق الإجراءات التي تؤدي إلى زيادة الإيرادات في الفترة المالية ، وتخفيض المصروفات الخاصة بنفس الفترة بهدف زيادة الأرباح لأن مكافآت الإدارة ترتبط بالأرباح.

يستطيع الباحث تعريف ممارسات إدارة الأرباح بأنها الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش ، مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة. ويوضح الشكل رقم (1/1/3) العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والاطراف ذات المصلحة.

([1]) عمر عيسى جهماني ، **سلوك تمهيد الدخل في الأردن** ، (عمان: جامعة عمان العربية ، المجلة العربية للمحاسبة ، العدد الأول، 2001م) ، ص 305.

([2]) Shrroder R. G. Clark, **Financial Accounting Theory and Analysis** , Wiley and Sons Inc , New Jersey, 2005, p115.

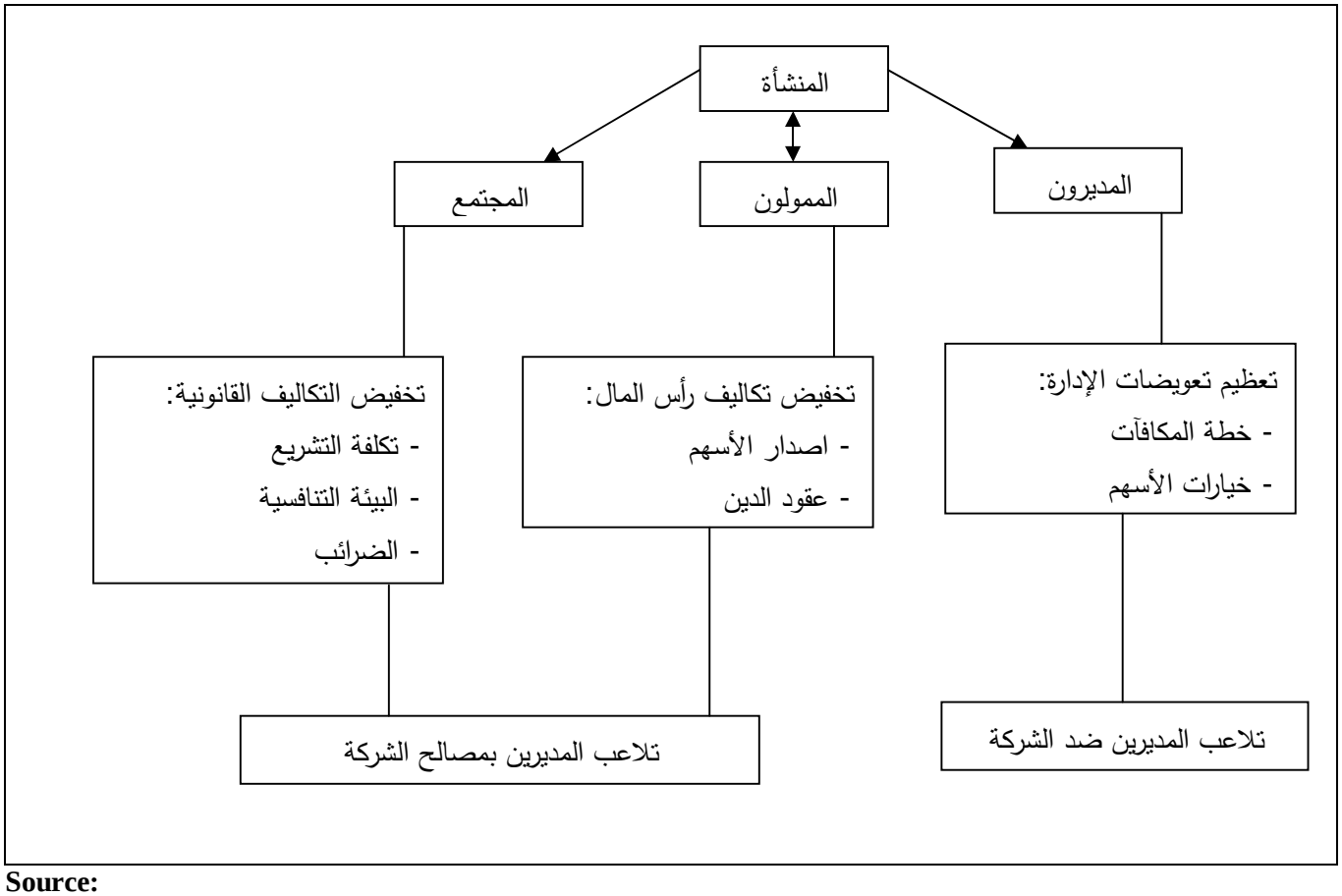
([3]) رياض العبد الله وآخرون ، **الوسائل والدوافع المؤثره في سياسة تمهيد الدخل** ، (المنامة: جامعة البحرين ، كلية الأعمال ، المجلة العربية للمحاسبية ، العدد الأول ، 2007م) ، ص 3.

([4]) د. عمر فريد شقور ، **الشفافية المحاسبية في البنوك الإسلامية الأردنية والعوامل المؤثرة فيها** ، (عمان: جامعة الزرقاء ، مجلة جامعة الزرقاء للعلوم التجارية ، العدد الأول ، 2009م) ، ص 19.

([5]) خالد محمد اللوزي ، **أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم** ، (عمان: جامعة الشرق الأوسط ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2013م) ، ص 9.

شكل رقم(1/1/3)

العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والأطراف ذات المصلحة



Source:
Balaciu Diama, **is Creative Accountings a Form of Manipulation Diversity of Order?** U.S.A, Faculty of Economics Journal Accredited Cncsis, Volume 111, 212, p 936.

دوافع إدارة الأرباح

تتمثل دوافع إدارة الأرباح في[1]:

1-دوافع تعاقدية: تعتبر الدوافع التعاقدية محفز لإدارة الأرباح عندما تستخدم البيانات المحاسبية كأساس للاعتماد عليها في تنظيم بعض العلاقات التعاقدية مع الغير التي تترك أثراً على توزيع الموارد لمقابلة التكاليف المترتبة عليها ، لتحقيق مزايا تتعلق بالأمان الوظيفي واكتساب مزايا إضافية عند التفاوض مع النقابات ، تنقسم الدوافع التعاقدية إلى[2]:

أ-عقود الاقراض: تكتب عقود الاقراض بطريقة محددة للحد من تصرفات الإدارة التي تفيد أصحاب المصالح في المنشأة على حساب الدائنين ، لأنها تؤدي إلى تولد حوافز لإدارة الأرباح بسبب تكلفتها المحتملة للجان التعويضات والدائنين في حالة عدم القيام بإدارة الأرباح.

([1]) د. علي عبد الله شاهين ، **إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية** ، (غزة: الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، مجلة الكلية التجارة ، العدد الرابع ، 2011م) ، ص 11.

([2]) د. أحمد فؤاد ، **إدارة الأرباح** ، (القاهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة ، العدد الرابع ، 2008م) ، ص 7.

ب-عقود مكافآت الإدارة: تستخدم عقود مكافآت الإدارة لمعرفة دوافع إدارة الأرباح عند المديرين ، لان مديري المنشآت يؤجلون الدخل عندما لا يتحقق هدف الأرباح في برنامج مكافأتهم.

2-دوافع المنشأة في السوق المالي: المعلومات المحاسبية تعتبر مصدراً للاعتماد عليها من قبل المستثمرين والمحللين في اتخاذ قراراتهم ، تلاعب المديرين باسعار الاسهم بما يتوافق مع توقعات المحللين ، يظهر عند قيام المنشأة باصدار أسهم جديدة بهدف زيادة سعرها ، كما تقوم بعض المنشآت بتحميل نفس السنة مصروفات غير عادية بهدف تحقيق أرباح في السنوات القادمة ، تنقسم دوافع المنشأة في السوق المالي إلى[1]:

أ-تنبؤات الأرباح : تنبؤات الأرباح التي أصدرها المحللون الماليون في السوق تعتبر أرقام مستهدفة بالنسبة لإدارة الأرباح ، تهتم الإدارة بالتقارير عن أرقام الربح المحاسبي ، لتجنب حدوث انخفاض في الأسعار السوقية للأسهم.

ب-خيارات الأسهم: تعتبر طريقة محايدة لوضع مصالح المديرين ، تحديد تعويضات ومكافآت الإدارة في شكل خيارات الأسهم لاختيار التسويات المحاسبية بطريقة تؤثر على زيادة أسعار الأسهم السوقية في تاريخ منح الخيارات ، تتوقف قيمة الخيارات الممنوحة على أسعار الأسهم في تاريخ منحها.

3.دوافع تنظيمية: تتعلق بتلاعب الإدارة في الأرباح والتحايل على القرارات والضوابط التنظيمية التي تصدرها بعض الجهات التنظيمية والرقابية المنظمة لأداء المنشأة.

4.دوافع الكفاءة: تهدف الي التأثير على مستخدمي القوائم المالية والمعلومات المحاسبية بهدف اظهار التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة واستمرار المنشأة في سوق التنافس .

5.دوافع الإدارة في استخدام الأساليب المختلفة لإدارة الأرباح :التدخل بأساليب إدارة الأرباح للتأثير على الأرقام المحاسبية ليعمل على دعم ثقة المستخدمين للقوائم المالية ، إذا كان في حدود المرونة في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، إلا أنه إذا لجأت الإدارة للتلاعب المحاسبي بالخروج من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً واستخدمت التلاعب المحاسبي مما ينتج عنه فقدان الثقة في المنظمة وإدارتها وتقاريرها المالية[2].

6.توقعات الأرباح والتوافق مع الاحصاءات الرسمية عن متوسطات الأرباح : تشكل تنبؤات الأرباح التي يصدرها المحللون الماليون في السوق أو التي تصدرها الإدارة أحد الأرقام المستهدفة بالنسبة لإدارة الأرباح ، تهتم الإدارة بمحاولة التقرير عن أرقام للربح المحاسبي تتسق من قبل المستثمرين والمحللين الماليين في سوق الأوراق المالية ، يخلق حوافز ودوافع للتلاعب بالأرباح المحاسبية للتأثير على أداء أسعار أسهم الشركات في الأجل القصير ، يعتبر التلاعب بالأرباح أداء للإدارة لتضخيم أسعار أسهم الشركة ، يحاول المديرين أن يحققوا توقعات المحللين وسوق الأوراق المالية [3]، يتفاعل سوق الأوراق المالية بمكونات توزيع الأرباح والتنبؤات والتوقعات الخاصة بالمديرين عن أرباح السنة القادمة ، تقوم إدارة الأرباح بالتأثير على سعر السهم ، لأن السوق

([1]) د. علي يوسف ، **أثر استقلالية مجلس الإدارة في ملاءمة معلومات الأرباح المحاسبية لقرارات المستثمرين في الأسواق المالية ،** (دمشق: جامعة دمشق ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، العدد الثاني ، 2012م) ، ص 15.

([2]) هاني محمد الأشقر ، **مرجع سابق** ، ص 27.

([3]) د.محمد مطر ، **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني والاساليب والادوات والاستخدامات العملية** ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2003) ، ص46

لا يستطيع أن يحدد مدى انحياز التقارير المالية ، بالتالي تعتمد إذا لم تكن الأرباح تتسق مع التنبؤات ، فإن الإدارة تواجه آثار سلبية تكون تكاليفها أكبر إذا كانت الأرباح المقررة عنها أقل مما هو متنبأ به [1]، لان المديرون يقومون بتطوير الأرباح المحاسبية بما يتفق مع التوقعات المالية التي سبق أن أعلنوها ، تلجأ بعض الشركات إلى التخفيض للأرباح تمشياً مع ماهو سائد على مستوى الصناعة ، لانه يؤدي إلى ارتفاع أرباح المنشأة بما يفسر بوجود احتكار المنشأة لسياسة الاغراق في السوق ، أو الدخول في تكتلات اقتصادية التي تؤثر على الاقتصاد ككل[2].

7.تجنب الضرائب والتكاليف التي تتعرض لها المنشأة : تحاول المنشأة تجنب الضرائب بانتهاج بعض الممارسات المحاسبية التي تساعدها في تحقيق ذلك ، عند تحقيق المنشأة أرباح تتعرض لضغوط سياسية بغرض تخفيض الأرباح لتجنب تلك الضغوط ، تفرض الحكومة أعباء اجتماعية ومعدلات ضريبية نتيجة لهذه الأرباح[3].

8.الاذعان لشروط اتفاقية الدين : يكون هناك تطويع مصطنع للأرباح المحاسبية بما يفي الشروط المطلوبة لاتفاقيات الدين التي تبرمها الشركة ، لأن عقود الدين تتضمن شروط تقيد الإدارة بغرض الحد من النزاعات المحتملة الناشئة عن تعارض المصالح بين الدائنين والمساهمين أو اصدار ديون جديدة ، كما يتطلب الدائنين سداد الدين مبكراً إذا لم يتم الحفاظ على الحد الأدنى من الأرقام المحاسبية[4].

9.التغير في ملكية المنشأة : تسعى منشأة ما لظروف معينة إلى توسيع ملكيتها بتحويلها إلى شركة مساهمة عامة ، نظراً لعدم وجود معلومات كافية مسبقة عنها بسوق الأوراق المالية ، فإن المستثمرين يعتمدون على المعلومات الواردة بالقوائم المالية ، لتطويع الأرباح بما يحسن صورة المنشأة عند اصدار الأسهم الجديدة [5]، القوائم المالية يجب أن تتم مراجعتها لتطابقها مع معايير المحاسبة الدولية للتأثير على المساهم وقيمة الشركة السوقية[6].

يتضح للباحث بأن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية تعطيان مجالاً للاختيار بين بدائل محاسبية للبنود والعناصر مما يعتبر دافعا للإدارة لممارسة إدارة الارباح ، وينتج عنها اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية واسلوب الافصاح يكون مرتبطا بالأهداف الخاصة بالإدارة ، مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات.ويوضح الشكل رقم (2/1/3) دوافع ادارة الارباح.

---

(2) Sloan R.Rick , **Do Stock Price Fully Impound Information in Accruals About Future Earning ?** the Accounting Review Vol. 71, P289

([2]) Magrath L. Weld, **Abusive Earning Management and Early Warning Signs**, the CPA Journal Vol 72 Issued 8, 2002, p 50.

([3]) أحمد عبد الفتاح خليل ، **قياس المضامين التقييمية لممارسة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية** ، (القاهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد 67 ، 2006م) ، ص 4.

([4]) عمر عيسي جهماني ، **سلوك تمهيد الدخل في الاردن** ، (عمان : مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد الرابع ، العدد الاول ، 2001 ،) ، ص 142

([5]) رحاب كمال محمود محمد ، **دور السياسات المحاسبية في ادارة الارباح واثرها علي اسعار الاسهم** ، (القاهرة : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004 ،) ، ص112

([6]) د. طارق عبد العال حماد ، **مرجع سابق** ، ص 4.

شكل رقم (2/1/3)

دوافع إدارة الارباح

الدافع	التفسيـر
- تخفيض التكاليف اليومية	- تلبية متطلبات الحكومة - تلبية متطلبات تحقيقات واشراف الجهات التنظيمي
- تكاليف الحصول على الأموال	- تحديد عقود الدين وتجنب العوائق المالية - تلبية متطلبات وشروط الديون والقيود على سداد توزيعات الأرباح
- تعظيم ثروة المديرين	- تعظيم اجمالي الاجور والحوافز والمكافآت في الأجل القصير - زيادة الزمن الوظيفي للإدارة

المصدر: د. طارق عبد العال حماد ، **حوكمة الشركات وإدارة الأرباح** ، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2005م) ، ص 22.

أنواع إدارة الأرباح

تنقسم إدارة الأرباح إلى[1]:

1.إدارة الأرباح المحاسبية: تتم من خلال الاختيارات والتقديرات المسموح بها من بين الطرق المحاسبية تقوم الشركة باستعارة الأرباح من الفترات المستقبلية من خلال تسريع الإيرادات أو تأجيل بعض المصروفات من أجل تحسين الأرباح الحالية أو العكس ، تقوم الشركة بنقل الأرباح إلى الفترات المستقبلية والاعتراف بالمصروفات والخسائر المرتبطة بإعادة هيكلة الشركة أو الاستغناء عن بعض قطاعاتها وتحميلها على السنة المالية للتخلص منها ، يستخدم هذا الاسلوب في حالة تغير الإدارة وتعيين إدارة جديدة ، تستخدم الأرباح المحاسبية عن طريق[2]:

أ.عمل تغيرات في الطرق والسياسات المحاسبية: استخدام طريقة المنصرف من المخزون أو تغير طريقة حساب الإهلاك ، طريقة الاعتراف بالإيرادات والمصروفات.

ب.عمل تعديلات في التقديرات المحاسبية من خلال إجراء بعض التعديلات في أسس التقدير المستخدمة.

2. إدارة الأرباح الحقيقية: تتم من خلال تنفيذ سياسات تشغيلية تختلف عن الممارسات العادية أو عن التخطيط للعمليات بهدف التأثير على الأرباح باستخدام الأساليب التالية[3]:

أ.إدارة المبيعات: يمكن للإدارة القيام بإدارة الأرباح عن طريق بعض القرارات المرتبطة بالمبيعات ، نقل مبيعات الفترة التالية إلى الفترة الحالية ، يعرف بتوليد مبيعات السحب للأمام من خلال منح العملاء خصومات على

([1]) Gumy Lin, **Earning Management**, London, AAL Inc, 2006, p50.

([2]) Ewert Wagenthofer, **Earnings and Shares**, Spain Madrid, 2005, p90.

([3]) د.صفوت مصطفى محمد ، **أثر التطبيق الالزامي لقواعد الحوكمة ومعايير المحاسبة المصرية الجديدة على إدارة الأرباح** ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الاول ، 2012م) ، ص 669.

([2]) أ.د.هوام جمعة واخرون ، **قياس ممارسات ادارة الارباح في الشركات المساهمة المدرجة ببوصة باريس** (عمان : الاكاديمية العربية ، مجلة الاكاديمية العربية ، العدد الرابع ،2009) ، ص305

الأسعار وزيادة فترة الائتمان الممنوحة لهم لتحفيزهم على الشراء قبل الفترة المعتادة بهدف زيادة أرباح الفترة الحالية.

ب.إدارة النفقات الاختيارية: تمكن الإدارة بالقيام بإدارة الأرباح عن طريق زيادة أو تخفيض بعض النفقات الاختيارية.

ج.إدارة الإنتاج: تمكن الإدارة بالقيام بإدارة الأرباح من خلال إنتاج كميات أكبر من الكميات المستهدفة بهدف تخفيض النفقات الثابتة ، وتحميلها على الإنتاج كما يؤدي إلى زيادة الإنتاج.

د.هيكلة توقيت عمليات بيع الاصول والاستثمارات بأرباح دفترية في السنوات التي تنخفض فيها الأرباح وخسائر دفترية في السنوات التي ترتفع فيها الأرباح.

هـ.إدارة الأرباح الشرعية: تكون وفق ما تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً من حيث الاختيار بين البدائل والتقديرات المحاسبية وأيضا تكون موافقة للأنظمة والقوانين.

و.إدارة الأرباح غير الشرعية: هي التي تخالف وتنتهك المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً اوالقوانين للوصول إلى أهداف الإدارة.

ز.هيكلة عقود التأجير التمويلي والتشغيلي: تسمح للمؤجر أن يستخدم المعالجة الرأسمالية للتأجير والاعتراف بالهامش الاجمالي.

يستنتج الباحث بأن إدارة الأرباح المحاسبية والحقيقية تؤدي إلى التضحية بالمنافع الاقتصادية المستقبلية للشركة وتؤثر على تدفقاتها النقدية لأن التلاعب في الأرباح من خلال المستحقات المحاسبية محدودة ، وان الادارة تلجأ إلى التلاعب في الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية.

سلبيات إدارة الأرباح

تتمثل سلبيات إدارة الأرباح في [1]:

1.إدارة الأرباح وجودة الأرباح: نظراً لارتباط جودة الأرباح بقدرتها على تحسين التنبؤ بالأرباح المستقبلية ، لأن التغيرات المتعمدة من قبل الإدارة بهدف تغير الأداء الحقيقي للشركة للوصول لرقم الربح المرغوب فيه يترك تاثيراً سلبياً على جودة الأرباح ، لان الربح المقرر عنه إما متحيز لأعلى أو لأسفل ليعبر عن الأداء الحقيقي للشركة.

2.إدارة الأرباح وأداء الأسهم: تتعرض بعض الشركات لانخفاض أسعار أسهمها في حالة تعرضها للإنتقادات من قبل الصحافة المالية لتوفيرها تقارير غير حقيقية نتيجة ممارسات إدارة الأرباح.

3.الضرر الاجتماعي: من خلال التكاليف الاجتماعية الناتجة عن الاستثمارات الخاطئة من قبل الشركات في الفترات التي يتم فيها التلاعب في الأرباح.

3.المنظور الإعلامي لإدارة الأرباح: إدارة الأرباح تدعم سوق رأس المال من خلال ما يلي[2]:

([1]) مدثر طه أبو الخير ، **تقرير مدى تدخل الإدارة في تقرير الأرباح السنوية المنشورة من خلال مرونة تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي ،** (القاهرة: جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، العدد الثالث ، 1997م) ، ص 50

.

أ.توفير معلومات مفيدة عند ابرام التعاقدات.

ب.توصيل معلومات داخلية لحملة الأسهم للتخلص من مشكلة عدم تماثل المعلومات.

ج.يمكن للفئات المهتمة الوصول إلى تنبؤات صادقة وبتكلفة منخفضة.

4.انخفاض مصداقية المعلومات المتعلقة بالربحية: يؤدي ممارسة أساليب إدارة الأرباح إلى الاضرار بجودة الأرباح والمعلومات المحاسبية ، لأن ممارسة إدارة الأرباح تجعل النتائج والمعلومات غير معبرة عن الحقيقة واعطاء مؤشر غير صحيح عن أداء الشركة.

5.ارتفاع المخاطرة في الشركات المطبقة لإدارة الأرباح: تقوم أسواق الأوراق المالية باتخاذ الإجراءات ضد الشركات التي تمارس إدارة الأرباح.

6.تذبذب الأداء في الشركات الممارسة لإدارة الأرباح: يتم التأثير على الأرباح من قبل إدارة الشركة باتخاذ قرارات مما يقلل أداؤها.ويوضح الشكل رقم (4/1/3) الاثار الاقتصادية لإدارة الأرباح

شكل رقم (4/1/3)

الاثار الاقتصادية لإدارة الأرباح

الآثار الاقتصادية لإدارة الأرباح	أسعار الأسهم	تكلفة الاقتراض	حوافر الإدارة	التكاليف السياسية
بالزيادة	تعظيم سعر السهم	انخفاض تكلفة الاقتراض	تعظيم الحوافز	زيادة التكاليف السياسية
بالتمهيد	تعظيم سعر السهم	انخفاض تكلفة الاقتراض	تعظيم الحوافز	زيادة التكاليف السياسية
بالتخفيض	انخفاض سعر السهم	تعظيم تكلفة الاقتراض	انخفاض الحوافز	انخفاض التكاليف السياسية

المصدر: محمد الطيب محمد الشريف ، **إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الليبية**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني ، 2013م) ، ص 149.

محددات إدارة الأرباح

تتمثل محددات إدارة الأرباح في[1]:

1.حجم الشركة: يلعب دوراً في التحكم في سلوك الإدارة ، الشركات كبيرة الحجم تتمتع بنظام تحكم داخلي، يتم مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة الكبيرة ، فإنها تحاول المحافظة على سمعتها وأسعار أسهمها.

2.نسبة المديونية: الشركات التي تعتمد على الديون في إدارة نشاطها الائتماني ترتفع فيها نسبة المديونية، وتقل فيها العوائد التي تقرر للمستثمرين وتكون عرضة للمخاطر ، كلما ارتفعت نسبة المديونية تحاول إدارة الشركة تخفيض هذه النسبة باللجوء لممارسات إدارة الأرباح.

([1]) رياض العبد الله ، عقيل الحسناوي ، **العوامل المؤثرة في عملية تمهيد الدخل** ، (بغداد : جامعة اليرموك ، المجلة العربية للمحاسبة ، العدد الاول ، 2001)، ص112

3-ربحية الشركة: تحدد ممارسة الشركة لإدارة الأرباح بمستوى الأرباح التي تحققها الشركة ، فالشركات ذات الأرباح المرتفعة تمارس إدارة الأرباح أكثر من الشركات ذات الربحية المنخفضة.

4-القيد بالبورصة: الشركات المقيدة بالبورصة أقل عرضة للممارسة إدارة الأرباح لأن هنالك من يقيموا أنشطتها.

5-نوع الصناعة: تتميز الشركات الصناعية والتجارية بأرصدة من المخزون وحسابات العملاء مما يمكنها من ممارسة إدارة الأرباح ، من خلال الإجراءات المتعلقة بتقييم المخزون ، وتكوين المخصصات والاحتياطيات.

6-سيولة الشركة: وجود أموال سائلة لدى الشركة وفي الوقت المناسب لمقابلة التزاماتها في موعد استحقاقها تكون سبباً لممارسة إدارة الشركة لإدارة الأرباح بهدف زيادة الأموال السائلة وجذب المستثمرين.

7-نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة: تختلف الظروف التشغيلية من قطاع إلى آخر.

8-هيكلة الملكية: الشركات التي تمتلك هيكل ملكية متفرق من الملاك كل منهم يمتلك عدداً من الأسهم في رأس مال الشركة ، يكون المدراء فيها في وضع يسمح لهم بممارسة إدارة الأرباح لتحقيق أهدافهم ومصالحهم.

يستطيع الباحث اضافة محددات لادارة الارباح كالأتي:

1.نمو رأس المال بمعدل اقل من اجمالي الاصول.

2.انخفاض القوة التفسيرية للارباح المحاسبية.

3.الارتباطات السالبة بين ممارسات ادارة الارباح وقيمة المنشأة.

يتضح للباحث ان مديري الشركات يمنحون المرونة الكافية لممارسة اجتهاداتهم في اعداد التقارير المالية وما يحقق لها من اهداف لتحقيق مكاسب معينة او مستوي ربح يتماشي مع توقعات المحللين الماليين.

علاقة ممارسات إدارة الأرباح بمعايير المحاسبة الدولية

تتمثل علاقة ممارسات إدارة الأرباح بمعايير المحاسبة الدولية من خلال[1]:

1. المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) المخزون : يتضمن المعيار مجموعة من المعالجات التي ترك تحديدها إلى التقدير الحكمي للإدارة ، مما يؤدي إلى ممارسات إدارة الأرباح ، أشار المعيار إلى قياس قيمة المخزون أن يتم على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل ، تحديد صافي القيمة البيعية تركت التقديرات الحكمية بناءاً علي الدلائل المتاحة عند إعداد التقدير مع مراعاة ارتفاع الأسعار والتكلفة المتعلقة بألاحداث اللاحقة ، ويمكن لإدارة المنشأة استغلال عملية التقدير عند تحديد صافي القيمة البيعية في ممارسة إدارة الأرباح للتأثير على تكلفة المخزون ، بالإضافة إلى البدائل المحاسبية التي تضمنها المعيار ، ترك حرية الاختيار بين البدائل للإدارة ، يساعد في ممارسة إدارة الأرباح ، وتتمثل هذه البدائل في[2]:

أالوارد أولاً يصرف أولاً .

بـالوارد أخيراً يصرف أولاً .

(1) International Accounting Standard Board, **International Accounting Standard no 2 (inventories),** www. iasplus, com, 4pm, 2015.

(2)غالي جورج دانيال ، **دور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثالث، 1998م605

ج.المتوسط المرجح.

د.تحديد صافي القيمة البيعية.

هـ.تجميع البنود المتجانسة.

2. المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات **:** ينص المعيار على بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها ، أن هذا التقدير يعتمد على الحكم الشخصي طبقاً لآخر معلومات متاحة ، مما يوفر مجالاً لممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارة المنشأة ، وتتمثل هذه التقديرات في[1]:

أ.الديون المشكوك في تحصيلها.

ب.المخزون المتقادم.

ج.القيمة العادلة للاصول.

د.العمر الإنتاجي للاصول.

يتضح للباحث بان المعيار استخدم التقديرات كجزء أساسي في إعداد القوائم المالية ، بالإضافة إلى مراجعة التقديرات عن حدوث تغيرات في الظروف التي تم على أساسها التقدير أو عند ظهور معلومات جديدة ، تخضع هذه التقديرات إلى الحكم الشخصي للإدارة ، مما يترك تأثيراً على الربح المرغوب فيه.

3. المعيار المحاسبي الدولي رقم (17) عقود الايجار : يهدف إلى تقديم بيان للمستأجرين والمؤجرين والافصاحات المحاسبية المناسبة فيما يتعلق بعقود الايجار التمويل والتشغيلي من خلال[2]:

أ-تصنيف العقد على انه ايجار تشغيلي اوتمويلي بناءاً على تحمل المؤجر أو المستأجر للمخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الاصل المستأجر.

ب-تصنيف العقد بناءاً على جوهر العملية وليس على شكل العقد ، عمليات التأجير التي يمكن أن تستغلها إدارة المنشأة في ممارسة إدارة الأرباح تكمن في التلاعب في تبويب عقد الايجار سواء من وجهة نظر المؤجر أو المستأجر ، حيث تختلف المعالجة المحاسبية لكل نوع من أنواع عقود الايجار ، مما يؤدي إلى ممارسة إدارة الأرباح من خلال[3]:

أ-نقص أرباح السنة الأولى.

ب-زيادة الالتزامات من ثم زيادة نسبة القروض إلى حقوق الملكية وانخفاض المقدرة الاقتراضية للمنشأة.

يتضح للباحث بان التحايل على نصوص المعايير المحاسبية ومعالجتها كعقود تشغيلية او تمويلية حتى يمكن تلافي انخفاض أرباح السنوات الأولى للاستفادة من التمويل الخفي التي تتيحها عقود الايجار للحصول على التمويل لاقتناء الاصول الثابتة المستأجرة دون أن تظهر في الميزانية العمومية.

---

(1)علي محمود الخشاوي ، محسن ناصر الدوسري ، **المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها** (الرياض: ديوان المحاسبة ، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، 2009) ، ص23

(2) يحي محمد ابوطالب ، **المحاسبة الدولية وفقا لاخر اصدارات معايير المحاسبة المصرية** ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006)، ص 334

(3) د. سمير محمد عبد العزيز ، **التأجير التمويلي** ، (الإسكندرية: مكتبة الاشعاع ** للنشر والتوزيع ، 2001م) ، ص 145.

4.المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) انخفاض قيمة الاصول : انخفاض قيمة الاصول القابلة للاسترداد عن القيمة الدفترية للأصل ، تكون القيمة القابلة للاسترداد أقل من القيمة الدفترية للاصل ، يتم الاعتراف بها مباشرة في حساب الأرباح والخسائر ، يمكن للإدارة استغلال تحديد قيم الاصول ، مما يتيح ممارسة إدارة الأرباح من خلال التلاعب في الاعتراف بالانخفاض في قيمة الاصول والانخفاض في الفترات التي تريد فيها تعظيم أرباحها ، يتطلب المعيار تحديد الآتي[1]:

أ.القيمة الدفترية.

ب.القيمة العادلة.

ج.القيمة القابلة للاسترداد.

يتضح للباحث أن ترك تقدير انخفاض الاصول وتحديد مؤشرات انخفاضها لإجراء اختبار الانخفاض في القيمة للإدارة يمكن أن تستغلها في ممارسات إدارة الأرباح .

4.المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) المحاسبة والافصاح عن المخصصات ، الاصول والالتزامات المحتملة : اتاح للمنشأة مساحة لممارسة تقديراتها الحكمية عند تحديد المبلغ المعترف به كمخصص ، لم يحدد المعيار كيفية الوصول إلى أفضل التقديرات ، مما يوفر للإدارة وسيلة لإدارة أرباحها من خلال التلاعب بالتقديرات ، سواء بتعظيم قيمتها أو انخفاضها وفقاً لما يتناسب مع الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها ، عرف المعيار المخصصات على أنها التزامات ذات توقيت ومبلغ غير مؤكد عندما يكون[2]:

أ.على المنشأة التزام مالي نتيجة لحدث سابق.

ب. من المحتمل أن تدفقاً صادراً للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية يكون مطلباً لتسوية الالتزام.

يتضح للباحث أن المعيار سهل على إدارة المنشأة التحايل لتكوين المخصصات ومن ثم إدارة الأرباح ، مما يوضح ان معايير المحاسبة الدولية قد أغفلت الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال دعم الافصاح ، والافصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية ، والافصاح عن التقدير والحكم الشخصي للادارة.

(1)د.علي عبد الله أحمد البحيري ، **الاطار الفكري لإدارة الأرباح** ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول ، 2013م) ، ص 1313.

(2) د. سمير محمد عبد العزيز ، **مرجع سابق** ، ص 232.

المبحث الثاني

أساليب إدارة الأرباح وطرق كشفها

أساليب إدارة الأرباح

تتمثل أساليب إدارة الأرباح في[1]:

اولا : الأساليب المحاسبية لإدارة الأرباح وتتثمل في:

أ-اتباع أساس الاستحقاق **:** في ظل المشاكل التي يعاني منها الأساس النقدي المتمثلة في المقابلة والتوقيت ، أدت إلى التشكيك في مدى قدرته على القياس المحاسبي السليم لأداء الشركة ، يعتبر اتباع أساس الاستحقاق أكثر فائدة في قياس الدخل الدوري من اتباع الأساس النقدي ، لأن المعلومات التي يوفرها أساس الاستحقاق تعتبر مؤشراً أفضل عن قدرة المنشأة الحالية والمستقبلية على تحقيق التدفقات النقدية ، الاختلاف الرئيسي بين أساس الاستحقاق والأساس النقدي في عدم تزامن العمليات والأحداث والظروف التي ترتبط بتلك العمليات ، طبقاً لأساس الاستحقاق يتم اثبات الآثار المالية للأحداث والعمليات والظروف بمجرد تحققها ، وليس عند تحصيلها أو دفعها نقداً ، كما أن نطاق الاثبات المحاسبي يتسع داخل أساس الاستحقاق ليشمل بالإضافة إلى العمليات النقدية كافة العمليات الآجلة ، وأيضاً عمليات التبادل العيني ، التغيرات في أسعار الاصول والخصوم والنشاط الداخلي ، وما ينتج من قيم مضافة لاصول المنشأة.

يستخدم اساس الاستحقاق للأسباب التالية[2]:

1- التأثير على قائمة الدخل وما ينتج عنها بشكل أساسي.

2-سهولة تنفيذه واجراءه ، يتم إدارة الاستحقاقات من خلال قرارات محاسبية لا يتطلب صفقات أعمال جديدة.

3-الطبيعة غير الظاهرة التي تميزه عن التدفقات النقدية ، التي يجب أن تساوي رصيد النقدية في نهاية الفترة رصيدها في بداية الفترة مضافاً إليه صافي التدفقات النقدية التي حدثت خلال الفترة.

يتضح للباحث أن أساس الاستحقاق يعطي تقييم اشمل لأداء الوحدة المحاسبية خلال الفترات المتعاقبة ، في اطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، بالرغم من المزايا التي يقدمها أساس الاستحقاق يمكن أن يوفر للإدارة وسيلة للتحكم والتلاعب بأرقام الربح المقرر عنها باعتبار أن أساس الاستحقاق يتطلب تحديد توقيت الاعتراف بالايراد وتحديد النفقات الذي أسهم في تحقيق ذلك الايراد.

مزايا أساس الاستحقاق

تتمثل مزايا أساس الاستحقاق في الآتي[3]:

1.يظهر بشكل واقعي مصروفات المنشأة استناداً على تكلفة الموارد وليس على قيمة اقتنائها.

([1]) عبد المطلب السرطاوي وآخرون ، **أثر لجنة التدقيق في الشركات المساهة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح** ، (عمان: جامعة النجاح ، ، مجلة جامعة النجاح لأبحاث العلوم الإنسانية ، العدد الرابع ، 2013م) ، ص 826.

([2]) علي سيد مبارك محمد ، **تعظيم فائدة القوائم المالية الفترية وإجراءات مراجعتها** ، (القاهرة: جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الثاني ، 2003م) ، ص 22.

([3]) فريد منصور حمدان ، **أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات ببلديات قطاع غزة في فلسطين** ، (غزة: الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2007م) ، ص 35.

2.يتيح إمكانية إدارة التوقعات المالية والتدفقات المالية.

3يتوافق مع الممارسات المحاسبية الأكثر قبولاً .

4.يستجيب للمعايير المحاسبية.

5.يتفق مع الفكر المحاسبي ، يتميز بالدقة والعدالة ، فالسنة المالية شخصية مستقلة تؤخذ في الاعتبار أي مستحقات أو مقدمات للايرادات والمصروفات.

6.يساعد في تحديد تكلفة وحدة النشاط في ظل الأنظمة الحديثة ويساعد على الرقابة على الأنشطة.

7.يساعد في إعداد تقديرات الموارد والاستخدامات اللازمة للسنة المالية المقبلة.

8.يساعد على القياس السليم لنتائج النشاط وفرض الرقابة عليه واجراء المقارنات من خلال تطبيق مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات.

9.تقديم صورة شاملة للسياسات المالية.

يستطيع الباحث اضافة مزايا للاساس الاستحقاق كالاتي:

1.يمكن المنشأة في المنافسة مع المنشات الاخري.

2.يساعد المنشاة في زيادة حصتها في سوق الصناعة.

3.يساعد في جلب عملاء جدد للمنشأتز

عيوب أساس الاستحقاق

تتمثل عيوب أساس الاستحقاق في الآتي[1]:

1.يحتاج تطبيقه إلى نظام محاسبي معقد ومكلف في إعداده وتشغيله.

2.يتطلب أن تظل الدفاتر والحسابات مفتوحة مدة طويلة بعد انتهاء السنة المالية حتي يتم الجرد وتتم عملية التسويات اللازمة.

3.استخدامه في احتساب الايرادات غير عملي حيث يستند إلى التقدير الذاتي.

4.سوء تحميل المصروفات والايرادات للسنة المالية بغرض تضخيم قيمة المصروفات المستحقة أو تخفيض قيمة الايرادات المستحقة وغير المقبوضة.

5.تشويه المركز النقدي واحداث خلل في الرقابة على السيولة النقدية.

يتضح للباحث أن تطبيق أساس الاستحقاق من الناحية المحاسبية يساعد المنشأة على تحقيق الرقابة ويعتبر من الأسس المقبولة قبولاً عاماً ، إلا أن بعض المديرين يقومون بإساءة هذا الأساس بغرض ممارسة إدارة الأرباح والتلاعب بسجلات المنشأة.

ب. التغيرات المحاسبية الاختيارية : تفرض خاصية الثبات المحاسبي استخدام نفس السياسات والطرق المحاسبية المتبعة في القياس والافصاح عن الأحداث والعمليات ، لتسهيل عملية إجراء المقارنات بين النتائج المالية لفترات زمنية مختلفة لنفس المنشأة أو بين النتائج المالية لمجموعة من المنشآت التي تنتمي لنفس

([1]) د. معاذ فوزي شطة ، **الربح المحاسبي والتدفقات النقدية كمقياس لأداء المنشآت** ، (عمان: جامعة العلوم التطبيقية ، كلية العلوم الإدارية ، مجلة العلوم الإدارية ، العدد الثاني ، 2005م) ، ص 39.

الصناعة ، لأن الفكر المحاسبي أتاح المرونة والحرية للإدارة للاختيار بين البدائل ، على الإدارة أن تختار ما تراه مناسباً وما يتفق مع دوافعها وأهدافها ، بدأت الإدارة تتدخل في تحديد الأرباح الفعلية المتعلقة بالفترة المحاسبية ، ومن ثم القيام بالتأثير على النتائج النهائية في القوائم المالية[1].

ثانيا : أساليب إدارة الأرباح في القوائم المالية

1.قائمة الدخل وتتمثل في[2]:

أ.التلاعب بالدفاتر: تقوم الشركة بالتلاعب بأرقام حساباتها مستخدمة العديد من الأساليب ، لتحقيق موازنة مستهدفة أو ضمان معدل معين من المكافآت ، وفيما يلي الأساليب التي تستخدمها الشركة للتلاعب بحساباتها وتوليد الارباح[3]:

1-تعجيل الايراد: حجز مبلغ معين بوصفه مبيعات جارية عندما يكون تقديم الخدمات يمتد لأكثر من سنة أي تسجيل الدفعة الكاملة من المبيعات في نفس الفترة التي تم استلامها فيها ، مع أنها تخص أكثر من سنة مالية.

2-القنوات التوزيعية: يرسل الصانع شحنة للموزع في نهاية الربع الأخير من السنة ، ويقيدها في خانة المبيعات بالرغم من أنها ليست مبيعات فعلية.

3-تأجيل المصروفات: تقوم بعض الشركات برسملة مصاريف تخص السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات القادمة ، بدلاً من استنزالها من دخل السنة التي حدثت فيها.

4-المصروفات غير المتكررة : ادراج المصروفات غير المتكررة من ضمن بنود المصروفات العادية أو المتكررة الذي يؤدي إلى تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية.

5-الإيرادات أو المصروفات الوهمية : تقوم بعض الشركات بإدراج الإيرادات أو المصروفات الوهمية ، بغرض تضخيم الأرباح أو لتقليل الخسائر.

6-الرهان على المستقبل: تستخدم مجموعة من الوسائل منها[4]:

أ.شطب تكاليف البحوث والتطوير الجارية للشركة المملوكة.

ب.دمج أرباح الشركة المملوكة في الأرباح الموحدة للشركة.

7-التعديل المستمر للمحفظة الاستثمارية : تقتضي المعايير المحاسبية تصنيف هذه الاستثمارات الي[5]:

أ.أوراق مالية للمتاجرة: تسجيل أية تغيرات في قيمها السوقية خلال الفترة الحالية.

ج.أوراق مالية متاحة للبيع : تسجيل أي تغيرات في قيمتها السوقية خلال الفترة المالية في ذيل قائمة الدخل وليس في الدخل التشغيلي.

([1]) رحاب كمال محمود ، **دور السياسات المحاسبية في إدارة االأرباح وأثرها على أسعار الأسهم** ، (القاهرة: جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2013م) ، ص 211.

([2]) Healy P. and James M. **Review of Earning Management**, Japan, Journal of Accounting and Economic vol. 22 ,2011, p 83.

([3]) عماد محمد علي ، علام حمدان ، **مرجع سابق** ، ص 8.

([4]) خالد محمد اللوزي ، **أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم** ، (عمان: جامعة الشرق الأوسط ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2013م) ، ص 20.

([5])محمد شريف توفيق ، **أعداد القوائم المالية المخططة** ، (القاهرة : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة ، العدد الاول ، 2010) ، ص32

8-تجنب مشاكل الشركات التابعة: تستخدم وسائل عدة للتخلص من الشركات التابعة ، منها[1]:

أ.بيع الشركة التابعة: يسجل ربح أو خسارة البيع في قائمة الدخل في الفترة الحالية.

ب.تحويل الشركة التابعة إلى شركة مستقلة: يتم توزيع حصص الشركة التابعة على المساهمين الحاليين أو أن يتم تبادلها معهم.

9-ممارسات الاعتراف بالايراد: تخضع هذه الممارسات لحكم الإدارة ، لا يمكن التقرير عن توقيت اكتساب الايراد ، خاصةً إذا كان على البائع أداء التزامات مؤجله أوعندما يحتفظ المشتري بحق إعادة البضاعة.

10-خطط التقاعد: يمكن للشركات التي تعمل داخل الأسواق التي ترتفع فيها الأسعار ، أن تحسن من ايراداتها عن طريق خفض مصاريف التقاعد.

11-بنود خارج قائمة الدخل : تقوم بعض الشركات الأم بإدراج مصاريف معينة في حسابات بعض فروعها من أجل اخفائها عن بعض الأطراف ذات العلاقة باعتبار أن تلك الفروع كيانات مستقلة.

يتضح للباحث بان قائمة الدخل تمثل عرضا هيكليا علي ما انجزته المنشأة من معاملات خلال العام وان اي تعديل في ارقام الربح يودي تصنيف المنشأة بانها تمارس ادارة الارباح مما ينعكس سلبا علي سمعة المنشأة في المدي الطويل. ويوضح الشكل رقم (1/2/3) اساليب قائمة الدخل لإدارة الأرباح

شكل رقم (1/2/3)

اساليب قائمة الدخل لإدارة الأرباح

البند	أساليب إدارة الأرباح
المبيعات	1. اجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم الغائها خلال العام التالي. 2. اجراء صفقات بيع حقيقية بشروط بيع سهلة. 3. تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للوكالة كمبيعات.
تكلفة البضاعة المباعة	1. يتم قيام المنشأة بتسييل المخزون السلعي الذي قيم بطريق الوارد أخياً صادر أولاً . 2. تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة في تقويم المخزون.
مصروفات التشغيل	1. رسملة مصروفات إيرادية لا تنطبق عليها شروط الرسملة. 2. اجراء تغير غير مبرر في طرق الإهلاك والاطفاء.
مصروفات التشغيل	3. استخدام معدلات اهلاك أقل من المعدل المتعارف عليه في الصناعة.
نتيجة أعمال الأنشطة غير المتكررة	عدم الافصاح عن الأثر المترتب على قرار اغلاق خط إنتاجي يساهم في نتيجة أعمال المنشأة.
البنود غير العادلة والاستثنائية	1. ادراج مكاسب البنود غير العادية والاستثنائية ضمن الربح التشغيلي. 2. دمج نصيب الشركة الأم في شركاتها التابعة أو الزميلة دون الافصاح عنها.

المصدر: ليندا حسن نمر الحلبي ، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإيداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية** ، (عمان : جامعة الشرق الأوسط ، كلية الأعمال ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009م) ، ص 45

([1]) فريصة صبحي تادرس ، **القوائم المالية الموحدة** ، (بيروت: دار النهضة العربية ، 1994م) ، ص 203.

2. قائمة المركز المالي وتتمثل في [1]:

أ.الاصول غير الملموسة : يتم تضخيم بنود الاصول غير الملموسة بما يخالف الاصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية ، إضافةً إلى اجراء تغيرات في طرق الأطفاء المتبعة في تخفيض هذه الاصول.

ب.الاصول الثابتة : يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التأريخية في تحديد القيمة المدرجة في قائمة المركز المالي ، بالإضافة إلى التلاعب في نسب الاهلاك المتعارف عليها للاصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

ج.الاستثمارات المتداولة : التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية ، إضافةً إلى اجراء تخفيضات في مخصصات انخفاض الأسعار.

د.النقدية : من خلال عدم الافصاح عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية.

هـ.الذمم المدينة : يتم التلاعب من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها ، واجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة ، بالإضافة إلى تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها اصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.

ح.الاستثمارات طويلة الأجل : تغير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.

ط.الموجودات الطارئة : يتم اثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحقيقها كاثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل اصدار الحكم فيه.

ي.المطلوبات المتداولة : عدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري والقروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة.

ك.المطلوبات طويلة الأجل : تتمثل في الحصول على قروض طويلة الأجل ، إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.

ل.المخزون:تتركز في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة ، إضافةً إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها وتغيير في طريقة تسعير وتقييم المخزون.

م.حقوق المساهمين: إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلاً من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة باعتبارها بنداً من بنود سنوات سابقة.

يتضح للباحث بأن قائمة المركز المالي توفر معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين ، يجب أن تقيم تقييماً عادلاً لأن العديد من العناصر لها قيمة مالية مؤثرة تساعد في ممارسات ادارة الارباح.

([1]) د. محمد مطر ، بشير حسن الحلبي ، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية** ، (عمان: جامعة الشرق الأوسط ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2009م) ، ص 13.

2.قائمة التدفقات النقدية

تتمثل أساليب إدارة الأرباح في قائمة التدفقات النقدية في الآتي[1]:

أ.تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس.

ب.دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة واستبعادها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية ، فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.

ج.التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب من الضرائب خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية ، التي تتمثل في تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية ، بالاضافة الي العمليات غير المكتملة ، إزالة تأثير الضرائب عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية.

د.التلاعب بالدخل في العمليات المستمرة لإزالة البنود غير المتكررة من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهم تجارية.

يتضح للباحث بان قائمة التدفقات النقدية تعتبر مقياس للتنبؤ بالارباح المستقبلية وتساعد علي تفسير التغيرات في الارباح وتقديم تفسيرات لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بقدرة المنشأة علي توليد النقدية وتحديد كمية النقدية الناتجة عن التشغيل خلال الفترة.

4. قائمة التغير في حقوق الملكية

تتمثل أساليب ادارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية في [2]:

1-اجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه.

2-إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة وخسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.

ثالثا: اساليب اخري لإدارة الأرباح وتتمثل في:

أ-محاسبة الاستحواذتعديل المعايير المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولاً عاماً في يونيو 2001م والزمت الشركات باستخدام طريقة الشراء كطريقة وحيدة في محاسبة الاستحواذ والغاء طريقة توحيد المصالح.

ب-استخدام الأهمية النسبية: عرفت الأهمية النسبية بأنها مقدار الاغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه ، بعض المعلومات غير مهمة نسبياً ، ولا تقوم الادارة بالافصاح عنها وتبرر ذلك باتباعها لشرط الأهمية النسبية ، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات محسوبة مسبقاً.

يستنتج الباحث من أساليب ممارسة إدارة الأرباح في القوائم المالية الآتي:

1-تهدف الإدارة من أساليب إدارة الأرباح إلى تحسين الربح باظهار أرباح صورية غير حقيقية.

2-تمارس الشركة إدارة الأرباح من خلال المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية.

3-ممارسات إدارة الأرباح تعتمد على طبيعة الاسلوب المستخدم وموقف الإدارة من هذه الأساليب.

([1]) د.حسين احمد دحدوح ، **دراسة تحليلية للمحتوي المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية** ، (دمشق : كلية الاقتصاد ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، العدد الثاني ، 2008) ، ص210

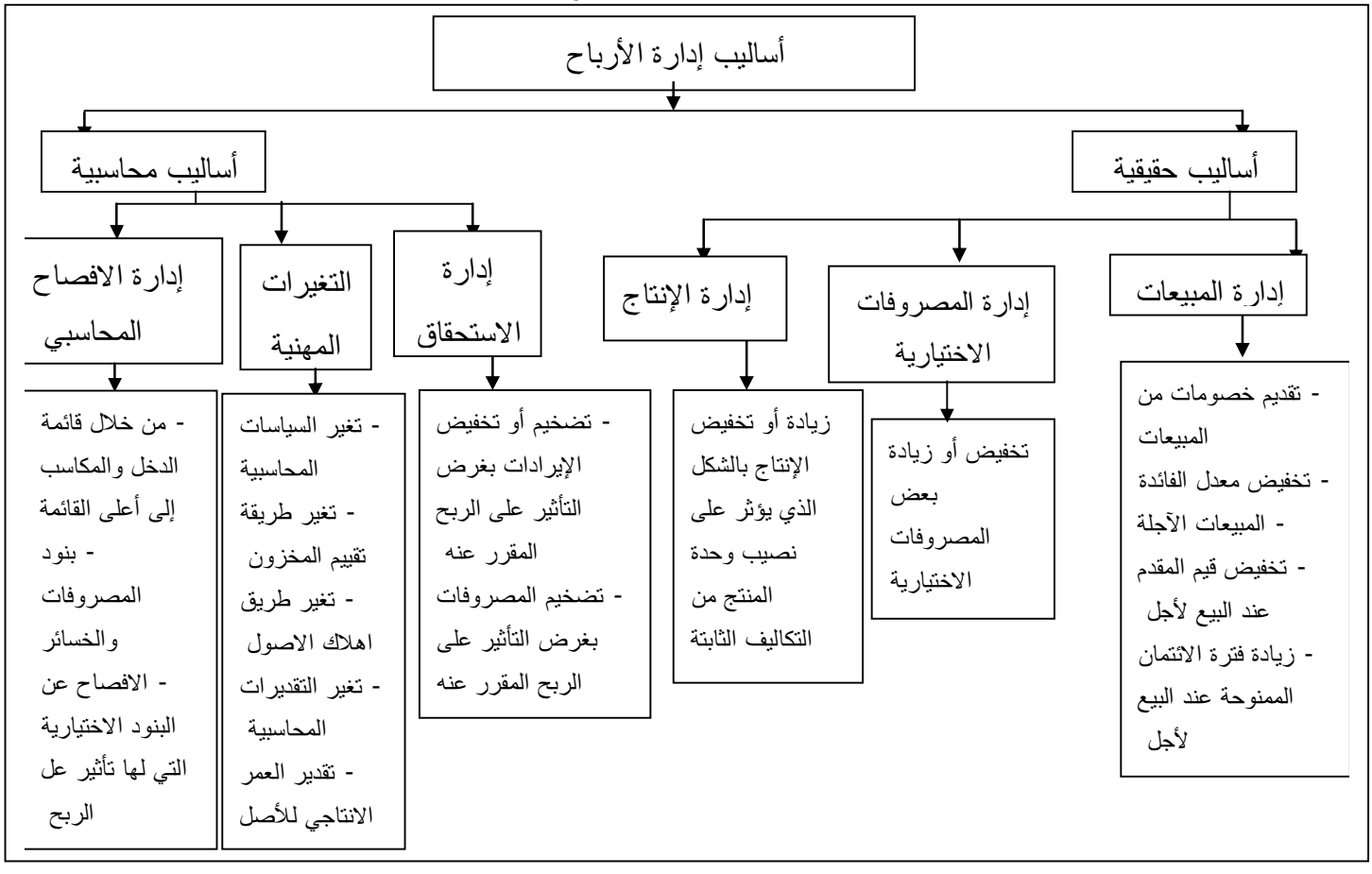
([2]) حسن حسني عبدالقيوم ، **اصول المحاسبة** ، (القاهرة : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2005 ،) ، ص231

4-ممارسي إدارة الأرباح يمتلكون قرارات محاسبية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها وتحريرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

5-تعتبر هذه الممارسات ضارة بالأطراف الداخلية والخارجية ، ويوضح الشكل (2/2/3) اساليب إدارة الأرباح

شكل (2/2/3)

اساليب إدارة الأرباح



المصدر: د.امال محمد محمد عوض ، **قياس الدور الحوكمي لمراجع الحسابات علي سلوك ادارة الارباح للشركات المساهمة المسجلة في سوق الاوراق المالية المصرية** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد الثالث ، 2003) ،ص 45

طرق اكتشاف إدارة الأرباح

تتمثل طرق اكتشاف إدارة الأرباح في[1]:

1. الطريقة الكمية **:** تحليل الاستحقاقات الاختيارية ، تمثل الاستحقاقات الفرق بين صافي الدخل والنقدية من العمليات ، فالشركات التي لديها استحقاقات تنتج عنها أرباح ، مما يؤدي إلى استحقاقات موجبة تكون أكثر احتمالاً لإدارة الأرباح ، بينما الشركات التي لديها استحقاقات قليلة تكون أقل احتمالاً لإدارة الأرباح.

2. طريقة الجودة : تعتمد على تحليل الحسابات لتحديد إدارة الأرباح عن طريق الخطوات التالية[1]:

(1) أحمد السيد زيدان ، **اطار مقترح لتحديد موقف مراقب الحسابات من السياسات المحاسبية البديلة على إدارة الأرباح في سوق الأوراق المالية المصرية** ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011م) ، ص 38.

أ-تحديد سياسات الشركة الأساسية.

ب-تقدير مدى مرونة حسابات الشركة ، مرونة الشركة في اختيار السياسات المحاسبية.

ج-تقييم الاستراتيجية المحاسبية للشركة ، مدى اختلاف استراتيجية الشركة المحاسبية عن منافسيها ، أي تغيير في تلك السياسات يكون اكثر احتمالاً للبعد عن إدارة الأرباح.

د-تقييم ايضاحات الشركة ومدى جودتها ، الشركات التي لديها اسلوب شرح واضح وسياسة ايضاح مفهومة تكون أقل احتمالاً للقيام بإدارة الأرباح.

هـ-القيام بإلغاء تأثير الاختيارات المحاسبية غير السليمة عندما يكون ذلك ممكناً.

3. التدفقات النقدية غير المرتبطة بالأرباح : يعتبر عدم الارتباط بين التدفقات النقدية من العمليات ورقم الأرباح من المؤشرات التي ترتبط بتطبيق قواعد خاطئة للاعتراف بالإيرادات ، إذا تم الاعتراف بالإيرادات بطريقة صحيحة ، مع استمرار النشاط تكتمل الدورة التجارية وتصبح النقدية متاحة لإعادة الاستثمار عندما يقوم المدينون بالسداد في الوقت المحدد ، أما إذا كانت التدفقات النقدية أقل من الإيرادات، يعد مؤشراً على أن الشركة قد قامت بتضخيم الإيرادات عن طريق تسجيل مبيعات لا تخص الفترة أو تسجيل مبيعات وهمية.

4. أرصدة المدينون غير المرتبطة بالإيرادات : عند مقارنة أرصدة المدينون والتدفقات النقدية من العمليات مع الإيرادات والأرباح ، فإن ارتفاع رقم المدينون عن الإيرادات يعتبر مؤشراً على أن العملاء يواجهون مشاكل مالية وأن الشركة تطبق ممارسات محاسبية للتأثير على الأرباح عن طريق تسجيل مبيعات وهمية أو تضخيم الإيرادات مقابل تضخيم الديون.[2]

5. مخصصات الحسابات المشكوك في تحصيلها التي لا تتفق مع حسابات المدينون : تحليل أرقام مخصصات الحسابات المشكوك في تحصيلها يكون مؤشراً على قيام الإدارة بالتلاعب في رقم الإيرادات ، فالزيادة في رقم المدينون التي لا يقابلها زيادة في المخصصات يكون دليلاً على أن الإدارة أثبتت الإيرادات قبل موعد استحقاقها ويكون مؤشراً على أن الإدارة تتعمد تخفيض المخصصات المعدة لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها أو الإيرادات الوهمية المسجلة.

6. الاحتياطات غير المرتبطة بعناصر الميزانية : يتم استخدام الاحتياطيات لتحقيق مقابلة بين الإيرادات والمصروفات ، يتم تكوينها وفق عنصر عدم التأكد فإن تكوينها يتدخل فيه الحكم الشخصي ، على المراجع والمستثمرين ان يتفحصوا كل الملاحظات الخاصة بالاحتياطات التي تقدمها الإدارة لتحديد ما إذا كان التغير في حسابات الاحتياطيات يرتبط بأداء الشركة أم أن الغرض منه التلاعب في الأرباح.

7. اتفاق رقم الأرباح مع تنبؤات المحللين الماليين : نظراً لأن توقعات المحللين الماليين يتم بنائها على المعلومات التي تقدمها الإدارة ، بالرغم من تحقيق بعض الشركات أرباح تتفق مع توقعات المحللين الماليين

([1]) د. عمر إقبال المشهداني ، **دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية** ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة ، العدد الاول ،2012)، ص23

([2]) هادي مسعود معروف ، **دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح** ، (القاهرة: جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م) ، ص 72.

بطريقة مشروعة دون التلاعب في رقم الارباح ، الا ان بعض الشركات تواجه ظروف معينة تجعلها تعجز عن تحقيق رقم أرباح يتفق مع توقعات المحللين الماليين ، لذلك تلجأ هذه الشركات للتلاعب في رقم الأرباح لكي تتفق مع تلك التوقعات.

يتضح للباحث أن إدارة الأرباح تعكس تصرفات الإدارة في محاولة لتحقيق أهدافها ، لا يمكن ملاحظتها وقياسها بشكل ملائم ، عندما تقرر إدارة الشركة ممارسة إدارة الأرباح فإن الإدارة العليا توصي بتغيير رقم الأرباح بالشكل الذي ترغب فيه في اطار مبادئ ومعايير المحاسبة ، لان الأطراف الخارجية المهتمة بالشركة لا يمكنهم ملاحظة ما تفعله الادارة .

الآثار المترتبة على إدارة الأرباح

تتمثل الآثار المترتبة على إدارة الأرباح في الآتي:

1. أثرها على جودة الأرباح : ترتبط جودة الأرباح بمدى قدرتها على أن تعكس الأداء التشغيلي للشركة وتحسين التنبؤ بالأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية بهدف تغيير الأداء الحقيقي للشركة للوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه ، يترك ذلك تأثيراً سلبياً على جودة الأرباح بما يلي[1]:

ا.رقم الربح المقرر عنه إما متحيز لأعلى أو لأسفل يؤدي إلى التعبير عن الأداء الحقيقي للشركة.

ب.رقم الربح المقرر عنه يفتقد إلى خاصية العرض العادل ، لا يعكس الأداء الحقيقي للشركة.

2. أثرها على أداء الأسهم : يتمثل تأثير إدارة الأرباح على الأسهم من خلال[2]:

أ.لا يمكن خداع المستثمرين من خلال السلوك المتعمد من قبل الإدارة ، فالمستثمر يمكنه التصرف على دوافع الشركات التي تلجأ إلى اختيار طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً بغرض تخفيض الضريبة المستحقة عليها.

ب.الشركات التي تتعرض للانتقادات من قبل الصحافة المالية لاصدارها تقارير مالية غير حقيقية تؤدي الي انخفاض أسعار أسهمها.

ج.الشركات التي تتعرض للتحقيق من قبل الاسواق المالية بشأن التلاعب في أرباحها ، تنخفض أسهمها عن السعر المعلن عنه قبل التحقيق.

د.مخالفة الشركات للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تترك تأثيراً على العوائد غير العادية وعلى أسعار الأسهم.

هـ.اكتشاف المستثمرين لممارسة إدارة الأرباح التي تهدف إلى التأثير على توقعاتهم حول الأداء المستقبلي، ثم زيادة أسعار الأسهم المعروضة للبيع ، يترك تأثيراً على أداء الأسهم في المستقبل.

3. انخفاض الكفاءة الاقتصادية وقيمة الشركة في الأجل الطويل : تتخذ الشركة القرارات التشغيلية بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل ، هذه القرارات قد تؤثر سلباً على كفاءة المنشأة الاقتصادية ، يؤدي تعجيل الإيرادات إلى قيام الشركة ببيع المنتجات في نهاية السنة المالية بشروط من الممكن أن تكون أفضل في حالة لو تم بيع ذات المنتجات في بداية السنة المالية الجديدة.

---

(1) Yee Kenton K , **Earning Quality and the Equity Premium** , Contemporary Accounting Research , Vol 23 , 2006 , P 49

([2]) اصدارات الهيئه العامة لسوق المال ، **دليل الممارسات الخاطئة في المحاسبة والمراجعة** ، (القاهرة :ب د ، 2013) ،ص12

4. تلاشي المعايير الأخلاقية **:** تمثل إدارة الأرباح ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية ، فالشركة التي تدير أرباحها تمثل ممارسات إدارة الأرباح مقبولة بالنسبة لها[1].

5. اخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا **:** لا تتم ممارسة إدارة الأرباح على مستوى الإدارات العليا وإنما تمارس على مستوى الإدارات التشغيلية بالشركات ، مديري الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على الحوافز والمكافآت والترقيات أو تجنب انتقاد الأداء من قبل الإدارة العليا ، من أهم مخاطر إدارة الأرباح في المستويات الإدارية الدنيا اخفاء أخطاء ومشاكل التشغيل عن الإدارة العليا لتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون مقترحات للحلول لفترة زمنية طويلة.

5. الغرامات والعقوبات التأديبية وإعادة إعداد القوائم المالية : تفرض اسواق الأوراق المالية بعض الغرامات والعقوبات التأديبية على كافة الشركات التي قامت بإدارة أرباحها مع إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها.

يرى الباحث ضرورة توافر الآليات التي يمكن اتخاذها لطمأنة المستثمرين واستعادة الثقة في التقارير المالية وتقييد ممارسات إدارة الأرباح ، ومطالبة المديرين إلى ممارسات أخرى بديلة لتطوير الرقابة على الشركات وتنفيذ الجزاءات ، أن عدم اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح يظهر في أسواق المال ، ويؤدي إلى أسعار أسهم غير حقيقية يحدث رد فعل سلبي من قبل المستثمرين اتجاه هذا السلوك ، مما يؤدي إلى انخفاض أسعار الأسهم.

([1]) جبر إبراهيم الداعور ، **أثر تطبيق بطاقة الأدا المتوازن في الحد من إدارة الأرباح** ، (غزة: الجامعة الإسلامية ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، العدد الثاني ، 2013م) ، ص 15.

المبحث الثالث

استراتيجيات ونماذج إدارة الأرباح

تتمثل استراتجيات إدارة الأرباح في الآتي[1]:

1. الاستراتيجية المحاسبية من خلال الممارسات المحاسبية : تعتمد على تركيز إدارة الشركة على استخدام المتغيرات المحاسبية التي تتضمن اختيار السياسات والطرق والتقديرات المحاسبية التي تسمح بها المعايير المحاسبية ، ومايتعلق بها من قياس وتبويب وتقدير نتيجة المرونة المتاحة في الاختيار الاستراتيجي والبدائل المحاسبية المتاحة للإدارة ، واللجوء إلى التقديرات الشخصية من خلال ممارسة الاستحقاقات الاختيارية والتغيرات المحاسبية الاختيارية للتاثير الدفتري والشكلي على المعلومات المحاسبية بغرض التأثير على نشاط الفترة المالية.

2. الاستراتيجية الحقيقية من خلال الممارسات الإدارية والتشغيلية : تعتمد على تركيز إدارة الشركة على استخدام المتغيرات التي تتخذ والاجراءات والقرارات الإدارية التي تدخل في نطاق سلطة الادارة ، التي تراها مناسبة لإعادة هيكلة عمليات الشركة ، بغرض التحكم في توقيت حدوث بعض الأنشطة المتعلقة بالإنتاج والاستثمار عن طريق تأجيل عمليات مالية لفترة مالية تالية أو تقديم عمليات ينبغي حدوثها في فترة مالية تالية ، أو تخفيض بعض المصروفات الاختيارية.

يتضح للباحث أن الاعتماد على هذه الاستراتيجيات تؤثر على المعلومات المحاسبية خاصة المرتبطة بقائمة التدفقات النقدية والمركز المالي ، مما يؤدي إلى التأثير على صافي التدفقات النقدية وصافي الاصول ، ومن ثم على قيمة الشركة في الأجل الطويل.

3.زيادة الربح عندما يكون الربح الحقيقي منخفضاً : الربح المحاسبي الذي يعرضه تقرير الربح المنشور يعكس مدى جودة قياس الربح المحاسبي ، إدارة الربح تنقل معلومات للأطراف الخارجية عن توقعات الإدارة بشأن الربح المستقبلي ، بفرض أن الظروف الاقتصادية العامة وتعاقدات المنشأة معروفة لكل الأطراف ، يمكن للأطراف الخارجية اكتشاف استراتيجية الإدارة تجاه الأرباح وكذلك التوقع تجاه الأرباح القادمة ، إذا كانت استراتيجية الإدارة زيادة الربح في الفترة الحالية ، فإنه يمكن توقع وجود معلومات داخلية لدى الإدارة عن زيادة الربح في الفترات القادمة ، تنطوي استراتيجية الإدارة على اشارات حول فرص جديدة لزيادة أرباح المنشأة في الفترات القادمة ، المعلومات الداخلية التي لدى الإدارة تكشف عن توقعاتها عن أداء المنشأة في الفترات القادمة ، بالإضافة إلى العلاقات التعاقدية القائمة وقت إعداد التقرير تحدد طبيعة استراتيجية الإدارة[2].

نماذج إدارة الأرباح

تتمثل نماذج إدارة الأرباح في الاتي[3]:

([1]) د. علاء علي أحمد حسن ، **قياس وتفسير العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية** ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الأول ، 2015م) ، ص 250.

([2]) د. مدثر طه أبو الخير ، **مرجع سابق** ، ص 7.

([3]) د. سامح محمد رضا رياض ، **مرجع سابق** ، ص 27.

1. نموذج هيلي Healy

عرف هيلي إدارة الأرباح بأنها تغيير الأداء الاقتصادي المعلن للشركة بواسطة الإدارة ، إما لتضليل المساهمين أو للتأثير في القوائم المالية ، يتم ممارستها بسبب تعارض المصالح بين إدارة الشركة والمساهمين وفقاً لنظرية الوكالة ، أوضح النموذج أن الاستراتيجيات الممكنة لإدارة الأرباح تتوقف على المعلومات الداخلية للإدارة عن الأداء في الفترات السابقة ، يقوم هذا النموذج علي مجموعة من الاستراتيجيات منها[1]:

أ.استراتيجية زيادة الربح عندما يكون الربح الحقيقي منخفضاً .

ب.استراتيجية تخفيض الربح عندما يكون الربح الحقيقي مرتفعاً .

ج.إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل أكبر من الحد الأقصى للأرباح لتحقيق أكبر مستوى من الحوافز ، فإن الإدارة تختار الاستحقاق الاختياري ، يترتب عليه تخفيض صافي الربح لأن الزيادة عنها لن يصاحبها حوافز نقدية ، لذلك تقوم الإدارة بتوفير جزء من الارباح لتدخل في ارباح الفترات التالية.

د.إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل بين مستوى الحد الأعلى والحد الأدنى للأرباح ، فإن الإدارة تختار الاستحقاق الاختياري ، يترتب عليه زيادة صافي الربح حتى تعظم الحوافز النقدية التي تحصل عليها من المستويات المرتفعة للأرباح.

هـ.إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل أقل من الحد الأدنى للحصول على حوافز نقدية ، فإن الإدارة تستخدم الاستحقاق الاختياري بحسب النتيجة التي تصل إليها من ذلك.

يتم تقسيم النموذج إلى[2]:

و.مجموعة تتضمن المفردات التي يتوقع أن تتم إدارة الأرباح فيها بغرض زيادتها.

ح.مجموعة تتضمن المفردات التي يتوقع أن تتم إدار الأرباح فيها بغرض تقليلها، ويتم التعبير عن هذا النموذج بالمعادلة الآتية[3]:

$$NDA_t = \frac{\sum_t TA_t}{T}$$

NDA_t تمثل الاستحقاق غير الاختياري المقدر في الفترة T.

TA_t تمثل الاستحقاق الاجمالي مقسوماً على اجمالي الاصول في بداية الفترة T.

T تمثل عد سنوات فترة التقدير.

يتضح للباحث بأن هذا النموذج افتراضاته غير واقعية وأن إدارة الأرباح تتم بشكل منتظم من فترة إلي أخرى ، قد لا يتفق مع الواقع العملي سواء بزيادة الأرباح أو تخفيضها وان الاستحقاق الاختياري

([1]) د. جبر إبراهيم الداعور ، **أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح** ، (غزة: الجامعة الإسلامية ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، العدد الثاني ، 2013م) ، ص 161.

([2]) حسام حسن محمود الشعراوي ، **دراسة تجريبية لتأثير حوكمة الشركات على إدارة الأرباح** ، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م) ، ص 20.

([1])عبد المجيد ماهر واخرون ، **تمهيد الدخل المحاسبي كأداة لزيادة قدرة المنشأت علي التنبؤ بالارباح المستقبلية** ، (الرياض : جامعة الملك سعود ، كلية الاقتصاد والادارة ، مجلة مركز البحوث ، العدد الثاني ، 2004) ، ص 64

([2]) هاني محمد الاشقر ، **مرجع سابق** ، ص 149.

كمقياس لإدارة الأرباح ، تلجأ الإدارة إلى استخدام الاستحقاق لتسوية المشكلات المرتبطة بتوقيت التدفق النقدي.

2. نموذج جونز Jones

ركز النموذج على قياس كيفية إحداث التغير في الحسابات باستخدام أساس الاستحقاق عن طريق تغير بعض التقديرات المحاسبية ، وعمل تعديلات في الاستحقاقات في نهاية الفترة المحاسبية بهدف التقرير عن أرباح محاسبية ذات اتجاه معين ترغبة الإدارة ، اجمالي المستحقات تساوي الفرق بين صافي الدخل المقرر عنه في قائمة الدخل وبين التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل ، ناقش النموذج اجمالي المستحقات والمتغيرات التي تتعلق بالمستحقات العادية غير الاختيارية، التي تعود إلى ممارسة الشركة لنشاطها والتي تسمح بسداد احتياجات رأس المال العامل[1].

يفترض أن هنالك تغيرات في مستوى الاستحقاق غير الاختياري من فترة لأخرى ، بالإضافة إلى محاولة التحكم في اثر التغيرات في الظروف الاقتصادية للشركة على الاستحقاق الاختياري ، يتكون النموذج في المعادلة التالية[2]:

$$NDA_t = \propto_1 (1/A_{t-1}) + \propto_2 (AREV_t/A_{t-1}) + \propto_3 (PPE/A_{t-1})$$

$AREV_t$ تمثل الإيرادات عن السنة ± الإيرادات عن السنة T-1

PPE تمثل اجمالي الاصول الثابتة في نهاية السنة t

A_{t-1} تمثل اجمالي الاصول الثابتة في نهاية السنة t-1

$\propto_1, \propto_2, \propto_3$تمثل معلمات ويتم تقدير هذه المعلمات باستخدام المعادلة التالية:

TA

حيث أن α_1 , α_2 , α_3 تمثل تقدير للمعلمات السابقة.

$\sum_+$ يمثل حد الخطأ العشوائي ، والتي تشير إلى المكون الاختياري من الاستحقاق الاجمالي (TA_t)

يتضح للباحث بان النموذج يقوم بافتراض تجاهل استخدام الايرادات الاجلة لادارة الارباح.

3.نموذج جونز المعدل

عدل Jones النموذج لمعالجة استخدام الإدارة لبعض عناصر الإيرادات في إدارة الأرباح ، يتم تقدير الاستحقاق غير الاختياري بالمعادلة التالية:

$$NDA_t = \propto_1 (1/A_{t-1}) + \propto_2 (AREVt - AREC_t)/A_{t-1} + \propto_3 (PPE/A_{t-1})$$

$AREC_t$ تمثل التغير في المدينين في نهاية السنة t.

$\propto_1, \propto_2, \propto_3$ تمثل المعلمات التي يتم تقديرها من خلال النموذج.

([3]) د. سامح محمد رضا رياض ، **مرجع سابق** ، ص 28.

([4]) د.محمد محمود يوسف ، **التحليل الكمي للمؤشرات المالية** ، (القاهرة : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2005) ، ص233

4. نموذج دي أنجلو De Angelo

ركز النموذج على عقود الصفقات غير العادية لشراء وبيع الأسهم ، وعمليات الشراء والبيع العادية تتم من خلال نظام التداول العادي من الأفراد والمؤسسات باعتبارهم مستثمرين ، أما العمليات غير العادية تتم بين الشركة والمستثمرين ، سواء كانوا أفراد ومؤسسات والتي يسبق حدوثها إعلان لكافة المتعاملين في سوق الأوراق المالية يحدد شروط الصفقة وكيفية تنفيذها ، يفترض أن الفرق بين الاستحقاق الاجمالي للفترة السابقة والاستحقاق غير الاختياري للفترة الحالية يكون مساوياً للصفر ، اعتبار الاستحقاق الاجمالي للفترة السابقة T-1 مقسوماً على اجمالي الاصول في بداية الفترة T-1 كمقياس للاستحقاق غير الاختياري الخاص بالفترة الحالية T، ذلك بافتراض عدم وجود تغيرات اقتصادية جوهرية[1]:

$$NDA_{+} = \frac{TA_{+1}}{A_{+-1}}$$

يتشابه نموذج De Angelo مع نموذج Healy في أن الاستحقاق غير الاختياري محكوم بالاستحقاق في الفترة السابقة ، نموذج De Anglo يفترض أن الاستحقاق غير الاختياري يتبع سلوك عشوائي ويستخدم التغير في اجمالي الاستحقاق من عام ما إلى العام التالي كمقياس للاستحقاق الاختياري ، في حين نموذج Healy يفترض أن الاستحقاق غير الاختياري من فترة إلى أخرى ويكون في المتوسط صفر في فترة التقدير[2].

يرى الباحث أن نموذج *De* Angelo غير واقعي لأنه يفترض عدم وجود ثغرات اقتصادية من فترة لأخرى وهذا مخالف للواقع.

5. نموذج سلون Sloan

اهتم النموذج بجودة الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية ، ميز**Sloan** بين الأرباح مرتفعة الجودة وبين الأرباح منخفضة الجودة ، حيث عرف الأولى بأنها تلك الأرباح التي تتضمن بصفة أساسية تدفقات نقدية من عمليات تشغيلية ، أما الأرباح منخفضة الجودة تتضمن أساس الاستحقاق.

$$NDA_{t} = \frac{\sum_{t} TA_{t}}{T}$$

طرق الحد من ممارسات إدارة الأرباح

تتمثل طرق الحد من ممارسات إدارة الأرباح في[3]:

1. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية وتحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة أو بديل.
2. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية ، عن طريق[4]:

([1]) د. إيمان عبد اللطيف الغربللي ، **الجوانب النظرية لتلاعب الإدارة في أرقام الربحية** ، (القاهرة: جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، العدد الثاني ، 2008م) ، ص 287.

([2]) د. الرفاعي إبراهيم مبارك ، **جودة أنشطة المراجع الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح** ، (الرياض: جامعة الملك سعود ، كلية العلوم الإدارية ، المجلة العلمية ، العدد الأول ، 2010م) ، ص 35.

([3])د.محمد محمود يوسف ، **مرجع سابق** ، ص263

([4]) سليم احمد هشام ، **دراسة تحليلية اختبارية لبعض محددات استراتيجية تمهيد الدخل في الشركات المساهمة المصرية** ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2002) ، ص401

أ. سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو الغائها : اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية باستخدام بنود الطوارئ لحسابات الربح والخسارة في البنود التي يرغبون في تضمينها في ربح التشغيل ، رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية الغاء بند الطوارئ حتى لا يستغل بشكل خاطئ.

ب.تفعيل فرضية الثبات : الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة ، إذ اختارت أي شركة سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة ، لا يعني ذلك غير المسموح بتغيير السياسات المحاسبية ، إلا في حالة الضرورة ، شريطة الافصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن تلك التغيرات.

3. كفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح : المراجع الكفؤ يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن إدارة الأرباح التي يتم اكتشافها.

4. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المحاسبية : عن طريق التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين ومستخدمي المعلومات المحاسبية بغرض رفع مستواهم المحاسبي أو عن طريق الجهات المعنيه بسلامة وشفافية القوائم المالية.

5. تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة وضع ميثاق السلوك المهني التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع[1].

مخاطر تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح

تتمثل مخاطر تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح في [2]:

أولاً : تحديد مخاطر تحريفات القوائم المالية : يتطلب تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية ضرورة اتباع المراجع للإجراءات والخطوات التالية[3]:

أ. تبني المراجع لاتجاه التشكك المهني : اتجاه مبني على عقل متسائل وتقييم انتقادي في كل مراحل عملية المراجعة ، يتطلب من المراجع أن يضع احتمال وجود ظروف قد ينتج عنها تحريفات جوهرية في القوائم المالية يضع المراجع التقييم الانتقادي المستمر بمدى سلامة ومناسبة أدلة الاثبات التي يجمعها ، وأي تناقضات تظهر في اعتماد المستندات والمعلومات التي يحصل عليها من الإدارة ومسئولي الحوكمة.

ب. تحديد المداخل والطرق المتبعة لممارسات إدارة الأرباح : حصول المراجع على معلومات عن المنشأة وظروفها وطبيعة نشاطها وأهدافها واستراتيجياتها ، والبيئة القانونية التي تساعد على تحديد الطرق المتبعة لممارسة إدارة الأرباح.

([1]) د.حاتم محمد عبدالرؤوف ، **دراسة تجريبية للعلاقة بين موقف مراجع الحسابات من ادارة الربح** ، (القاهرة : جامعة المنصورة ، مجلة كلية التجارة ، العدد الاول ، 2006) ، ص561

([2]) د. مصطفى راشد العبادي ، **حدود مسئولية مراجعي الحسابات عن الاستجابة لمخاطر تحريفات القوائم المالية عن ممارسات إدارة الأرباح** ، (القاهرة: جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الثاني ، 2008م) ، ص 101.

([3]) Teoh Welch S.I , **Earning Management and the Underperformance of Seasoned** , Equity Offering, Journal of Financial Economics, 1998, p63.

ج. الحصول على المعلومات اللازمة للتعرف على مخاطر ممارسات إدارة الأرباح : يستطيع المراجع أن يحصل على المعلومات التي تمكنه من تحديد المخاطر من خلال تطبيق طرق جمع البيانات والمعلومات التي يتبعها في المراجعة ، ويشمل نطاق معلومات البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة التي تشير إلى وجود ممارسات إدارة الأرباح ،الي الاتي[1]:

1.الاستفسار من المراجعين الداخليين مما يساعد المراجع الخارجي في فهم سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ، مما يقلل من ممارسات إدارة الأرباح.

2.الاستفسار من موظفي الإنتاج وخاصة ذوي العلاقة بالعمليات العادية وغير العادية مما يساعد المراجع في تقييم مدى سلامة السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة.

3.الاستفسار من المستشار القانوني للشركة عن القضايا المرفوعة ضد الشركة ، وعن مدى التزام الشركة بالأنظمة والقوانين ، مما يساعد المراجع على تحديد حالات الغش وممارسات إدارة الأرباح.

4.استفسار المراجع من رجال البيع والتسويق بالتغيرات في استراتيجيات التسويق والترتيبات التعاقدية مع العملاء مما يسبب ضغوطاً على الإدارة لممارسة إدارة الأرباح.

5.الاستفسار من موظفي التمويل عن ظروف وشروط تعاقدات المديونية الواردة في عقود المديونيات ، مما يساعد المراجع على فهم دوافع ممارسات إدارة الأرباح[2].

6.الربط بين صافي التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية وصافي أرباح النشاط التشغيلي ، مما يشير إلى التلاعب في الاعتراف بالايرادات.

7.الربط بين التدفقات النقدية من التشغيل وصافي الربح ، بما يوضح مستوى إدارة الأرباح ومدى تأثيرها على السياسات المحاسبية.

8.الربط بين أرصدة المدينين والايرادات ، ارتفاع المدينين عن الايرادات يمثل مؤشر لإدارة الأرباح من خلال تسجيل مبيعات وهمية أو تضخيم الايرادات.

9.الربط بين مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها والمدينين ، زيادة رقم المدينين بنسبة تفوق الزيادة في مخصص الديون يشير إلى أن الإدارة تدير أرباح من خلال ممارسات إدارة الأرباح.

يتضح للباحث ان على المراجع أن يأخذ في اعتباره نتائج الاجراءات التحليلية للحصول على أدلة الاثبات بمدي ممارسة الادارة لادارة الارباح و تبويب عمليات وبرامج المراجعة للمساعدة في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

عوامل مخاطر ممارسات إدارة الأرباح

تتمثل عوامل مخاطر ممارسات إدارة الأرباح في[3]:

([1]) سليم احمد هشام ، **مرجع سابق** ، ص444

([2]) أيمن عبده لبيب ، **اطار مقترح لتحسين فعالية لجان المراجعة للحد من إدارة الأرباح في التقارير المالية**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2012م) ، ص 54.

([3]) د. مصطفى راشد العبادي ، **مرجع سابق** ، ص 100.

1.الضغوط والحوافز لممارسات إدارة الأرباح ، على المراجع أن يقوم بتحديد الأحداث والظروف التي تضغط على الإدارة وتحفزها على ممارسات إدارة الأرباح بالأساليب الآتية[1]:

أ.ربط خطط مكافآت وحوافظ الإدارة وتعاقداتها بالربح المحقق أو القيمة السوقية للمنشأة.

ب.ارتباط الشركة بعقود مديونية متضمنة اشتراطات ومعدلات أداء مالي معين.

ج.تحمل الشركة أعباء وتكاليف سياسية يفوق ما تتحمله الشركات المثيلة لها.

د.اقدام الشركة على عمليات وصفقات غير عادية كالاندماج أو طرح أسهمها للاكتتاب العام لأول مرة أو استدعاء الأسهم وتحويل الشركة من أكتتاب عام إلى مغلق.

هـ.انخفاض أداء الشركة في العام الحالي مقارنةً بالأعوام السابقة أو مقارنتها بالشركات المثيلة يؤدي إلى تغيير الإدارة في نهاية الفترة المالية.

ح.وجود إدارة جديدة للشركة بديلة لإدارة سابقة ذات أداء منخفض يشجع الإدارة الجديدة على تحميل الفترة المالية بكل الخسائر المتوقعة والمحتملة.

ط.وضع تقديرات ربحية مغالى فيها والإعلان عن هذه التقديرات في بداية الفترة المالية للأطراف من داخل وخارج المنشأة.

يتضح للباحث أن وجود هذه العوامل تشجع إدارة الشركة على ممارسة إدارة الأرباح ، مما ينتج عنها تحريفات في القوائم المالية ، لمنع هذه الممارسات ينبغي على الهيئات التنظيمية والتشريعية أن تضع اشتراطات على إدارات الشركات بعدم اللجوء إلى هذه العوامل.

2.تحديد الفرص المتاحة أمام الإدارة لممارسة إدارة الأرباح ، يمكن للمراجع الخارجي أن يحدد الفرص المتاحة للإدارة لممارسة إدارة الأرباح ، سواء كانت هذه الفرص داخلية أو خارجية من خلال [2]:

أ.بيئة صناعية توفر فرص لإجراء صفقات غير عادية مع أطراف مرتبطة أو ذات علاقة.

ب.تمتع الشركة بإمكانيات وقدرات تمكنها من إملاء شروط على الموردين والعملاء لصفقات غير مناسبة.

ج.وجود تأكيدات وعمليات بالقوائم المالية مبنية على تقديرات تتسم بالتقدير الشخصي.

د.وجود تسويات مالية معتمدة على طرق رياضية واحصائية تشجع الإدارة على ممارسات إدارة الأرباح.

هـ.بيئة رقابية غير فعالة تتيح للأشخاص السيطرة على أعمال الشركة من العمليات التشغيلية و السياسات المحاسبية المطبقة.

ح.وجود هيكل تنظيمي غير واضح لما يزيد من معدل دوران مسئولي الإدارة العليا وأعضاء مجلس الإدارة في مجالات أنشطة الشركة المختلفة[3].

ط.نظام رقابة داخلية به أوجه قصور ونقاط ضعف وأساليب رقابة غير كافية ومراجعة داخلية غير فعالة.

([1]) د.حاتم محمد عبدالرؤوف ، **مرجع سابق** ، ص570

([2]) د.علي خالد احمد ، **ادارة الارباح المحاسبية** ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2008) ، ص54

([3]) د. الرفاعي إبراهيم مبارك ، **مرجع سابق** ، ص60

يتضح للباحث أن علي المراجع أن يستخدم تقديره المهني في الربط بين عامل المخاطرة الموجودة والتحريفات بالقوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح ، وعليه بذل العناية المهنية لتحديد وتقدير الأخطاء والغش وتحقيق استجابة مناسبة لهذه العوامل.

3.تحديد مبررات ممارسات إدارة الأرباح ، وتتمثل في[1]:

أ.تدخل الإدارة في اختيار وتطبيق مبادئ وسياسات محاسبية.

ب.وجود مصالح للإدارة في تخفيض العبء الضريبي للشركة.

ج.تقديم الإدارة تبريرات لسياسات وإجراءات محاسبية مطبقة بطريقة سلبية.

د.محاولات الإدارة لمقابلة توقعات غير مناسبة من المحللين الماليين أو الوفاء بشروط مفروضة عليها من الجهات المنظمة لتداول الأوراق المالية ، أو الوصول إلى نسب ربحية منصوص عليها بعقود المديونية.

هـ.وجود اتصالات غير فعالة وبروز التحزب بين العاملين بالمنشأة وتطبيق قواعد أخلاقية وسلوكية غير جيدة.

يتضح للباحث أن التركيز على هذه العوامل يقدم استجابة مناسبة لهذه المخاطر المقدرة بما يمكن من السيطرة عليها لمنع ممارسات إدارة الأرباح وتحريفات القوائم المالية.

4.تحديد مناطق تحريفات ممارسة إدارة الأرباح ، وتكمن في [2]:

أ.الاعتراف بالايرادات.

ب.رسملة المصروفات.

ج.تغيير السياسات المحاسبية المقبولة بسياسات محاسبية مقبولة ينتج عنها إدارة أرباح.

د.الخطأ في تطبيق سياسات محاسبية مقبولة ومناسبة لظروف مناسبة.

هـ.تطبيق سياسات محاسبية غير مناسبة لطبيعة نشاط المنشأة وظروفها.

ح.وجود تقديرات محاسبية هامة بالقوائم المالية.

ط.التسويات المحاسبية الهامة في نهاية العام.

ي.الافصاح غير الملائم بالقوائم المالية سواء من حيث الشكل أو المحتوى. ويوضح الشكل رقم (1/3/3) علاقة ادارة الارباح بالمبادئ المحاسبية.

([1]) محسن عبدالعال مطريس ، **سلوك تمهيد الدخل** ، (القاهرة : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،2007) ، ص67

([2]) سالم محمد سعيد بافقير ، **مدخل مقترح لقياس الدور الحوكمي للمراجع على ممارسة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في أسواق الأوراق المالية** ، (القاهرة: جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه منشورة ، 2008م) ، ص 170.

شكل رقم (1/3/3)

علاقة ادارة الارباح بالمبادئ المحاسبية

نوع إدارة الأرباح	الاسلوب الخاص	الطرق
القرارات المحاسبية: إدارة الأرباح ضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	* استقلال المرونة المتوفرة في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها * تقدير المستحقات	*التحول من طرق تقييم المخزون *التحول من طريقة القسط الثابت
القرارات المحاسبية: إدارة الأرباح خارج اطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	عدم تطبيق أو مخالفة المبادئ المتعارف عليها	الاعتراف المبكر بالايرادات
الصفقات الحقيقية	إدارة الصفقات الحقيقية لزيادة أو تخفيض الأرباح	* توقيت حدوث الصفقات * التصرف بالاصول * نفقات البحث والتطوير

Source:
Vender Bauwhede H. **Earnings Management in Belgium**, Belgium , Tijd Schaft Voor Economic Management vol no 11, 2003, p 155.

طرق قياس إدارة الأرباح

يتم قياس إدارة الأرباح عن طريق[1]:

1. مدخل معامل التباين : يعتمد في قياسه لإدارة الأرباح على مقارنة تباين الدخل مع تباين المبيعات لتحديد إدارة الشركة لأرباحها من خلال المعادلة التالية[2]:

$$SB= CV\Delta_1/CV\Delta_s$$

حيث:

SB مؤشر سلوك تمهيد الدخل

$CV\Delta_1$ معامل التباين للتغير في الدخل

$CV\Delta_s$ معامل التباين للتغير في المبيعات

فإذا كانت نسبة المؤشر SB أقل من الواحد ، فإن الشركة تصنف بأنها تمارس إدارة أرباح ، أما إذا كانت نسبة المؤشر SB تساوي أو أكبر من الواحد ، فإن الشركة تصنف بأنها لا تمارس إدارة الأرباح.

2. مدخل المستحقات الاختيارية : تنشأ حسابات الاستحقاق نتيجة تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة ، وفقاً لرغبة الإدارة في التلاعب في حسابات الاستحقاق والقيام بممارسات إدارة الأرباح ، تصنف المستحقات إلى الآتي[1]:

([1]) مدحت نجيب الجندي ، **موقف مراقب الحسابات من ممارسة إدارة الأرباح** ، (القاهرة: جامعة طنطا ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005م) ، ص 89.

([2]) J. Jones Kille, **Earning Management During Import Relief Investment**, Journal of Accounting Research, USA, 2013, P216.

أ.المستحقات النمطية: تعتمد على التقدير والحكم الشخصي.

ب.المستحقات غير النمطية: لا تعتمد في قياسها على الحكم الشخصي ، وإنما تعتمد القياس الحقيقي القائم على الحدث المالي والمحاسبي.

يتضح للباحث ان إمكانية ملاحظة المستحقات من خلال القوائم المالية ، لا تتم الا من خلال استخدام بعض النماذج الرياضية لان اختيار الطريقة المحاسبية تتم بين مجموعات مختلفة من الخيارات المحاسبية و تصنيف كل خيار محاسبي حسب إسهامه في زيادة أو تخفيض الربح.

([1]) علي محمود الخمشاوي ، مجسن ناصر الدوسري ، **المحاسبة الإبداعية ودور المدقق والتحقق من ممارستها ونتائجها** ، (الرياض : وزارة المالية ، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات الديوان ، 2008م) ، ص 50.

المبحث الاول

الدراسة التطبيقية

أولاً : الهدف من الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية إلى اختبار مؤشرات ممارسة إدارة الأرباح في المصارف السودانية ، يستخدم الباحث نموذج جونز Jones المعدل القائم علي الاستحقاقات الاخيارية ، يعتبر اتباع أساس الاستحقاق الاختياري أكثر فائدة في قياس الدخل الدوري ، لأن المعلومات التي يوفرها تعتبر مؤشراً أفضل عن قدرة المنشأة الحالية والمستقبلية على تحقيق التدفقات النقدية ، يتم اثبات الآثار المالية للأحداث والعمليات والظروف بمجرد تحققها ، وليس عند تحصيلها أو دفعها نقداً ، كما أن نطاق الاثبات المحاسبي يتسع داخل أساس الاستحقاق الاختياري ليشمل بالإضافة إلى العمليات القدية كافة العمليات الآجلة ، وأيضاً عمليات التبادل العيني ، التغيرات في أسعار الاصول والخصوم والنشاط الداخلي ، يعطي تقييم اشمل لأداء الوحدة المحاسبية خلال الفترات المتعاقبة ، في اطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، بالرغم من المزايا التي يقدمها يمكن أن يوفر للإدارة وسيلة للتحكم والتلاعب بأرقام الربح المقرر عنها باعتبار أنه يتطلب تحديد توقيت الاعتراف بالايراد وتحديد النفقات التي أسهمت في تحقيق الايرادات وما ينتج من قيم مضافة لاصول المنشأة ، تسعي الدراسة الي اختبار الفرضيات التالية:

معايير اعداد التقارير المالية الدولية تؤثر علي ممارسات ادارة الارباح في قائمة الدخل.

معايير اعداد التقارير المالية الدولية تؤثر علي ممارسات ادارة الارباح في قائمة المركز المالي.

ينص النموذج على المعادلة التالية :

$$NDA_t = \propto_1 (1/A_{t-1}) + \propto_2 (AREVt - AREC_t)/A_{t-1} + \propto_3 (PPE/A_{t-1})$$

NDA_t تمثل الاستحقاقات الاختيارية

$AREC_t$ تمثل التغير في المدينين في نهاية السنة t.

$AREV_t$ تمثل الإيرادات عن السنة ± الإيرادات عن السنة T-1

PPE تمثل اجمالي الاصول الثابتة في نهاية السنة t

A_{t-1} تمثل اجمالي الاصول الثابتة في نهاية السنة t-1

$\propto_1, \propto_2, \propto_3$ تمثل معلمات النموذج.

ثانياً : مجتمع الدراسة التطبيقية

يتكون مجتمع الدراسة من المصارف العاملة في السودان والبالغ عددها 32 مصرفاً ، تم اختيار خمسة مصارف كعينة للدراسة التطبيقية لفترة خمس سنوات.

ثالثاً : أداة الدراسة التطبيقية

اعتمد الباحث في الدراسة التطبيقية على نموذج جونز المعدل Jones 1995م

المصرف (أ)

القوائم المالية لسنة 2010م

الاستحقاق الاختياري = الاستحقاق الكلي- الاستحقاق غير الاختياري

$$\text{الاستحقاق الكلي} = \frac{\text{الدخل التشغيلي}-\text{التدفقات النقدية التشغيلية}}{\text{اجمالي الاصول الثابتة السابقة للسنة}}$$

$$\text{الاستحقاق غير الاختياري} = \frac{1+\text{التغير في الايرادات}-\text{التغير في المدينين}+\text{الاصول الثابتة}}{\text{اجمالي الاصول الثابتة للسنة السابقة}}$$

$$\text{الاستحقاق الكلي} = \frac{60616460-39236609}{38011567} = 0.56-$$

$$\text{الاستحقاق غير الاختياري} = \frac{61614188+60963076-11325322}{38011567} = 0.32$$

∴ الاستحقاق الاختياري= -0,56 -0,32 = -0.88

القوائم المالية لسنة 2011م

$$\text{الاستحقاق الكلي} = \frac{50191660-43992834}{61614188} = 0.10-$$

$$\text{الاستحقاق غير الاختياري} = \frac{12503591-6077448+1}{61614188} = 0.30$$

∴ الاستحقاق الاختياري= (-0,10)- 0,30= -0.40

القوائم المالية لسنة 2012م:

$$\text{الاستحقاق الكلي} = \frac{94851620-86587662}{58044532} = 14\%-$$

$$\text{الاستحقاق غير الاختياري} = \frac{52163097+(5881435348)-38725348}{58044532} = 1,7$$

∴ الاستحقاق الاختياري (-0,14) – 1,7= - 1,84

القوائم المالية لسنة 2013م

$$\text{الاستحقاق الكلي} = \frac{85727185-81764868}{1503631406} = 0,054 - 0,075 = 0,003-$$

$$\text{الاستحقاق غير الاختياري} = \frac{219679347-16351545+1}{53163097} = 3,8-$$

الاستحقاق الاختياري= 0,003 - (-3,8)= 3,803

القوائم المالية لسنة 2014م

$$\text{الاستحقاق الكلي} = \frac{66,634,526-92,064,023}{1,685,292} = 54,6 - 40 = 14,6$$

$$\text{الاستحقاق غير الاختياري} = \frac{67228431+177570122-7,926,650+1}{1675292} = 61-$$

∴ الاستحقاق الاختياري = 14,6- (-61) = 75,6 ويوضح الجدول رقم (1/1/4) والرسم البياني رقم (1/1/4) مؤشرات ممارسات إدارة الأرباح

جدول رقم (1/1/4)

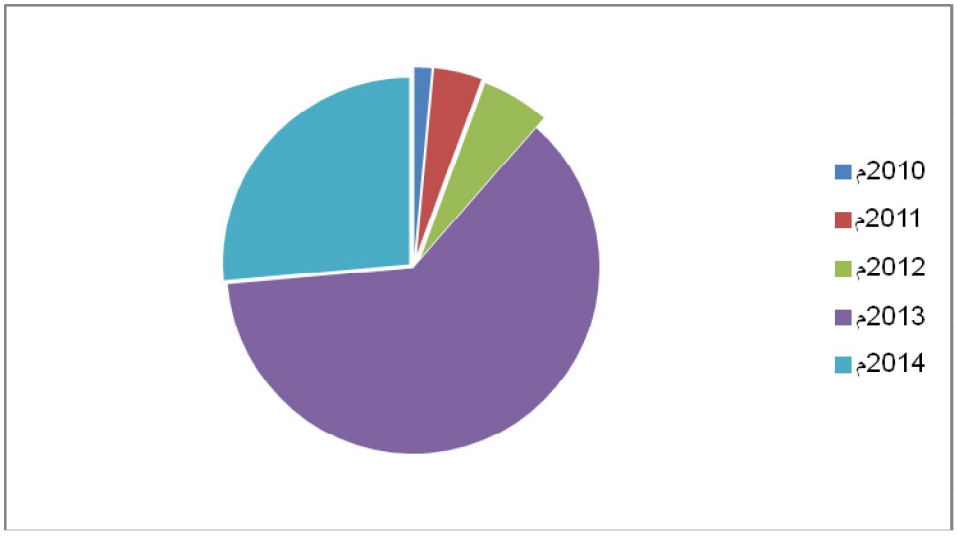
مؤشرات ممارسات إدارة الأرباح

السنة	المتوسط	الاستحقاق الاختياري	تمارس/ لا تمارس
2010م	15.25	0.88-	لا تمارس
2011م	15.25	0.40-	لا تمارس
2012م	15.25	1.84-	لا تمارس
2013م	15.25	3.80	لا تمارس
2014م	15.25	75.6	تمارس

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة التطبيقية ، 2016م

رسم بياني رقم (1/1/4)

مؤشرات ممارسات إدارة الأرباح



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة التطبيقية ، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (1/1/4) والرسم البياني رقم (1/1/4) أن المنشأة (A) لم تمارس إدارة الأرباح خلال الاعوام المالية 2010م-2013م ، لأن القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية للسنوات المالية أصغر من المتوسط ، بينما مارست الشركة إدارة الأرباح خلال العام المالي2014م لأن الاستحقاق الاختياري أكبر من المتوسط .

المصرف (ب)

القوائم المالية لسنة 2010م

الاستحقاق الكلي= $\frac{7182767-9487705}{28421389}$= 0.08

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{33919979+32444299-(3146303-)+1}{28421389}$= 0.06-

الاستحقاق الاختياري = 0.08 - (0.06-)= 0.14

القوائم المالية لسنة 2011م

الاستحقاق الكلي = $\frac{13274307-7650226}{33919979}$ = -0.17

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{40560546+4342844-(2288714-)+1}{33919979}$ = 1.00

الاستحقاق الاختياري= -0.17 - 1= - 1,17

القوائم المالية لسنة 2012م

الاستحقاق الكلي = $\frac{9786078-6808312}{40560546}$ = - 0.07

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{442616347+(35721069)-(22150-)+1}{40560546}$ = 0.17

الاستحقاق الاختياري= - 0.07 - 0.17 = - 0.24

القوائم المالية لسنة 2013م

الاستحقاق الكلي= $\frac{13510610-7622288}{42616347}$ = - 0.14

الاستحقاق غير الاختياري = $\frac{42374628+(59226815-)-795941+1}{42616347}$ = 2.40

∴ الاستحقاق الاختياري= -0.14 - 2.40= -2.54

القوائم المالية لسنة 2014م

الاستحقاق الكلي = $\frac{12412131-8633112}{42374628}$ = -0.09

الاستحقاق غير الاختياري = $\frac{641813521+421321-514891+1}{42374628}$ = 0.99

∴ الاستحقاق الاختياري= -0.09 - 0.99= - 1.08 ويوضح الجدول رقم (2/1/4) والرسم البياني رقم (2/1/4) مؤشرات إدارة الأرباح

جدول رقم (2/1/4)

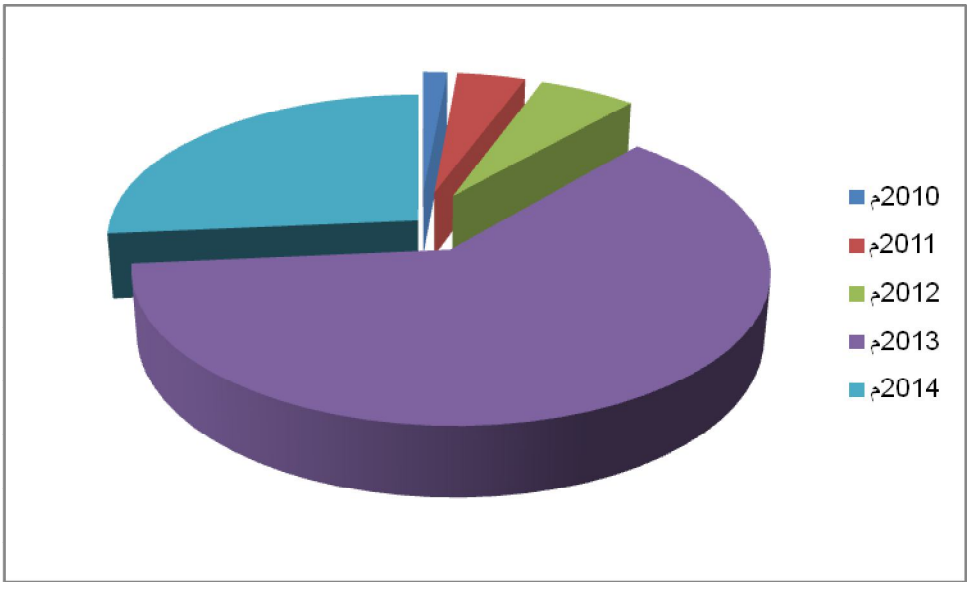
مؤشرات إدارة الأرباح

السنة	المتوسط	الاستحقاق الاختياري	تمارس/ لا تمارس
2010م	0.8-	0.06-	تمارس
2011م	0.8-	0.17-	تمارس
2012م	0.8-	0.24-	تمارس
2013م	0.8-	2.54-	لا تمارس
2014م	0.8-	1.08-	لا تمارس

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة التطبيقية ، 2016م

رسم بياني رقم (2/1/4)

مؤشرات إدارة الأرباح



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة التطبيقية ، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (2/1/4) والرسم البياني رقم (2/1/4) أن المنشأة (B) مارست إدارة الأرباح خلال الأعوام المالية 2010م ، 2011م ، 2012م بمعدل استحقاقات اختيارية اكبر من المتوسط (0.06-) ، (0.17-) ، (0.24-) على التوالي ، بينما لم تمارس إدارة الأرباح خلال الأعوام المالية 2013م ، 2014م ، بمعدل استحقاقات اختيارية أقل من المتوسط (2.54-) ، (1.58-) على التوالي.

المصرف (ج)

القوائم المالية لسنة 2010م

الاستحقاق الكلي= $\frac{17,387-60242}{38693}$ = 1.11

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{67108+3020-4480+1}{38693}$ = 1.77

الاستحقاق الاختياري= 1.11- 1.77= 0.66-

القوائم المالية لسنة 2011م

الاستحقاق الكلي= $\frac{3859-78711}{67108}$= 1.12

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{72339+(7623-)-2627+1}{67108}$= 1.23

∴الاستحقاق= 1.12 - 1.23= -0.11

القوائم المالية لسنة 2012م

الاستحقاق الكلي= $\frac{54574-110553}{72339}$= 0.77

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{76830+8893-585+1}{72339}$= 0.95

الاستحقاق الاختياري= 0.77 - 0.95= - 0.18

القوائم المالية لسنة 2013م

الاستحقاق الكلي= $\frac{67730-60442}{7630}$= - 0.095

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{112671+35841-30038+1}{76830}$= 1.39

الاستحقاق الاختياري= 0.092 - 1.39= - 1.428

القوائم المالية لسنة 2014م

الاستحقاق الكلي= $\frac{90795-64093}{112671}$= -0.24

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{134725+61338-3651+1}{112671}$= 0.68

∴ الاستحقاق الاختياري= - 0.24 - 0.68= -0.92 و يوضح الجدول رقم (3/1/4) والرسم البياني رقم (3/1/4) مؤشرات ممارسات إدارة الأرباح

الجدول رقم (3/1/4)

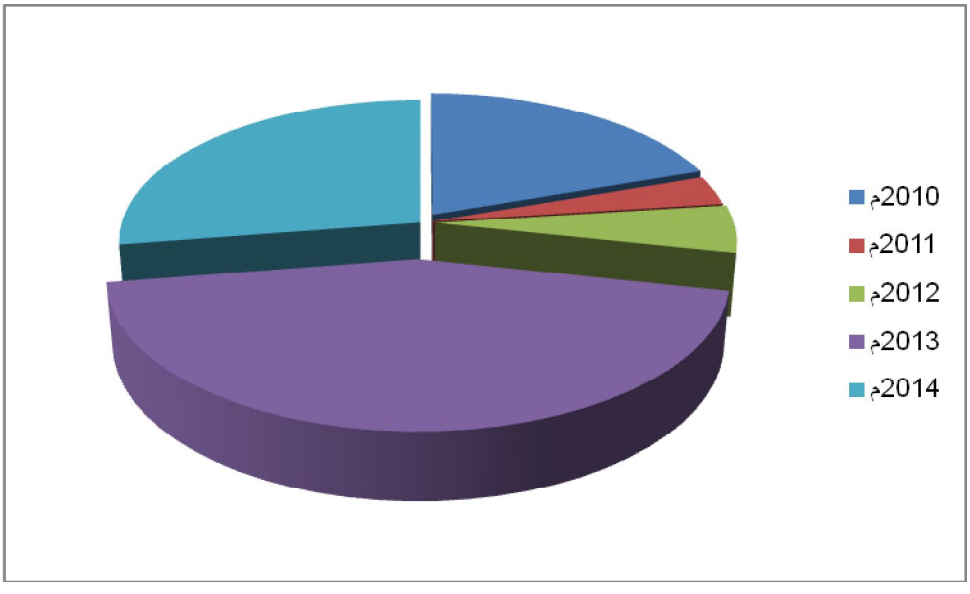
مؤشرات ممارسات إدارة الأرباح

السنة	المتوسط	الاستحقاق الاختياري	تمارس/ لا تمارس
2010م	0.7-	0.66-	تمارس
2011م	0.7-	0.11-	تمارس
2012م	0.7-	0.18-	تمارس
2013م	0.7-	1.482-	لا تمارس
2014م	0.7-	0.92-	لا تمارس

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة التطبيقية ، 2016م

رسم بياني رقم (3/1/4)

مؤشرات ممارسات إدارة الأرباح



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة التطبيقية ، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (3/1/4) والرسم البياني رقم (3/1/4) بأن المنشأة (C) مارست إدارة الأرباح خلال الأعوام المالية 2010م ، 2011م ، 2012م بمعدل استحقاقات اختيارية أكبر من المتوسط (-0.66) ، (-0.11) ، (-0.18) على التوالي ، بينما لم تمارس إدارة الأرباح خلال الأعوام المالية 2013م ، 2014م ، بمعدل استحقاقات أقل من المتوسط (-1.482) ، (-0.92) على التوالي.

المصرف (د)

القوائم المالية لسنة 2010م

الاستحقاق الكلي= $\frac{200850142-212537928}{73462837}$ = 0.16

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{104794647+2578-34407391+1}{73462837}$ = 1.89

الاستحقاق الاختياري= 0.16- 1.89= 1.73-

القوائم المالية لسنة 2011م

الاستحقاق الكلي= $\frac{173283752-296737405}{104794647}$= 1.18

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{15157226+2403260-58650926+1}{104794647}$= 1.98

الاستحقاق الاختياري= 1.18 - 1.98= -0.8

القوائم المالية لسنة 2012م

الاستحقاق الكلي= $\frac{171431491-379137415}{151572260}$= 1.37

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{20848225+5410896-16546649+1}{151572260}$= 1.13

الاستحقاق الاختياري= 1.37 - 1.13= 0.24

القوائم المالية لسنة 2013م

الاستحقاق الكلي = $\frac{199461837-520533272}{208482225}$= 1.54

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{299838311+16387707-36967906+1}{208482225}$= 1.54

الاستحقاق الاختياري= 1.54 - 1.54= صفر

القوائم المالية لسنة 2014م

الاستحقاق الكلي= $\frac{259018200-594533142}{299,838,311}$= 1.12

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{413545726+127886309-11566260}{299838311}$= 0.99

الاستحقاق الاختياري= 1.12 - 0.99= 0.13 ويوضح الجدول رقم (4/1/4) والرسم البياني رقم (4/1/4) مؤشرات ممارسات إدارة الأرباح

جدول رقم (4/1/4)

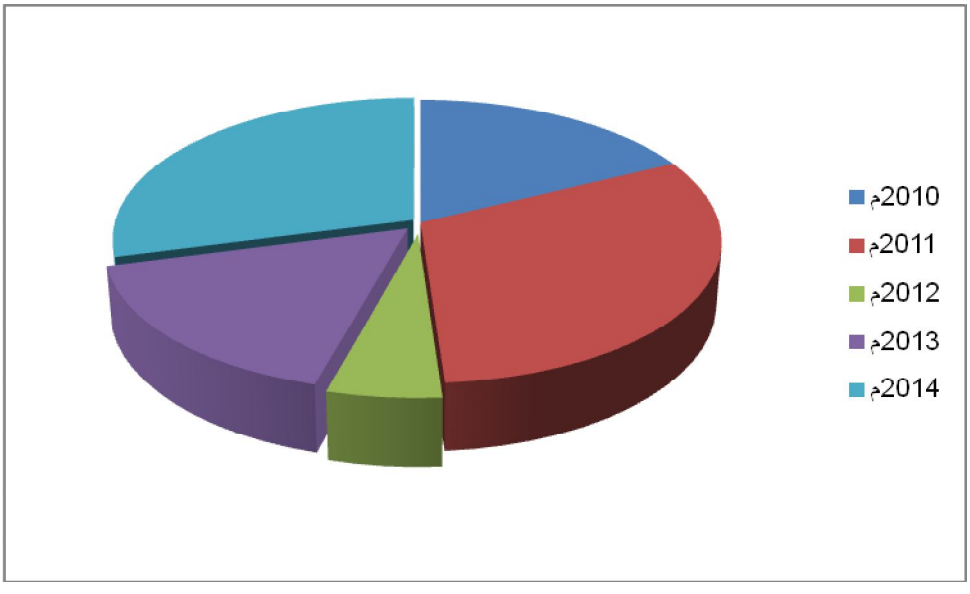
مؤشرات ممارسات إدارة الأرباح

السنة	المتوسط	الاستحقاق الاختياري	تمارس/ لا تمارس
2010م	0.43-	1.73-	لا تمارس
2011م	0.43-	0.8-	لا تمارس
2012م	0.43-	0.24-	تمارس
2013م	0.43-	صفر	تمارس
2014م	0.43-	0.13-	تمارس

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة التطبيقية ، 2016م

رسم بياني رقم (4/1/4)

مؤشرات ممارسات إدارة الأرباح



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة التطبيقية ، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (4/1/4) والرسم البياني رقم (4/1/4) بأن المنشأة (D) لم تمارس إدارة الأرباح خلال الأعوام المالية 2010م ، 2011م بمعدل استحقاقات اختيارية أقل من المتوسط (1.730) ، (0.8-) على التوالي ، بينما مارست إدارة الأرباح خلال الأعوام المالية 2012م ، 2013م ، 2014م بمعدل استحقاقات اختيارية أكبر من المتوسط (0.24) ، (صفر) ، 0.13) على التوالي.

المصرف (هـ)

القوائم المالية لسنة 2010م

الاستحقاق الكلي= $\frac{18709784-78422468}{49991127}$ = 1.19

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{58317132+(8067272-)-1779026+1}{49991127}$ = 1.36

الاستحقاق الاختياري= 1.38 - 1.36 = 0.17-

القوائم المالية لسنة 2011م

الاستحقاق الكلي= $\frac{31952071-96771786}{58317133}$= 1.111

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{66893216+(8592402)-7215390+1}{58317133}$= 1.41

الاستحقاق الاختياري= 1.11- 1.41= -0.3

القوائم المالية لسنة 2012م

الاستحقاق الكلي= $\frac{127513433-42647858}{66893216}$= 1.27

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{82856584+7593192-(4899475-)+1}{66893216}$= 1.052

الاستحقاق الاختياري = 1.27- 1.052= 0.218

القوائم المالية لسنة 2013م

الاستحقاق الكلي= $\frac{52217001-152715753}{82856584}$= 1.21

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{114202582+10454519-10592213+1}{82856584}$= 1.37

الاستحقاق الاختياري= 1.21- 1.37= - 0.16

القوائم المالية لسنة 2014م

الاستحقاق الكلي= $\frac{53031567-207305164}{114202582}$= 1.35

الاستحقاق غير الاختياري= $\frac{155648201+2046582-32971109+1}{114202582}$= 1.63

الاستحقاق الاختياري= 1.35- 1.63= - 0.28 ويوضح الجدول رقم (5/1/4) والرسم البياني رقم (5/1/4) مؤشرات ممارسات إدارة الأرباح

جدول رقم (5/1/4)

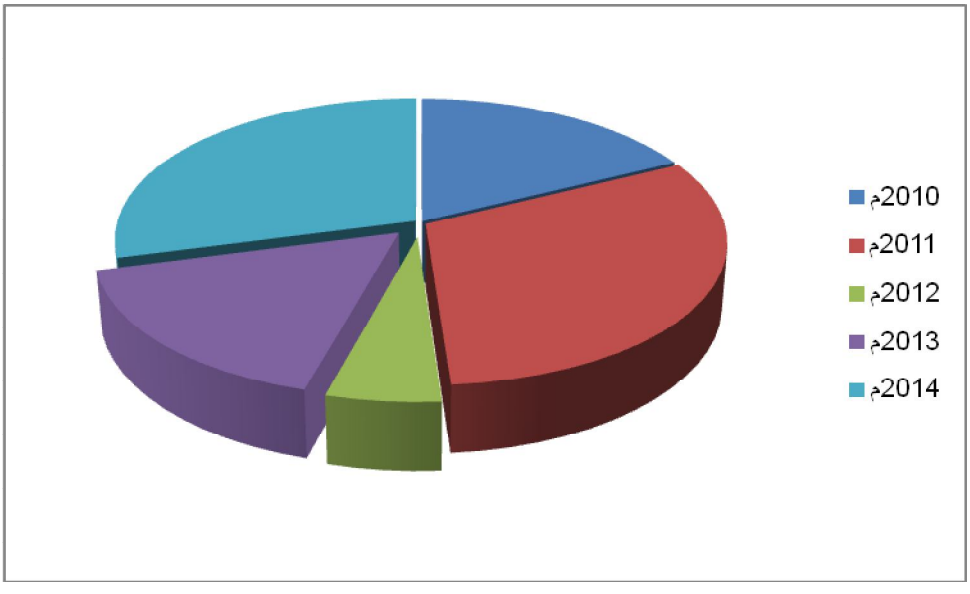
مؤشرات ممارسات إدارة الأرباح

السنة	المتوسط	الاستحقاق الاختياري	تمارس/ لا تمارس
2010م	0.39-	0.17-	تمارس
2011م	0.39-	0.3-	تمارس
2012م	0.39-	0.052-	لا تمارس
2013م	0.39-	0.16-	تمارس
2014م	0.39-	0.28-	تمارس

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة التطبيقية ، 2016م

رسم بياني رقم (5/1/4)

مؤشرات ممارسات إدارة الأرباح



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة التطبيقية ، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (5/1/4) والرسم البياني رقم (5/1/4) بأن المنشأة (E) مارست إدارة الأرباح خلال الأعوام المالية 2010م ، 2011م ، 2013م ، 2014م ، بمعدل استحقاقات اختيارية أكبر من المتوسط (-0.17) ، (-0.3) (-0.16) ، (-0.28) على التوالي ، بينما لم تمارس إدارة الأرباح خلال العام المالي 2012م بمعدل استحقاق اختياري أكبر من المتوسط (-1.052).

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة الميدانية

تناول الباحث في هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذه الدراسة ، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أداتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجة الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

أولاً : مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من جميع الموظفين في مختلف الشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة قصدية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (150) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض الجهات، وقد استجاب (126) فرداً حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته تقريباً (84%) من المستهدفين.

وللخروج بنتائج دقيقة قدر الإمكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

1-الأفراد من مختلف الفئات العمرية (أقل من 30 سنة، من 30-40 سنة، من 40-50 سنة، من 50 سنة فأكثر).

2-الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه، أخرى).

3-الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة وتمويل، إدارة أعمال، دراسات مصرفية، اقتصاد، نظم معلومات، تكاليف ومحاسبة إدارية، أخرى).

4-الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية، زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية، زمالة المحاسبين القانونيين العربية، زمالة المحاسبين القانونيين السودانية، أخرى، لا توجد).

5-الأفراد من مختلف المراكز الوظيفية (مراجع خارجي، مراجع داخلي، مدير مالي، محلل مالي، محاسب، أخرى).

6-الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، من 5-10 سنوات، من10-15 سنة، من 15-20 سنة، 20 سنة فأكثر).

7-الأفراد من مختلف القطاع الذي تنتمي إليه مؤسستكم (البنوك، التأمين، التجاري، الصناعي، الزراعي، الخدمات المالية، مكتب مراجعة، ديوان المراجع القومي، أخرى).

1- العمر:

يوضح الجدول رقم (1/2/4) والشكل رقم (1/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

جدول رقم (1/2/4)

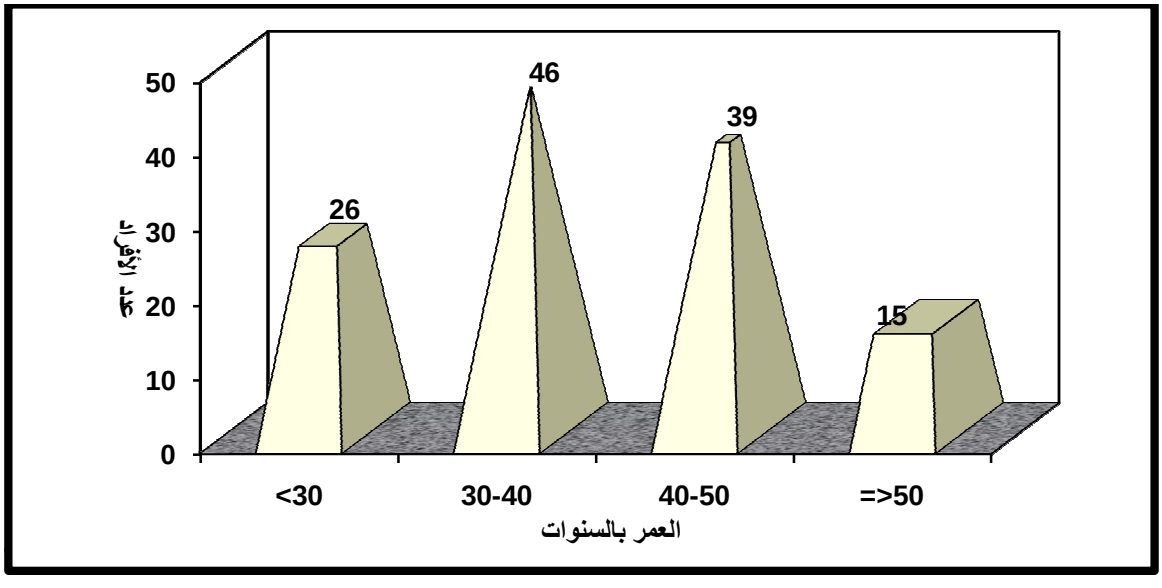
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

النوع	العدد	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	26	%20.6
من 30-40 سنة	46	%36.5
من 40-50 سنة	39	%31.0
من 50 سنة فأكثر	15	%11.9
المجموع	126	%100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (1/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يبين الجدول رقم (1/2/4) والشكل رقم (1/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من الفئة العمرية (30-40) سنة، حيث بلغ عددهم (46) فرداً ويمثلون ما نسبته (36.5%) من العينة الكلية، ثم يليهم بالعدد أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (40-50) سنة، إذ بلغ عددهم (39) فرداً وبنسبة (31.0%) من العينة الكلية، ثم أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية أقل من (30)، والبالغ عددهم (26) فرداً وبنسبة (20.6%)، وأخيراً الفئة العمرية من (50) سنة فأكثر، والبالغ عددهم (15) فرداً وبنسبة (11.9%) من العينة الكلية.

2- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (2/2/4) والشكل رقم (2/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

جدول رقم (2/2/4)

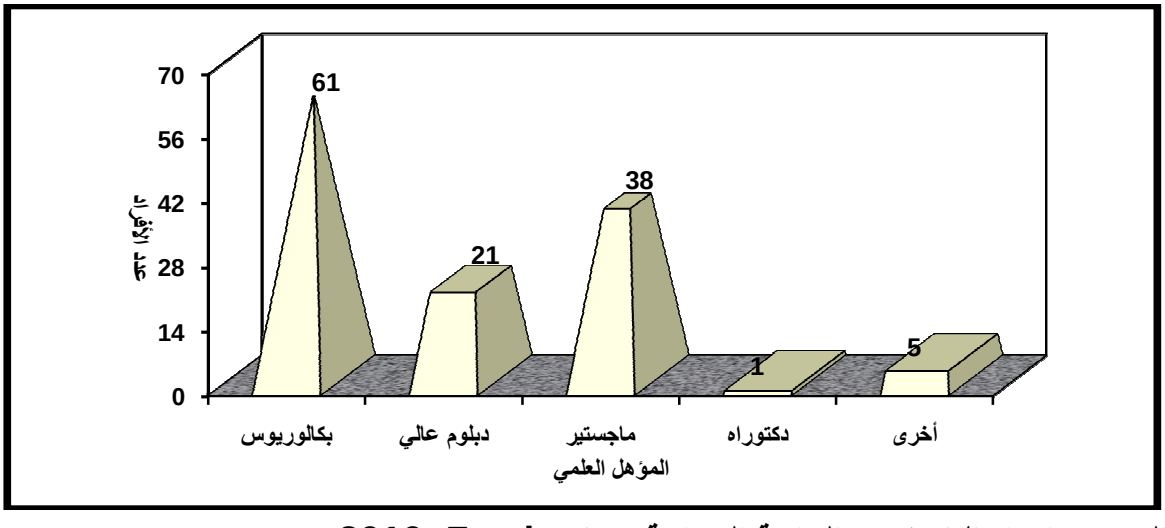
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	61	%48.4
بكالوريوس	61	%48.4
دبلوم عالي	21	%16.7
ماجستير	38	%30.2
دكتوراه	1	%0.8
أخرى	5	%4.0
المجموع	126	%100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (2/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (2/2/4) والشكل رقم (2/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من ذوي المؤهل العلمي البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (61) فرداً وبنسبة (48.4%)، وتضمنت العينة على (38) فرداً وبنسبة (30.2%) من ذوي المؤهل العلمي الماجستير، كما تضمنت العينة على (21) فرداً وبنسبة (16.7%) لهم المؤهل العلمي الدبلوم العالي، وتضمنت العينة على (5) أفراد وبنسبة (4.0%) من ذوي مؤهلات علمية أخرى، وتضمنت العينة على فرداً واحداً وبنسبة (0.8%) من ذوي المؤهل العلمي الدكتوراه.

3- التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (3/2/4) والشكل رقم (3/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

جدول رقم (3/2/4)

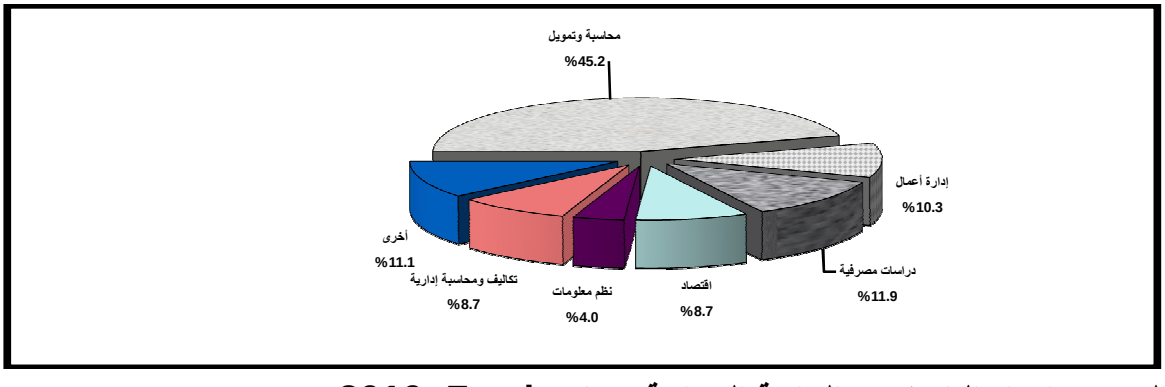
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
محاسبة وتمويل	57	%45.2
إدارة أعمال	13	%10.3
دراسات مصرفية	15	%11.9
اقتصاد	11	%8.7
نظم معلومات	5	%4.0
تكاليف واحاسبة إدارية	11	%8.7
أخرى	14	%11.1
المجموع	126	%100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (3/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يظهر الجدول رقم (3/2/4) والشكل رقم (3/2/4) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة والتمويل، حيث بلغ عدد أفراد العينة المتخصصين بالمحاسبة (57) فرداً وبنسبة (45.2%)، كما تضمنت عينة الدراسة على (15) فرداً وبنسبة (11.9%) من المتخصصين بالدراسات المصرفية، وتضمنت العينة على (14) فرداً وبنسبة (11.1%) من ذوي التخصصات العلمية الأخرى، وتضمنت العينة على (13) فرداً وبنسبة (10.3%) من المتخصصين بإدارة الاعمال، وتضمنت العينة على (11) فرداً وبنسبة (8.7%) من المتخصصين بالاقتصاد، وتضمنت العينة على (11) فرداً وبنسبة (8.7%) من المتخصصين بالتكاليف والمحاسبة الإدارية، وتضمنت العينة على (5) أفراد وبنسبة (4.0%) من المتخصصين بنظم المعلومات.

4- المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم (4/2/4) والشكل رقم (4/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

جدول رقم (4/2/4)

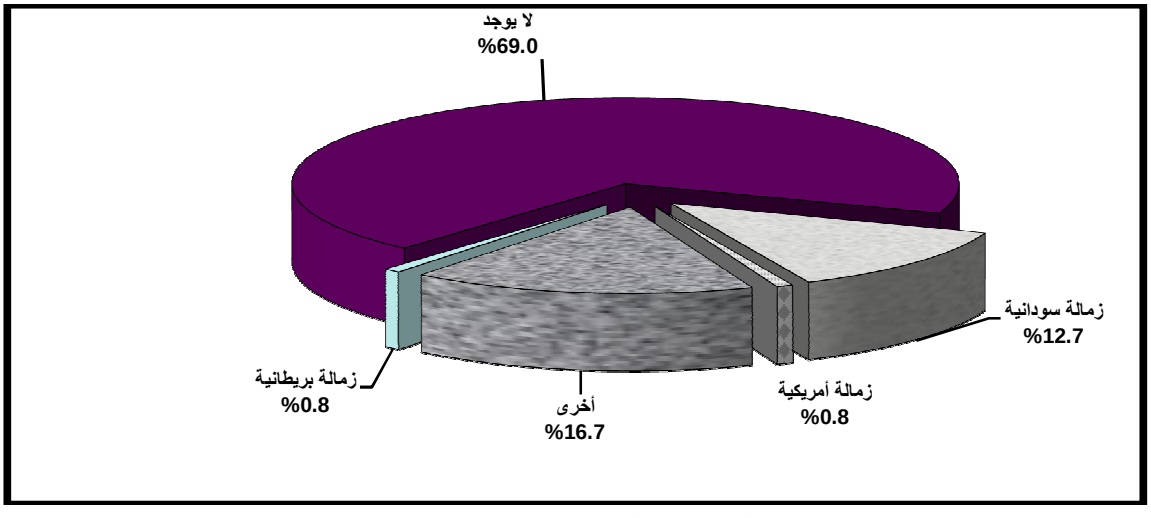
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة المئوية
زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	1	%0.8
زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية	1	%0.8
زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	16	%12.7
أخرى	21	%16.7
لا يوجد	87	%69.0
المجموع	126	%100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (4/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يظهر الجدول رقم (4/2/4) والشكل رقم (4/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة ليس لديهم مؤهل مهني، حيث بلغ عددهم (87) فرداً وبنسبة (69.0%)، وتضمنت العينة على (21) فرداً وبنسبة (16.7%) لديهم المؤهلات أخرى، وتضمنت العينة على (16) فرداً وبنسبة (12.7%) لديهم المؤهل المهني الزمالة السودانية، وتضمنت العينة على فرداً واحداً و بنسبة (0.8%) لديه المؤهل المهني الزمالة البريطانية، وتضمنت العينة على فرداً واحداً و بنسبة (0.8%) لديه المؤهل المهني الزمالة الأمريكية.

5- المركز الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (5/2/4) والشكل رقم (5/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي.

جدول رقم (5/2/4)

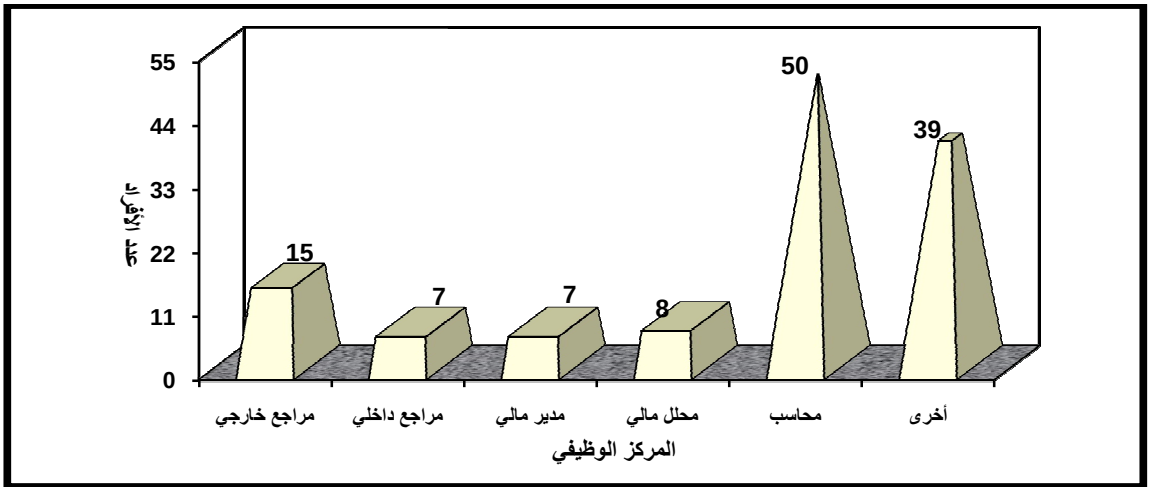
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
مراجع خارجي	15	%11.9
مراجع داخلي	7	%5.6
مدير مالي	7	%5.6
محلل مالي	8	%6.3
محاسب	50	%39.7
أخرى	39	%31.0
المجموع	126	%100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (5/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (5/2/4) والشكل رقم (5/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة محاسب، إذ بلغ عددهم في العينة (50) فرداً وبنسبة (39.7%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد الذين يشغلون وظائف أخرى، حيث بلغ عددهم في العينة (39) فرداً وبنسبة (31.0%)، و(15) مراجع خارجي بنسبة (11.9%)، و(8) محللين ماليين بنسبة (6.3%)، و(7) مراجعين داخليين بنسبة (5.6%)، و(7) مدراء ماليين بنسبة (5.6%).

6- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (6/2/4) والشكل رقم (6/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

جدول رقم (6/2/4)

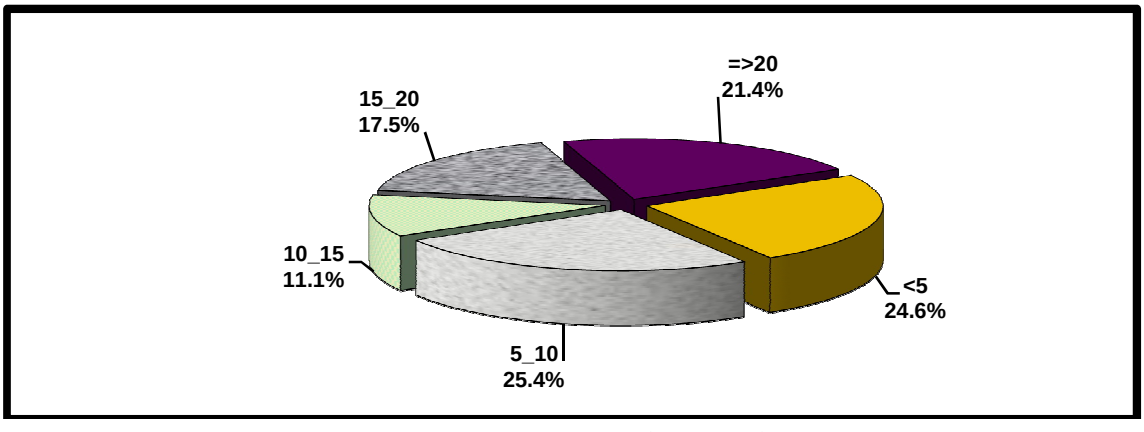
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	31	%24.6
من 5-10 سنوات	32	%25.4
من 10-15 سنة	14	%11.1
من 15-20 سنة	22	%17.5
من 20 سنة فأكثر	27	%21.4
المجموع	126	%100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (6/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (6/2/4) والشكل رقم (5/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لهم سنوات خبرة من (5-10) سنوات، حيث بلغ عددهم في العينة (32) فرداً وبنسبة (25.4%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد، أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة أقل من (5) سنوات حيث بلغ عددهم (31) فرداً وبنسبة (24.6%)، يليهم أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (20) سنة فأكثر حيث بلغ عددهم (27) فرداً وبنسبة (21.4%)، يليهم أفراد عينة الدراسة الذين لهم سنوات خبرة من (15-20) سنة، حيث بلغ عددهم (22) فرداً وبنسبة (17.5%)، وأخيراً أفراد عينة الدراسة الذين لهم سنوات خبرة من (10-15) سنة، حيث بلغ عددهم لكل فئة (14) فرداً وبنسبة (11.1%).

7- القطاع الذي تنتمي إليه مؤسستكم:

يوضح الجدول رقم (7/2/4) والشكل رقم (7/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير القطاع الذي تنتمي إليه مؤسستكم.

جدول رقم (7/2/4)

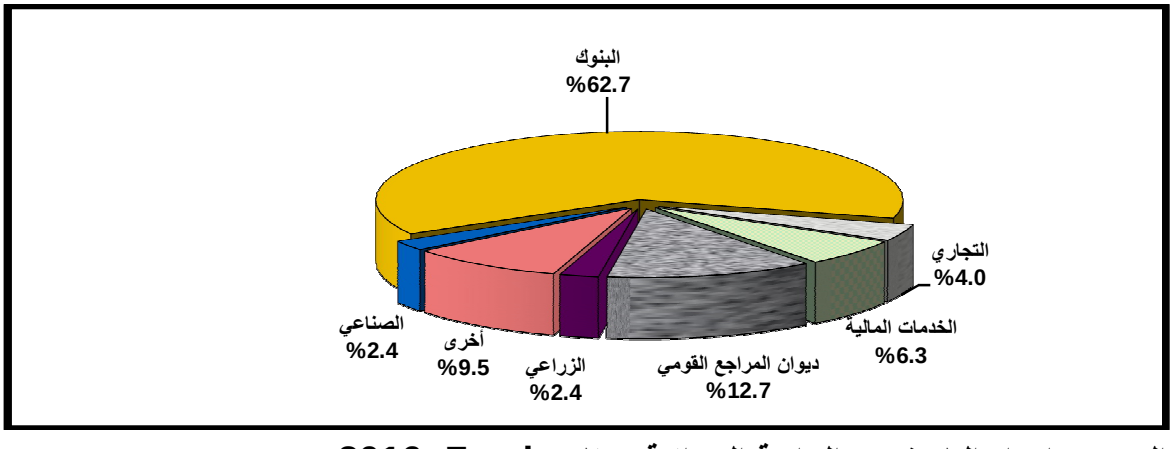
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير القطاع الذي تنتمي إليه مؤسستكم

القطاع الذي تنتمي إليه مؤسستكم	العدد	النسبة المئوية
البنوك	79	%62.7
التجاري	5	%4.0
الصناعي	3	%2.4
الزراعي	3	%2.4
الخدمات المالية	8	%6.3
ديوان المراجع القومي	16	%12.7
أخرى	12	%9.5
المجموع	126	%100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (7/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير القطاع الذي تنتمي إليه مؤسستكم



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (7/2/4) والشكل رقم (7/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يعملون في قطاع البنوك، إذ بلغ عددهم في العينة (79) فرداً وبنسبة (62.7%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد الذين يعملون في ديوان المراجع القومي، حيث بلغ عددهم في العينة (16) فرداً وبنسبة (12.7%)، و(12) فرداً بنسبة (9.5%) يعملون في قطاعات أخرى، و(8) أفراد بنسبة (6.3%) في قطاع الخدمات المالية، و(5) أفراد بنسبة

(4.0%) في القطاع التجاري، و(3) أفراد بنسبة (2.4%) في القطاع الصناعي، و(3) أفراد بنسبة (2.4%) في القطاع الزراعي.

ثانياً: أداة الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة، وقد اعتمد الباحث على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة، وللاستبيان مزايا منها:

1- يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.

2- قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.

3- سهولة وضع عباراته وترسيم ألفاظه.

4- يوفر وقت للمستجيب ويعطيه فرصة التفكير.

5- يشعر المجيبون عليه بالحرية في التعبير عن أراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

وصف الاستبيان

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان، واحتوى الاستبيان على قسمين رئيسين:

القسم الأولى: تضمن عبارات عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على عبارات حول العمر بالسنوات، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة، القطاع الذي تنتمي إليه مؤسستكم.

القسم الثانية: يحتوي هذا القسم على عدد (40) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وتم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الأربع بواقع (10) عبارات لكل فرضية.

ثالثاً: ثبات وصدق أداة الدراسة

الثبات والصدق الظاهري **:** للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحية عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض عبارات الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد استعادت الاستبيان من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحت عليه.

الثبات والصدق الإحصائي : يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون

الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

2- معادلة ألفا-كرونباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- طريقة الصور المتكافئة.

5- معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. والصدق الذاتي للاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت، وقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له، قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

الصدق = $\sqrt{\text{الثبات}}$

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{2 \times ر}{1 + ر}$$

حيث: (ر) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

لحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (10) أفراد من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

الجدول (9/2/4)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

الفرضيات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأولى	0.76	0.87
الثانية	0.67	0.82
الثالثة	0.72	0.85
الرابعة	0.67	0.82
الاستبيان كاملاً	0.84	0.92

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح من نتائج الجدول(9/2/4) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة الخمس، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من(50%) والبعض منها قريبة جداً إلى(100%) مما يدل على أن الاستبيان يتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً .

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

1- الأشكال البيانية.

2- التوزيع التكراري للإجابات.

3- النسب المئوية.

4- معامل ارتباط بيرسون.

5- معادلة سبيرمان-براون لحساب معامل الثبات.

6- الوسيط.

7- اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات.

وللحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج الإحصائي *SPSS* والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية *Statistical Package for Social Sciences* ، كما تمت الاستعانة بالبرنامج *Excel* لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة.

خامساً: تطبيق أداة الدراسة:

تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة المقررة (126) فرداً ، وقد تم تفريغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الأسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفريغ البيانات في الجداول الآتية، وتم إعداد الأشكال البيانية اللازمة.

1-الفريضة الأولى : " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير اعداد التقارير المالية الدولية وملاءمة المعلومات المحاسبية"

العبارة الأولى: معايير اعداد التقارير المالية الدولية تحتاج إلى توافر بنية هيكلية ملائمة لتطبيقها من قبل المستخدم. يوضح الجدول رقم (10/2/4) والشكل رقم (8/2/4) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى.

جدول رقم (10/2/4)

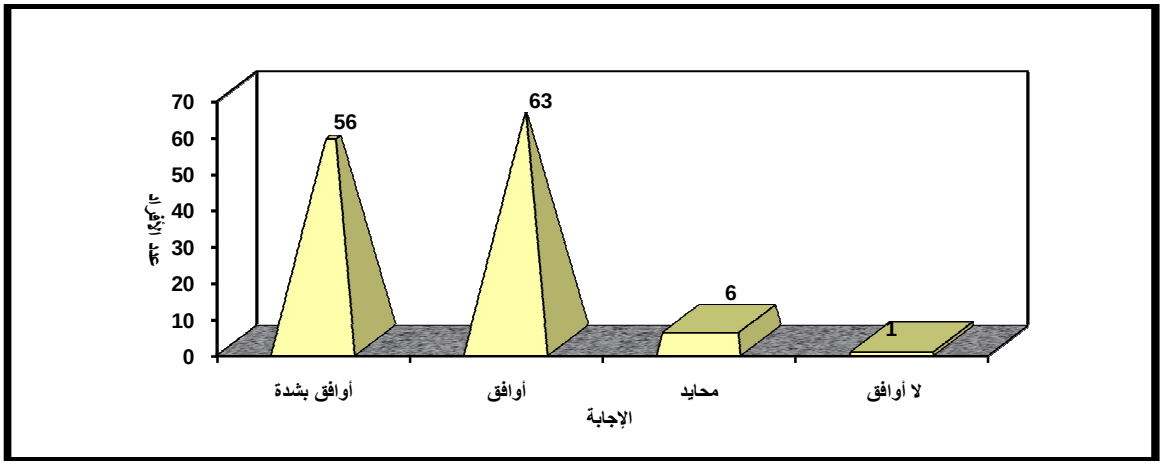
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	56	%44.4
أوافق	63	%50.0
محايد	6	%4.8
لا أوافق	1	%0.8
المجموع	126	%100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (8/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (10/2/4) والشكل رقم (8/2/4) أن (63) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (50.0%) وافقوا على أن معايير اعداد التقارير المالية الدولية تحتاج إلى توافر بنية هيكلية ملائمة لتطبيقها من قبل المستخدم، وكما بشدة وافق (56) فرداً وبنسبة (44.4%) على ذلك، وكان هناك (6) أفراد وبنسبة (4.8%) محايدين بخصوص ذلك، بيفا لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (0.8%) على ذلك.

العبارة الثانية: تتصف معايير اعداد التقارير المالية الدولية بالدافعية ، وتتأثر بالقيمة الاعلامية للمعلومات.

يوضح الجدول رقم (11/2/4) والشكل رقم (9/2/4) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

جدول رقم (11/2/4)

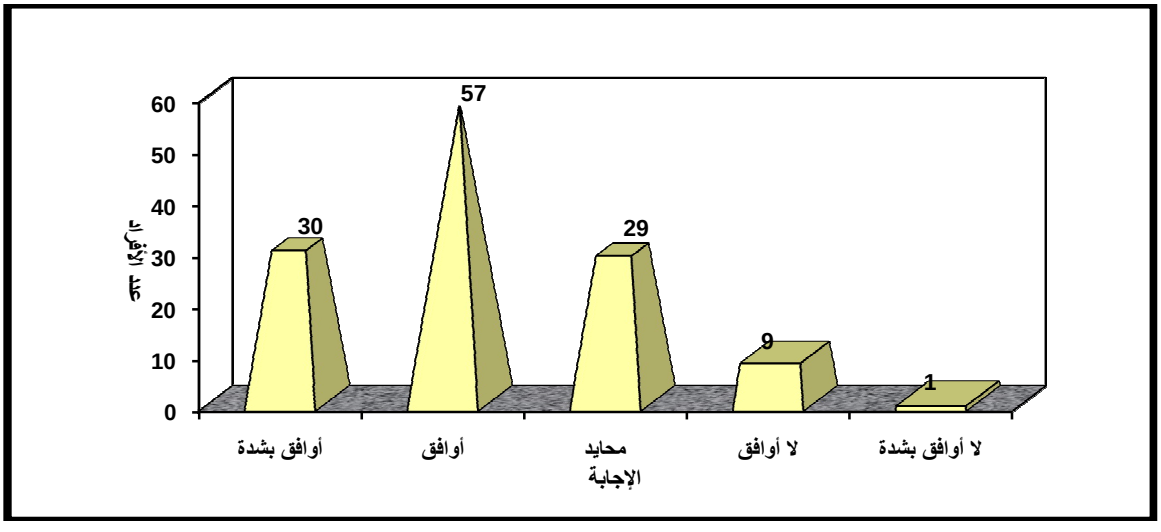
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	30	%23.8
أوافق	57	%45.2
محايد	29	%23.0
لا أوافق	9	%7.1
لا أوافق بشدة	1	%0.8
المجموع	126	%100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (9/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (11/2/4) والشكل رقم (9/2/4) أن (57) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (45.2%) وافقوا على أن معايير اعداد التقارير المالية الدولية تتصف بالدافعية، وتتأثر بالقيمة الاعلامية للمعلومات، كما وافق بشدة (30) فرداً وبنسبة (23.8%) على ذلك، وكان هناك (29) فرداً وبنسبة (23.0%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (9) أفراد وبنسبة (7.1%)، كما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (0.8%) على ذلك.