



# مجلة البحوث المالية

## الجلد (٢١) – العدد الرابع – أكتوبر



أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على ممارسات إدارة الأرباح  
بالتطبيق على الشركات السعودية غير المالية

### The Effect of Applying International Accounting Standards on Earnings Management Practices Application on the Saudi Non-Financial Companies

المدرّب عبد العزيز فهد بوخوه  
عضو هيئة التدريس  
الكلية التقنية بالاحساء

الدكتور محمد سعد عبيد محمد  
عضو هيئة التدريس  
كلية إدارة الأعمال  
جامعة الملك فيصل

١٤٤٢هـ / ٢٠٢٠م

رابط المجلة: <https://jsst.journals.ekb.eg/>



## المستخلص:

هدف البحث إلى معرفة مدى تأثير تبني الشركات السعودية غير المالية لمعايير التقارير المالية الدولية منذ عام ٢٠١٧م على تخفيض سلوك إدارة الأرباح في التقارير المالية لهذه الشركات، وقد قامت الدراسة على فرضية رئيسية تمثلت في (لايؤثر تبني الشركات السعودية غير المالية لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS على اتباع سلوك إدارة الأرباح في إعداد تقاريرها المالية).

وقد استندت الدراسة على جمع وتحليل البيانات المالية للشركات المستهدفة لفحص تقاريرها المالية لفترة ست سنوات من (٢٠١٤م-٢٠١٧م)، ثلاث سنوات قبل التطبيق وفقاً (GAAP) وثلاث سنوات بعد التطبيق وفقاً (IFRS) لاستخدام نموذج جونز المعدل لتقديم الدليل العملي على أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على ممارسات إدارة الأرباح، وقد اشتملت عينة الدراسة على ١٢ شركة غير مالية (شركات انتاج الأغذية).

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ان تبني الشركات السعودية غير المالية في معايير التقارير المالية الدولية IFRS يؤثر على خفض اتباع سلوك إدارة الأرباح في إعداد تقاريرها المالية.

الكلمات الرئيسية: معايير المحاسبة الدولية- إدارة الأرباح- القيمة العادلة - السياسات المحاسبية.

## Abstract:

The aim of the research is to find out the impact of the Saudi non-financial companies 'adoption of International Financial Reporting Standards since 2017 on reducing the Earnings Management behavior in the financial reports of these companies. The study was based on a main hypothesis represented in (the adoption by non-financial Saudi companies of the International Financial Reporting Standards IFRS does not affect the behavior of profit management in preparing their financial reports).

The study was based on collecting and analyzing the financial data of the targeted companies to examine their financial reports for a period of six years from (2014-2017), three years before application according to (GAAP) and three years after application according to (IFRS) to use the modified Jones model to provide practical evidence on the impact of applying standards International accounting for profit management practices. The study sample included 12 non-financial companies (food production companies).

The study found several results, the most important of which is that the adoption of non-financial Saudi companies in the International Financial Reporting Standards (IFRS) affects reducing the behavior of profit management in preparing their financial reports.

**Key Words: International Accounting Standards - Profit Management - Fair Value - Accounting Policies.**



## مقدمة:

لقد أدى انهيار العديد من الشركات العالمية إلى الانتباه لظاهرة إدارة الأرباح، التي تفتقر إلى الأساس العلمي، والعملية لمعالجتها. والتي قد تؤدي إما إلى تخفيض الدخل بغرض إدارة تخفيض الضرائب، أو زيادته بغرض زيادة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، أو تمهيداً عن طريق تخفيضه إذا كان مرتفعاً أو زيادته إذا كان منخفضاً، وذلك لتخفيض التقلبات الحادة في مستوى الربح لتحقيق الاستقرار في أسعار الأسهم في السوق. وهذا تدخل متعمد في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بهدف الحصول على منافع خاصة (أبوجبريل والذنيبات، ٢٠١٦، ص.ص: ٧٩٢-٧٩٣).

وعلى الرغم من أن القوائم المالية يتم إعدادها استناداً إلى معايير المحاسبة الدولية إلا أن هذه المعايير تسمح باستخدام أساليب وطرق محاسبية مختلفة لمعالجة نفس الأحداث والظواهر الاقتصادية، وبالتالي فإن مرونة اختيار الإدارة للتقديرات المحاسبية من ناحية، ومن ناحية أخرى المرونة في تأجيل أو تقديم الاعتراف الناتج عن استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي والقيمة العادلة وأسس تقييم المخ زون قد ينتج عنه قوائم مالية مختلفة لنفس الأحداث الاقتصادية وينعكس اختيار أي من هذه البدائل بدوره على جوده نتائج القياس المحاسبي ومن ثم جودة الأرباح .

وفي ظل تفويض المساهمين للإدارة سلطة اتخاذ القرارات، فيمكنها استغلال كل من المرونة والغموض المحيط بالمعايير المحاسبية مما يترتب على القيام بالاختيار من بين البدائل المحاسبية الخاصة بالشركة، وقد يتولد لدى المديرين دافعاً قوياً لاختيار الطرق والبدائل المحاسبية التي من شأنها تعظيم منفعتهم الشخصية الحالية والمستقبلية وذلك من خلال ما يسمى بعملية إدارة الأرباح (Management Earning).

ولقد بدأت الشركات المدرجة في السوق السعودية التحول إلى استخدام المعايير الدولية المحاسبية IFRS بداية من عام ٢٠١٧م، بينما بدأت الشركات غير المدرجة تطبيق المعايير الجديدة في بداية ٢٠١٨م (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٨، ص.٧).

وأن تطبيق المعايير الدولية قد يؤدي إلى زيادة أو نقصان أرباح الشركات، وبالتالي فإن الاختلافات بين المعايير السعودية والمعايير المحاسبية الدولية قد يكون لها تأثير على القوائم المالية للشركات.

ولابد من اهتمام مجالس إدارات الشركات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لما اتاحته من فرصة للمملكة العربية السعودية في تقييم الأصول الثابتة أو الأصول الاستثمارية بالاستناد إلى إحدى طريقتين: التكلفة التاريخية للأصل أو القيمة الحالية.

### مشكلة البحث:

لقد أصبحت ممارسات إدارة الأرباح الحدث الأكبر تأثيراً على القوائم المالية، وقد ساعد على ذلك المعالجات المحاسبية التي تسمح بها معايير المحاسبية الدولية والتي وجدت لتحسين جودة التقارير المالية وجعلها أكثر فائدة لمتخذي القرارات علماً بأن المرونة في تلك المعالجات لها الأثر السلبي أو الإيجابي على تلك الجودة.

وأن غالبية الدراسات التي تناولت موضوع إدارة الأرباح قد ركزت على دراسة الدوافع والأسباب وراء ممارسة إدارة الأرباح، وكذلك دراسة الأساليب التي تنتهجها تلك المنشآت المختلفة لممارسة إدارة الأرباح، ودراسة الأساليب والنماذج المحاسبية والإحصائية المستخدمة للكشف عن تلك الممارسات، إلا أن موضوع دراسة أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات السعودية غير المالية والإختيار بين البدائل المحاسبية الهامة ذات التأثير المباشر في نتائج الأعمال؛ وذلك للحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في البيئة السعودية لم يلق الاهتمام الكبير من الباحثين في هذا المجال رغم انه يعد الجانب الأهم في وقتنا الحالي. ولذلك تمثلت مشكلة الدراسة في تحليل أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.

### أسئلة البحث:

في ظل مشكلة البحث يمكن صياغة أسئلته كما يلي:

السؤال الرئيسي للبحث:

ما أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات السعودية غير المالية.

وينفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

- ما أثر تحديد تقديرات القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لIFRS13 على ممارسات إدارة الأرباح.
- ما أثر تحديد السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة IAS8 على ممارسات إدارة الأرباح.
- ما أثر تطبيق خطوات إثبات الإيراد وفقاً لIFRS15 على ممارسات إدارة الأرباح.
- ما أثر تطبيق طرق تقييم المخزون السلعي وفقاً لIAS2 على ممارسات إدارة الأرباح.

### الفرضية الرئيسية للبحث:

لا يؤثر تبني الشركات السعودية غير المالية لمعايير التقارير المالية IFRS على اتباع سلوك إدارة الأرباح في إعداد تقاريرها المالية.



## أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بصفة أساسية إلى الإجابة على أسئلة البحث من خلال إلقاء الضوء على أثر تبنى معايير المحاسبة الدولية على ظاهرة إدارة الأرباح، ومن ثم فإن الهدف الرئيسي للبحث هو:

تحديد أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات السعودية غير المالية.

ويتفرع منه الأهداف الفرعية التالية:

- تحديد أثر تقديرات القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لIFRS13 على ممارسات إدارة الأرباح.
- تحديد أثر تحديد السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة IAS8 على ممارسات إدارة الأرباح.
- تحديد أثر تطبيق خطوات إثبات الإيراد وفقاً على ممارسات إدارة الأرباح IFRS15.
- تحديد أثر تطبيق طرق تقييم المخزون السلعي وفقاً لIAS2 على ممارسات إدارة الأرباح.

## أهمية البحث:

تتمثل أهمية الدراسة في أنها تناولت موضوع يعد الأكثر أهمية ومعاصرة لواقع الشركات السعودية في الوقت الحاضر، لاسيما فيما يتعلق بالمعايير المحددة للدراسة وأثرها على ظاهرة منتشرة في كل أنحاء العالم وهي إدارة الأرباح.

## منهجية البحث:

أ- الدراسة النظرية: لتحقيق أهداف الدراسة الأكاديمية يتم الاعتماد على المنهجين

التاليين:

- المنهج الاستقرائي: بهدف دراسة واستقراء الكتابات والدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي والموجودة في المراجع العلمية والدوريات والمؤتمرات وترجمة الهيئة العامة للمحاسبين القانونيين السعوديين لمعايير المحاسبة الدولية والمتعلقة بموضوع الدراسة للاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.

■ المنهج الاستنباطي: والذي يعتمد على التفكير المنطقي الاستنتاجي لتحديد أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات السعودية غير المالية.

ب- الدراسة التطبيقية: تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار فروضها للتحقق من مدى صحتها، باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

### مفاهيم عنوان البحث:

#### مفهوم معايير المحاسبة الدولية:

تعد معايير المحاسبة هي مجموعة من المتطلبات التي تتبعها الشركات عند إعدادها لقوائمها المالية، ويطلق على المعايير الموضوعية بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية (المجلس) اسم المعايير الدولية للتقرير المالي وهي تستخدم بواسطة الشركات الخاضعة للمساءلة العامة، وهي الشركات المدرجة في السوق المالية، والمؤسسات المالية مثل البنوك. ويتم تطوير تفسيرات معتمدة للمعايير لتوفير إرشاد إضافي لكيفية تطبيق المعايير بواسطة لجنة تفسير المعايير الدولية للتقرير المالي، وتسمى تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي. ويطلق على المعايير التي وضعها الكيان السابق للمجلس وهو لجنة معايير المحاسبة الدولية، معايير المحاسبة الدولية وتسمى التفسيرات المعتمدة لهذه المعايير التي طورتها اللجنة الدائمة للتفسيرات، تفسيرات اللجنة الدائمة للتفسيرات (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS ومجلس معايير المحاسبة الدولية، ٢٠١٧، ص.٤).

#### إدارة الأرباح:

لقد أخذت إدارة الأرباح تعريفات متعددة فلا يوجد تعريف واحد لإدارة الأرباح فقد عرفها (جاسم ومحمد، ٢٠١١، ص.٤٥٠) هي استخدام تقنيات المحاسبة في معالجة الأحداث الاقتصادية في ضوء تطبيق المعايير المحاسبية بقصد الوصول الى بيانات مالية تعبر عن الأداء الجيد للمنشأة خلال الفترة المالية بما يخدم هدف الإدارة ويحسن من قوة هذه المنشأة في السوق.

إنه هي إبداع من الإدارة في استخدام أحد الطرق المحاسبية وهذا الإبداع يراه البعض يندرج ضمن مصطلح المحاسبة الإبداعية، ومن ثم فإن إتباع أساليب إدارة الأرباح هي متاحة للإدارة وحقيقة لا يمكن أن يغادرها الأدب المحاسبي.

ويرى (Kaaya, 2015, p.p:58-59) أن مستوى إدارة الأرباح مقياس من مقاييس جودة الإفصاح في الشركة. وتعريف إدارة الأرباح بأنها استراتيجية لتوليد الأرباح المحاسبية التي يتم إنجازها من خلال التقدير الإداري على الخيارات المحاسبية و التدفقات النقدية



التشغيلية، وعلى الرغم من إدارة الأرباح هي مسألة الاهتمام لموثوقية تقارير المحاسبة المنشورة، لا يوجد مستوي مقبول عالمياً لإدارة الأرباح وتحدث عند استخدام المديرين الحكم في التقارير المالية وفي الهيكلة للمعاملات لتغيير التقارير المالية إما مضللة لبعض أصحاب المصالح حول الاقتصادية الكامنة في أداء الشركة أو التأثير على التعاقدية للنتائج التي تعتمد على أرقام المحاسبة المبلغ عنها.

ويعرف (حمد والنقيب، ٢٠١٥، ص ١١٤) إدارة الأرباح بأنها التدخل المتعمد في عملية التقرير المالي الخارجي بهدف الحصول على منافع خاصة أو انه في حالة توسيع ذلك سيتضمن إدارة الربحية الحقيقية والتي تمارس من خلال تغيير قرارات التمويل من أجل تعديل الأرباح المقرر عنها أو تعديل بعض من عناصرها.

ويرى الباحث أن إدارة الأرباح هي الأفعال والممارسات القانونية أو غير القانونية الأحكام التي تستخدمها الإدارة في عملية التقرير المالي بهدف التأثير على الأرباح.

حيث تعتبر الأرباح البند الأكثر أهمية في بنود القوائم المالية فهي تشير إلى المدى الذي وصلت إليه المنشأة في ممارستها للأنشطة ذات القيمة المضافة، وتعتبر الأرباح مرشداً يساعد في التخصيص المباشر للموارد أسواق رأس المال، ونظراً لأهمية الأرباح باعتبارها من أهم المدخلات في عملية اتخاذ القرارات المالية والاستثمارية وغيرها من القرارات الأخرى، بالإضافة إلى استخدامها تقويم أداء المنشأة الحالي والمستقبلي؛ لذا فإن مصلحة إدارة الشركة هي التي تحدد كيفية التقرير عنها بالإيجاب أو بالسلب بما يخدم أهدافها، وذلك من خلال المرونة في الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي والتقديرات الحكمية والتغير في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، وقد عرفت هذه الممارسات وغيرها الأدب المحاسبي باسم إدارة الأرباح أو المحاسبة الإبداعية أو تمهيد الدخل وغيرها من المصطلحات المرتبطة بها (القس وآخرون، ٢٠١٦، ص.ص: ١٣١-١٣٣).

### نطاق ومحددات البحث:

يتناول البحث أثر معايير المحاسبة الدولية التالية فقط:

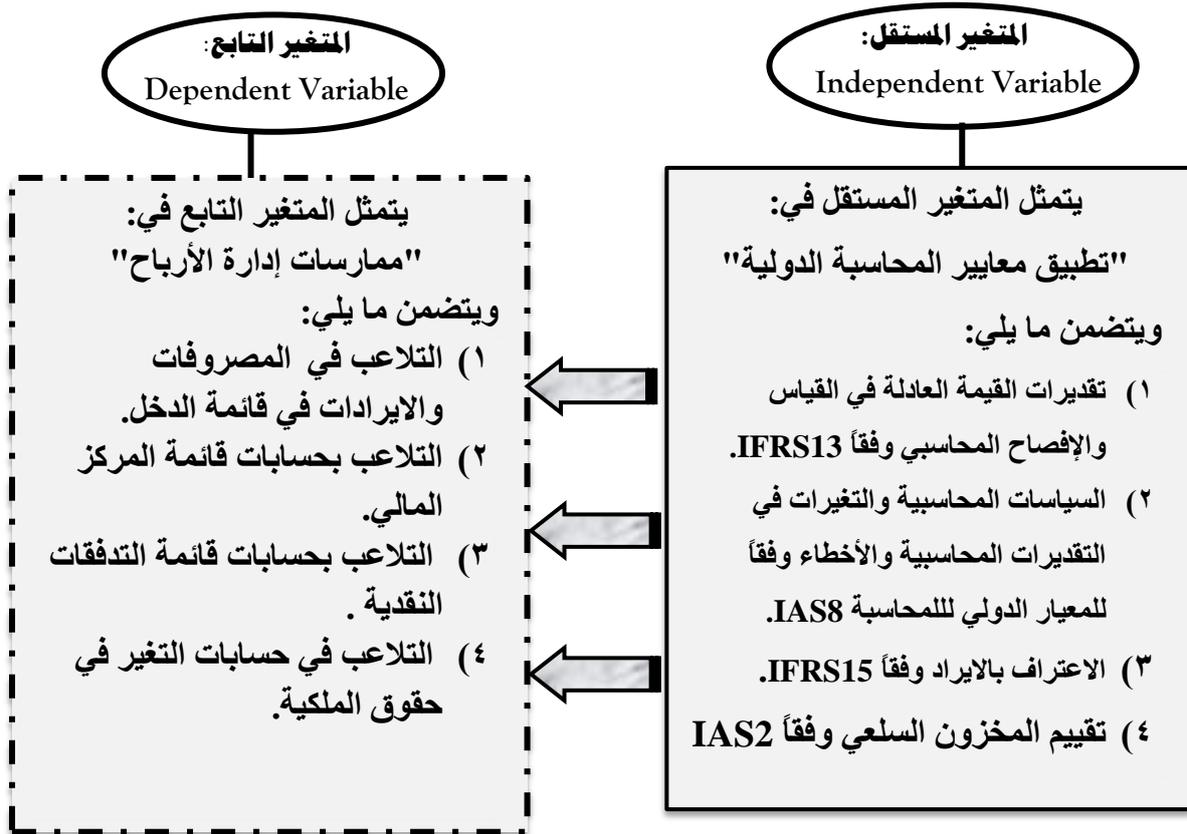
- تقديرات القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لـ IFRS13.
  - السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة IAS8.
  - الاعتراف بالإيراد وفقاً لـ IFRS15.
  - تقييم المخزون السلعي وفقاً لـ IAS2.
- على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات السعودية المسجلة في البورصة من خلال تناول:
- التلاعب في المصروفات والإيرادات في قائمة الدخل.

أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات  
السعودية غير المالية...المدرّب/ عبد العزيز فهد بوخوه و د/محمد سعيد عيد محمد

- التلاعب بحسابات قائمة المركز المالي.
- التلاعب بحسابات قائمة التدفقات النقدية.
- التلاعب في حسابات التغير في حقوق الملكية.

نموذج ومتغيرات البحث:

تتضمن الدراسة متغيرين رئيسيين يمكن توضيحهما من خلال الشكل التالي:



شكل (1): نموذج ومتغيرات البحث

محتويات البحث:

تم تقسيم البحث إلى الأجزاء التالية:

- الدراسات السابقة.
- الإطار النظري للبحث.
- الإطار التطبيقي للبحث.



أولاً: الدراسات السابقة:

أ-الدراسات العربية:

(١)دراسة (جاسم ومحمد، ٢٠١١):

هدف هذا البحث إلى التحقق من الفرضية التي تبناها الباحثان والتي نصت على أن للمعايير المحاسبية العراقية انعكاسات على إدارة الأرباح سواء كان هذا الانعكاس ايجابياً أو سلبياً. فقد ترغب إدارة الشركة في تحقيق رقم أرباح معين ومن ثم تقوم بتفسير المعايير المحاسبية بطريقة تتناسب وما تطمح إليه.

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

وقد سلط هذا البحث الضوء على مفهوم إدارة الأرباح والدوافع التي تقود لهذا العمل وكذلك بيان المداخل التي من خلالها يتم إدارة الأرباح مع تسليط الضوء على المنظور الأخلاقي لهذا الاتجاه من قبل الإدارة، ثم تناول الباحثان دراسة تحليلية للربط بين المعايير المحاسبية وانعكاساتها على إدارة الأرباح وتمكن الباحثان من التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها الآتي:

- إن إدارة الأرباح تعتمد بشكل واسع على الإحكام الشخصية التي تفسرها الإدارة وفقاً لنصوص المعايير العراقية تجاه مصالحها الذاتية ووفقاً لرغباتها دون النظر إلى أهداف أصحاب المصالح المتعارضة.
- إن التطور الكبير في معايير المحاسبة الدولية من حيث الكم والنوع لم يواكبه تطور موازي في المعايير العراقية.
- تعد التفسيرات المحاسبية مناخاً خصباً للمنشأة في انتهاج إدارة الأرباح.
- إن إدارة المنشأة لأرباحها من خلال استغلال الثغرات التي تتضمنها المعايير المحاسبية يعد مكروهاً، إذ يتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة تعمل على تضليل مستخدمي البيانات المالية.

٢)دراسة(حمد والنقيب،٢٠١٥):

تناولت الدراسة بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية. وتمثلت مشكلة البحث في كيفية إختيار البديل الأفضل من بدائل القياس المحاسبي ومدى تأثير ذلك البديل على إدارة الأرباح. وهدف البحث الي تحديد مدى تأثير بدائل القياس المحاسبي على إدارة الارباح في المنشآت الصناعية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج اهمها:

- تعدد بدائل القياس المحاسبي يؤثر في إتخاذ السياسة المناسبة لإدارة الأرباح.
- اختيار البديل المناسب من بدائل القياس المحاسبي يؤثر في القياس السليم لأرباح المنشأة.
- نموذج التكلفة الجارية لتقويم الأصول الثابتة يؤدي إلى زيادة عبء الإهلاك، وبالتالي تخفيض الأرباح.
- مرونة إستخدام بدائل القياس المحاسبي تؤثر في تنوع أساليب إدارة الأرباح.
- مرونة قيام الإدارة بتغيير طرق تقويم المخزون السلعي آخر العام من فترة لأخرى يؤدي إلى التأثير في تكلفة البضاعة المباعة وعلى الأرباح.

٣)دراسة (عبدالرحمن ومحمد، ٢٠١٦):

تبحث هذه الدراسة في العلاقة بين التقديرات المحاسبية وجودة التقارير المالية. وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: هل تساهم دقة التقديرات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية. وقد استخدم الباحثان الاستبانة كأداة لجمع البيانات وذلك من خلال اجراء دراسة ميدانية. وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج ومن أهمها ما يلي:

- توجد علاقة بين دقة التقديرات المحاسبية وجودة التقارير المالية.
- لا تزال الكثير من الشركات السودانية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية تعتمد على الخبرة والتقدير الشخصي في وضع التقديرات المحاسبية.
- عدم الثبات في التقديرات المحاسبية والتلاعب بها يفقد معلومات القوائم والتقارير المالية خاصية القابلية للمقارنة.
- التحيز في التقديرات المحاسبية يوفر معلومات لا تتمتع بالموضوعية والتمثيل الصادق ولايمكن التحقق منها بالتقارير المالية.
- دقة التقديرات المحاسبية توفر معلومات ذات قيمة تنبؤيه.



#### ٤) دراسة (الرشيدى، ٢٠١٦):

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق IFRS15 بعنوان " الايرادات الناتجة عن ابرام العقود مع العملاء" على قائمة الدخل في شركات المقاولات المصرية المسجلة، ولقد اعتمد هذا البحث في تحقيق أهدافه على تجميع ودراسة وتحليل الاصدارات الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية والمحلية، وكذلك الدراسات الأكاديمية والأبحاث التي تمت في هذا الصدد، كما تم دراسة أثر تطبيق المعيار الدولي رقم IFRS15 على البيانات والتقارير المالية على مجموعة من الشركات المسجلة التي اختارت التطبيق المبكر لهذا المعيار.

وقد أسفرت النتائج أن تطبيق المعيار الجديد سيجلب عليه اتباع الشركات لنموذج جديد غير المعتاد للاعتراف بالايراد يحتوي على مفاهيم جديدة لم تكن موجودة من قبل؛ والذي يتكون من خمس خطوات على الشركات اتباعها وسيؤثر بدرجة كبيرة على النتائج المالية لهذه الشركات وخصوصاً الايرادات، والتي تمثل أكبر وأهم بند في القوائم المالية، كما سيجلب على تطبيقه مزيداً من الإفصاح والشفافية.

#### ٥) دراسة (أحمد و غطاس، ٢٠١٦):

هدف هذا البحث إلى توضيح الأساليب التي تعتمد علىها إدارة المنشأة لإدارة أرباحها من خلال المخزون السلعي باعتباره أحد أهم عناصر القوائم المالية والتي تكون موضعاً لأخطاء وتلاعب من قبل المنشأة لتأثيره على نتيجة أعمالها. وتقديم اقتراحات للحد أو للتقليل من قدرة إدارة المنشأة عند إتباعها لهذه الأساليب. وقد جاءت نتائج البحث لتؤكد على الآتي:

- دعم التشريع الضريبي والمعيار المحاسبي المعدل رقم (٢) لسنة ٢٠١٢م لأساليب إدارة الأرباح من خلال المخزون السلعي وذلك نتيجة اختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية عند تقييمه أو من خلال المرونة في اختيار سياسات تسعيره، وأيضاً التقديرات الحكمية للمتقادم والتألف منه.
- ضرورة دعم الإفصاح عن الاختيارات والتغيرات في السياسات المحاسبية والتقديرات الحكمية حيث إن ذلك يخفف وبدرجة كبيرة من إدارة الأرباح، بالإضافة إلى ضرورة تفعيل دور لجان المراجعة للحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- ضرورة توحيد المعالجة المحاسبية والضريبية عند الاعتراف بالإيراد، وأيضاً عند تقييم مخزون آخر الفترة للتقيد من قدرة إدارة المنشأة على استغلال الاختلاف بين المعالجتين للتأثير على أرباحها.

٦)دراسة (خالد، ٢٠١٦):

هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر محاسبة القيمة العادلة على سلوك وإتجاهات إدارة الأرباح في القطاع المصرفي من خلال تقييم العلاقة بين إدارة الأرباح والقيمة العادلة في ظل التحفظ المحاسبي كأحد الإتجاهات المحاسبية المعاصرة. ولتحقيق هدف الدراسة فقد تم إتباع المنهج النوعي والمنهج الوصفي في تحليل النتائج التي تم إستقاء بياناتها عن طريق الإستبانة في عينة من المصارف السودانية التي شكلت مجتمع الدراسة، وقد تم توزيع عدد (٨٠) استمارة على العينة المستهدفة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان أهمها الآتي:

- أن استخدام تقديرات القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي يوفر أسلوب أكثر موضوعية وواقعية لأداء الوحدات الاقتصادية.
- أن مرونة تطبيق المبادئ المحاسبية ووجود البدائل المتعددة للسياسات المحاسبية يعد سبب كبير في وجود إدارة الأرباح.
- أن استخدام تقديرات القيمة العادلة تؤثر على إدارة الأرباح وتعمل على الحد منها عند إستخدام سياسة التحفظ المحاسبي وتحد من دوافع الإدارة الانتهازية لتحقيق دوافعهم الذاتية.

٧)دراسة(الخرسيات، ٢٠١٧):

هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 على الإعراف بالإيراد من العقود مع العملاء، وقد أجريت هذه الدراسة على شركات الاتصالات الأردنية ضمن دراسة حالة شركة الإتصالات الأردنية (أورنج). قامت الباحثة بإعادة احتساب الإيراد من العقود مع العملاء بأثر رجعي، وفصل إيرادات الخدمات عن إيرادات السلع إضافة إلى احتساب أصول العقود في نهاية كل فترة للتقارير المرحلية الربعية لكل فترات الدراسة وتم استخدام عددا من الطرق الإحصائية أهمها الإحصاء الوصفي، والتوزيع الطبيعي للبيانات والقيام بإختبار فرضيات الدراسة باستخدام معادلة الانحدار المتعدد للتعرف أثر المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بالإيراد من الخدمات والسلع و أصول العقود على إجمالي الإيرادات وحقوق الملكية، وأوصت الدراسة إلى حث الإدارة العليا لشركة أورنج بشكل خاص وشركات الاتصالات بشكل عام على العمل على تطبيق المعيار IFRS 15 لما له من أثر في تحقيق الشفافية في الإفصاح المحاسبي وزيادة الموثوقية القياس المحاسبي للبيانات المالية.



٨)دراسة (محسن وحمد، ٢٠١٧):

هدف هذا البحث إلى عرض مفاهيم القياس المحاسبي متطلبات القياس بموجب معايير التقارير المالية الدولية، واطهار تأثير القياس بموجب معيار IFRS(13) على نتائج الأعمال. وقد توصلت الدراسة إلى ما يلي:

- أن أحد الأسباب المهمة التي دفعت معظم الدول إلى التوجه نحو تطبيق المعايير الدولية هي التطورات المهمة التي شهدتها أسواق المال في العقدين الآخريين. فقد خرج كلا من الشركات والمستثمرين إلى خارج الحدود الإقليمية فالوحدات الاقتصادية التي تبحث عن مصدر لرأس المال ذهبت للقيود في أسواق المال خارج حدود أوطانها إلى حيث كثافة المدخرات والاستثمارات، كما أن المستثمرين من الأفراد والمؤسسات خرجوا إلى خارج حدود أوطانهم بحثاً عن فرص استثمارية أفضل.
- يعد التحول نحو الأخذ بالقيمة العادلة كأساس لقياس بنود القوائم المالية من الجهات الواضحة للمعايير هو التغيير الأبرز في الفكر المحاسبي خلال العشرين سنة الأخيرة، فمن ناحية ترتب على تغيرات واسعة في مفاهيم وسياسات محاسبية أخرى، ومن ناحية أخرى آثار الكثير من الارتباك والحيرة والمشكلات في الممارسات المحاسبية العملية.
- أن أهم المشكلات الرئيسية الناتجة عن الأخذ بالقيمة العادلة عند قياس بنود القوائم المالية تتمثل في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ومدى خضوع الأرباح غير المحققة للضريبة، تحديد الدخل القابل للتوزيع على المساهمين، وتقويم الاداء المالي والتشغيلي للإدارة وهل يتم على اساس صافي الدخل القابل للتكرار ام يتم على اساس الدخل الشامل.
- أن الاعتماد على رقم الربح وحده دون الأخذ بعين الاعتبار ما قد يؤثر على من عوامل تؤدي الى تخفيض مستوى جودة الأرباح كإدارة الأرباح وارتفاع مستوى المستحقات أو تضمينها أرباح غير متحققة، يؤدي إلى اتخاذ قرارات لا تتسم بالعقلانية.

٩)دراسة (عبدالعظيم، ٢٠٢٠):

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS وجودة التقارير المالية - مقاسة بمستوى التحسن في دقة توقعات المحللين الماليين. وقد تم استخدام المدخل التجريبي لاختبار الفرض الرئيسي للبحث على عينة مكونة من ٥٤ محلاً مالياً من العاملين في شركات الوساطة المقيدة بالبورصة وفي شركات تداول الأوراق المالية. وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لتبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS على دقة تنبؤات المحللين الماليين بالأرباح. وذلك من خلال إنخفاض نسبة

أخطاء التنبؤات بالأرباح لعينة الدراسة في فترة ما بعد تبني تطبيق معايير التقارير المالية الدولية بالمقارنة بنسبة أخطاء التنبؤات بالأرباح لنفس العينة في فترة ما قبل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على جودة التقارير المالية ممثلة في زيادة دقة تنبؤات المحللين الماليين بالأرباح.

ب- الدراسات الأجنبية:

(1) دراسة: (Cook, 2012):

هدف هذا البحث إلي دراسة قرارات التلاعب في المخزون من قبل الشركات الصناعية، مع التركيز على اثنتين من أدوات إدارة الأرباح القائمة على المخزون وهما رافعة الإنتاج ورافعة LIFO ، وذلك لتحقيق أهداف تجنب الخسائر وتلبية أو التغلب على توقعات المحللين. ورافعة الإنتاج متاحة فقط لشركات التصنيع وتنشأ من خلال آليات تكلفة الامتصاص لتكاليف الإنتاج الثابتة.

وتشير النتائج التجريبية بقوة إلى أن احتمالية وحجم التغيرات غير الطبيعية في المخزون هي وظيفة هياكل تكلفة الإنتاج للشركات وأساليب تقييم المخزون. على وجه التحديد، وجد أن الشركات ذات النسب العالية للتكلفة الثابتة من المرجح أن تتلاعب بالإنتاج ولكنها تجعلها أقل تغيرات غير طبيعية في المخزون من الشركات ذات النسب المنخفضة التكلفة الثابتة. أيضاً، أنه يمكن للشركات في قطاع التصنيع إدارة الأرباح عن طريق تصفية طبقات LIFO وبعد تحرير احتياطي LIFO، تكون شركات LIFO أقل احتمالاً من الشركات الأخرى لإدارة الأرباح عن طريق تحويل التكاليف الثابتة بين المبيعات والمخزون.

(2) دراسة (Doukakis, 2014):

تبحث هذه الدراسة في أثر التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على كل من إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق والأرباح الحقيقية. في حين أن الأدبيات السابقة قد درست بشكل رئيسي آثار اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات، ولم تركز أي دراسة على تأثير اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي على إدارة الأرباح الحقيقية. وقد تمت الدراسة باستخدام عينة من ١٥٢٠٦ ملاحظة من ٢٢ دولة أوروبية بين عامي ٢٠٠٠م و٢٠١٠م. وتشير النتائج إلى أن اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي ليس له تأثير كبير على ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية أو القائمة على الاستحقاق.



### ٣) دراسة (Tereza Mikova, 2014):

هدف هذا البحث دراسة تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إدارة الأرباح باستخدام قياس الاستحقاقات التقديرية في الاتحاد الأوروبي على عينة تمثل البلدان التي لديها كلاً من تقاليد القانون العام (مثل المملكة المتحدة) وتقاليد القانون الوطني (مثل فرنسا). ويتكون حجم العينة من ٦٠٣ شركة (١٠٢٥١ ملاحظة عن سنة الشركة) خلال الفترة ١٩٩٢-٢٠١٣. في الاتحاد الأوروبي بأكمله.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تحسين فرضية تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة المحاسبة التي تقاس بالاستحقاقات التقديرية غير مدعومة. ومستوى العوامل المؤسسية الأخرى مثل النظام القانوني الوطني، وآلية الإنفاذ وكذلك حوافز الإدارة ربما تكون أكثر أهمية من المعايير المحاسبية وحدها.

واقترحت الدراسة أن جميع العوامل ذات الصلة، وليس فقط المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار عند الإنشاء لبيئة تنافسية دولية لضمان تحسين الشفافية ومقارنة البيانات المالية وارتفاع الاستثمارات عبر الحدود، ورأس مال أقوى وحماية المستثمر.

### ٤) دراسة (Kaaya, 2015):

هدفت هذه الدراسة إلى مراجعة البحوث التجريبية الموجودة في جميع أنحاء العالم كدليل على تأثير المعايير الدولية للتقرير المالي على إدارة الأرباح، وقد تم فحص دراسات في الأسواق المتقدمة وخاصة الدول الأوروبية والولايات المتحدة الأمريكية. وتلك الموجودة في أسواق رأس المال الناشئة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تقارير الأدلة التجريبية مختلطة و نتائج غير حاسمة من كل من الدول المتقدمة والنامية. وبالتالي يصعب تعميمها. وهذا يدل على حقيقة أن النتائج لا يمكن تمييزها بين هذين السياقين للتقارير حيث المعايير الدولية للتقرير المالي يمكن أن تكون مفيدة في أي منهما. وتشير النتائج إلى أن تلك المعايير هي محدد مهم لتقرير الجودة ولكن ليس ضماناً للتقرير عن الجودة. وأنها تصر على حقيقة أن التقارير القانونية والمؤسسية والتنظيمية مسألة إطار لتقارير الجودة. وتعد آليات التنفيذ إلى جانب الإبلاغ عن الجودة، مثل المعايير الدولية للتقرير المالي، يمكن أن تؤثر سلباً على مستوى إدارة الأرباح.

#### ٥)دراسة (Capkun, et.al, 2016):

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل انتقال الشركات إلى الإصدارات القديمة (قبل عام ٢٠٠٥) والجديدة منذ (٢٠٠٥) لمعايير المحاسبة الدولية / المعايير الدولية للتقرير المالي، وما تأثير ذلك على سلوك إدارة (تجانس) الأرباح. البحوث السابقة حول هذه المسألة قد أسفرت عن نتائج متضاربة. وقد توصلت الدراسة إلى ما يلي:

- أن الشركات التي اعتمدت طوعاً الإصدارات القديمة (قبل عام ٢٠٠٥) للمعايير الدولية للمحاسبة / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تظهر إدارة أرباح (تجانس) أقل مما كانت عليه في ظل مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المحلية.
- زيادة في إدارة الأرباح (تجانس) من عام ٢٠٠٥ إلى ما بعد ٢٠٠٥ لـ (١) المتبنون الذين ينتقلون مبكراً من معايير المحاسبة الدولية / المعايير الدولية لإعداد التقارير القديمة إلى معايير المحاسبة الدولية الجديدة / معايير الإبلاغ المالي الدولية الجديدة ، (٢) المتبنون المتأخرون ينتقلون من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المحلية إلى معايير المحاسبة الدولية الجديدة / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و (٣) المتبنون الإلزاميون الذين ينتقلون من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المحلية إلى معايير المحاسبة الدولية الجديدة / معايير الإبلاغ المالي الجديدة.
- يوفر البحث السابق أدلة مختلطة حول ما إذا كان الانتقال لمعايير المحاسبة الدولية / المعايير الدولية للتقرير المالي تردع أو تساهم في زيادة إدارة الأرباح. والتفسير السائد للنتائج المتضاربة هو الاختيار الذاتي. في وقت مبكر من تبني المتطوعين وكان حوافز لزيادة شفافية تقاريرهم من أجل جذب رأس المال الخارجي، في حين أن تلك الشركات التي انتظرت حتى اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- زيادة في إدارة الأرباح (تجانس) مما قبل عام ٢٠٠٥ إلى ما بعد عام ٢٠٠٥ للشركات في البلدان التي سمحت باعتماد معايير IAS / IFRS في وقت مبكر، وكذلك للشركات في البلدان التي لم تسمح باعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي في وقت مبكر. ولا نجد أي دليل على حدوث تغييرات في الحوافز التي يمكن أن تفسر هذه النتائج.

#### ٦) دراسة (Masoud, 2017):

هدف هذا البحث إلى دراسة تأثير تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي الإلزامية على دقة وتشتت توقعات المحللين الماليين. على وجه الخصوص، تركز الدراسة على الفوائد



المحتملة لاعتماد معايير التقرير المالي الدولية الإلزامية للمحللين الماليين الذين يغطون الشركات من حيث النقاط المعلومات والتحسين المرتبط بها في توقعات أرباحها. لهذا الغرض، تم أخذ عينة من شركات الخدمات والشركات المساهمة الصناعية المدرجة في البورصة في الأردن خلال الفترة ٢٠٠٢-٢٠١٣م. وقد توصلت الدراسة إلى أن توقعات أرباح المحللين الماليين توفر فرصة لتقييم تأثير اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة الأرباح كما هو مبين في خصائص توقعات المحللين.

ونتيجة تحليل الانحدار تشير إلى أن تنخفض التشتت في أرباح المحللين من لحظة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي. علاوة على ذلك، فإن نتائج الانحدار تظهر ذلك عندما تنتج الشركات بياناتها المالية بعد المعايير الدولية للتقرير المالي، هناك أدلة لإظهار زيادة قابلية المقارنة المحاسبية وتحسين المعلومات المالية، ويستطيع المحللون الماليون تقديم توقعات أرباح أكثر موثوقية، مما يقلل من خطأ توقعات المحللين في فترة اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(٧) دراسة (Malikov, 2018):

هدفت هذه الدراسة في البحث بشكل جديد من التحول في التصنيف كأداة لإدارة الأرباح باستخدام عينة من ١٢٨٠٤ ملاحظات مدرجة في المملكة المتحدة للفترة ١٩٩٥-٢٠١٤ خاصة التصنيف، حيث يكون لدى الشركات مجال لتصنيف الإيرادات من الأنشطة غير التشغيلية على أنها إيرادات تشغيلية.

وتشير النتائج إلى أن الشركات تعمل في تحويل التصنيف للإيرادات غير التشغيلية لتضخيم الإيرادات التشغيلية. وتشير إلى أن الشركات في الفترة التالية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلزامية ترتبط بزيادة في هذه الممارسة، بما يتفق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي توفر مجالاً أكبر للتلاعب. وتكشف المزيد من الاختبارات أن تحول الإيرادات في التصنيف أكثر انتشاراً بالنسبة للشركات التي تبلغ عن خسائر تشغيلية أو لديها نمو منخفض.

(٨) دراسة (Etengu, 2019):

سعت هذه الدراسة إلى تحديد تأثير الإفصاح الإلزامي لمعايير المحاسبة الدولية / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إدارة الأرباح بين الشركات المدرجة في أوغندا للأوراق المالية. أولاً ووفقاً لأبحاث الكشف التجريبي السابقة، يتم فحص الإفصاح الإلزامي لمعايير المحاسبة الدولية / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية باستخدام مؤشر الإفصاح. ثانياً،

الأرباح يتم قياس الإدارة الممثلة بالقيمة المطلقة للمستحقات التقديرية باستخدام تعديل نموذج جونز. ثالثاً، استخدام نموذج الانحدار لفحص تأثير إلزامي الإفصاح عن المعايير الدولية للمحاسبة / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حول إدارة الأرباح خلال الفترة من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٧. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك زيادة في إدارة الأرباح بعد ٢٠٠٥م بالاعتماد الإلزامي لمعايير المحاسبة الدولية / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بين الشركات المدرجة في بورصة أوغندا للأوراق المالية. وواحد من الآثار المهمة لهذه الدراسة هي أن العديد من المعايير الدولية للتقرير المالي لها تأثير كبير على جودة التقارير المالية وتلك التي تحتاج إلى مراجعة لأنها توفر الفرصة لإدارة الأرباح والسماح للمديرين لممارسة الانتهازية المسموح بها في تقديم التقارير. ثانياً، إلزامي مؤشر الإفصاح المستخدم في هذه الدراسة قد يكون بمثابة معيار للمنظمين لأغراض تحليل وتقييم المستقبل.

#### ٩) دراسة (Zhang, et.al, 2020)

هدف هذا البحث إلى دراسة تأثير شفافية الأرباح والتغيرات في القيمة العادلة وفقاً

لمعايير المحاسبية بالطبعة الجديدة لعام ٢٠١٧ في الصين.

وقد أظهرت الدراسة النتائج التالية:

- ترتبط شفافية الأرباح سلباً بتسعير المخزون، وكلما ارتفعت شفافية الأرباح التي تم الكشف عنها في البيانات المالية، انخفض مستوى التفاوت في الأسهم.
- المعايير المحاسبية الجديدة التي أدخلت في عام ٢٠١٧ تتابع اتجاه توحيد المعايير المحاسبية العالمية، ويمكن للمعايير المحاسبية الجديدة أن تخفف من تأثير شفافية الأرباح على أسعار السوق الخاطئة.
- أحد التغيرات المرتبطة مباشرة بالأرباح المحاسبية في المعايير المحاسبية الجديدة هو عرض التغيرات في مكاسب وخسائر القيمة العادلة التي تؤثر على الاستقرار المالي العالمي.
- يؤدي التغيير إلى إعادة حساب الأرباح وشفافية الأرباح وفقاً للمعايير المحاسبية الجديدة.
- توصلت الدراسة إلى أن شفافية الأرباح أكثر فعالية في تخفيض مستوى تسعير الأسهم بعد خصم التغيرات في مكاسب وخسائر القيمة العادلة.



### تعليق الباحثان على الدراسات السابقة:

من واقع تحليل الدراسات السابقة، يستنتج الباحثان ما يلي:

- أن إدارة الأرباح تعتمد بشكل واسع على الإحكام الشخصية التي تفسرها الإدارة وفقاً لنصوص المعايير العراقية تجاه مصالحها الذاتية ووفقاً لرغباتها دون النظر إلى أهداف أصحاب المصالح المتعارضة.
  - أن إدارة المنشأة لأرباحها من خلال استغلال الثغرات التي تتضمنها المعايير المحاسبية يعد مكروهاً، إذ يتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة تعمل على تضليل مستخدمي البيانات المالية.
  - تعدد بدائل القياس المحاسبي يؤثر في إتخاذ السياسة المناسبة لإدارة الأرباح.
  - مرونة قيام الإدارة بتغيير طرق تقويم المخزون السلعي آخر العام من فترة لأخرى يؤدي إلى التأثير في تكلفة البضاعة المباعة وعلى الأرباح.
  - دعم التشريع الضريبي والمعياري المحاسبي المعدل رقم (٢) أساليب إدارة الأرباح من خلال المخزون السلعي وذلك نتيجة اختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية عند تقييمه أو من خلال المرونة في اختيار سياسات تسعيره، وأيضاً التقديرات الحكيمة للمتقادم والتالف منه.
  - أن مرونة تطبيق المبادئ المحاسبية ووجود البدائل المتعددة للسياسات المحاسبية يعد سبب كبير في وجود إدارة الأرباح.
  - أن الاعتماد على رقم الربح وحده دون الأخذ بعين الاعتبار ما قد يؤثر عليه من عوامل تؤدي إلى تخفيض مستوى جودة الأرباح كإدارة الأرباح وارتفاع مستوى المستحقات أو تضمينها بأرباح غير متحققة، يؤدي إلى اتخاذ قرارات لا تتسم بالعقلانية.
  - وجود تأثير إيجابي ومعنوي لتبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS على دقة تنبؤات المحللين الماليين بالأرباح.
  - أن اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي ليس له تأثير كبير على ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية أو القائمة على الاستحقاق.
- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:
- يلاحظ على الدراسات السابقة التي إطلع علىها الباحثان أنها ركزت على مواضيع ذات علاقة بالتنبؤ بشكل عام لمعايير المحاسبة الدولية وأثرها على إدارة الأرباح، ولكن هذه الدراسة تعمقة في تناول معايير محددة وتأثيرها على استخدام أساليب إدارة الأرباح بالقوائم المالية.

## ثانياً: الإطار النظري للبحث:

يتناول الإطار النظري للبحث العناصر التالية:

### ١) الفوارق الرئيسية بين المعايير المحاسبة السعودية والمعايير الدولية:

يشهد قطاع المال والأعمال السعودي التطورات المتسارعة والمتغيرات المتلاحقة فيما يخص التشريعات الجديدة وغيرها من الأمور المستجدة تلقي بظلالها على عاتق القائمين على هذه القطاع وبالأخص المهنيين المتخصصين في الجوانب المالية والمحاسبية، مهمة مساندة ومواكبة هذه التطورات بما يساعد على اتخاذ القرارات التي تكفل الأداء الجيد على أسس مستدامة وتعزز من فرص النمو. وقد سبق لمجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين اقرار خطة التحول للمعايير الدولية في العام ٢٠١٢م على ثلاث مراحل وذلك ليتم بداية التطبيق من العام ٢٠١٧م. ومع اكتمال المراحل الثلاثة للخطة والتي تم اعتماد المرحلة الثالثة منها في ديسمبر ٢٠١٥م بالإضافة الى اعتماد المجلس تحديث قائمة المعايير الدولية الواردة في الخطة المعتمدة للتحول إلى المعايير الدولية، وبدخول العام ٢٠١٦م يمكن القول أن الإطار الفكري قد اكتمل. وفي محاولة لتسليط الضوء يتناول هذا الجزء بعض الفوارق الرئيسية بين المعايير السعودية والمعايير الدولية من زاوية واحدة، وجدير بالذكر أن أهم ما يميز المعايير الدولية انها تنظر للأمور بصورة شمولية في تغطيتها للمعاملات والأحداث التي تؤثر في المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها حيث أنها تغطي مواضيع لم تتعرض لها المعايير السعودية، وفيما يلي مقارنة سريعة بين معايير المحاسبة السعودية والمعايير الدولية (التحول للمعايير الدولية للمحاسبة... مقارنة سريعة،

<https://www.maaal.com/archives/92938>

- أوردت المعايير السعودية المجموعة الكاملة للقوائم المالية كحد أدنى وهي: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفق النقدي، قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال، إيضاحات حول القوائم المالية. ولم تختلف المعايير الدولية عن تلك القوائم إلا في تغيير المسميات واشتراط عرض ثلاث قوائم مقارنة للمركز المالي لأول سنة من التطبيق وإضافة قائمة الدخل الشامل.
- يُعتبر التغيير في طريقة حساب الاستهلاك تغييراً في السياسة المحاسبية ضمن المعايير السعودية ويتم حسابه بشكل رجعي. مثال ذلك تغير طريقة احتساب الاستهلاك من طريقة القسط المتناقص الى طريقة القسط الثابت. أما في المعايير الدولية يُعتبر التغيير



في طريقة حساب الاستهلاك تغييراً في التقديرات المحاسبية ويتم حساب أثره في الفترات المستقبلية.

- تتبع الشركات طريقة المتوسط المرجح وهي الطريقة المفضلة لمكونات المخزون المتشابهة. غير أن طريقة الوارد أولاً صادر أولاً - وطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، يمكن أن تستخدم وتسمح بها المعايير السعودية مع ذكر الأسباب وتحديد كمية الفرق مع طريقة المتوسط المرجح. أما طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً أصبحت محظورة ضمن معايير التقارير المالية الدولية، ويمكن للشركات أن تختار طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون.
- ورد في الرأي الصادر عن لجنة معايير المحاسبة بأنه لا يسمح بإعادة تقييم الأصول الثابتة. ولكن في معيار المحاسبة رقم ١٦ (العقارات والآلات والمعدات) للتقارير المالية الدولية سمح للشركة بأن تعيد تقويم الأصول الثابتة وفقاً لقيمتها العادلة مع اعتماد التغييرات في القيم العادلة في قائمة حقوق الملكية. مع اشتراط أن يقوم بالتقويم شخص مستقل ومتخصص ومرخص له بأعمال التقويم.
- صدر رأي عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين يشير بأن الأصول غير المستغلة والتي لا تزال موجودة في حيازة الشركة - إذا كانت ذات أهمية نسبية - يجب فصلها وتمييزها عن بقية الأصول والتوقف عن استهلاكها، أما في حالة تطبيق المعايير الدولية فيجب تخفيض قيمة الأصول غير المستغلة. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ فيتم مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية.
- يتم تسجيل العقارات في ضوء المعايير المحاسبية السعودية والتي يتم الاحتفاظ بها لغرض رفع قيمتها الرأسمالية و/أو للحصول على عوائد إيجارية كاستثمارات عقارية. وتدرج الاستثمارات العقارية بسعر التكلفة بعد خصم الإهلاك المتراكم وأية خسائر للانخفاض في قيمتها. أما في المعايير الدولية فيسمح المعيار للشركات بأن تختار إما: نموذج القيمة العادلة (يتم بموجبه قياس العقار الاستثماري، بالقيمة العادلة مع إثبات التغييرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة) أو نموذج التكلفة.
- أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار منفصل للتعامل مع الاستثمار في الأوراق المالية - إلا أن التوجيهات كانت محدودة ولم تغطي كل التفاصيل وبالأخص الأدوات المالية والمشتقات. وعملياً، فإن الشركات والبنوك تعمل على تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في حال عدم توفر التوجيهات في الهيئة السعودية

للمحاسبين القانونيين. بالإضافة بأنه لا يوجد معيار ضمن المعايير السعودية يتعلق بالمحاسبة عن المشتقات. أما في المعايير الدولية فيتم إصدار معايير منفصلة للمحاسبة والإفصاح عن الأدوات المالية التي تشمل على توجيهات شاملة. وتم تعزيز المعايير من خلال استعراض جميع عوامل الأدوات المالية مثل التصنيف، القياس، تخفيض. يتوفر معيار مفصل لحساب المشتقات والتحوط.

- يتوفر دليل محدود ضمن المعايير السعودية يغطي المحاسبة عن مكافأة نهاية الخدمة، فتتطلب المعايير خصم الالتزامات طويلة الأجل وتعكس التكلفة الحالية. وعملياً، تقوم الشركات باحتساب التزامات مكافأة نهاية الخدمة على أساس المدفوعات المستحقة. إلا أنه تجدر الإشارة وبالرغم من عدم وجود معيار مستقل ضمن المعايير السعودية إلى أن الأساس المفاهيمي الذي يقوم علىه المعيار فيما يتعلق بإثبات الالتزامات موجود المفاهيم السعودية. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم ١٩ لامتيازات ما بعد الوظيفة تتطلب المحاسبة أن تخصم الالتزامات وفق خطة الامتيازات المحددة وأن تعكس التكاليف الحالية في بياناتهم المالية.
- لا يوجد معيار سعودي مستقل يغطي الأصول الحيوية، وإنما تضمنت معظم متطلباته في معيار الأصول الثابتة، ويتميز المعيار الدولي معيار الزراعة (معيار المحاسبة الدولي ٤١) بأنه يغطي نطاقاً أوسع حيث يشمل النباتات الحاملة للبذور والتي يتم معالجتها كمتلكات، النباتات الحاملة للبذور الناضجة والنباتات الحاملة للبذور غير الناضجة. إن مشروع التحول إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية يمثل استراتيجية لا يمكن الرجوع عنها، نظراً للتحويلات الاقتصادية والعالمية فقد بينت الدراسات أن معظم دول العالم قد تبنت أو أعدت خططا لتبني المعايير الدولية. وأشارت تلك الدراسات إلى إيجابيات وسلبيات تبني المعايير الدولية، وأن الإيجابيات تفوق السلبيات.

## ٢) فوائد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

ترجع فوائد معايير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى ما يلي:

(/https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards)

- توفر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مجموعة من المعايير المحاسبية ذات الجودة العالية والمعترف بها دولياً والتي تجلب الشفافية والمساءلة والكفاءة إلى الأسواق المالية في جميع أنحاء العالم.



- تحقق معايير المعايير الدولية للتقرير المالي الشفافية من خلال تعزيز قابلية المقارنة وجودة المعلومات المالية الدولية، مما يمكن المستثمرين والمشاركين الآخرين في السوق من اتخاذ قرارات اقتصادية مستنيرة.
- تعزز معايير المعايير الدولية للتقرير المالي المساءلة من خلال تقليل فجوة المعلومات بين مقدمي رأس المال والأشخاص الذين عهدوا إلى أموالهم. وتوفر المعلومات اللازمة لمساءلة الإدارة كمصدر للمعلومات القابلة للمقارنة عالمياً، تعد معايير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات أهمية حيوية للمنظمين في جميع أنحاء العالم.
- وتساهم معايير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الكفاءة الاقتصادية من خلال مساعدة المستثمرين على تحديد الفرص والمخاطر في جميع أنحاء العالم، وبالتالي تحسين تخصيص رأس المال بالنسبة للشركات، يؤدي استخدام لغة محاسبية واحدة موثوقة إلى تقليل تكلفة رأس المال وتقليل تكاليف إعداد التقارير الدولية.

### (٣) القيمة العادلة:

- يعرف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS13 بعنوان - قياس القيمة العادلة - القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم الحصول علىه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس، ويعتبر قياس القيمة العادلة مخصصاً لأصل أو التزام محدد وتبعاً لذلك يتعين على المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام في حال رغب المشاركون في السوق أخذ تلك الخصائص بعين الاعتبار عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس وتشتمل هذه الخصائص على سبيل المثال على ما يلي:
- حالة الأصل وموقعه.
  - القيود المفروضة على بيع الأصل أو استخدامه أن وجدت.
  - قد يكون الأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة واحد مما يلي:
    - الأصل أو الالتزام المستقل (على سبيل المثال أداة مالية أو أصل غير مالي).
    - مجموعة أصول أو مجموعة التزامات أو مجموعة أصول والتزامات على سبيل المثال وحدة توليد نقد أو مؤسسة أعمال.

- يفترض قياس القيمة العادلة أن مبادلة الأصل أو الالتزام تتم بمعاملة منظمة بين المشاركين في السوق لبيع أصل أو نقل الالتزام في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية.
- يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل أو الالتزام تتم في السوق الأصلي للأصل أو الالتزام في غياب السوق الأصلي في السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الالتزام.
- تقيس المنشأة القيمة العادلة للأصل أو الالتزام باستخدام الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام على افتراض أن المشاركين في السوق سيتصرفون بما فيه مصلحتهم الاقتصادية.

ويعد معيار IFRS13 آخر المعايير التي تناولت القيمة العادلة والذي يتناول قياس القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات، والإفصاح عنها. وتزداد أهمية هذا المعيار مع التوجه المتزايد نحو مفهوم القيمة العادلة وبشكل مستمر وقد كانت معايير التقارير المالية الدولية قبل صدور هذا المعيار تحتوي على متطلبات متباينة لقياس القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات والإفصاح عنها مما أدى إلى عدم الاتساق في الممارسات المتعلقة بقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها وبالتالي تخفيض قابلية المعلومات الواردة في التقارير المالية للمقارنة، وجاء المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB لتطوير متطلبات عامة لقياس القيمة العادلة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقياس القيمة العادلة، ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتباراً من ٢٠١٣/١/١م (محسن وحمد، ٢٠١٨، ص ١٣).

وهناك العديد من الدوافع والأسباب للاتجاه نحو محاسبة القيمة العادلة:

من أهم الأسباب والدوافع التي أدت إلى الإهتمام بمحاسبة القيمة العادلة ما يلي (خالد، ٢٠١٦، ص ٢٥٨):

- قصور المحاسبة التقليدية وعدم قدرتها على إظهار القيمة الحقيقية العادلة للشركات من أجل توفير معلومات ملائمة لمتخذي القرارات.
- ضرورة الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية والتي عادة لا يتم الاعتراف بها في ظل المحاسبة التقليدية عندما يتم عرض إحدى الشركات للبيع أو الاندماج.
- تعتبر أداة قياس ذات كفاءة خصوصاً إذا تعلق الأمر بالنسبة لأسعار الأوراق المالية كل عام.
- مرتبطة بمفهوم المحافظة على رأس المال العيني الذي يعطي الصورة الفعلية لأداء الشركة.
- تساعد في تحسين عملية التحليل المالي لأنها تبين الواقع الفعلي لأداء الشركة.



#### ٤) المخزون:

المخزون عبارة عن أصل قابل للبيع في الحالة الإعتيادية للمنشأة أو عبارة عن بضاعة سوف تستخدم أو تستهلك في إنتاج سلع من أجل البيع كما يعرف المخزون بأنه الأصل المحتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للمنشأة أو يحتفظ به في مرحلة من مراحل الإنتاج ومن ثم يمثل المخزون السلعي أحد بنود الأصول المتداولة التي تحظى باهتمام المنشآت التجارية والصناعية، لما له من تأثير مباشر على تحديد تكلفة البضاعة المباعة والتي تمثل أساس تحديد صا الربح، وأيضا على المركز المالي من خلال تقييم مخزون آخر المدة، وتوجد أكثر من طريقة سمح بها المعيار المحاسبي الدولي المعدل: المخزون السلعي ومع اختلاف هذه الطرق المحاسبية وتعددتها في ظل عدم وجود إلزام ضريبي بإتباع طريقة محددة أدى ك إلى اختلاف نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة، مما يثير ذلك كثيراً من التساؤلات حول ذلك العوامل المؤثرة على قرار المنشأة في تحديد الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعي لديها(حمد، والنجيب، ٢٠١٥، ص١٤١).

ويوجد معيار محاسبي دولي للمخزون IAS2 يهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية للمخزون، ويعتبر تحديد التكلفة (التي يعترف بها كأصل وترحل من فترة إلى أخرى إلى حين الاعتراف بالايرادات المرتبطة بها) هي القضية الأساسية في المعالجة المحاسبية للمخزون ويقدم هذا المعيار إرشادا عن كيفية تحديد التكلفة والاعتراف اللاحق بها كمصروف بما في ذلك أى تخفيض فى تلك التكلفة للوصول إلى صافى القيمة البيعية كما أنه يوفر إرشادات عن أساليب حساب التكلفة.

وتتضمن تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التشكيل والتكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.

بالنسبة لبنود المخزون المحددة بذاتها (بنود المخزون التي لا تحل محل بعضها) والبضائع والخدمات - التي يتم إنتاجها وفصلها وربطها بمشروعات معينة فيتم تحميلها بعناصر التكاليف الخاصة بها باستخدام طريقة "التمييز المحدد للتكلفة".

تستخدم طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً أو طريقة المتوسط المرجح فى تحميل تكلفة المخزون فى حالات بنود المخزون بخلاف تلك المشار إليها بالفقرة السابقة.

وعلى المنشأة استخدام نفس طريقة حساب التكلفة لكل أنواع المخزون التي لها نفس الطبيعة ونفس الاستخدامات وبالنسبة للمخزون ذو الطبيعة المختلفة أو الاستخدام المختلف فإن استخدام طرق مختلفة لحساب تكلفته قد يكون له ما يبرره.

وعندما يباع المخزون فإن القيمة الدفترية للمخزون المباع يعترف بها كمصروف في نفس الفترة التي يعترف فيها بالإيراد الناتج عن بيعه ويعترف أيضا بأى تخفيض في قيمة المخزون ناتج عن انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية وكذا بكافة الخسائر الأخرى للمخزون كمصروف في الفترة التي يحدث بها التخفيض أو الخسارة وتعالج أى مبالغ مستردة (من تخفيضات سبق إجرائها على قيمة المخزون) نتيجة الزيادة في صافي قيمته البيعية للمخزون كتخفيض في تكلفة المخزون المباع في الفترة التي تم الرد فيها.

على المنشأة أن تفصح في القوائم المالية عن مايلي:

- السياسات المحاسبية المتبعة في قياس قيمة المخزون بما في ذلك الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة.

- إجمالي القيمة الدفترية للمخزون والقيمة الدفترية لكل مجموعة من بنود المخزون الميوبة بما يتناسب مع طبيعة نشاط المنشأة.

- القيمة الدفترية للمخزون المدرج " بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع.

- قيمة المخزون التي تم تحميلها كمصروف خلال الفترة.

- قيمة أى تخفيض على المخزون اعترف به كمصروف وفقاً للمعالجة الواردة بالفقرة السابقة من هذا المعيار قيمة اي رد (لتخفيض في قيمة المخزون) تم معالجته كتخفيض في قيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة للفقرة السابقة الظروف أو الأحداث التي أدت إلى رد التخفيض في قيمة المخزون طبقاً للفقرة السابقة القيمة الدفترية للمخزون المرهون كضمان لالتزامات.

وتعد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة من أهم العوامل المؤثرة على سلوك الإدارة عند اختيارها للطرق المحاسبية لقياس تكلفة المخزون، وأيضاً التقديرات الحكيمة للمخزون المتقادم وذلك بهدف التأثير على الدخل المحاسبي وتحقيق وفورات ضريبية. ويعرف هذا بإدارة الأرباح حيث تمثل تطويعا للأساليب والتقديرات المحاسبية للتأثير في رقم الربح المنشور حسب استراتيجيات الإدارة وقت التقرير عن الأرباح تفادياً لمواقف تعاقدية معينة، أو للتقرير عن مستوى مرض من الربح باعتبار المقياس التقليدي لأداء الإدارة(القس وآخرون، ٢٠١٦، ص١٢٧).



## ٥) السياسات المحاسبية وما يتعلق بها:

### السياسات المحاسبية:

هي المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية (IAS8).

### التغيير فى التقدير المحاسبى:

هو تعديل القيمة الدفترية لأي أصل أو إلتزام أو تعديل قيمة الإهلاك الدورى لأي أصل وينشأ هذا التعديل عن تقدير الموقف الحالى والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات. وينشأ التغيير فى التقديرات المحاسبية من المعلومات والتطورات الجديدة وبالتالي فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء (IAS8).

### الأهمية النسبية:

يعتبر حذف أو تحريف البنود هاماً إذا كان لهذا الحذف أو التحريف منفرداً أو مجعماً تأثير على القرارات الاقتصادية التى تتخذ بناء على استخدام القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الخطأ أو التحريف الذى تم تحديده فى الظروف المحيطة وقد يكون حجم أو طبيعة البند أو كليهما العامل المحدد فى هذا الشأن (IAS8).

### أخطاء الفترات السابقة:

هى حذف أو تحريف فى القوائم المالية للمنشأة عن فترة أو فترات سابقة والتى تنشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام المعلومات الموثوق بها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات، والتى (IAS8):

(أ) كانت متاحة عند الموافقة على إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات.

و (ب) كان من المتوقع على نحو معقول الحصول علىها وأخذها فى الاعتبار عند إعداد وتصوير هذه القوائم المالية.

وتتضمن هذه الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية والأخطاء فى تطبيق السياسات

المحاسبية أو إغفال أو سوء تفسير الحقائق وكذلك الغش والتدليس.

### التطبيق بأثر رجعى:

هو تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو

كانت هذه السياسة مطبقة بصفة مستمرة.

إعادة الإثبات بأثر رجعى: هو تصحيح إثبات و قياس و الإفصاح عن قيم عناصر القوائم

المالية كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً.

### تعذر التطبيق:

يعتبر تطبيق أحد المتطلبات غير عملي عندما يتعذر على المنشأة تطبيق هذا الأمر بعد القيام بالمجهودات المعقولة في هذا الشأن. ولفترة معينة قد يكون من المتعذر تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو القيام بإعادة الإثبات بأثر رجعي لتصحيح أى خطأ وذلك في الحالات الآتية (IAS8):

- (أ) عدم تحديد تأثيرات التطبيق بأثر رجعي أو إعادة الإثبات بأثر رجعي.
- أو (ب) إذا تطلب التطبيق أو إعادة الإثبات بأثر رجعي وجود افتراضات عما كانت على نية الإدارة في هذه الفترة،
- أو (ج) إذا تطلب التطبيق أو إعادة الإثبات بأثر رجعي إعداد تقديرات هامة للقيم والمبالغ وكان من المتعذر تمييز المعلومات المتعلقة بهذه التقديرات عن غيرها من المعلومات بصورة موضوعية بحيث:
- (١) تقدم هذه المعلومات أدلة عن الظروف التي كانت قائمة في تاريخ إثبات أو قياس أو الإفصاح عن هذه القيم والمبالغ.
- و (٢) كان من الممكن إتاحة هذه المعلومات عند اعتماد إصدار القوائم المالية عن هذه الفترة السابقة.

### التطبيق اللاحق:

للتغيير في السياسة المحاسبية والاعتراف بتأثير التغيير في التقديرات المحاسبية يتمثل على الترتيب فيما يلي: -

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تنشأ بعد تاريخ تغيير السياسة.

و (ب) الاعتراف بتأثير التغيير في التقدير المحاسبى في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.

### ٦) الإيرادات من العقود مع العملاء:

صدر في شهر مايو ٢٠١٤م المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء".

وقد أخذ هذا المعيار أكثر من عشر سنوات في دراسته والاتفاق التام علىه، وهو عبارة عن مشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).



وقد عدل هذا المعيار بشكل أساسي اثنين من المعايير الدولية التي تعتبر عموداً فقرياً له وهو معيار رقم (١١) بعنوان (عقود الإنشاء) والمعيار الدولي (١٨) بعنوان (الإيراد). فيشمل نطاق هذا المعيار جميع العقود المبرمة مع العملاء وبيع بعض الموجودات غير المالية التي لا تعد من مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة على سبيل المثال الآلات والمعدات المملوكة للشركة. ومن الأمور التي لا يشملها المعيار عقود الإيجار، عقود التأمين، عقود الأدوات المالية وبعض عمليات التبادل غير النقدي وذلك لوجود معايير خاصة لها.

فمن المحتمل ان يكون تأثيره على الشركات جوهرياً من خلال طبيعة عمليات البيع وإثبات الإيراد. فيتم تسجيل أو الاعتراف بالإيراد وفقاً للنسبة المنجزة من المشروعات. ويتحقق الإيراد عندما يكمل البائع التزامات الأداء المنفصلة المتعلقة بالسلعة. فمن الممكن في بعض السلع أن يصحبها التزام أداء واحد أو أكثر، على سبيل المثال عند شراء جهاز جوال مع خدمة انترنت لمدة سنة، فيتحقق الإيراد للجوال عند نقطة البيع واما بالنسبة للخدمة فيتم تحققها على مدى فترة العقد.

أنشأ المعيار خمس خطوات أساسية لابد أن يمر بها العقد لإثبات الإيراد سنذكرها بشكل مختصر:

- أولاً: تحديد العقد المبرم مع العميل سواء كان شفوياً أو كتابياً.
- ثانياً: تحديد التزامات الأداء كالتزام أداء وعد النقل البضاعة أو الخدمة للعميل.
- ثالثاً: تحديد سعر المعاملة كقيمة الجوال والخدمة كاملاً.
- رابعاً: توزيع قيمة المعاملة على التزام الأداء، مثلاً توزيع السعر على الخدمة على مدى فترة العقد سواء كان شهرياً أو سنوياً أو غير ذلك.
- خامساً: إثبات الإيراد عند الوفاء بالتزامات العقد.

وقد يتبادر إلى أذهان البعض ان تطبيق هذا المعيار قد يؤدي إلى خسارة بعض الشركات أو تقليل أرباحها، وهذا خاطئ؛ فلا يتعلق هذا المعيار بخسارة والخسارة المقصودة هو انتهاء الشركة، فيتم في هذا المعيار تسجيل الإيرادات المحققة، ولكن بفترات أطول وعدالة أكثر، فلا يمكن تسجيل إيراد مع عدم تحققه وإظهار القوائم المالية بأرباح مرتفعة لا تعكس الواقع الحالي (الرشدي، ٢٠١٦، ص. ٢٦٣).

ولقد أعلنت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين انه سيتم تطبيق معيار العقود مع العملاء في ١ يناير ٢٠١٧ إلا أنه تم تأجيله إلى ١ يناير ٢٠١٨ م.

## ٧) أساليب إدارة الأرباح:

تتعدد أساليب إدارة الأرباح كالتالي (القس وآخرون، ٢٠١٦، ص.ص: ١٣١-١٣٣):

### ١/٧ الأساليب الحقيقية لإدارة الأرباح:

وتتم من خلال القرارات الخاصة بأنشطة التشغيل والاستثمار كالتلاعب في حجم الإنتاج وتوقيت الاعتراف بالمبيعات وشروط البيع الآجل من خلال تقديم خصومات عالية على المبيعات أو زيادة فترة الائتمان الممنوحة عند البيع الآجل، أو تخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة أنه كثير من الحالات يقوم صانعو السيارات وتجار التجزئة بتخفيض سعر الفائدة (قد يصل إلى صفر) % وذلك عند اقتراب نهاية العام الأمر الذي قد يؤثر بصورة سلبية على التدفق النقدي الداخل بصفة عامة على المبيعات في الفترات التالية، حيث إن موردي السلع لن يقدموا خصومات مماثلة للمنشأة، الأمر الذي قد يؤثر في النهاية وفي الأجل الطويل على فترة بقاء المديرين التنفيذيين في مناصبهم، وكذا يؤثر على تكلفة الإنتاج مقارنة بحالة ما إذا تم البيع بالأسعار العادية.

### ٢/٧ الأساليب المحاسبية لإدارة الأرباح:

وهي تتم من خلال تطبيق المعايير المحاسبية عن طريق:

أ- الاختيار من بين الطرق (البدايل) المحاسبية.

ب- التقديرات المحاسبية والتي من الممكن أن تؤثر على الأرباح المعلنة ومنها:

يؤدي تبويب التكاليف إلى تكاليف إنتاج وتكاليف فترية إلى اتجاه بعض المديرين أثناء فترات تكوين المخزون إلى تبويب بعض بنود التكاليف الهاشمية **Borderline Costs** كتكاليف إنتاج بدلاً من اعتبارها تكاليف فترية، مما يؤدي إلى انخفاض التكلفة ومن ثم تضخيم الأرباح.

-استخدام قيم مختلفة عن الواقع عند تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل بهدف التأثير على قيمة المخزون المدرج بقائمة المركز المالي.

-المبالغة في تقدير المخصصات مثل مخصص هبوط أسعار المخزون، وتقدم المخزون.

ج- استغلال أساس الإستحقاق للتأثير على قيم الإيرادات والمصروفات المدرجة بالقوائم

المالية على سبيل المثال من خلال:

- تسجيل مبيعات تمت في الفترة المحاسبية المنتهية على أنها مبيعات في الفترة التالية، بهدف تخفيض إيرادات الفترة المنتهية وأرباحها أو العكس.



- تسجيل إيرادات عن عمليات بيع لم تتم كاتفاقيات البيع مع إعادة الشراء (بخلاف معاملات المبادلة) حيث يتفق البائع في نفس توقيت إجراء المعاملة على إعادة شراء نفس السلع في تاريخ لاحق، بالإضافة إلى ذلك قد يتم تسجيل بضاعة الأمانة التي تم شحنها إلى الوكلاء على أنها مبيعات على الرغم من عدم بيعها، وكذلك تسجيل أدون البيع التي يتم مقدما سداد ثمنها كليا أو جزئيا وتكون السلع غير موجودة فعلا بالمخازن لكونها لم تصنع بعد أو لأنها سوف ترسل مباشرة إلى المشتري من طرف ثالث.
  - زيادة المبيعات بإيرادات خدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل وبالتالي زيّدة إيرادات العقد في الفترة المالية التي تم فيها البيع على حساب تخفيض إيرادات الفترات التالية.
  - تضخم تكلفة المخزون على حساب تخفيض تكلفة البضاعة المباعة وذلك من خلال ترحيل جزء أكبر من تكاليف الفترة الحالية ضمن تكلفة المخزون إلى الفترة التالية.
  - التلاعب في تقدير تكلفة المردودات من البضاعة وذلك عند البيع مع إعطاء حق رد البضاعة المباعة أو استبدالها خلال فترة معينة.
  - استلام البضاعة من الموردين ا نهاية الفترة وجردها وتقييمها بالمخزون وذلك على الرغم من عدم تسجيلها بالدفاتر كمشتريّ وعدم تسجيل المبلغ المستحق للموردين الذي يقابلها.
  - المبالغة في الاعتراف بالخسائر الناتجة عن انخفاض تكلفة المخزون بسبب التقادم.
- ٣/٧ الآثار السلبية المترتبة على إدارة الأرباح ومخاطرها:
- يمكن تحديد الآثار السلبية ومخاطر ممارساتها في الآتي (خالد، ٢٠١٦، ص. ٢٦١):
- محاولات الإدارة لإخفاء الأداء السلبي والسيئ للشركة وما ينطوي على ذلك من احتمال تضليل مستخدمي القوائم المالية من الوضع المالي الحقيقي للشركة، وما يؤول إليه ذلك من إمكانية إهيار الشركة وإفلاسها.
  - عدم وجود ضوابط واضحة للتفرقة بين كل من ممارسات إدارة الأرباح والغش في القوائم المالية.
  - التماهي والمبالغة في ممارسات إدارة الأرباح التي تتيحها مرونة المعايير المحاسبية قد تؤدي إلى الغش في القوائم المالية والتي تكون إدارة إدارة الشركة مسؤولة عن إعدادها وهو الأمر الذي قد يفقد الثقة في القوائم المالية.

- صعوبة الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي، والتمثل في مدي قدرته على التمييز بين ممارسات إدارة الأرباح وبين الغش وتحديد المنطقة الفاصلة بينهما.
- اهتزاز ثقة مستخدمي القوائم المالية، سواء في تقرير المراجع الخارجي على التمييز بين ممارسات إدارة الأرباح وتحديد المنطقة الفاصلة بينهما.

### ثالثاً: الإطار التطبيقي للبحث:

#### ١) منهجية الدراسة:

انطلاقاً من مفهوم إدارة الأرباح الذي يشير إلى الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب في الأرباح بهدف تحقيق مكاسب معينة أو تحقيق مستوى ربح يتوافق مع توقعات المحللين الماليين، ولأغراض قياس أثر تلك الممارسات فإن هذه الدراسة تعنى باستخدام نموذج جونز المعدل والذي يعد الأقوى بين النماذج المستخدمة في الكشف عن إدارة الأرباح، وتدعي بطريقة المستحقات الاختيارية والتي تفترض بأن المديرين يعتمدون أساساً على حرية تصرفهم في جزء من المستحقات الكلية كوسيلة من وسائل إدارة الأرباح، حيث تتألف المستحقات الكلية من مستحقات اختيارية تحدد من قبل الإدارة ومستحقات غير اختيارية تحدد اقتصادياً، وبالتالي من الضروري فصل المستحقات الكلية إلى مستحقات اختيارية و أخرى غير اختيارية؛ فالاختيارية تمثل الدليل على قيام المنشأة بعمليات إدارة الأرباح .

#### ١/١ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات غير المالية والمدرجة بالسوق المالي بالمملكة العربية السعودية، أما عينة الدراسة فتتكون من (١٢) شركة من قطاع انتاج الأغذية، وهي موضحة في الجدول التالي:

جدول (١): أسماء شركات عينة الدراسة.

اسم الشركة	رمز الشركة
مجموعة صافولا	2020
شركة وفرة للصناعة والتنمية	2100
الشركة السعودية لمنتجات الاعلاف والأغذية (سدافكو)	2270
شركة المراعي	2280
شركة حلواني إخوان	6001
الشركة الوطنية للتنمية الزراعية (نادك)	6010



رمز الشركة	اسم الشركة
6020	شركة القصيم القابضة للاستثمار (جاكو)
6040	شركة تبوك للتنمية الزراعية (تدكو)
6050	الشركة السعودية للأسماك
6060	الشركة الشرقية للتنمية
6070	شركة الجوف الزراعية
6090	شركة جازان للطاقة والتنمية (جازكو)

## ٢/١ أساليب جمع البيانات:

تعتمد الدراسة على تحليل البيانات (التقارير المالية المنشورة للشركات على موقع ارقام) موضوع الدراسة والتي تغطي الفترة من عام ٢٠١٤ حتى عام ٢٠١٩ وتم تقسيم هذه الفترة إلى فترتين الأولى قبل تطبيق IFRS منذ ٢٠١٤ وحتى ٢٠١٦ أي تطبيق GAAP والآخر بعد تطبيق IFRS منذ ٢٠١٧ وحتى ٢٠١٩. باستخدام نموذج جونز المعدل وفقاً للخطوات المحددة به والتي سيتم ذكرها فيما بعد بغرض تحديد المستحقات الاختيارية التي تقوم بها الإدارة وذلك لأغراض اختبار فرضية البحث.

## ٢) اختبار فرضية الدراسة: -

اختبار فرضية الدراسة التي تنص على ما يلي: (لا يؤثر تبني الشركات السعودية غير المالية لمعايير التقارير المالية IFRS على اتباع سلوك إدارة الأرباح في إعداد تقاريرها المالية). ولاختبار تلك الفرضية يتم القيام بالخطوات التالية وفق نموذج جونز المعدل:  
أ- قياس المستحقات الكلية المتمثلة في الفرق بين صافي الربح التشغيلي والتدفق النقدي من العمليات التشغيلية من خلال النموذج التالي:

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

حيث:

$$TACC_{i,t} = \text{المستحقات الكلية للشركة (i) خلال فترة (t)}$$

$$ONI_{i,t} = \text{صافي الربح التشغيلي للشركة (i) خلال فترة (t)}$$

$$OCF_{i,t} = \text{التدفق النقدي من العملية التشغيلية للشركة (i) خلال فترة (t)}$$

## أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات

السعودية غير الهالية...المدرّب/ عبد العزيز فهد بوخوه و د/محمد سعيد عيد محمد

ب- تقدير معالم النموذج  $a_1, a_2, a_3$  :

الذي يتم من خلاله احتساب المستحقات غير الاختيارية ( $NDACC_{i,t}$ ) من خلال معادلة الانحدار

التالية لمجموعة الشركات موضوع العينة لكل فترة قبل وبعد تطبيق IFRS

$$TACC_{i,t} / A_{i,t-1} = a_1(1/A_{i,t}) + a_2(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / A_{i,t-1} + a_3 PPE_{i,t} / A_{i,t-1} + E_{i,t}$$

$TACC_{i,t}$  = المستحقات الكلية للشركة (i) خلال فترة (t)

$\Delta REV_{i,t}$  = التغير في إيرادات الشركة (i) خلال فترة (t)

$\Delta REC_{i,t}$  = التغير في حسابات تحت التحصيل للشركة (i) خلال فترة (t)

$PPE_{i,t}$  = العقارات والممتلكات والآلات للشركة (i) خلال فترة (t)

$A_{i,t-1}$  = إجمالي أصول الشركة (i) خلال فترة (t-1)

$E_{i,t}$  = الخطأ العشوائي

ج- تحديد المستحقات غير الاختيارية العادية ( $NDACC_{i,t}$ ):

لكل شركة من شركات العينة على حده ولكل سنة من سنوات الدراسة من خلال المعادلة

التالية:-

$$NDACC_{i,t} = \hat{a}_1(1/A_{i,t-1}) + \hat{a}_2 (\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / A_{i,t-1} + \hat{a}_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1})$$

وبناءً على ما سبق يوضح الجدول التالي رقم (1) معاملات الانحدار ( $a_1, a_2, a_3$ ) وقياس مستوى

الدلالة لكل منها لكل من الفترتين المطبق بهم GAAP و IFRS.

جدول (1):

معاملات الانحدار ومستوى المعنوية لكل منهما

P-Value			T			معاملات الانحدار			الفترة
						A3	A2	A1	
PPE/A	(REV-REC)/A	1/A	PPE/A	(REV-REC)/A	1/A	PPE/A	(REV-REC)/A	1/A	
0.111	0.447	0.437	1.638	0.770	0.786	0.120	0.103	60613.048	GAAP
0.896	0.411	0.250	-0.132	-0.833	-	-0.008	-0.100	-101802.101	IFRS



د- يتم احتساب المستحقات الاختيارية (DACCI,t) لكل شركة والمتمثلة في الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية.

$$DACCI,t = TACCI,t - NDACC i,t$$

ه- يتم حساب متوسط المستحقات الاختيارية لكل فترة على حدة (GAAP-IFRS) وذلك لغرض المقارنة والتصنيف إلى ممارسة وغير ممارسة لإدارة الأرباح.

و- تصنيف الفترتين (GAAP-IFRS) إلى فترة مارست بها الشركات إدارة الأرباح أو فترة لم تمارس بها الشركات إدارة الأرباح، وتكون الفترة بها ممارسة لإدارة الأرباح إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في الفترة تساوى أو تزيد عن قيمة متوسط مستحقاتها الاختيارية، بينما تعتبر الفترة ليس بها ممارسة لإدارة الأرباح إذا انخفضت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في الفترة عن قيمة متوسط مستحقاتها الاختيارية.

يبين جدول (٢): المستحقات الاختيارية (الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية) ومن ثم تصنيف كلا من الفترتين (بها ممارسة أو ليس بها ممارسة لإدارة الأرباح).

أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على مهارات إدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات  
السعودية غير الهالية... الهدرب/ عبد العزيز فهد بوخوم و د/هدهد سعيد عبد هدهد

جدول رقم (٢)

تصنيف الفترتين (GAAP & IFRS) إلي (ممارس أو غير ممارس لإدارة الأرباح)

القيمة بالريال

التصنيف	متوسط المستحقات الاختيارية	المستحقات الاختيارية	إجمالي الأصول	العقارات والممتلكات والالات	التغير في حسابات تحت التحصيل	التغير في الإيرادات	التدفق النقدي من العملية التشغيلية	صافي الربح التشغيلي	الفترة
	Mean	DACC	A	PPE	REC	REV	OCF	ONI	
بها ممارسة/ليس بها ممارس									
بها ممارسة	-59,242,209	86,269,686	347,526,304.0	4,661,969.3	59,021,119.9	367058	67,100,299.5	28,132,762.3	GAAP
ليس بها ممارسة	-59,242,209	-62,214,732	355,786,291.4	1,265,891.5	-11,421,602.9	142961	41,683,374.4	7,891,101.4	IFRS

يتضح من الجدول السابق أن في فترة تطبيق GAAP (٢٠١٤-٢٠١٦) تمارس الشركات السعودية غير المالية إدارة الأرباح حيث القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية أكبر من متوسطها، بينما في فترة تطبيق IFRS (٢٠١٧-٢٠١٩) ينخفض اتجاه الشركات لتطبيق إدارة الأرباح حيث أن القيم المطلقة للمستحقات الاختيارية أقل من متوسطها.



## نتائج البحث

في ضوء التحليلات السابقة للبيانات المالية واختبار الفرضية الرئيسية للدراسة، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ١- ان تطبيق الشركات السعودية غير المالية للمعايير الدولية للتقرير المالي أدت الي تخفيض ممارسة سياسة إدارة أرباح.
- ٢- أن ممارسات وأساليب إدارة الأرباح تعتبر من أهم العوامل المؤثرة على جودة الأرباح المحاسبية، حيث إن ارتفاع ممارسات وأساليب إدارة الأرباح يؤدي لتخفيض جودة الأرباح المعلنة، مما ينعكس بدوره على القرارات التي يتم اتخاذها بالاعتماد على الأرباح.
- ٣- أن عمليات إدارة الأرباح تؤثر بشكل كبير على مصداقية البيانات المالية وتجعلها مضللة وتفقد خصائص الجودة والموضوعية والمصدقية، مما يؤثر على قرارات مستخدمي تلك القوائم.
- ٤- توجد علاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) وتطبيقها وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح عن طريق الاستحقاقات مقاسة بنموذج جونز المعدل.

## توصيات البحث:

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحثان بما يلي:

- ١- ضرورة توعية الشركات بالمخاطر الناجمة عن عمليات ممارسة إدارة الأرباح وإنعكاستها السلبية على الأداء.
- ٢- ضرورة التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة.
- ٣- توحيد أسس القياس والإفصاح والمصطلحات المحاسبية بين الدول.
- ٤- إجراء المزيد من البحوث التطبيقية على مختلف القطاعات السعودية.

## مراجع البحث:

### أولاً: المراجع باللغة العربية:

- ١- أبو جبريل، أحمد يوسف و الذنبيات، على عبد القادر (٢٠١٦). التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، العدد الرابع، المجلد ١٢، ص.ص: ٢٧٩-٨١١.
- ٢- جاسم، محمد محمود ومحمد، أسعد منشد (٢٠١١). انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح. مجلة كلية التربية الأساسية، جامعة بابل، العدد ٥، ص ص: ٤٤٥-٤٧٠.
- ٣- حماد، طارق وعبدالمعزم، أسامه (٢٠١٠). دور المحاسبة الإبداي في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد ٢٨، ص ص: ٧٣-١٠٧.
- ٤- حمد، محمد معتصم والنقيب، محمد اسماعيل (٢٠١٥) بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية) بالتطبيق على المنطقة الصناعية الخرطوم بحري. مجلة العلوم الاقتصادية، العدد ١٦، المجلد الأول، ٢٠١٥، ص ص: ١٣٧-١٥٥.
- ٥- خالد، وليد الطيب (٢٠١٦). أثر محاسبة القيمة العادلة على سلوك وإتجاهات إدارة في الأرباح في القطاع المصرفي في السودان. المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث، العدد (٥)، المجلد الثاني، ص ص: ٢٥٥-٢٧٣.
- ٦- الخرسيات، شاهين (٢٠١٧). أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء دراسة حالة (شركة الإتصالات الأردنية - أورنج. رسالة ماجستير المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١٧.
- ٧- الرشيد، طارق عبدالعظيم (٢٠١٦) أثر تطبيق المعيار التقارير المالية الدولي رقم (١٥) على قائمة الدخل في شركات المقاولات: دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، المجلد ٢٠، ص.ص: ٢٥٧-٢٩٦.
- ٨- عبدالعظيم، سمير إبراهيم (٢٠٢٠). أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS على جودة التقارير المالية مقاسة بمستوى التحسن في دقة توقعات المحللين الماليين - دراسة تجريبية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، المجلد ٢٤، ص ص: ٤٢٥-٤٧٩.
- ٩- القس، مارتين بطرس، وأحمد، إيمان فتحي، برنس مخائيل (٢٠١٦). أساليب إدارة الأرباح عند تقييم المخزون السلمي بين معيار المحاسبة المصري رقم (٢) والقانون



الضريبي الساري. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد ٢٠١٦، ٦٠، ص: ١٢٥-١٤٨.

١٠- محسن، ريم وحمد، كامل (٢٠١٧). مشكلات القياس المحاسبي في ظل تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS 13 نموذجاً. مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، نقابة المحاسبين والمدققين، جمهورية العراق، العدد ٤٩، المجلد، ص: ١٠-٤٩.

١١- مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS ومجلس معايير المحاسبة الدولية، "من نحن وماذا نعمل"، ٢٠١٧، ص: ٤.

١٢- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠١٨). التحول إلى المعايير الدولية (المحاسبة والمراجعة).

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

1. Capkun, V., Collins, D., & Jeanjean, T. (2016). The effect of IAS/IFRS adoption on earnings management (smoothing): A closer look at competing explanations. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35(4), 352-394.
2. Doukakis, L. C. (2015). Erratum to "The effect of mandatory IFRS adoption on real and accrual-based earnings management activities" [*J. Account. Public Policy* 33 (2014) 551–572]. *Journal of Accounting and Public Policy*, 2(34), 214-217.
3. Etengu, R. O., Olweny, T. O., & Oluoch, J. O. (2019). Effect of Mandatory Disclosure of Ias/Ifrs on Earnings Management Among Listed Firms At The Uganda Securities Exchange.
4. Kaaya, I. D. (2015). The International Financial Reporting Standards (IFRS) and value relevance: a review of empirical evidence. *Journal of Finance and Accounting*, 3(3), 37-46.
5. Masoud, N. (2017). The effects of mandatory IFRS adoption on financial analysts' forecast: Evidence from Jordan. *Cogent Business & Management*, 4(1), 1290331.
6. Miková, T. (2014). Influence of IFRS on Earnings Manipulation: Evidence from the European Union. *Acta Oeconomica Pragensia*, 6, 3-18.
7. Tutino, M., Regoliosi, C., Mattei, G., Paoloni, N., & Pompili, M., Dealing with IFRS 15: Any Impact on Earnings Management? First Evidences from Italian Listed Companies.

8. Malikov, K., Manson, S., & Coakley, J. (2018). Earnings management using classification shifting of revenues. *The British Accounting Review*, 50(3), 291-305.
9. Cook, K. A., Huston, G. R., & Kinney, M. (2012). Managing earnings by manipulating inventory: The effects of cost structure and valuation method. Available at SSRN 997437.
10. Zhang, L., Farooq, Q., Zhang, Y., Liu, X., & Hao, Y. (2020). Fair value and mispricing: how domestic earnings transparency of listed firms leads to global financial stability. *European Journal of International Management*, 14(1), 173-193.
11. Gunny, K. A. (2010). The relation between earnings management using real activities manipulation and future performance: Evidence from meetings earnings benchmarks .*Contemporary Accounting Research* ,27 (3): 855-888.

ثالثاً: المواقع الإلكترونية:

<https://www.maaal.com/archives/92938>

[www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards>