

أثر مرونة معايير المحاسبة المصرية على ممارسات إدارة الربح

الدكتور حاتم محمد الشيشيني

كلية التجارة – جامعة طنطا

١ - مقدمة:

تهدف المحاسبة إلى تقديم خدمة لقارئ القوائم المالية ومستخدمها. وتتمثل هذه الخدمة في تقديم معلومات يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات. ولقد تقوم المراجعة أيضاً بالقيام بعملية منظمة لجمع وتقويم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية، والتأكد من تمشيها مع المعايير الموضوعية، وتوصيل النتائج إلى الأطراف المهتمة أو المعنية، أو بمعنى أدق تضيف عملية المراجعة نوع من المصادقية إلى القوائم المالية وبالتالي يمكن لقارئ ومستخدم القوائم المالية أن يثق في المعلومات الواردة بها، وبالتالي يستخدمها في اتخاذ القرارات.

ومن البديهي أن نلاحظ اختلاف الأنظمة الاقتصادية والمالية في معظم دول العالم، وإلى اختلاف المعلومات المالية المطلوبة. ومع تطبيق الاتفاقيات المتعلقة بتحرير التجارة بين الدول، وظهور الشركات المتعددة الجنسيات **Multinational companies** أوجد الحاجة إلى العمل على توحيد أو توفيق **Harmonization** معايير المحاسبة الدولية. أو بمعنى أدق استخدام معايير محاسبية موحدة تستخدم في إعداد البيانات المالية. ولقد ظهرت عدة منظمات مهنية تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية حول العالم. ولقد ظهرت لجنة معايير المحاسبة الدولية بهدف توحيد المبادئ المطبقة في مجال المحاسبة والمراجعة لمختلف الشركات عند القياس وإعداد التقارير المحاسبية. وفي مصر صدر قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ الخاص بمعايير المحاسبة المصرية، والتي تمثل على أصدق تعبير ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية، وتتضمن معايير المحاسبة المصرية بعض المعايير التي قد تستخدم في التدخل أو إجراء بعض التعديلات على رقم الربح، ولذلك تهدف تلك الورقة البحثية إلى عرض أثر مرونة المعايير المحاسبية على ممارسات إدارة الربح.

٢ - إدارة الربح :

هناك عدة تعاريف لإدارة الربح، وجودة الأرباح المحاسبية، وجودة التقارير المالية. الأرباح المحاسبية، ولقد عرف (Schipper and Vincent, 2003, p.98) جودة الأرباح المحاسبية بأنها: "مدى تعبير أرباح التقرير المالي بصدق عن الربح الحقيقي للمنشأة". ولقد ركزت مهنة المحاسبة والمراجعة على لعب الدور المنوط بها في خدمة قارئ ومستخدم القوائم المالية، واهتمامها بجودة التقارير المالية، وجودة الأرباح المحاسبية. وفي خلال السنوات الماضية تعرضت مهنة المحاسبة والمراجع إلى عديد من الانتقادات عن ضعف دور مراقب الحسابات في منع أو التقرير عن بعض ممارسات الإدارة التي تهدف إلى التلاعب في الأرباح أو غدارة الأرباح بهدف تحقيق مكاسب معينة للإدارة أو لتحقيق مستوى ربح يتمشى مع توقعات المحللين الماليين. ولقد أفلست عديد من الشركات الأمريكية الكبرى مثل Enron, Worldcom, Tyco... وغيرها، مما أثار الجدل حول استخدام المرونة المنطوية في المعايير المحاسبية بغرض إدارة الربح.

ويمكن تقسيم إدارة الربح إلى نوعين: إدارة الربح الجيد **good earning management** وهي إدارة الربح التشغيلي التي تحدث عندما تتخذ الإدارة من قرارات أعمال اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر. ومن أمثلة تلك القرارات، إعطاء العمال راحة لعدة ساعات قبل انتهاء مواعيد العمل الرسمية نظراً لأن معدل الإنجاز الحالي يفوق الخطة. أما النوع الثاني فهو إدارة الربح السيئة **bad earnings management** بهدف إخفاء الربح التشغيلي الحقيقي بواسطة قيد بعض القيود الاصطناعية أو استخدام تقديرات غير منطقية. ومن أمثلة إدارة الربح السيئة تخفيض تقديرات مخصص الديون المشكوك في صحتها (parfet, 2000, p.485).

و غالباً ما تنطوي ممارسات إدارة الربح السيئة على بعض الممارسات المحاسبية والإدارية غير المقبولة وغير القانونية. على سبيل المثال، فإن إدراج بعض القيود المحاسبية الاصطناعية لا يمثل إدارة سيئة للربح فحسب، وإنما يمثل إدارة غير قانونية للربح وغير مسموح بها. علاوة على أن الممارسات غير القانونية يصعب اكتشافها وبالتالي يصعب دراستها إن لم يكن مستحيلاً، وبالتالي يصعب دراستها،

ولذلك يركز هذا البحث على إدارة الربح الجيدة أما إدارة الربح السيئة فهي تخرج عن نطاق هذا البحث .

ويتضح مما سبق أن إدارة الربح تتم بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية (وخصوصاً الأرباح المحاسبية) من خلال استغلال بعض المرونة المنطوية في بعض السياسات المحاسبية، وممارسة التقديرات الشخصية .

ولقد تعرض (2000) parfet للتقدير الشخصي الذي تنطوي عليه المعايير المحاسبية بسبب استحالة أن تصيغ قاعدة لكل حالة من المحتمل أن تصادفها في الواقع العملي. وبالتالي قد تصاغ المعايير المحاسبية بشكل جامد Rules-based standards من حيث متطلباتها وتضمنها لإرشادات تطبيقية تفصيلية، أو أن تصاغ المعايير بشكل مرن principles-based standards والتي تتطلب أن تمارس إدارة الشركة ومراجع الحسابات قدرًا من التقدير المهني عند تطبيق المعايير المحاسبية .

ومع ظهور موضوع إدارة الربح كانت المرحلة الأولى من مراحل البحث في الموضوع هي: تقديم الموضوع للباحثين والجهات المهنية، وممارسي المهنة في شكل تقديم تعاريف متعددة لإدارة الربح، وأنواعه، وأدواته. فعلى سبيل المثال هناك خمسة أنواع أساسية لإدارة الربح وهي:

- ١ - تخزين الأرباح لسنوات مستقبلية. ie jar reserves.***
 - ٢ - زيادة خسائر العام الحالي لتحقيق أرباح مستقبلية Big bath restructuring changes.
 - ٣ - الاعتراف المبكر بالإيراد. The premature recognition.
 - ٤ - استغلال مبدأ الأهمية النسبية Immaterial misapplication of accounting principles.
 - ٥ - ممارسات إبداعية أثناء الاستحواذ. Creative acquisition accounting. Nelson et al. (2003) فلقد عرض وبالمثل،
- كيفية حدوث إدارة الربح، وحدد المجالات الأكثر تعرضاً لوقوع إدارة الربح وهي:

- ١ - الاعتراف بالإيراد .
- ٢ - الاعتراف بالمصروف .
- ٣ - قضايا خاصة بالاندماج .
- ٤ - قضايا أخرى .

لقد أعطى الباحثون عدة أمثلة لكيفية وقوع إدارة الربح ، ومعدل تكرار مجالات إدارة الربح ، ولقد تم لفت النظر إلى أن تحديد مجالات إدارة الربح قد يدفع المنظمات المهنية إلى تحديد المعايير التي تتطلب إعادة صياغة ، وكذلك تصميم المناهج الدراسية التي تساعد في اكتشاف وسائل التلاعب وإدارة الربح .
والسؤال الآن :

هل هناك علاقة بين مرونة المعيار المحاسبي ، وممارسات إدارة الربح؟

٣ - نوع المعيار المحاسبي (مرن - جامد) ،

وممارسات إدارة الربح في الوقت الحاضر أصبحت المعايير المحاسبية تفصيلية ومعقدة بشكل أدى إلى صعوبة تطبيق المعايير في الواقع العملي. علاوة على أن الغرض من المعيار أو بمعنى أدق روح المعيار المحاسبي لا يتم الالتزام به من جانب المحاسبين والمراجعين الممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة عند

تسجيل وإعداد التقارير المالية عن العمليات الاقتصادية المبنيّة على قواعد جامدة - Rules

based standards أما معايير المحاسبة المرنة principles - bases

standards تتطلب أن يقوم كل من إدارة الشركة ومراجع الحسابات بممارسة قدرًا من التقدير

الشخصي عند تطبيق المعايير. أي أن القائمين على إعداد القوائم المالية (العاملين بقسم المحاسبة في

الشركة أو المدير المالي) يجب أن يقوموا بإعداد القوائم المالية بأمانة وبشكل يعكس كل العمليات

الاقتصادية التي تمت خلال العام، وبالمثل يجب على المراجع ألا يستجيب للضغوط التي يحتمل أن

تمارسها عليه إدارة لاشركة .

ويجب على القائم بوضع معايير المحاسبة أن يحدد مقدار التقدير الشخصي المسموح به للإدارة عند

القيام بإعداد التقارير المالية . (Healy and Wahlen, 1999. p.367) يجب

على مراجع الحسابات أن يتحقق من أن القوائم المالية تعبر بعدالة وصدق عن المركز المالي. ويجب

دراسة ما إذا كان موقف مراجع الحسابات من إدارة الربح يتأثر بنوع المعيار المحاسبي (مرن -

جامد)، أو بمعنى أدق تحديد ما إذا كانت معايير المحاسبة المرنة تساهم في سهولة موافقة المراجع على قيام عميل المراجعة بإدارة الربح .

قد ترغب إدارة الشركة في تحقيق رقم أرباح معين وبالتالي قد تقوم بتفسير المعايير المحاسبية بطريقة متطرفة، ويجب على المراجع أن يتصدى لمحاولات الإدارة ودوافعها في استخدام معايير محاسبية لإعداد تقارير مالية بطريقة تحقق مصالح الإدارة، ويجب على المراجع أن يتحقق من أن الإدارة لم تتدخل في عملية إعداد التقارير المالية بغرض الحصول على منافع خاصة لها. لقد أوضح Farmer et al (1987) أن المراجع قد يقع تحت تأثير دوافع متعارضة قد تؤثر على تقديرهم لإختيارات عميل المراجعة. علاوة على أن تلك الدوافع المتعارضة قد تسمح للمراجع بقبول طريقة إعداد تقارير متطرفة أو هجومية (Lord, 1992) aggressive reporting method. وبالمثل يمكن القول بأن المراجع قد يقع تحت عدة دوافع وبشكل قد يسمح له بقبول

ممارسات عميل المراجعة فيما يتعلق بإدارة الربح. والجدير بالذكر أن دراسة Farmer et al. (1987)، ودراسة Lord (1992) ألفت الضوء على أهمية الدوافع التي يمكن أن تؤثر على المراجع بشكل يجعله يقبل إدارة الربح بواسطة العميل إلا أن الدراستين لم تستخدم معايير محاسبية مناسبة لدراسة موقف المراجع من إدارة الربح. وفي دراسة Hackenbarck and Nelson (1996) تم استخدام معيار محاسبي متعلق بالديون المدومة، وآخر متعلق بحسابات المدينين، ولقد أوضحت نتائج البحث أن المراجع استخدام اللغة الغامضة أو غير الواضحة في المعايير المحاسبية لتبرير أو تدعيم موقف المراجع المبني على مستوى الخطر الذي يتعرض له، وعلى طريقة التقرير المختارة. ففي المواقف التي يتعرض فيها المراجع إلى درجة عالية من الخطر في عملية مراجعة ما فإن المراجع غالباً ما يقوم باستخدام طريقة متحفظة في التقرير وتبرير اختياراته. أما في المواقف التي يتعرض فيها المراجع إلى درجة خطر متوسطة فإن المراجع يسمح بالتبريرات المتطرفة أو الهجومية aggressive للمعايير المحاسبية .

ومما سبق يتضح أن المراجع قد يقوم باستخدام اللغة الموجودة في المعيار المحاسبي بما له بتبرير قيام عميل المراجعة بإدارة الربح، أما إذا كان المعيار المحاسبي جامد فإن المراجع قد لا يستطيع تبرير إدارة الربح أو بمعنى أدق لن يستطيع تبرير مقدار إدارة الربح .

ويوضح الشكل التالي العلاقة بين نوع المعيار المحاسبي، وممارسات إدارة الربح:

نوع المعيار المحاسبي - > ممارسات إدارة الربح

وتتضمن معايير المحاسبة المصرية معيار خاص بقيمة الإضمحلال في قية الأصول الثابتة وهو: المعيار

المحاسبي رقم (٣١). ويتضمن هذا المعيار بعض المصطلحات التي تحتاج إلى فهم، وتعمق وتتطلب

ممارسة قدرًا كبيرًا من التقدير الشخصي للمحاسب والمراجع. وفي المقابل فإن هناك معايير محاسبية

يمكن تطبيقها دون أدنى قدر من التقدير الشخصي مثل تطبيق مبدأ المقابلة **Matching**

principle. ويجب أن يولي مراجعي الحسابات قدرًا كبيرًا من الدقة عند ملاحظة تطبيق المعيار

المحاسبي رقم (٣١) المتعلق بإضمحلال قيمة الأصول، كما أن استغلال المرونة المنطوية في المعيار قد

تؤثر على رقم الربح، وبالتالي على مقدار الضرائب المستحقة على الشركة مما يترتب عليه ضرورة أن

يولي الفاحص الضريبي عناية خاصة لتطبيق هذا المعيار.

References المراجع

- Hackenbrack, K. and Nelson, M.W, 1996. Auditors'incentives and their application of financial accounting standards, the Accounting Review, Vol. 17, No. 1, pp.43-59
- Farmer, T.A, Rittenberg, L.E and Tropmeter, F.M, 1987. An investigation of the impact of economic and organizational factors on auditor independence, Auditing: A Journal of Practices & Theory, Vol, 7. No.1 pp-1-14.
- Healy, p. and Wahlen. J, 1999. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting, Accounting Horizons, Vol.13, No, 4, pp. 365-383.
- Nelson, M.W, 2003, Behavioral effects of principles- and rules-based standards, Accounting Horizons, Vol. 17, No.1, pp. 91-104.
- Parfet, W, 2000. commentary: accounting subjectivity and earnings management: A preparer perspective, Accounting Horizons, Vol. 14, No.4, pp. 481-488.
- Schipper, K. And Vincent, L, 2003. Earnings quality, Accounting Horizons, Vol. 17, supplement, pp.97-110. [/][/][b