

أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية

د/زاوي صورية

جامعة بسكرة

Résume:

Cette étude visit à souligner impact de la pratique d'administration de l'entreprise pour gérer les benefices sur la qualité des états financiers dans ses éléments : Bilan, [Compte de résultat](#), [Tableau de flux de trésorerie](#), Tableau des variations de capitaux propres, L'étude a révélé qu'il existe plusieurs méthodes par lesquelles l'entreprise peut pratiquer la gestion des bénéfices et la manipulation des états financiers , afin de dissimuler des faits et induire en erreur ses parties prenantes, ce qui lui permet d'attirer des investisseurs et de gagner des contrats et de transactions, et quelle que soit la fin de la pratique de cette méthode, elle est considérée comme un acte immoral, Enfin, l'étude présentait une série de propositions permettant de limiter la pratique de

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر ممارسة إدارة المؤسسة لإدارة الأرباح على جودة قوائمها المالية بعناصرها الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك عدة أساليب يمكن من خلالها المؤسسة ممارسة إدارة الأرباح والتلاعب في قوائمها المالية، من أجل إخفاء الوقائع وتضليل أصحاب المصالح فيها، مما يسمح لها من اجتذاب المستثمرين والفوز بالعقود والمعاملات، ومهما كانت الغاية لممارسة هذا الأسلوب إلا أنه يعتبر عمل غير أخلاقي، وفي الأخير قدمت الدراسة مجموعة من الاقتراحات التي من شأنها الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

مقدمة:

تعتبر المعلومات المحاسبية المالية مرآة عاكسة لأداء المؤسسة، لذا جاء إصدار المعايير المحاسبية لتنظيم السياسات المحاسبية وضبط عملية العرض والإفصاح للمعلومات في القوائم المالية للمؤسسات.

فالهدف الأساسي من إعداد القوائم المالية هو توفير المعلومات إلى كل الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة كالمساهمين، المستثمرين، الموردين، العملاء... الخ، باعتبارها مصدرا أساسيا يستعان بها في اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة، لذا لا بد أن تتوفر هذه المعلومات على مواصفات الجودة اللازمة للاعتماد عليها كالملائمة والموثوقية والشفافية وأن تعكس الأحداث أو المعاملات والأداء الحقيقي للمؤسسة.

إلا أن المرونة التي تمنحها المبادئ المحاسبية لإعداد تلك القوائم تسمح للإدارة بالتلاعب في المعلومات المقدمة ضمنها، من أجل تجميل الحقائق وتضليل المستفيدين منها، مما يؤدي إلى ظهور آثار سلبية سواء على صورة المؤسسة أو على فقدان المستثمرين لثقتهم فيما يقدم لهم من معلومات محاسبية، وذلك باستخدام عدة طرق أو ممارسات، منها إدارة الأرباح. من هذا المنطلق كانت إشكالية هذه الدراسة هي:

كيف تؤثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية ؟

للإجابة عن الإشكالية قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي إدارة الأرباح ؟
- ما هي جودة القوائم المالية؟
- ما هي الآثار المترتبة عن ممارسة المؤسسة لإدارة الأرباح على جودة القوائم المالية؟ وما هي أهم الوسائل المساعدة على الحد منها؟
- للإجابة عن هذه الأسئلة قسمنا الدراسة إلى المحاور التالية:

- المحور الأول: إدارة الأرباح.
- المحور الثاني: جودة القوائم المالية.
- المحور الثالث: تأثير إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية.

1- إدارة الأرباح

1-1- مفهوم إدارة الأرباح: تعتبر إدارة الأرباح نشاط أو ممارسة تهدف إلى إحداث

تحريفات متعمدة في قيم الأرباح بهدف إظهار حقيقة مغايرة لما هو عليه الواقع، أو لتغيير مدلولات القوائم المالية، أو لتوجيه متخذ القرار لاتخاذ قرارات محسوبة بشكل مسبق فهي تدخل مقصود في عملية إعداد القوائم المالية بنية تحقيق منفعة خاصة أي أنها منطقة رمادية يمكن للمدراء التلاعب فيها، حتى تعكس تقارير الأرباح رغبات الإدارة بدلا من الأداء المالي الحقيقي للمؤسسة

وتتحقق إدارة الأرباح عندما يستخدم المديرون الحكم الشخصي عند إعداد القوائم المالية وإعادة هيكلة العمليات بهدف تغيير المعلومات، إما لتضليل أصحاب المصالح فيما يتعلق بالأداء المالي للمؤسسة، أو من أجل الحصول على صفقات أو تعاقدات يعتمد بناؤها على تلك المعلومات، وبالتالي فإن إدارة الأرباح هي الممارسات المحاسبية التي تقوم بها إدارة المؤسسة لتحريف الأداء المالي الحقيقي لها.

تهدف المؤسسة من ممارسة إدارة الأرباح كما سبق الإشارة إلى تضليل الأطراف ذات المصلحة، أي التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية عن طريق الكشف عن معلومات تتفق وتوقعاتهم كالتدفقات النقدية المستقبلية لها أو المحققة، وبالتالي إظهار فعالية المؤسسة، وعموما يمكن إرجاع دوافع الإدارة لممارسة إدارة الأرباح إلى العديد من الأسباب، أهمها:

- الفوز أو إبرام عقود ذات أهمية كبيرة للمؤسسة مثل عقود الاقتراض.
- زيادة العلاقات التي يمكن أن يحصل عليها المدراء نتيجة تحقيقهم الأرباح، أو من أجل إظهار كفاءتهم وضمأن بقائهم في المؤسسة، خاصة بالنسبة لأولئك الذين تقترب مدة انتهاء عقود توظيفهم أو إحالتهم على المعاش، أو نقلهم إلى فروع المؤسسة في مناطق أخرى.
- التأثير على أسعار الأسهم من خلال تحسين صافي الربح، خاصة في الفترات التي تسبق طرح العروض العامة الأولية، بالإضافة إلى التأثير على توقعات المحللين الماليين أو الإدارة ذاتها، لمنع حدوث أي تقلبات أو تذبذبات في أسعار أسهم المؤسسة.
- تجنب التكاليف السياسية، أي التكاليف السياسية التي قد تتحملها المؤسسات كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الحكومة مثل قوانين زيادة معدلات الضريبة... الخ - تخفيض المدفوعات الضريبية، بما أن إعداد القوائم المالية ينتج عنه تحديد الوعاء الضريبي الذي تخضع له المؤسسة خلال فترة نشاط معينة، لذا تقوم الإدارة بالإفصاح عن رقم الربح الذي يؤدي إلى الحد من قيمة المدفوعات الضريبية، في حين تقوم بزيادة أرباحها لجذب

المستثمرين عندما تكون هناك إعفاءات ضريبية سواء لأنشطة محددة أو لمناطق معينة أو لفترات عند بداية النشاط أو بموجب اتفاقيات دولية.

وعليه فإن إدارة المؤسسة تمارس إدارة الأرباح لاعتقادها بأن الأطراف ذات المصلحة فيها كالمساهمين، الدائنين،... الخ في حالة عدم تحقيقها لأرباح أو انخفاضها ستطالب بالكشف عن حقيقة الأحداث التي أدت إلى تحقيق ذلك، كما أن هذه الأطراف سوف تستخدم الأرباح المحققة لتقدير التغير الحاصل في أداء المؤسسة من فترة لأخرى، وبما أنهم يتميزون بالرشد الاقتصادي والعقلانية فإنهم يكونون في وضعية لا تسمح لهم بقبول المزيد من الخسائر حتى

1-2- إستراتيجيات إدارة الأرباح: قد تلجأ إدارة المؤسسة في ممارساتها لإدارة الأرباح لتبني عدة استراتيجيات، أهمها:

- إستراتيجية تخفيض الأرباح في حالة:

- الأرباح المحققة من طرف المؤسسة في الفترة الحالية مرتفعة وتتوقع الإدارة انخفاضها أو بقائها على حالها في الفترة المستقبلية، لكن هناك دوافع قوية تدفعها إلى نقل الأرباح من الفترة الحالية إلى الفترة المستقبلية.

- قيام الإدارة بتخفيض الأرباح في الفترة الحالية في الوقت الذي تكون فيه الأرباح المحققة فعلا من طرف المؤسسة منخفضة وتتوقع الإدارة ارتفاعها في الفترة المستقبلية.

- إستراتيجية زيادة الأرباح في حالة:

- الأرباح المحققة في الفترة الحالية منخفضة وتتوقع الإدارة زيادتها أو بقاءها على حالها في الفترة المستقبلية، لكن هناك دوافع قوية تدفع الإدارة إلى نقل الأرباح من الفترة المستقبلية إلى الفترة الحالية.

- قيام الإدارة بزيادة الأرباح في الفترة الحالية في الوقت الذي تكون فيه الأرباح المحققة فعلا من طرف المؤسسة مرتفعة وتتوقع الإدارة انخفاضها في الفترة المستقبلية.

1-3- أساليب ممارسة إدارة الأرباح: تلجأ إدارة المؤسسة ونتيجة لضغوط معينة إلى إتباع ممارسات تؤثر على الأرقام المحاسبية المعلن عنها، مما يظهر الأداء المالي بشكل طبيعي لا يثير الشكوك والتساؤلات، وهنا يكون أمام إدارة المؤسسة العديد من الأساليب التي يمكن لها إتباعها، أهمها:

- **التغيير في الطرق والتقديرات المحاسبية:** إن تعدد البدائل المحاسبية يمكن الإدارة من حرية الاختيار فيما بينها تحقيقا لأهداف معينة، وذلك من خلال عدة عناصر أهمها:

- التغيرات في السياسة المحاسبية: أي تتبنى إدارة المؤسسة سياسة محاسبية تختلف عن تلك التي كانت تستخدمها لأغراض التقرير، مثل:
- التغيير في طرق تسعير المخزون كالتحول من طريقة "التكلفة الوسطية" إلى "fifo".
- التغيير في طرق إهلاك الأصول كالتحول من القسط الثابت إلى الإهلاك المتزايد.
- التغير في التقديرات المحاسبية: أي التغيير في التقديرات التي وضعتها سابقاً، مثل تقدير:
- العمر الاقتصادي للأصول الثابتة.
- قيمة الأصل كخردة في نهاية العمر الإنتاجي.
- مخصص الديون المشكوك فيها.
- نسبة انجاز عقود المشاريع طويلة الأجل.
- التغيير في طريقة الإفصاح: تهدف الملاحق إلى مساعدة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في فهم الطرق والسياسات المحاسبية التي اتبعتها المؤسسة في إعدادها، فضلاً عن العمليات والأحداث المالية وغير المالية التي قامت بها خلال فترة زمنية معينة، وبالتالي ترشيد قراراتهم المستقبلية.
- وهنا نجد أن إدارة المؤسسة تمارس إدارة الأرباح عند إعدادها للقوائم المالية خاصة قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج، بشكل مختلف عن الشكل الأصلي، فنجد الدخل التشغيلي والدخل قبل العناصر غير عادية والدخل قبل الضرائب وصافي الدخل، كلها عناصر يمكن للإدارة أن تضع في التقرير الإيرادات غير المتكررة أو غير العادية باعتبارها إيرادات أخرى، وأن تضع المصاريف التشغيلية على أنها مصاريف غير تشغيلية، ويترتب على هذه الممارسات مستويات ظاهرية للدخل التشغيلي أعلى من الحقيقي، رغم أن ذلك لا يؤثر على صافي الدخل النهائي.
- في هذا السياق يمكن طرح التعاريف التالية:
- التغيير في سياسات الإنتاج أو الاستثمار أو التمويل: وذلك بغرض التهرب من التطبيق الإلزامي لبعض المبادئ أو المعايير المحاسبية التي لا تتلاءم نتائجها مع رغبات أو أهداف الإدارة التي تسعى إلى تحقيقها.
- التغيير في الشكل القانوني للمؤسسة: كتوحيدها مع مؤسسة أخرى، بحيث يساعد ذلك الإدارة على تحقيق أهداف إدارة الأرباح.

ومهما كان سهولة أو بساطة الأسلوب المستعمل في ممارسة إدارة الأرباح، ومهما كان الهدف من ورائها حتى وإن كان يصب في مصلحة المؤسسة، إلا أنه يبقى عمل غير أخلاقي أو بالأحرى غير مبرر أخلاقياً، ذلك كونه يتم في السر، أي ليس هناك إعلان عن الأرباح التي قد حدثت، ولا إفصاح عن الأساليب التي استخدمت، ولا عن القيمة التي تم تعديلها، الأمر الذي يؤدي إلى التضليل، وخاصة إذا ما اقترنت بوجود تضليل على بعض الأحداث الاقتصادية الهامة والتي قد تضر بمصالح مختلف الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة

2- القوائم المالية

2-1- مفهوم القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية لارتباط المؤسسة بالأطراف ذات الصلة بها والمهتمة بنشاطاتها، فمن خلال القوائم المالية تتمكن تلك الأطراف من التعرف على المركز المالي للمؤسسة وبالعناصر المؤثرة عليه، فالقوائم المالية هي " مجموعة من البيانات الأساسية التي تصدرها المؤسسة بموجب مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية وأساس منطقي بصورة منسقة".

فهي "بيانات تفصيلية وإجمالية لجميع عناصر المعاملات والأنشطة في المؤسسة تعرض في مجموعة كشوف محاسبية وفق طريقة معينة بموجب المعايير المحاسبية، ويعبر عنها بشكل أرقام تعكس جميع العمليات والأنشطة المنفذة خلال فترة معينة"

فالمرآة العاكسة لنتائج المؤسسة المحققة تظهر بالقوائم المالية لجميع المتعاملين معها كالمساهمين، المدينين، العملاء، الدولة ممثلة بمختلف مصالحها،... الخ، ومن ثم فإن القوائم المالية ليست هدفاً وإنما وسيلة للحصول وإظهار المعلومات المتعلقة بها للاستفادة منها في اتخاذ القرارات والحكم على نتائج العمليات وتقييم المركز المالي لها.

وباعتبار أن القوائم المالية تضم معلومات محاسبية فإن الهدف الأساسي من إعدادها هو توفير معلومات تسمح بـ

- تحقيق الحاجات المالية لغالبية مستخدميها، إذ تعكس هذه المعلومات الأحداث السابقة والحالية للمؤسسة.

- فهم قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية.

- القياس الدوري لأداء المؤسسة.

- التنبؤ وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد.

- تزويد متخذي القرارات بالمؤسسة بمادة أساسية لاتخاذ قرارات أكثر دقة.

إذن القوائم المالية بما تحتويه من معلومات أداة مساعدة على تقييم أداء المؤسسة والتنبؤ بنشاطاتها ونتائج أعمالها، واتخاذ القرارات بناء على ذلك.

-2- عناصر القوائم المالية: تضم القوائم المالية الجداول التالية:

- الميزانية (قائمة المركز المالي): هي "جدول يضم الحسابات الحقيقية المتعلقة بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ معين"

أي أنها تضم جانبين، أولهما متعلق بالمصادر المتمثل في الخصوم، يوضح مصادر حصول المؤسسة على الأموال، تنقسم حسب درجة استحقاق هذه الأموال إلى ثلاث أقسام: أموال المؤسسة الخاصة أي حقوق المالكين لها، خصوم طويلة الأجل أو ما تسمى خصوم غير متداولة كالقروض طويلة الأجل، تستعملها المؤسسة لمواجهة الاستخدامات طويلة الأجل، إلى جانب خصوم متداولة أو خصوم قصيرة الأجل كالمردين، أما الأصول فهي توضح استخدامات المؤسسة للخصوم، أي أين تم وضع الأموال الموضحة في الخصوم، تنقسم بدورها حسب درجة تحولها إلى سيولة إلى قسمين: أصول غير متداولة تضم الأصول طويلة الأجل سواء كانت مادية كالأراضي، المباني، المعدات والآلات، أو غير مادية أي معنوية كشهرة المحل، أما القسم الثاني فيتمثل في الأصول المتداولة أو القصيرة الأجل كالمخزونات، النقدية...الخ.

والميزانية نوعان، افتتاحية تكون في بداية السنة المالية توضح موجودات المؤسسة ومصادرهما، واختتاميه تكون في نهاية السنة توضح نتيجة الأعمال أو المركز المالي للمؤسسة من ربح أو خسارة .

- جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل): يعتبر وثيقة تقيس قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح من خلال مقابلة الإيرادات المتعلقة بفترة محاسبية معينة بالتكاليف التي ساهمت في تحقيق تلك الإيرادات، وعليه فإن جدول حسابات النتائج يضم نوعين من المعلومات، إيرادات تعبر عن التدفقات الداخلة أو الزيادة في المنافع خلال فترة معينة، وهي تضم الحسابات المتعلقة بالمجموعة السابعة كالمبيعات، الإنتاج المخزن...الخ، أما النوع الثاني من المعلومات فهو يضم المصاريف التي تعبر عن التدفقات النقدية الخارجة أو النقص في المنافع الاقتصادية خلال فترة معينة، وهي تضم الحسابات المتعلقة بالمجموعة السادسة كمصاريف المستخدمين، المصاريف المالية، الضرائب والرسوم...الخ.

-جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية): خصصت المعايير المحاسبية لتناول التدفقات النقدية للمؤسسة المعيار IAS7، حيث عرف جدول سيولة الخزينة على أنه "عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية لمؤسسة ما، حيث تصنف النقدية خلال فترة معينة إلى نشاطات تشغيلية واستثمارية وتمويلية"

إذن ينطوي جدول سيولة الخزينة على عملية تفسير المحصلات والمدفوعات النقدية التي حدثت خلال فترة زمنية معينة، أي عملية توضيح مصادر النقدية واستخداماتها، وكذلك أسباب التغير في رصيد النقدية، وكما أشار إليه التعريف، فإن التدفقات النقدية سواء الداخلة للمؤسسة أو الخارجة منها تنقسم إلى ثلاث أقسام، تدفقات تشغيلية ناتجة عن أي إيراد أو مصروف متعلق بالنشاطات الرئيسية للمؤسسة، كالمقبوضات النقدية من بيع السلع والخدمات والعمولات المختلفة، المدفوعات لموردي البضائع والخدمات... الخ .

-جدول تغيرات الأموال الخاصة (قائمة التغيرات في حقوق الملكية): يعتبر هذا الجدول حلقة الوصل بين الميزانية وجدول حسابات النتائج، حيث مع تعدد مصادر التغير في حقوق الملكية توجب تخصيص جدول منفرد لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره، أي أن هذا الجدول يتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبدايتها، إضافة إلى بنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية لا تظهر في الميزانية، كالتغير في رأس المال المدفوع، التغير في الأرباح المحتجزة...الخ.

- الملاحق: تتضمن ملاحظات ومعلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية السابقة، كما تشمل إيضاحات حول السياسات المحاسبية كأسلوب الاهتلاك المتبع، أسلوب تقدير الاستثمارات.. الخ، جداول مجمعات الاستملاكات...الخ، ومن ثم فإن الملاحق جزء هام لا يتجزأ من القوائم المالية للمؤسسة.

3 - تأثير إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية:

لكي تكون القوائم المالية ملائمة لمستخدميها لا بد أن تتوافر فيها عدة خصائص أهمها:

- الملائمة: تشير إلى درجة صلة المعلومات وارتباطها بموقف صنع القرار، فكلما زادت درجة الارتباط زادت درجة ملائمتها، فالمعلومات الملائمة هي التي ستؤثر على سلوك متخذ القرار وتجعله يعطي قرارا يختلف عن الذي كان يمكن أن يتخذه في حالة غيابها.

- **المصادقية:** تكون المعلومات صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ومحايدة أي خالية من التحيز، وتكون المعلومات كذلك إذا تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المعروفة كالحيداء الحيطه والحذر، الشمولية،...الخ.

- **القابلية للفهم:** أي أن تكون المعلومات سهلة الفهم من قبل مستخدميها، بمعنى أن تكون المعلومات واضحة، فلا يجب أن تتضمن أي ألفاظ أو رموز أو مصطلحات أو تعبيرات أو معادلات غير معروفة، لا يستطيع المستخدم أن يفهمها، حتى وإن كانت ذات أهمية وتم تقديمها في الوقت المناسب.

- **قابلية المقارنة:** وتعني إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترات مالية سابقة للمؤسسة، كما يمكن مقارنتها مع قوائم لمؤسسات مماثلة، من أجل تقييم أدائها. إذن تتحقق جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين عن طريق توفر الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية لتكون مفيدة لاتخاذ القرارات كمدى صدق القوائم المالية، سلامتها وخلوها من الأخطاء، مدى الاعتماد عليها ولامتها لاتخاذ القرار، مدى الإفصاح في تلك القوائم المالية، مدى اعتمادها على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها،...الخ.

تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية بإظهار نتائج غير حقيقية، مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية المعلن عنها كما يلي:

3-1- تأثير إدارة الأرباح على الميزانية: تتحاييل إدارة المؤسسة في الميزانية التي تقوم بإعدادها من خلال عدة عناصر أهمها:

- المبالغة في تقييم عناصر الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض الأصول غير الملموسة.
- تحويل طريقة الإهلاك من القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس، إلى جانب التلاعب في تصنيف بعض عناصر الأصول بهدف المبالغة في مصاريف الإهلاك

- عدم الكشف عن الديون المدينة المتأخرة، لتخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.

- إثبات أصول محتملة قبل تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها.

- إضافة بضاعة أو مواد أولية متقادمة أو تالفة إلى كشوف الجرد، إلى جانب التلاعب في أسعار تقييم المخزونات بصفة عامة.
- إضافة إيرادات محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.
- استخدام تكلفة إيجار مبنى لإخفاء تكلفة مبنى جديد من الظهور ضمن بنود الميزانية، حيث يتم إبرام عقد إيجار طويل الأجل يتم بموجبه دفع مصاريف إيجار سنوية، وبالتالي التخلص من المبلغ الضخم المتعلق بالمبنى الجديد.
- 2- تأثير إدارة الأرباح على جدول حسابات النتائج: يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال النقاط التالية:
 - تسجيل إيرادات قبل الحصول عليها كإيراد المبيعات قبل التزام العميل بدفع ثمنها.
 - زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزء من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلا تشغيليا.
 - نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة.
 - نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة بهدف تخفيض الأرباح ونقلها إلى فترة تكون المؤسسة بحاجة فيها إلى أرباح.
 - نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية.
- 3- 3- تأثير إدارة الأرباح على جدول سيولة الخزينة: يبين جدول سيولة الخزينة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، سواء التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية (العمليات التشغيلية الأساسية)، التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة الاستثمارية (الأنشطة الاستثمارية من غير النشاطات التشغيلية)، التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التمويلية (مصادر الحصول على القروض وكيفية تسديدها)، يتم التلاعب في هذا الجدول من خلال عدة عناصر أهمها:
 - اعتبار النفقات التشغيلية على أنها تمويلية والعكس، ورغم أن هذا الإجراء لا يؤثر على النتائج إلا أنها تغير من الأحداث أو الحقائق.

- إجراء تغييرات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض إيرادات بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية أو بعض المعدات من الدخل الصافي أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، مما يخفض تأثير الضريبة عن التدفقات النقدية التشغيلية.

- عدم تصنيف الأسهم الخاصة بالمؤسسة باعتبارها أسهما تجارية، وتصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية بناء على فترة الاحتفاظ فيها.

4- تأثير إدارة الأرباح في جدول التغيرات في حقوق الملكية: يعتبر جدول تغيرات حقوق الملكية وسيط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، والتي تتحدد بمتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية، والاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق.

إن عناصر بنود هذا الجدول معرضة لممارسات إدارة الأرباح من خلال إجراء تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك الأمر بالنسبة لرأس المال المكتسب والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو الخسائر السابقة.

خاتمة:

ضمنا ما يسمى المحاسبة الإبداعية تسعى إدارة بعض المؤسسات إلى تجميل واقع أو حقيقة الوضع المالي لها، من أجل الحصول على العقود والاتفاقيات المستقبلية التي تصبو إليها أو من أجل إخفاء الحقيقة عن أصحاب المصالح الحاليين كالمساهمين، من خلال ممارسة إدارة الأرباح، وتجميل المعلومات المحاسبية المالية الواردة في القوائم المالية التي تصدرها مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد تلك القوائم، مما يؤثر سلبا على مصداقيتها.

نتائج الدراسة: من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى:

- تعتبر القوائم المالية للمؤسسة مرآة عاكسة لأدائها ومعاملاتها، تستعملها عدة أطراف داخلية وخارجية لاتخاذ القرارات، لذا لا بد أن تكون صادقة ودقيقة.

- تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية ومنها إدارة الأرباح من قبل المؤسسات التي تحاول أن تظهر عكس ما هو موجود أو واقع أدائها، من أجل أن تظهر في صورة حسنة أمام منافسيها أو من أجل الفوز بالمعاملات والصفقات.

- مهما كان دافع المؤسسة لارتكاب هذا النوع من الأساليب، فإنه يعتبر عمل غير أخلاقي.

- أمام المؤسسة عدة طرق أو ثغرات لممارسة أسلوب إدارة الأرباح في القوائم المالية التي تعدها.

الاقتراحات: من خلال ما سبق نورد الاقتراحات التالية:

- ضرورة تفعيل الدور الرقابي وكذلك لجان المراجعة في المؤسسات للحد من عمليات ممارسة إدارة الأرباح.
- ضرورة تفعيل تطبيق الحوكمة على المؤسسات من أجل توفير الثقة والموضوعية في المعلومات المحاسبية المالية .
- نشر الوعي لدى المؤسسات بانعكاسات ممارسة إدارة الأرباح وانعكاساتها السلبية على أدائها وسمعتها.
- زيادة اهتمام المراجعين الداخليين والخارجيين جيداً بعملية المراجعة وبالعمليات التي يمكن أن تلجأ من خلالها الإدارة إلى ممارسة إدارة الأرباح.
- تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية والمختصة في الدولة على المؤسسات التي تتورط في القيام بممارسات إدارة الأرباح من تلاعبات أو تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها، وتسلط أشد العقوبات حتى لا تتنافس المؤسسات على أداء هذه الممارسات.
- إصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتساعد على الحد منها .

الهوامش والمراجع:

- ¹ - عبد المطلب السراوي وآخرون، أثر لجنة التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية)، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، فلسطين، المجلد 27، العدد 04، 2013، ص 826.
- ² - معن نعمان الصرصور، إدارة الأرباح في شركات القطاع المالي. دار الجليس الزمان، عمان، 2009، ص 30.
- ³ - علي سليمان النعامي وآخرون، دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد أداء إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين)، مجلة جامعة الأزهر، غزة، المجلد 15، العدد 02، 2013، ص 12.
- ⁴ - J-M wahlen, A review of the Earning Management Literature and its Implications Standard Setting, Accounting Horizons, 1999, p 365.
- ⁵ - معن نعمان الصرصور، مرجع سابق، ص 35 .
- ⁶ - عماد محمد علي أبو عجيلة، علام حمدان، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)، الملتقى العلمي الدولي الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص 9.
- ⁷ - معن نعمان الصرصور، مرجع سابق، ص ص 35،36.

⁸ - محمد عبد الله المومني، دور الأبعاد السلوكية لإدارات الوحدات الاقتصادية في القياس والإفصاح المحاسبي في حدوث الأزمات المالية، الملتقى الدولي الرابع حول الأزمة المالية العالمية الراهنة وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، جامعة دالي إبراهيم الجزائر، 08-09 ديسمبر 2009، ص 52.

⁹ - Laurent Coppens, Erik Peek, **An analysis of earnings management by European private firms**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 14, 2005, p3.

¹⁰ - حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة، عمان، 2012، ص ص 98-99.

¹¹ - محمد عبد الله المومني، مرجع سابق، ص 58-59.

¹² - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 41.

¹³ - حسن القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 273.

¹⁴ - دريد آل شعيب، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 68.

¹⁵ - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002، ص ص 73-74.

¹⁶ - جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الإثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 93.

¹⁷ - نفس المرجع، ص 113.

¹⁸ - نفس المرجع، ص 82.

¹⁹ - هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، أيام 07-08 ديسمبر 2010، ص 12.

²⁰ - ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص ص 26-27.