

الفصل السادس

إدارة الأرباح المخططة وانعكاسه على المعايير المحاسبية

مرت مهنة المحاسبة خلال العامين الماضيين في تجربة صعبة وبالأخص خلال الأزمة المالية العالمية إذ تم اتهام المهنة وبصورة عامة تنتنو بالتقصير حول كيفية معالجة الديون العالمية المتعثرة، دون النظر إلى تصرفات الإدارة المخططة مسبقا لاستهداف أرباح مخططة والذي بدوره ينعكس على مهنة المحاسبة بتنفيذ تلك الخطط ، إضافة إلى أدعاء البعض أن المهنة من خلال معاييرها المحاسبية العالمية قد ساهمت في عملية عدم الإفصاح أو أخطأت في صحة تصنيف بعض المشتقات والأدوات المالية ولاسيما تلك المتعلقة بعمليات الرهن العقاري التي حدثت في الولايات المتحدة .

وبالمقابل فإن القائمين على هذه المهنة قد قاموا و منذ بدء الأزمة المالية بإعادة النظر في بعض معاييرها المتعلقة بالبيانات المالية وذلك لمعالجة مواطن الضعف المحاسبية التي برزت خلال الأزمة، وقد تم بالفعل إعادة صياغة المعايير الهامة مثل المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) المتعلق بالأدوات المالية والمعيار الدولي للبيانات المالية رقم (7) المتعلق بعملية الإفصاح عن الأدوات المالية وكذلك المعيار رقم (3) المتعلق بتجميع البيانات المالية.

ونتيجة لما تمثله الأرباح من رقما مهما لمعدي البيانات المالية وكذلك مستخدمي تلك البيانات لذا ليس من المفاجئ انشغال الإدارة في اغلب الأحيان في إدارة الأرباح فاستخدمت مؤخرا منهج إداري بتطبيق محاسبي سمي بإدارة الأرباح ، وهذا ما يعزوه البعض إلى إفلاس وانهيار العديد من المنشآت وخسارة المستثمرين في أسواق المال إذ شكلت أزمة حقيقية في الاقتصاد .

إذ تلجأ الإدارة إلى استخدام مجموعة من الأساليب للتأثير على البيانات المالية لدوافع مختلفة من إدارة منشأة إلى أخرى مستفيدة من بعض الثغرات في بيئة الأعمال المحيطة بها وعدم التزام بعض الأطراف المباشرة وغير المباشرة باقتصادات تلك المنشأة بالمعايير المحاسبية .

فالإدارة عند إعدادها للبيانات المالية تستند على مجموعة من المعايير المحاسبية فواضعو المعايير لم يأخذوا بنظر الاعتبار إمكانات الفن المحاسبي من خلال ترك حرية الاختيار في تطبيق العيار والتي تعد قواعد استرشادية في العمل المحاسبي ، إذن فالعملية انتقلت من تطبيق أو عدم تطبيق إلى هل تتوافق هذه العملية مع المدخل الأخلاقي للمحاسبة أو خالفت المدخل الأخلاقي في المحاسبة .

وما تكون عليه إدارة الأرباح من تسببها في تضليل مستخدمي البيانات المالية إلا أن هذا التضليل هو بالنتيجة مصرح به ضمنا من قبل واضعي معايير المحاسبة ، فالكرة الآن أصبحت بيد الإدارة وعلى أهدافها تتصرف وهنا لابد من الإشارة أن البعض لا يضع اللوم على ممارسة إدارة الأرباح لان هذا العمل هو في الحقيقة ضمن تطبيقه للمعايير المحاسبية .

وهذا ما أدى إلى تزايد الاهتمام بموضوع إدارة الأرباح في الأدب المحاسبي ، وبسبب ما تفتقره إدارة الأرباح من الأساس العلمي والعملية في معالجتها ووضع الأسس والمفاهيم لها إذ تحيط بعملية إدارة الربح بعض الثغرات والقصور في الفهم والاستنتاجات الخاطئة. فبرزت هناك انعدام الثقة بالمديرين التنفيذيين بالمنظمات وأعضاء مجلس الإدارة .

والمعروف أن البيانات المحاسبية تلعب دوراً أساسياً في توجيه المستثمرين وتقييم اتجاهاتهم المستقبلية، فباستخدام مؤشرات الربحية والسيولة المستخلصة من البيانات المالية يتخذ المستثمرون قراراتهم الاستثمارية كإسراء أسهم وحدة اقتصادية معينة أو بيع ما يملكونه من أسهم وحدة اقتصادية أو زيادة الاستثمار في وحدات اقتصادية أخرى (عبد الحميد، 1999). وتتمثل أهمية استخدام البيانات المالية في إجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية القائمة والمتشابهة في النشاط الاقتصادي وكذلك المقارن التداخل الوحدة الاقتصادية نفسها ، شرط عدم اختلاف أسس لقياس المحاسبي سواء أكان على مستوى الوحدات الاقتصادية المختلفة أم على مستوى الوحدة الاقتصادية الواحدة.

ولكن مع وجود بدائل مختلفة للقياس والتقييم المحاسبي وتعدد السياسات والطرق المحاسبية، وحرية الإدارة في الاختيار بين تلك البدائل المختلفة، والاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية بما يتناسب ورؤية الإدارة وإمكانية تغييرها ، كل ذلك أدى إلى النظر للبيانات المالية بنوع من الشك.

المحور الأول : منهجية البحث

مشكلة البحث :

أن المدخل التقليدي للمحاسبة الذي يعتد بالربحية كمعيار أساسي للحكم على نجاح أو فشل المنشأة من خلال المستفيدين المختلفين من البيانات المالية، لذا تعد إدارة الأرباح من الأمور التي تؤثر على قرارات بعض من المستفيدين منه بصورة سلبية أو مضللة ، إذ أن المشاكل التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات في العالم خلال الفترات المالية الأخيرة على الرغم من تطبيقها للمعايير المحاسبية ولد نوع من عدم الثقة بتلك المعايير ، وعلى هذا الأساس يرى الباحثان ماهية انعكاسات القواعد (المعايير) المحاسبية العراقية على ظاهرة إدارة الأرباح .

أهمية البحث :

ترتبط أهمية هذا البحث بارتياح منطقة بحثية غاية في الأهمية وهي إدارة الأرباح والتي لا تزال محل جدل ونقاش وتنظير في أدبيات المحاسبة والإدارة والتدقيق لما تتسم به تلك الظاهرة من تنوع وتشعب وضبابية ومستويات مخاطرة عالية وتكتسب هذه الدراسة أهميتها من انعكاس المعايير المحاسبية على الأرباح المعلن عنها .

أهداف البحث :

تتلخص أهداف البحث في معرفة الانعكاسات المحاسبية لإدارة الأرباح وذلك باستعراض المعايير المحاسبية المحلية والتطرق بالشرح والتحليل والاستنتاج المنطقي لما تحويه تلك المعايير من مناطق خصبة تستعملها الإدارة لتحقيق أهداف ذاتية وإن كانت معارضة لمبادئ أخلاقية مسلم بها ومتعارف عليها بين المهتمين بتلك الظاهرة .

فرضية البحث :

في ضوء مشكلة البحث يصوغ الباحثان الفرضية الآتية :

من المتوقع أن توفر المعايير المحاسبية العراقية المرونة الكافية للإدارة الشركة بتجميل ميزانيتها من خلال إدارة الأرباح معتمدة على وسائل وصيغ إدارية أو محاسبية أو كليهما .

منهج وأسلوب البحث :

لتحقيق أهداف البحث ولغرض الإجابة عن الأسئلة البحثية التي تمثل جوهر مشكلة البحث فإن استعمال المنهج التحليلي يعد مناسباً لذلك مع توظيف المنطقين الاستقرائي والاستنباطي معاً لإظهار انعكاسات المعايير على إدارة الأرباح واستعمل الباحثان أسلوب الدراسة المكتبية والمواقع الالكترونية لتحقيق ذلك .

المحور الثاني: الجانب النظري

1 - مفهوم إدارة الأرباح :

إن التركيز على إدارة الأرباح ناتج من تأثير الإدارة ورغبتها في الوصول إلى قياس ملخص معين لأداء المنشأة فينظر إلى إدارة الأرباح على أنه تدخل مقصود في عملية المحاسبة الخارجية لأجل تحقيق مكسب خاص . إن خيارات المستحقات المتنوعة المسموحة والمتاحة في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وسهولة تعريف تعرض هذه المستحقات للتلاعب هي التي تسمح للإداريين بتعديل وإدارة الأرباح لتحقيق مستوى مثالي في كل سنة ولقد اتضح بأن إدارة الأرباح محفزة برغبة الإدارة بزيادة الدخل السنوي للشركة المساهمة وللتأثير على النزاعات بالإجابة وعلى احتمالية التشريعات التجارية الأجنبية (Wilson,1988,pp 4-30).

إذ يمكننا تقسيم إدارة الأرباح إلى نوعين وفقا للمدخل الأخلاقي في المحاسبة بإدارة الأرباح المقبولة وإدارة الأرباح الغير مقبولة فالنوع الأول يسمى المنظور الإعلامي لإدارة الأرباح بينما يشير النوع الثاني إلى إدارة الأرباح الانتهازية وفي هذا النوع يمكن أن تؤثر على البيانات المالية بشكل كلي مما يجعلها بيانات محرفة ومضللة لمستخدميها (parfet, 2000).

فأخذت إدارة الأرباح تعريفات متعددة فلا يوجد تعريف واحد لإدارة الأرباح فعرفها (Wanlen 1992) بأنها استخدام الإدارة لحكمها الشخصي في البيانات المالية بهدف تعديل هذه البيانات أما لغرض تضليل أصحاب المصالح بشأن الأداء الاقتصادي للمنشأة أو للتأثير على التعاقدات التي تم بنائها على الأرقام المحاسبية المبلغ عنها .

بينما (Burgstahler & Emas 1998) عرف إدارة الأرباح بأنها تشمل على مستوى خارجي من الأفعال التي قد تؤثر في الإرباح والتي تمتد من العمليات التشغيلية والاستثمار والتمويل إلى إمساك الدفاتر والتي تؤثر فقط في القياسات المحاسبية للإرباح.

ويقصد بإدارة الأرباح بأنها تحريف متعمد للأرباح الأمر الذي يقضي بدوره إلى ظهور أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب ذلك التدخل وعندما تتخذ الإدارة قرارات لا تخضع لأسباب إستراتيجية وإنما لمجرد تعديل الأرباح (Partha, 2003).

فيما يرى (Scott, 2006, p1-3) بأنها تدخل هادف في عملية إعداد البيانات المالية الخارجية لغرض الحصول على بعض المكاسب الخاصة من

خلال ممارسة عمليات وهمية تمثل غشا فعليا للأطراف التي لا تملك الدراية الكاملة باقتصاديات المنشأة .

تم تعريف إدارة الأرباح بطرق مختلفة فقد عرفها (Schipper,1989) تدخل متعمد في عملية إعداد البيانات المالية الخارجية بنية تحقيق بعض المكاسب الخاصة ، وعرف (Rosenfield,2000) إدارة الأرباح بأنها سلوك تقوم به الإدارة للتأثير على الأرباح التي تظهرها البيانات المالية دون تحقيق ميزا اقتصادية وقد يؤدي في الواقع إلى إضرار في الأمد الطويل .

ويرى الباحثان أن إدارة الأرباح هي استخدام تقنيات المحاسبة في معالجة الأحداث الاقتصادية في ضوء تطبيق المعايير المحاسبية بقصد الوصول إلى بيانات مالية تعبر عن الأداء الجيد للمنشأة خلال الفترة المالية بما يخدم هدف الإدارة ويحسن من قوة هذه المنشأة في السوق .

إذن هو إبداع من الإدارة في استخدام احد الطرق المحاسبية وهذا الإبداع يراه البعض يندرج ضمن مصطلح المحاسبة الإبداعية ، ومما سبق نلاحظ أن إتباع أساليب إدارة الأرباح هي متاحة للإدارة وحقيقة لا يمكن أن يغادرها الأدب المحاسبي .

2 - دوافع إدارة الأرباح :-

ربطت إدارة الأرباح بإدارة المنشأة على أساس أنها صاحبة الامتياز في هذا العمل ولها المصلحة الكبرى في انتهاج هذا الأسلوب ولأسباب متعددة لذا يمكن تصنيف دوافع الإدارة في إدارة الأرباح بالاتي :-

1 - دافع الكفاءة :

ويتمثل في الحفاظ على بقاء واستمرار المنشأة في السوق من ناحية تحقيق الميزة التنافسية وبيان قوة المنشأة من الناحية المالية لدى المستثمرين

ومستخدمي البيانات المالية ، وما يؤثر عن مدى كفاءة إدارة المنشأة في عملها خلال الفترة المالية ، ويرى (البارودي، 2002 ص85-86) أن إدارة الأرباح في البيانات المالية بدافع بقاء واستمرار المنشأة قد يكون سلاحا ذو حدين إذ من جهة قد يحوز على ثقة المساهمين إذا كان في حدود المرونة في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها غير انه من جهة ثانية إذا ما لجأت الإدارة إلى الخروج من المألوف من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما واستخدمت الفن المحاسبي فان ذلك يكون ذو اثر سلبي على مصير المنشأة وإدارتها وبياناتها المالية .

ب - الدافع الذاتي للإدارة :-

ويتأتى ذلك عند تحقيق منافع ذاتية تخص الإدارة ويكون لإدارة الأرباح تأثيرا جوهريا على المركز الحقيقي للمنشأة . إذ أن للإدارة دائما حافزا قويا للتأثير على البيانات المالية بما يحقق مصالحها .

يرى (Defond 1997 p 139-115) أن أهم الدوافع الذاتية للإدارة

هي :-

أولا- التأثير سلبا على أسعار الأسهم ثم الاستحواذ بعد ذلك عليها .
ثانيا- المحافظة على سمعة الإدارة وذلك لتعزيز موقفهم في الاحتفاظ بمناصبهم الوظيفية فإذا كان تقويم أداء الإدارة على أساس رقم أرباح مستهدف أو رقم أرباح العام الماضي أو على أساس معدل النمو في الأرباح بما يتوفر لدى الإدارة دافع في التأثير في رقم الربح لكي يتفق مع رؤيتها .

فيما يرى (Holthawson 1990 p207-218) أن الحوافز الكبيرة للإدارة يكون لها دوافع للتأثير على رقم الأرباح كنتيجة لخطّة الحوافز

المتبعة في المنشأة وخاصة إذا ما ارتبطت حوافز الإدارة بأرقام الأرباح المبلغ عنها .

فيما يرى (حماد، 2005، ص54) تلجا الإدارة الجديدة إلى التخلص من كل الأمور السيئة في المنشأة بتحميلها على السنة التي حدث فيها التغير وبذلك تظهر الإدارة الجديدة بشكل أفضل عند تقويم أدائها في السنوات الآتية.

ويرى الباحثان أن للدافع الذاتي للإدارة تأثير كبير في إدارة الأرباح وهذا الأمر متعلق بسيكولوجية العنصر البشري الذي يدير المنشأة إذ أن الإنسان دائما ما يطمح إلى تحقيق الأفضل بدافع ذاتي مرتبط بسلوكياتها الذاتية .

3- مداخل إدارة الأرباح :

يبين (Scott&Pitman,2005) أن الإدارة عندما تلجا إلى إدارة الأرباح فأنها تستند إلى المبررات الآتية :

(1) إنها لا تخالف القواعد القانونية سواء كانت عامة أو خاصة بالنشاط التجاري .

(2) إنها لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

(3) إنها لا تتجاوز نطاق سلطاتها .

إن إدارة الأرباح لها دلالة للعديد من الاستراتيجيات والأساليب التي تتبعها الإدارة في إتباع إدارة الأرباح والتي من شأنها التأثير على المعلومات المحاسبية من جانبي الشكل والمضمون وبشكل خاص عند إعداد البيانات المالية بالصورة التي تراها مناسبة وبدرجات مختلفة ويختلف الأسلوب الذي

تتبعه الإدارة باختلاف نوع القرار المتخذ من قبلها ووفق الأهداف المحددة بشكل مسبق . ويمكن تلخيصها بما يلي :

1 - ويتناول شكل المعلومة أي ما يتعلق بتبويب وعرض البيانات المالية ويتم ذلك من خلال التجميع أو الدمج بين الأرقام المحاسبية (العبد الله ،ص36).

2 - فيما يتعلق بمضمون المعلومة المحاسبية فيرى (جهماني، ص115) أن هناك أساليب تستخدم في القرارات التشغيلية والتمويلية ذات العلاقة بالأحداث الاقتصادية التي تتخذها الإدارة للمناورة بإيرادات ومصروفات الفترة بقصد إحداث التأثير المطلوب على الدخل المعلن ونسب توزيعه . ويرى الباحثان التقسيم الآتي كأساليب لإدارة الأرباح مما تعمله هذه الأساليب من تأثير على البيانات المالية وهي كالآتي :

١ - أساس الاستحقاق :

من المعروف أن أساس الاستحقاق هو من الأسس الرئيسية في تبني السياسات المحاسبية واعتمادها ومن ثم في عرض البيانات المالية . إضافة إلى أنه يمكن استخدام التقارير في اثر الاستحقاق المحاسبي كمقياس لمساحة الحرية في اختيار السياسات المحاسبية المستغلة من قبل الإدارة كما أن التقارير في اثر الاستحقاق له تطبيقات مهمة في الدراسات المتعلقة باكتشاف ممارسات إدارة الأرباح . إذن هو عملية محاسبية للاعتراف بالأحداث والظروف غير النقدية متى ما ظهرت للوجود ويتطلب الاستحقاق الاعتراف بالإيرادات والزيادة في الموجودات والمصاريف والمطلوبات على أساس مبالغ متوقع لها أن تقبض أو تدفع عادة على شكل نقد في المستقبل .

أي هو التغير المحتمل والتقدير التي من الممكن أن تتحقق في الإيرادات والمصروفات المستحقة مثل تغيير العمر الافتراضي للأصول أو احتمال سداد المدينين بغرض التحكم في مقدار الإيرادات والمصروفات التي تظهر في فترة مالية معينة.

ب - السياسات المحاسبية :

تتضمن التحول من طريقة محاسبية إلى طريقة محاسبية أخرى مثلاً لتحول من طريقة الوارد أولاً إلى الصادر أولاً، أو من طريقة الوارد أخيراً إلى الصادر أولاً. ويجب أن يتسم الأسلوب المحاسبي المستخدم في إدارة الأرباح بالخصائص الآتية (عبد الحميد، 1999) :

أ - أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلاً في رقم الدخل دون أن يزجاً لوحدة الاقتصادية في أعما لغير مرغوبة في المستقبل.

ب- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى.

ج- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

د - أن تستمر الوحدة الاقتصادية في استخدامه للممارسات المحاسبية دون تغيير خلال مجموعة من الفترات المتتالية ضمن السياسات المحاسبية وبدرجات متفاوتة .

ويبين (Merchant 1994 p79-94) أن المرونة في تطبيق السياسات المحاسبية أي مناقلة في بعض عناصر الإيرادات والمصروفات ، متوافقا مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً فهذه الأساليب عند استخدامها تأخذ اتجاهين هما :

1- الاتجاه الحقيقي والذي يؤدي إلى تغيرات في النتائج والمراكز المالية بشكل واقعي والذي ينقسم إلى نوعين :-

النوع الأول : التوقيت :

إن عناصر الإيرادات أو المصروفات التي تتم خلال فترة مالية يتم نقلها إلى فترة زمنية أخرى كلياً أو جزئياً بما يساعد على إظهار النتائج المترتبة عن ذلك على الأرباح أو الخسائر وفقاً للهدف المحدد مسبقاً .

النوع الثاني : التقديرات المحاسبية :

أن المحاسب يدخل في نطاق اختصاصه تحديد مجموعة من التقديرات المتعلقة بكثير من بنود النشاط ومن ثم لا يلتزم بالحياد وإنما تخضع هذه التقديرات إلى اختبارات الإدارة بما يتفق مع الأهداف المرسومة لها .

2 - الاتجاه الدفترى وهو ما يترجم في معالجة ومستويات محاسبية تنعكس على مكونات ومفردات ما هو مسجل بالدفاتر إذ يعاد تخصيصها وتبويبها وفقاً لمفاهيم ومعايير مختلفة .

ج - الأهمية النسبية :

إن لمفهوم الأهمية النسبية تأثير واسع النطاق في كل الأنشطة المحاسبية فهي تؤثر على قياس وعرض كل المعلومات المقدمة في البيانات المالية وأثرها الأكبر يقع على بنود الإيرادات والمصاريف .

وقام مجلس المعايير المحاسبية بإعطاء مفهوم للأهمية النسبية بالاتي :

إن أولئك الذين يتخذون قرارات محاسبية وأولئك الذين يصدرن أحكاماً مثل المدققين يواجهون حاجة مستمرة لاتخاذ أحكام بشأن الأهمية النسبية وأحكام الأهمية النسبية من حيث الطبيعة كمية بالدرجة الأولى فيطرحون السؤال هل هذا البند كبير بدرجة تؤثر على مستخدمي البيانات

المالية ؟ غير إن إجابة السؤال تتأثر عادة بطبيعة البند وماهيته فالبنود الصغيرة التي تعد مادية إذا ما حدثت نتيجة للعمليات الاعتيادية يمكن عدّها مادية إذا وجدت في ظروف غير مادية (شرويدر، 2010، ص199-200) .

د - الحكم الشخصي :

يبين (Francis) إن للحكم الشخصي دور في انتهاج الإدارة لإدارة الأرباح إذ يعدها ممارسات مرغوبة باستخدام الحكم الشخصي في إعداد البيانات المالية عن الأداء الاقتصادي للمنشأة . إذ أن المحاسب يدخل في نطاق اختصاصه تحديد مجموعة من التقديرات المتعلقة بكثير من بنود النشاط ومن ثم لا يلتزم بالحياد وإنما تخضع هذه التقديرات الى اختبارات الإدارة بما يتفق مع الأهداف المرسومة لها .

في حين يرى (Healy and Wahlen,1999) أن إدارة الأرباح تتحقق عندما تقوم الإدارة باستخدام الحكم الشخصي في إعداد البيانات المالية وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل تلك البيانات أما لتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة أو لإبرام تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية . وهذا بدوره ما ينعكس في معالجة مستويات محاسبية مما تؤثر على مكونات ومفردات ما هو مسجل بالدفاتر إذ يعاد تخصيصها وتبويبها وفقاً لمفاهيم ومعايير مختلفة .

4- المنظور الأخلاقي وإدارة الأرباح :

فيما يتعلق بالمنظور الأخلاقي فقد نشأت العديد من الاعتبارات الأخلاقية على النحو الآتي:

أولاً: يتشارك النظام المحاسبي مع نظم القانون في عدة أوجه، إذ يمكننا النظر إلى القيم والأفكار المنبثقة عن نظم القانون ونظم العدالة لأن

مثل هذه النظم هي منشآت اجتماعية يمكننا أن ننظر خلفها لنجد قيما أخلاقية أساسية مثل الصدق، وقد ناقش (Lyons 1984) القيم التي اتخذت كأمتلة في العمليات القانونية ، إذ يعرف احترام القانون كعنصر أخلاقي هام، "فعلى سبيل المثال، يمكن أن تعمل الإجراءات الموضوعية بشكل جيد على تشجيع احترام القانون ومن ثم طاعة القانون الذي يعدها الكثير شيئا جيدا". وربما ينشأ بعض الجدل حول النظم التي إما بسبب أنها تم صياغتها بشكل سيء أو لأن آليات تطبيقها غير مناسبة لا تبعث على الاحترام، ويناقش Lyons قاعدة القانون ولكن تظهر هذه النقطة بشكل أكثر قوة على النظام الغير تشريعي مثل نظام المحاسبة ، إذ فإذا ما فشلت في اكتساب الاحترام من قبل هؤلاء الذين يتم استدعاؤهم لتطبيقها فمن المحتمل أن يترتب على ذلك فشلا نظاميا، وفي سياق التلاعب الكبير والصغير بالبيانات المالية والذي عهدته وعرفناه أنه يثير المشاكل في النظام القائم للمحاسبة، لذا فإن النظام يفتقر للسلطة إذا كان معرضا للتلاعب عن طريق قوى اقتصادية أو سياسية لأي هدف من الأهداف.

ثانيا: من المتفق عليه بشكل عام أن السلطة تتضمن المسؤولية وأن الظلم ليس سوى سوء استخدام للسلطة كما أشار (Plato, 1992). وقد انتهج العديد من الفلاسفة الأخلاقيين أفكارا شبيهة فيما يخص العدالة طبقا لحقوق كل شخص أو كل جماعة عبر التاريخ ، وتبعاً لهذا التصور للعدالة وتصورات أخرى حديثة مثل نظرية راولز الشهيرة للعدالة والتي وضعها عام 1972، فلا شك في أن المعدين للبيانات المالية الذين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم يرتكبون نوعا من الظلم ، حيث وجد (Fischer and

Rosenzweig 1995) أن طلبة المحاسبة و MBA ينتقدون الصفقات

المتعرضة للتلاعب وسوء استخدام المبادئ المحاسبية .

إن الجوهر الأساس للمدخل الأخلاقي يشمل مفاهيم العدالة والإنصاف والحقيقة طبقاً لرأي (Scott) ، فالعدالة تعني المساواة في المعالجات المحاسبية لكل الأطراف المهتمة بالبيانات المالية ، والحقيقة تعني أن البيانات المالية حقيقية ودقيقة وبدون تشويه أما الإنصاف هو العرض المنصف للبيانات العادلة وغير متحيزة . وإن المحاسبون منذ القدم اخذوا بنظر الاعتبار هذه المفاهيم الثلاثة لكي تكون متكافئة . على النقيض من ذلك (YU) اخذ بالاعتبار فقط مفهومين هما العدالة والإنصاف كمعايير أخلاقية وينظر للحقيقة كقيمة للبيانات المالية (Belkaoui,2005).

إن مفهوم العدالة أصبح على العموم ضمناً أخلاقياً إذ يشير إلى أن البيانات المالية قد جرى إعدادها دون تأثير أو تحيز لا داعي له ، فالعدالة هي قيمة البيانات المالية المختلفة التطبيق في المحاسبة وعليه فالعدالة معيار أساسي لتقييم معايير أخرى لأنه يدل على اعتبارات أخلاقية .

ومن خلال ما سبق يتبين لنا ووفقاً للرأي الذي طرحه (Scott) أن أي ممارسة لإدارة الأرباح تعد ممارسة غير أخلاقية وذلك لأنها ستعتمد إلى الإخلال بأحد المفاهيم الثلاثة للمدخل الأخلاقي .

أما وفقاً لرأي (YU) والذي ركز على العدالة والإنصاف فإن ممارسة إدارة الأرباح تكون ممكنة من قبل الإدارة لأن اعتماد الحقيقة في كقيمة لبيانات المالية ومن نرى أنه أجاز بإدارة الأرباح . إن الوضع الأخلاقي لإدارة الأرباح هو موضع خلاف كبير يعتمد على ما إذا كانت

إدارة الأرباح ممارسة أخلاقية او غير أخلاقية وموضع الخلاف هنا في تحديد مدى تقصد الإدارة في تضليل أصحاب المصالح في المنشأة (GAA & Dunmore,2007).

فهناك من يعد إدارة الأرباح محاولة من الإدارة للتلاعب بالمعلومات المحاسبية بصفة متعمدة بقصد التأثير سلبا أو إيجابا على صافي ربح المنشأة. وقد عدها (Beidman 1973) أمر غير مقبول كونه لا يتوافق مع المدخل الأخلاقي للمحاسبة فيما عده (Raigopal 2005) سلوكا قانونيا مشروعا وان تعارض مع المدخل الأخلاقي كونه يحقق مصلحة المنشأة إلا انه قد يضلل مستخدمي البيانات المالية .

أن الاعتماد على المدخل الأخلاقي في مجالات إدارة الأعمال المحاسبية والتدقيق لها قاسم مشترك يتمثل في مدى التمييز بين السلوك المقبول وغير المقبول من الناحية الأخلاقية فهناك العديد من النماذج السلوكية يصعب فيها التمييز المطلق .

وأیضا اكتشف (Nasser and Pendlebury 1992) عدم استحسان المدققين والمحاسبين في بريطانيا لمثل هذه المواقف، وانتقالا من المفهوم العام للظلم وعدم الأمانة يمكننا أن نتطرق لمستوى شخصي أكثر حيث يقوم الأفراد باتخاذ قرارات بشأن العمل تكون قابلة للدفاع عنها بشكل أو بآخر، ومع ذلك فان قرارات العمل غير معفاة من الاعتبارات الأخلاقية، كما أوضح (Solomon,1993) ولا يمكن قبول الفكرة الأخلاقية بان العمل ليس إلا عملاً .وما يساعد على فهم ذلك إن نأخذ في اعتبارنا فكرة تحمل المسؤولية الفردية عن الأعمال الخاطئة وفكرة الشخصية الجيدة عند دراسة

المناقشات غير الاخلاقية إلى حد ما والتي توظف لتكون عذرا لسلوك التلاعب المحاسبي، إذ يمكن أن يكون هناك دفاعا عن سلوك إدارة الأرباح الذي يعتمد على نظرية الوكالة ونظريات المحاسبة الإيجابية ، وقد ناقش (Revsine 1991) "افتراضات أو نظريات التمثيل المالي الخاطئ الانتقائي"، وقد عد أن المشكلة تتعلق بكل من المدراء وحاملي الأسهم ويشير إلى أن كل منهما يمكنه أن يستفيد من المعايير المحاسبية الغير مصاغة بشكل محكم مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل والأرباح ، إذ يمكن أن يستفيد حاملي هم من حقيقة أن المدراء قادرون على التلاعب بالأرباح "لتسوية" الدخل بما أن ذلك

ربما يخفض من عدم استقرار الأرباح الواضح الذي تتعرض له الشركة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في قيمة أسهمهم، وحقيقة أن هذا الأمر يتضمن تلاعبا وخداعا متعمدا يتم تجاهلها، بحيث يصبح حاملي الأسهم من خلال وجهة النظر تلك مجرد قطعا للتلاعب على غير دراية ولكن تنص الافتراضات النظرية للوكالة على أن هذا السلوك وبغض النظر عن المنظور الأخلاقي يمكن عد هذه التلاعبات مكروهة أو محرمة أخلاقيا، فهي ليست عادلة للمستخدمين حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين ، حين يتم خرق النظم والقوانين بدون عقوبة الأمر الذي يترتب على ذلك قلة احترام لها ولإجراءاتها ، وبشكل أساسي فإنه من الحكمة والمنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي الضمني تبريرها كاملة.

المحور الثالث : الدراسة التحليلية :

اعتمد الباحثان في الجانب العملي لغرض اختبار فرضية البحث على إجراء الدراسة التحليلية لبعض من القواعد المحاسبية العراقية والتي يعد مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق الجهة المشرعة والمقرة للمعايير المحاسبية المحلية والتي سميت بـ (القواعد) والذي بدأ نشاطه ذلك بتاريخ 22 / 3 / 1988، وقد تمخض عن ذلك إصدار المعايير الآتية :

رقم القاعدة المحاسبية	اسم القاعدة
1	قياس نتيجة النشاط لعقود الإنشاءات
-	المعيار الدولي رقم (9) بشأن نفقات البحث والتطوير والذي أقر من قبل مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق ويبدأ العمل به من قبل الوزارات سنة 1992.
3	رسملة نفقات الاقتراض
4	المحاسبة لأثار التغير بأسعار العملات الأجنبية
5	المحاسبة عن الخزين وتقويمه وعرضه في البيانات المالية
6	الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية
7	كشف التدفق النقدي
8	المعلومات التي تعكس أثار التغير بالأسعار
9	الاحتمالات الطارئه والإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية
10	الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف والنشاطات المالية المماثلة
11	المحاسبة عن النشاط الزراعي
12	الإرباح والخسائر الرأسمالية
13	المحاسبة عن ضريبة الدخل
14	محاسبة الاستثمارات

أن ما تم عرضه من معايير محاسبية يعد النشاط الإجمالي للمجلس منذ إنشاؤه ولحد الآن اخذين بنظر الاعتبار إن تلك المعايير لم تطرأ عليها أية تعديلات ويعود اسبقها وهو المعيار رقم (1) إلى سنة 1990. وسنتناول بالشرح والتحليل بعضاً من تلك المعايير والثغرات التي تحتويها ومدى إمكانية الشركات الاستفادة منها بغية إدارة أرباحها.

1 - مداخل إدارة الإرباح وفقاً للمعايير العراقية :

1- مدخل الاستحقاق : (الفقرة 31 من المعيار العراقي 5)

وقد دعم المعيار المتعلق بالمخزون استخدام أساساً لاستحقاق لأعداد البيانات المالية إذ نصت الفقرة (31) إلى أنه تحدد القيمة التحصيلية الصافية للبضائع الرئيسية بموجب عقود بمبالغ ثابتة أو مغطاة بأوامر بيع مستقبلية وفقاً للأسعار المتعاقد عليها وبحدود الكمية الواردة في العقود أو الأوامر حتى وإن كانت أسعارها في السوق تقل عن ذلك. يجب تحميل إي تخفيض في قيمة المخزون نتج عن انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية ، وأيضاً كافة الخسائر في المخزون كمصروف في نفس الفترة التي تحققت فيها هذه الخسائر.

❖ (الفقرة 2 من المعيار الدولي /9)

إن ما تضمنته الفقرة من قبول لرسملة مصاريف البحث والتطوير بموجب الأحكام الواردة وتعليقها ضمن حساب نفقات إيراديه مؤجلة أتاح للإدارة مرونة باستعمال واسع لأساس الاستحقاق بتحميل جميع تلك التكاليف واعتبارها مؤجلة مقابل إعداد البيانات المالية في السنة ذاتها التي تكبدت تلك النفقات دون الإفصاح عن جزء من مبالغها في السنة المالية موضوعة التقرير.

ويرى الباحثان إن يتم تحميل تلك المصاريف بشكل عادل على أساس سنوي مع الأخذ بنظر الاعتبار السنة التي تكبدت فيها الشركة تلك المصاريف وذلك لان مصاريف البحث والتطوير التي تتكبدها الشركة سنوياً يعد من مؤشرات الإبداع والابتكار المستمر لدى الإدارة في تطوير منتجاتها أو خدماتها بما يحسن الصورة التنافسية للشركة في سوق الأعمال .

❖ (الفقرة 4 من المعيار العراقي /9)

✕ دعت هذه الفقرة الشركة باستعمال أساس الاستحقاق في إدارة أرباحها، إذ نصت على أن يتم التعبير في البيانات المالية عن الأوضاع القائمة بتاريخ الميزانية العامة وتتوقف آثار نتائجها المالية على حصول إحداث في المستقبل بإتباع الافتراض المحاسبي الأساس الخاص بالاستحقاق.

✕ أن المعيار عند تعريفه للإحداث اللاحقة نص على أنها تلك الإحداث التي تتوقف نتيجتها النهائية (مكسب كانت أم خسارة) على حصول أو عدم حصول أمر أو عدة أمور في المستقبل لها اثر على البيانات المالية، مما يفسر بان المعيار نص على أخذت لك الظروف سواء حصلت أُلْم تحصل، الأمر الذي يفسح المجال للإدارة باستعمال أساسا لاستحقاق بغية إثبات تلك العمليات لإدارة أرباحها.

ب- مدخل التغير في السياسات المحاسبية وفقا للمبادئ المحاسبية :

1 - الإفصاح :

❖ (الفقرتين 3 و24 من المعيار العراقي 5)

لم تتطرق الفقرة 3 من المعيار للإفصاح عن المعالجة المحاسبية للمخزون في إطار مبادئ محاسبة التضخم وكذلك الفقرة 24 من المعيار أوجبت إن لا تحدد القيمة التحصيلية الصافية على أساس التقلبات المؤقتة

أو العارضة أو الموسمية للأسعار أو الكلف ولم نلاحظ في فقرات المعيار إلى ضرورة الإفصاح عن ذلك في البيانات المالية للشركة بالرغم من أهمية ذلك. ❖ (الفقرتين 23 و 24 من المعيار العراقي 5)

نصت الفقرة 23 من المعيار بان يراعى عند تحديد القيمة التحصيلية الصافية للخرين مجموعة من العوامل كعمر الخزين وحركته خلال الفترة السابقة والحالية وقيمة المخلفات فيما حددت الفقرة 24 من المعيار تعريفاً هذا نصه: يقصد بالقيمة التحصيلية الصافية هو سعر البيع مطروحاً أية مصاريف تستلزمها عملية التسويق والبيع والتوزيع زائداً مصاريف الإكمال للبضاعة تحت الصنع.

ويلاحظ وجود تعارض بين الفقرتين وعدم الإفصاح عن محتويات الفقرة 23 وكيفية معالجتها يمكن إن يفهم منة كرنة مدخلاً لتخفيض قيمة المخزون أو زيادته حسب رغبات الإدارة وبذلك فإن الفقرتين واضحتين كمدخل لإدارة أرباح الشركة.

❖ (الفقرة 3 من المعيار الدولي 9)

نصت الفقرة على تسجيل احتياطي المبالغ المحتجزة من الإرباح القابلة للتوزيع لأغراض التطوير والتوسعات ولتحسين ظروف وأساليب العمل ومعاملتها ضمن رأس المال المدفوع وفقاً للقيود الآتي:

من ح / الاحتياطي الرأسمالي - احتياطي توسعات

إلى ح / رأس المال المدفوع

ومن ثم فإن المعيار أغفل مبدأ مهم في المحاسبة إلا وهو الإفصاح عن مبالغ تلك الاحتياطيات في البيانات المالية للشركة بل زاد على ذلك بإضافتها إلى رأس المال المدفوع دون اطلاع مجلس الإدارة بتلك الزيادة في رأس المال .

2 - الاعتراف بالإيراد

❖ (الفقرة 8 من المعيار الدولي رقم 9)

نصت الفقرة على إن نشاط البحث التسويقي الذي يتم قبل البدء بالإنتاج لمعرفة جدوى السلعة أو احتمال وجود سوق لها والتي تعد من النفقات التطويرية والتي يجب إن تحمل على المصاريف الحالية التي تتكبدها المنشأة ، فان تلك الفقرة أعطت مرونة لتلك الشركات بتأجيل الاعتراف بها أي عدم احتسابها ضمن المصاريف ومن ثم زيادة إيرادات المنشأة وعدم مقابلة إيراداتها لمصاريفها .

كما ونصت الفقرة أعلاه على تأجيل الاعتراف بنفقات البحث والتطوير في حالة رسملتها وتعليقها ضمان نفقات إيراديه مؤجلة بأكملها دون الاعتراف بمقدار تلك النفقات السنوية عند إعداد البيانات المالية .

ج- مدخل الأهمية النسبية

❖ (محتويات المعيار العراقي 1 / محاسبة عقود الإنشاء)

يتم الاعتراف بالإيراد الواجب اعتماده لقياس النشاط في عقود الإنشاء بالأسعار السوقية في حين تشير فقرة (أساس الاعتراف بالإيرادات في عقود الإنشاء) إلى أن تعامل الذرعة الخاصة بالفترة من تاريخ آخر ذرعه ولغاية نهاية الفترة المحاسبية إعمال تحت التنفيذ وحكمها حكم الإنتاج غير التام في آخر المدة وتقيم بالكلفة ، وفي مورد آخر (اختيار الطريقة) نص المعيار على ضرورة الإفصاح عن قيمة الآثار الناتجة عن التغير في السياسات المحاسبية المستخدمة في محاسبة عقود الإنشاء وبيان أسبابه ، إلا أنه أهمل وبشكل واضح أدراج تلك المتغيرات بقيود محاسبية أو أهملت المعالجة المحاسبية بذلك التغير مما يتيح للشركة المرونة الكافية في بيان اثر ذلك

التغير في السياسات المحاسبية عند إعداد البيانات المالية من ناحية وكذلك الطريقة التي يتم إثبات ذلك القيد أو كيفية احتساب تلك المبالغ .

❖ (الفقرة 11 من المعيار الدولي 9)

نصت الفقرة على إطفاء نفقات البحث والتطوير بصورة منتظمة إما بربطها بالمبيعات أو فترة زمنية معقولة أو باستخدام السلعة العملية دون النظر إلى مبدأ الأهمية النسبية وهذا يعد وسيلة لإدارة الأرباح.

د- مدخل الحكم الشخصي

لقد تضمنت المعايير العراقية أحكاماً شخصية تركت للإدارة الحرية في اختيار الطرق المحاسبية التي تطبق على الحدث الاقتصادي أو وضع فترات محاسبية تقديرية تمتاز بالمرونة العالية، ومنها الأتي على سبيل المثال:

❖ (محتويات المعيار العراقي 1 / محاسبة عقود الإنشاء)

لقد تضمنت محتويات المعيار (التخصيصات) على أنه في حالة حصول توقع خسائر في الفترات اللاحقة لكلتا الطريقتين (نسبة الإنجاز والعقد المنجز) يجري أخذ تخصيص لتلك الخسائر وفق تقديرات موضوعية مستندة على المؤشرات المتوفرة ، ولم نلاحظ ما يحدد في هذا المعيار أو التشريعات المحاسبية في جمهورية العراق للتطرق إلى ماهية تلك التقديرات مما يتيح للإدارة تفسيرها وفقاً لما تترتأيه والذي يوافق مصالحها، وكذلك فإن عبارة (المؤشرات المتوفرة) هي عبارة عامة، مما يفسح المجال لاستعمال تلك العبارتين من قبل الشركة كأحكام شخصية تؤدي إلى إدارة الأرباح .

❖ (الفقرة 7 من المعيار العراقي 5 / المحاسبة عن الخزين وتقويمه وعرضه في البيانات المالية)

أوضحت الفقرة بان الكلفة التاريخية للبضاعة المشتراة تتكون من سعر الشراء مطروحاً منه الخصم التجاري وأية تنزيلات أو منح أو إعانات أو ضرائب معادة متعلقة بالشراء ومضافاً إليها كافة الرسوم والضرائب المتعلقة بالشراء وأية مصاريف متعلقة بها لغاية إدخالها إلى المخازن ، وبذلك فان الفقرة أتاحت للإدارة إمكانية الحكم الشخصي فيما يتعلق بالكلفة التاريخية للبضاعة المشتراة (الخزين) من خلال إمكانية تنزيل المنح والأمانات من تلك الكلفة .

❖ (الفقرات 13 ، 21 ، 22 من المعيار العراقي 5)

أشارت الفقرة 21 إلى تقويم المخزون من البضاعة في البيانات المالية في نهاية الفترة المحاسبية بالكلفة التاريخية أو القيمة التحصيلية الصافية أيهما اقل ، وعند تعريفه لصافي القيمة التحصيلية في الفقرة 22 أشار إلى أنها سعر للبيع مطروحاً منه أية مصاريف تستلزمها عملية التسويق والبيع والتوزيع زائداً مصاريف الإكمال للبضاعة تحت الصنع ، وتم الإشارة في الفقرة (13) من نفس المعيار إلى إن تعامل الفوائد ونفقات الاقتراض على أنها جزء من كلفة البضاعة المباعة أو المشتراة أو المنتجة في حالة كون هذه الفوائد مرتبطة أساساً بتمويل البضائع وبعبءه تحمل على دخل الفترة المحاسبية التي تحدث فيها، ولا شك إن ذلك يفتح الباب أمام الحكم الشخصي للإدارة فيما يتعلق بتلك النفقات وذلك إما بتحميلها على دخل الفترة المحاسبية والذي يؤدي بدوره إلى تدنيه الإرباح أو العكس من ذلك ومن ثم عدم الاعتراف بها في دخل الفترة المحاسبية وتجنيب ذلك الحساب تلك المبالغ.

❖ (الفقرتين 17 و18 من المعيار العراقي 5)

تستلزم بعض السياسات المحاسبية والتي تعطي للإدارة الحرية باستخدام طريقة واحدة من عدة بدائل كمدخل لإدارة أرباحي هو لتحقيق رقم الدخل المستهدف على الرغم من إن تلك الطريقة لا تمتلك القوة لتبرير الإدارة لعملها لكون المعايير المحاسبية تستلزم الإفصاح عن ذلك التغير في تلك السياسات المستعملة وبالتالي سهولة اكتشافها.

أن المعيار المتعلق بتسعير الصادر المخزن يحدد في الفقرتين (17 و18) طريقتين لتحديد هذه التكلفة :

- المعدل الموزون.

- ما يدخل أولاً يخرج أولاً.

❖ (الفقرة 24 من المعيار العراقي 5)

أن محتوى الفقرة قد أكد على ضرورة توفر الدليل أو القرينة الموضوعية في تاريخ الميزانية العامة لتقدير قيمة البضاعة ، وقد يفهم من (الموضوعية) تفسيرات عديدة فقد يكون لأحد الإدارات ما هو موضوعي إن يكون خلافة لإدارة أخرى ، ومن ثم فسح المجال أمام الحكم الشخصي لتقدير قيمة تلك البضاعة والتي تنسم بأهميتها في البيانات المالية أذ أن أثرها يمتد إلى كشف الدخل والميزانية العامة معاً..

❖ (الفقرة 2 من المعيار الدولي 9 / نفقات البحث والتطوير)

نصت الفقرة على إطفاء نفقات البحث والتطوير بما لا يزيد عن خمس سنوات أي أنها أعطت المرونة بالتقدير من سنة إلى 5 سنوات لإطفائها وبذلك سمحت تلك المعايير بإدارة ربح الشركة ، كما لم تؤخذ بعين الاعتبار

مقدار تلك النفقات عند احتسابها بل تم معاملة كافة المبالغ المنفقة على البحث والتطوير معاملة واحدة وترك المعيار الباب مفتوحاً للإدارة باستعمال الأحكام الشخصية التي تتوافق مع أهدافها بغض النظر عن بقية الأهداف المتعارضة لمستعملي البيانات المالية دون الإفصاح عن ذلك في البيانات المالية.

❖ (الفقرة 4 من المعيار الدولي 9)

نصت الفقرة بأن يتم توزيع تكاليف نشاط البحث والتطوير على الفترات المحاسبية المختلفة في ضوء إمكانية الاستفادة المتوقعة منها في المستقبل ومن ثم فإن توزيع تلك التكاليف يكون بدرجة ظن أو تقدير شخصي معين ، آذ إن وضع درج تعبير إمكانية الاستفادة المتوقعة منها في المستقبل لم تقرر بوجود درجة تأكد بجدوى السلعة أو الخدمة.

❖ (الفقرة 6 – ء من المعيار الدولي 9)

أوضحت بأن يتم تقدير تكاليف البحث والتطوير على أساس نسبة معقولة من التكاليف غير المباشرة ومن ثم فإن مصطلح (التكاليف غير المباشرة) يؤدي إلى تبني إحكام شخصية إضافة إلى إن تلك الفقرة نصت على تحديد تلك التكاليف وبشكل مشابه لتوزيع التكاليف غير المباشرة على البضاعة بالرغم أن أوجه التشابه متباينة بين المفهومين (البحث والتطوير والبضاعة).

❖ (الفقرة 8 من المعيار الدولي 9)

أعطت الفقرة مرونة كبيرة للوحدات بإدارة أرباحها آذ اعتبرت النشاط التسويقي الذي يتم قبل البدء بالإنتاج لمعرفة جدوى السلعة أو احتمال وجود

سوق لها من ضمن النفقات التطويرية ، وسمحت بمعاملة تلك النفقات بإحدى الطريقتين :

1. تحميلها على مصاريف السنة موضوع التقرير .

2. تأجيل الاعتراف بتلك المصاريف.

أن تأجيل الاعتراف بتلك المصاريف أي عدم احتسابها ضمن المصاريف يؤدي إلى زيادة إيرادات الشركة وعدم مقابلة إيراداتها بمصاريفها .

(الفقرة 7 من المعيار العراقي /9 الاحتمالات الطارئ والإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية)

إن الفقرة أعلاه سمحت للإدارة باستعمال إحكام شخصية قد تفسر لإدارة الإرباح في الشركة، إذ نصت على أنه لا بد من قيام الإدارة بتقدير نتائج الاحتمالات الطارئة والآثار المترتبة عليها في ضوء المعلومات المتوفرة لغاية التاريخ المعتمد للمصادقة وإصدار البيانات المالية ، بالإضافة لمراجعة الإحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية مع الأخذ بنظر الخبرة الخاصة بمثل هذه العمليات.

ومن خلال ما تقدم ونتيجة ما تضمنته المعايير العراقية من نصوص تتيح للإدارة انتهاج صيغ إدارية والمتمثلة بالحكم الشخصي والذي أوردنا منه عدة حالات في تلك المعايير وكذلك ما تضمنته تلك النصوص من صيغ تم عن طريقها استعمال للمبادئ والسياسات والفروض المحاسبية والتي تطرق الباحثان لها وأورداها في حالات عديدة وبذلك فقط أثبتت فرضية البحث التي تم بناء الدراسة .