مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والسياسية

اسم المقال: أثر القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة في ممارسات إدارة الأرباح – دراسة ميدانية
اسم الكاتب: هبة الدهان
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/9497
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 15:02 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والسياسية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والسياسية
المجلد 35- 4- 2019: 229-248

Damascus University Journal
For The Economic And Political Sciences
Vol 35 -4-2019: 229-248

أثر القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة في ممارسات إدارة الأرباح _ دراسة ميدانية

هبة الدهان

الملخص:

هدف هذا البحث إلى معرفة المجالات التي يتيحها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 13 قياس القيمة العادلة) للإدارة لممارسة أحكامها المهنية ضمن ممارسات إدارة الأرباح، نتيجة اعتماده ثلاثة مستويات مختلفة لتقييم مدخلات القيمة العادلة، لتحقيق هدف البحث تم تحديد متطلبات القياس وفق القيمة العادلة حسب المعيار IFRS 13، وانعكاساتها على خصائص المعلومات المالية من ملاءمة وموثوقية وقابلية للمقارنة، بالشكل الذي يحد من مستويات إدارة الأرباح.

تم تطبيق دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الخاضعة لإشراف هيئة الأسواق والأوراق المالية. استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار 24، باستخدام اختبار Independent sample t-test.

أظهرت الدراسة أن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة تعتبر أكثر ملاءمة وموثوقية وقابلية للمقارنة لمستخدميها من تلك المعدة باستخدام التكلفة التاريخية، كما توصلت الدراسة إلى عدم استخدام الإدارة أياً من متطلبات القياس المحاسبي لممارسة إدارة الأرباح. لكنها بينت عدم مساهمة المعايير الدولية في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة لممارسة إدارة الأرباح.

الكلمات المفتاحية: Ifrs13، القياس المحاسبي، القيمة العادلة، إدارة الأرباح، ملاءمة المعلومات المحاسبية، موثوقية المعلومات المحاسبية، قابلية المعلومات للمقارنة.

تاريخ الايداع: 2022/11/4
تاريخ النشر: 2022/12/4



حقوق النشر: جامعة دمشق –سورية، يحتفظ المؤلفون بحقوق النشر بموجب **CC BY-NC-SA**

ISSN: 2789-8202 (online).
http://journal.damascusuniversity.edu.sy/index.php/index/index

The Impact of Accounting Measurement Based on Fair Value on the Earning Management_ Case study

Heba Aldahan

Received: 4/11/2022
Accepted: 4/12/2022



Copyright: Damascus University- Syria, The authors retain the copyright under
A **CC BY- NC-SA**

Abstract:

This research aims to know the areas offered by the (IFRS 13 Fair Value Measurement) standards for management to exercise its professional judgments, within earning management practices. Due to three different levels to evaluate fair value imputes. To achieve the research goal, it has been selected the requirements for measuring according to IFRS 13, and its reflection on the characteristics of financial information were considered relevance, reliable and comparable, in a manner that limits the levels of earning management.

Case study has been applied in joint _stock companies listed on the Damascus Stock Exchange. Using descriptive analytical method, and the data has been analyses using the SPSS statistical application version 24 using Independent sample t-test.

The study showed that the financial Statements prepared based on Fair Value considered more relevant, reliable and comparable from those prepared based on Historical cost. Also the stusy showed that the administration did not use any of the requirements of measurement, or accounting disclosure for earning management practice. However, it indicated that the international standards did not contribute to limiting the opportunistic behavior of the administration to practice earning management.

Key words: Ifrs13, Accounting Measurement, Faire value, Earning Management, Information relevance, Information reliable, Information comparable.

الإطار العام للبحث

المقدمة Introduction:

تزايد الاهتمام الدولي بتنظيم القواعد والممارسات المحاسبية منذ بداية النصف الثاني من القرن العشرين، بعد أن حققت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs انتشاراً عالمياً كنموذج لمعايير عالية الجودة. لكن نظراً لتعدد المواقف التي تواجهها إدارة المنشآت خلال سير النشاط الاقتصادي للمنشأة، دون أن تجد المعالجة المحاسبية المقابلة لها في القياس المحاسبي نتيجة تنوع وتعقيد قطاع الأعمال، تضمنت IFRSs مرونة في بدائل الاعتراف والقياس المحاسبي، قد تستغلها الإدارة من خلال موقعها وقدرتها على التدخل في التقرير المالي، لتطبق أحكامها المهنية وفق مصالحها الخاصة من خلال ممارسات إدارة الأرباح.

فهل اعتماد قواعد قياس القيمة العادلة وفق المعيار IFRS 13 بمستويات مدخلاته الثلاث يؤثر على خصائص المعلومات المالية من ملاءمة وموثوقية وقابلية للمقارنة، نتيجة تفاوت هذه المستويات من حيث موثوقية مدخلاتها وذلك بسبب غياب السوق النشط أحيانا، والذي يعكس السعر الحقيقي لهذه المدخلات. مما يجعل الإدارة تتدخل باستخدام أحكامها المهنية لتقدير هذا السعر. تدخلاً يندرج ضمن ممارسات إدارة الأرباح.

تعتبر إدارة الأرباح شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي تمارسه الإدارة دون خرق المعايير المحاسبية، بالشكل الذي يضمن تحقيق مصالحها الخاصة من خلال الاختيار من بين البدائل المحاسبية، أو إجراء تقديرات محاسبية وفقا لرغباتها. يهدف هذا البحث إلى معرفة تأثير القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة وفق المعيار IFRS 13 على خصائص المعلومات المالية من ملاءمة وموثوقية وقابلية للمقارنة، للتأكد من دوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

مشكلة البحث: Research Problem:

يستخدم العديد من المحللين الماليين والمستثمرين الخارجيين الأرباح كمؤشر رئيسي للأداء، لذا قد تميل الإدارة من خلال موقعها إلى استخدام تقديراتها الشخصية لإظهار الأرباح بالشكل الذي يرغب به معدو هذه التقارير. ومن هنا هل تستغل الإدارة أسلوب قياس القيمة العادلة المستند إلى ثلاثة مستويات لاستخدام تقديراتها الذاتية. نتيجة غياب السوق النشط أحيانا. وكيف ينعكس ذلك على خصائص المعلومات المحاسبية. وعليه تتلخص مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤل الآتي:

ماهو أثر القياس على أساس القيمة العادلة في ممارسات إدارة الأرباح؟

ويتفرع عنه التساؤلات الآتية:

1- ماهو أثر القياس على أساس القيمة العادلة في ملاءمة المعلومات المالية؟

2- ماهو أثر القياس على أساس القيمة العادلة في موثوقية المعلومات المالية؟

3- ماهو أثر القياس على أساس القيمة العادلة في قابلية المعلومات المالية للمقارنة؟

أهمية البحث Research Importance:

تكمن أهمية البحث في جانبين:

أهمية علمية:

تتمثل من تناول البحث للقياس كأحد أهم وظائف المحاسبة الأساسية. من ناحية أخرى، تشكل دراسة إدارة الأرباح Earning Management وطبيعة الاختيار المحاسبي أحد أبرز مجالات البحث المحاسبي المعاصر.

أهمية عملية:

في كشف مجالات إدارة الأرباح في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والتي تنتج عن الظروف الاجتماعية والاقتصادية السائدة في بيئة الأعمال السورية، وما تواجهه الشركات من صعوبات بالغة لتحقيق أرباح في ظل الأزمات الاقتصادية الراهنة. الأمر الذي قد يدفع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح لتحقيق مصالحها بطرق مشروعة أو غير مشروعة، مما ينعكس على خصائص المعلومات المالية.

أهداف البحث Research Objectives:

يهدف البحث بصفة أساسية إلى دراسة أثر تطبيق أسس القياس وفق المعيار IFRS 13 في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ويتفرع عنه الاهداف الآتية:

1- معرفة العلاقة بين القياس على أساس القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المالية؟

2- معرفة العلاقة بين القياس على أساس القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المالية؟

3- معرفة العلاقة بين القياس على أساس القيمة العادلة وقابلية المعلومات المالية للمقارنة؟

فرضية البحث Research Hypothese:

لا يوجد علاقة بين تطبيق أسس القياس وفق المعيار IFRS 13 والحد من ممارسات إدارة الأرباح. ويتفرع عنها الفرضيات التالية:

1- لا يوجد علاقة بين القياس على أساس القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المالية.

2- لا يوجد علاقة بين القياس على أساس القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المالية.

3- لا يوجد علاقة بين القياس على أساس القيمة العادلة وقابلية المعلومات المالية للمقارنة.

تصميم البحث:

منهج البحث:

تم استخدام المنهج الوصفي من خلال جمع المعلومات عن مشكلة الدراسة وتوصيفها توصيفاً دقيقاً وتحليلها وتفسير النتائج وصولاً إلى النتائج والتوصيات المناسبة.

حدود البحث:

الحدود المكانية: تم إجراء دراسة ميدانية على الشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية عدا شركات القطاع المالي نظرا لاعتمادها تطبيق IFRS 9 و IFRS 7 أكثر من IFRS 13 نتيجة خصوصية أصولها المالية.

الحدود الزمانية: تمت الدراسة خلال عام 2022.

الأدوات الإحصائية المستخدمة:

تم الاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS الإصدار 24 في تحليل البيانات التي تم جمعها من الدراسة الميدانية المطبقة على الشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وعرض الاحصاءات الوصفية باستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذلك اختبار فرضية الدراسة باستخدام اختبار Independent Samples Test.

الإطار النظري والدراسات السابقة:

الدراسات السابقة: Previous Studies

1-دراسة (الطويل، 2020):

استخدام القيمة العادلة في قياس القيمة الحقيقية للأسهم العادية للبنوك المدرجة في بورصة فلسطين باستعمال نموذج مضاعف الربحية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية استخدام القيمة العادلة في قياس القيمة الحقيقية للأسهم العادية للبنوك المدرجة في بورصة فلسطين، أتبعت الدراسة المنهج التحليلي الوصفي، واستخدمت نموذج مضاعف الربحية كأحد النماذج الرياضية لقياس القيمة العادلة للأسهم العادية من خلال التقارير المالية المنشورة لبنوك عينة الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: يعتبر سوق فلسطين للأوراق المالية في المستوى الضعيف من الكفاءة لأنه لا يعكس القيمة الحقيقية للأسهم، وإن نموذج مضاعف الربحية قادر على قياس القيمة الحقيقية للأسهم العادية للبنوك المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية.

2-دراسة (علال ولعروس،2019):

اشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة لتحسين المعلومات المالية في البيئة الجزائرية –دراسة تحليلية-.

هدف هذا البحث لدراسة المعلومات المالية وفقا لمحاسبة القيمة العادلة حسب IFRSs، والخصائص النوعية للمعلومات المالية وإمكانية مساهمة القيمة العادلة في تحقيق هذه الخصائص، إلى جانب إمكانية تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية. خلص البحث إلى أن IFRSs قد ساهمت في تأهيل تطبيق نموذج القيمة العادلة لتوحيد المعالجات المحاسبية لتتماشى مع المستجدات المحاسبية، وأن تطبيق منهج القيمة العادلة يحقق الخصائص النوعية للمعلومات المالية والمحاسبية، وأن البيئة المحاسبية الجزائرية المعتمدة أساسا على التكلفة التاريخية لا تسمح حاليا بتطبيق نموذج القيمة العادلة.

3-دراسة (Wage،2017) بعنوان:

The concept of Fair Value Accounting IFRS13 and its impact on Financial Statement Quality and Earning management in the UK Banks.

مفهوم المحاسبة على أساس القيمة العادلة وتأثيرها على جودة التقارير المالية وإدارة الأرباح في بنوك المملكة المتحدة.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة وفق IFRSs على جودة البيانات المالية في القطاع المصرفي في المملكة المتحدة. خلصت الدراسة إلى أن متطلبات القياس على أساس القيمة العادلة تعمل على تحسين جودة المعلومات المالية من ملاءمة وموثوقية، مما ينعكس على توقعات المستثمر. وإلى أن الإفصاح وفق القيمة العادلة يؤثر بشكل مباشر على تكلفة راس المال وبالتالي النظام المالي بالمجمل.

4-دراسة (P.-H., Y.R.Lin،2016) بعنوان:

Fair Value Accounting and Earning management.

محاسبة القيمة العادلة وإدارة الأرباح.

هدف هذا البحث إلى دراسة حوافز المدراء للتلاعب بالإفصاح عن قياسات القيمة العادلة حسب IFRSs استناد إلى المستوى الثالث. وبتطبيق الدراسة على التقارير ربع السنوية لشركات عينة البحث المطبقة IFRSs، تم التوصل إلى أن الشركات التي لديها الكثير من الأصول أو الخصوم المالية المقاسة استناد إلى المستوى الثالث من مستويات قياس القيمة العادلة، من المرجح أن تعترف بمكاسب غير محققة ضمن ممارسات إدارة الأرباح بهدف تلبية توقعات المحللين.

التعقيب على الدراسات السابقة:

ركزت الدراسات السابقة على دراسة إمكانية استخدام القيمة العادلة في قياس القيمة الحقيقية للأسهم، أو على دراسة إمكانية مساهمة محاسبة القيمة العادلة في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية، أو على معرفة أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المالية. على الرغم من تشابه الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة من حيث الهدف، إلا أنَّ هناك اختلافات تتمثل في اختلاف البيئة التي تمت فيها الدراسة، حيث أتت الدراسة الحالية لمعرفة العلاقة بين تطبيق أسس قياس القيمة العادلة وفق المعيار IFRS 13 والحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال السورية، بدراسة تأثير تطبيق هذا المعيار على خصائص المعلومات المحاسبية من ملاءمة وموثوقية وقابلية للمقارنة.

العرض النظري:

أولاً: قياس القيمة العادلة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13:

1-تعريف القياس وفق القيمة العادلة:

يعرف القياس بأنه عملية تحديد المبالغ النقدية التي بموجبها يعترف بعناصر البيانات المالية وإظهارها في القوائم المالية بمصداقية. لقد استمر استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس نظرا لاعتمادها الدليل المؤيد بالمستندات، لكن الدليل المتمثل بالمستندات سرعان ما يصبح مخالفا للحقيقة بمرور الزمن، لأن التكلفة والقيمة مترادفتان فقط في لحظة التبادل. وعلى أثر هذه الانتقادات أسفرت جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية عن إصدار المعيار "IFRS 13" قياس القيمة العادلة" الذي بدأ سريانه منذ 2013/01/01. يرتكز مفهوم القيمة العادلة إلى وجود عملية تبادل بين أطراف راغبة وفي ظل توفر معلومات كافية بينها، ويعرف المعيار IFRS 13 القيمة العادلة بأنها السعر الذي يتم تسليمه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في ظروف اعتيادية منتظمة في السوق الرئيسية (أو السوق الأكثر ميزة) في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية (أي سعر الخروج) بغض النظر عما إذا كان ذلك السعر يمكن رصده – بشكل مباشر– أو أنه مقدر باستخدام أسلوب تقويم آخر (مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2022، ص: 517–518). والسوق الرئيسي هو السوق الذي يتمتع بأكبر حجم ومستوى نشاط للأصل أو الالتزام، أما السوق الأكثر فائدة هو السوق الذي يزيد من المبلغ الذي سيتم استلامه لبيع الأصل أو يقلل من المبلغ الذي سيتم دفعه لتحويل الالتزام، بعد أخذ تكاليف المعاملات وتكاليف النقل في الاعتبار (Artemyeva، 2016، 26-17 :p-p) يبين هذا المعيار كيفية تطبيق IFRSs الأخرى عندما تتطلب الإبلاغ عن القيمة العادلة، أو تسمح بقياسها أو الإفصاح عنها.

2-التسلسل الهرمي للقيمة العادلة:

لتوفير الاتساق والقابلية للمقارنة في قياسات القيمة العادلة والافصاحات المرتبطة، فإنه يتم تحديد التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يصنف مدخلات أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة إلى ثلاثة مستويات، يعطي هذا التسلسل أولوية أعلى للأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المطابقة (مدخلات المستوى الأول) وأولوية أدنى للمدخلات غير المرئية (مدخلات المستوى الثالث). ويمكن توضيح مستويات مدخلات أساليب تقييم القيمة العادلة كما يلي (مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2022، ص_ص: 526-528):

- مدخلات المستوى الأول: وهي عبارة عن أسعار معلنة (غير معدلة) في السوق النشط لأصول أو التزامات مطابقة للأصل أو الالتزام المراد قياسه، والتي يمكن للمنشأة الحصول عليها في تاريخ القياس.

- مدخلات المستوى الثاني: هي المدخلات بخلاف الأسعار المعلنة والمدرجة ضمن المستوى الأول، والتي تكون مرئية (متاحة) للأصل أو الالتزام إما بشكل مباشر أو غير مباشر. وتتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي:

أ-الأسعار المعلنة لأصول أو التزامات مماثلة في الأسواق النشطة. ب- الأسعار المعلنة لأصول أو التزامات مطابقة أو مماثلة في الأسواق غير النشطة. ت- المدخلات المرئية (المتاحة) للأصل أو الالتزام عدا الأسعار المعلنة.

- مدخلات المستوى الثالث: وهي مدخلات غير متاحة للأصل أو الالتزام، ويجب استخدام المدخلات غير المتاحة في قياس القيمة العادلة في حال عدم توافر المدخلات المتاحة. لذا يتم استخدامها في الحالات التي يكون فيها نشاط السوق أقل للأصل أو الالتزام في تاريخ القياس وذلك باستخدام نماذج التقييم الداخلية، بحيث تعكس المدخلات غير المتاحة الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون عند تسعير الأصل أو الالتزام.

يتبين مما سبق صعوبة التحقق من تقديرات القيمة العادلة حسب المستوى الثالث مقارنة بالمستوى الأول الأكثر عدالة وشفافية لاعتماده على مدخلات مرئية وقابلة للمشاهدة مباشرةً ويمكن التحقق منها من قبل المراجع ومستخدمي التقارير المالية المنشورة، أي أن اعتماد المستوى الثالث ينعكس على خصائص المعلومات المالية من ملاءمة وموثوقية، كما أن نماذج التقييم الداخلية المعتمدة سوف تختلف باختلاف النشاط الاقتصادي، وباختلاف الإدارة مما يحول دون قابلية المعلومات للمقارنة. لذا فإن الاعتماد على أي مستوى بخلاف المستوى الأول قد يعطي للإدارة مرونة (فرصة للتحيز) في قياس القيمة العادلة بهدف تحقيق منافع شخصية.

ثانيا: مفهوم إدارة الأرباح واستراتيجياتها:

1-مفهوم إدارة الأرباح :

تعرف بأنها استخدام السياسات المحاسبية من جانب الشركة لتحقيق أهداف معينة للإدارة، وتحدث عندما يستخدم المدراء المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية (عبد الله، 2010، ص 54).

2-استراتيجيات إدارة الأرباح:

ويقصد بها السلوك الذي تتخذه الإدارة اتجاه التدخل في الربح والذي يظهر من خلال الاختلاف بين الربح المحاسبي المعلن والربح الحقيقي، فقد تلجأ الإدارة لتخفيض أو زيادة الربح لتحقيق أهدافها ومصالحها. ويمكن إجمال الاستراتيجيات التي تلجأ إليها الإدارة عند قيامها بإدارة الأرباح فيما يلي (شاوشي، 2016، ص_ص: 94-95):

- **استراتيجية التخلص من جميع الخسائر الجوهرية في سنة معينة وتدعى (Big Bath):** تستخدم هذه الاستراتيجية في الفترة التي تحقق فيها المنشأة خسائر بدلاً من الأرباح، حيث يقوم المديرون بالمبالغة بأرقام الخسارة، بهدف تحسين الأرباح في العام القادم.

- **المحاسبة الإبداعية:** وتعرف على أنها العمليات أو الإجراءات أو الممارسات التي يستخدم المحاسبون من خلالها معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف معينة. أما من الناحية المحاسبية فتعرف بأنها العملية المحاسبية التي تتضمن التعامل مع العديد من القضايا التي تعتمد على الحكم الشخصي والاختيار من بين المداخل المختلفة لعرض نتائج الأحداث المالية والعمليات المختلفة، بحيث توفر هذه المرونة فرصاً من أجل التلاعب، والخداع، والتضليل.

- **استراتيجية تخفيض التذبذبات في الأرباح وتدعى بتمهيد الدخل:** يعرف تمهيد الدخل بأنه عملية متعمدة لتقليل التقلبات حول مستوى معين ومحدد مسبقاً من الأرباح والذي يتم اعتباره كمستوى طبيعي لأرباح الشركة. ويتضمن تمهيد الدخل سلوكاً للإدارة بهدف الحد من التقلبات في الأرباح أو من أي مؤشرات العائد بغرض التأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستثمرون وغيرهم من الجهات ذات المصلحة (هواري وبن عبد العزيز. 2017، ص_ص: 13-14).

ثالثاً: انعكاس محاسبة القيمة العادلة على خصائص المعلومات المالية:

إن اعتماد محاسبة القيمة العادلة في القياس المحاسبي، يساهم في **حيادية** المعلومات المحاسبية أي غياب التحيز في إعداد البيانات المالية، وهو أحد أهم الصفات الأساسية المطلوبة للمعلومات المحاسبية في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي يسعى إلى إرساء قواعد التوافق المحاسبي الدولي لمساعدة أصحاب المصالح المختلفة في توفير تقارير مالية مفيدة وقابلة للمقارنة. كما أن اعتماد قواعد موحدة في القياس على أساس القيمة العادلة يزيد من **ملاءمة** المعلومات المالية مقارنة باستخدام مجموعة متنوعة من المعايير المحلية إلى جانب زيادة منفعة المعلومات إذ يعكس الأسعار الحقيقية بدلاً من التكلفة التاريخية لها. الذي يساعد المستثمرين في التفريق بين المعلومات عالية الجودة والمنخفضة الجودة وبذلك فإن اعتماد قواعد مشتركة للقياس المحاسبي يقلل من تباين المعلومات ويجعلها **قابلة للمقارنة.**

من ناحية أخرى، إن اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية يؤدي إلى زيادة جودة المحاسبة من منطلق أنها تزيد من شفافية التقارير المالية وتحسن من قابليتها للمقارنة.

أما بالنسبة **للشفافية**، يأتي ذلك نتيجة مساهمتها في تقليل كمية الأحكام التقديرية مقارنة بكثير من معايير المحاسبة المحلية، ومتطلباتها بتحسين التقارير المالية المعدة وفقها. وبذلك فإن اعتماد المعايير الدولية يساهم في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح من حيث الفوائد المتوقعة من تنفيذها في تعزيز القابلية للمقارنة والشفافية.

الجانب العملي للبحث:

عينة البحث وأسلوب تحليل البيانات:

فيما يلي سيتم مناقشة أثر القياس المحاسبي وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية13 IFRS في ممارسات إدارة الأرباح من خلال دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، البالغ عددها (53) شركة،

(وقد تم استثناء شركات القطاع المالي من مصارف وتأمين وشركات صرافة والبالغ عددها 27 شركة، وذلك نظراً لخصوصية أدواتها المالية وتطبيقها للمعيار IFRS 9 والمعيار IFRS 7 بدلا من المعيار المدروس IFRS 13). وبالتالي فإن عينة البحث قد ضمت (15) شركة موزعة على أربعة قطاعات: الخدمات (5 شركات)، الصناعة (3 شركات)، الزراعة (5 شركات)، اتصالات (شركتين).

الجدول رقم (1) الشركات عينة الدراسة

	الشركة	القطاع	الإدراج في سوق دمشق للأوراق المالية
1	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	خدمات	مدرجة
2	الشركة الأهلية للنقل	خدمات	مدرجة
3	العربية السورية للمنشآت السياحية	خدمات	غير مدرجة
4	عمريت للاستثمار والتطوير السياحي	خدمات	غير مدرجة
5	قرية دمشق للشحن	خدمات	غير مدرجة
6	الشركة الأهلية لصناعة الزيوت النباتية	صناعة	مدرجة
7	شركة اسمنت البادية	صناعة	مدرجة
8	شركة عصير الجبل الطبيعي	صناعة	غير مدرجة
9	العربية السورية لتنمية المنتجات الزراعية– غدق	زراعة	غير مدرجة
10	الهندسية الزراعية للاستثمارات نماء	زراعة	مدرجة
11	الشام الزراعية	زراعة	غير مدرجة
12	الشرق الأدنى لمنتجات الزيتون	زراعة	غير مدرجة
13	بركة للإنتاج الزراعي والحيواني	زراعة	غير مدرجة
14	شركة MTN سورية	اتصالات	مدرجة
15	سيريتل موبايل تيليكوم	اتصالات	مدرجة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على موقع هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية

تناولت الدراسة تحليل آراء عينة الدراسة وذلك من خلال تحليل استبيان تم توزيعه على القسم المالي في شركات عينة الدراسة، وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة (140) استبانة، تم جمع الاستبانات بحيث تم استرداد (125) استبيان، ووجدت الباحثة ضرورة استبعاد 8 منها لعدم اكتمال الإجابات، وبالتالي فإن عدد الاستبانات القابلة للتحليل 117 استبانة بما نسبته (83.5%) وهي نسبة مقبولة لتحليل البيانات في دراسات العلوم الاجتماعية، وقد تم تحليل النتائج واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSSالإصدار الرابع والعشرون وعند مستوى دلالة 0.05.

تمت الاستفادة من الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الإصدار 24 في تحليل البيانات التي تم جمعها، كما تم استخدام عدد من المقاييس الإحصائية الوصفية والاستدلالية والاختبارات التي تلائم فرضيات الدراسة وتخدم أهدافها، وهي الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وتم الاعتماد على مقياس ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، كما تم اختبار فرضية الدراسة باستخدام اختبار One-Sample T-test.

-اختبار ثبات الاستبانة:

تم اختبار ثبات الاستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha وذلك لقياس الاتساق الداخلي بين عباراتها، وحتى يتمتع المقياس بالثبات يجب ألا يقل الحد الأدنى لقيمة المعامل عن (0.50). وتبين نتائج التحليل لمعامل Cronbach's Alpha أن قيمته 0.751 أي أكبر من 0.5 وهي ما يمكن اعتبارها قيمة جيدة لثبات الاتساق الداخلي ومقبولة لأغراض التحليل الاحصائي ويمكن الاعتماد على استجابات أفراد العينة في اشتقاق النتائج المتعلقة بمجتمع الدراسة.

-تحليل خصائص عينة الدراسة:

تم توصيف مفردات عينة الدراسة وفقاً للفئات المكونة منها (المؤهل العلمي، المؤهل الأكاديمي، الموقع الوظيفي، سنوات الخبرة)، وقد تم استخدام التكرارات والنسب المئوية لمعرفة توزيع العينة وفقاً للبيانات العامة للاستبيان.

أولاً: توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي:

الجدول رقم (2) تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي

المؤهل العلمي	إجازة جامعية	دبلوم	ماجستير	دكتوراه	المجموع
التكرار	96	6	14	1	117
النسبة المئوية	%82.1	%5.1	%12	%9	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

ثانياً: توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل الأكاديمي:

الجدول رقم (3) تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً للمؤهل الأكاديمي

المؤهل الأكاديمي	محاسبة	علوم مالية ومصرفية	إدارة أعمال	غير ذلك	المجموع
التكرار	89	23	5	0	117
النسبة المئوية	%76.1	%19.7	%4.3	%0	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

ثالثاً: توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة:

الجدول رقم (4) تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة

سنوات الخبرة	أقل من 3 سنوات	من 3 إلى 6	من 6 إلى 9	من 9 إلى 12 سنة	أكثر من 12 سنة	المجموع
التكرار	28	35	19	15	20	117
النسبة المئوية	%23.9	%29.9	%16.2	%12.8	17.1%	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

رابعاً: توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي:

الجدول رقم (5) تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً للموقع الوظيفي

الموقع الوظيفي	مدير مالي	مدير حسابات	رئيس قسم	محاسب	المجموع
التكرار	1	2	28	86	117
النسبة المئوية	%0.9	%1.7	%23.9	%73.5	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

ثانياً: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

تتضمن الإحصاءات الوصفية قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الاستبانة للوصول إلى الأهمية النسبية لكل منها، حيث تم اعتبار أن الحد الفاصل بين الأهمية المرتفعة والمتوسطة قيمة المتوسط البالغة 3.4.

يبين الجدول التالي الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لإجابات أفراد العينة:

الجدول رقم (6) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لإجابات الاستبانة

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T
1	4.094	0.64304	18.403
2	3.8547	0.79073	11.692
3	3.93	0.79575	12.664
4	3.8718	0.68906	13.685
الوسط الحسابي للمحور	3.937625	0.729645	14.111
5	4.0256	0.72471	15.308
6	3.7692	0.84471	9.85
7	3.7436	0.85252	9.435
8	3.7863	0.81821	10.395
الوسط الحسابي للمحور	3.831175	0.8100375	11.247
9	3.7009	0.98493	7.697
10	3.7607	0.69045	11.917
11	3.9744	0.66256	15.907
12	4.094	0.491	24.101
13	3.2137	1.1358	2.035
14	4.094	0.491	24.101
الوسط الحسابي للمحور	3.8062	0.7426	14.293
الوسط الحسابي الكلي	3.8509	0.7581	13.3707

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع عبارات أسئلة الاستبانة التي تعبر عن فرضية البحث يزيد متوسطها الحسابي عن الوسط الفرضي 3.4 عدا العبارة الثالثة عشر (الاستبيان مرفق في نهاية البحث). وهذا يدل على موافقة أفراد العينة بشكل عام على عبارات الاستبانة.

تم دراسة المحور الأول من محاور الاستبانة (العلاقة بين القياس على أساس القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المالية) من خلال الأسئلة الأربعة الأولى، وتظهر نتائج الدراسة المبينة في الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي 3.937625 بانحراف معياري 0.729645 الذي يؤكد على أن الأفراد يميلون للموافقة على مضمون أسئلة المحور الأول.

أما المحور الثاني من محاور الاستبانة (العلاقة بين القياس على أساس القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المالية) فقد تم دراسته من خلال الأسئلة (5-6-7-8)، وتظهر نتائج الدراسة المبينة في الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات هذه الأسئلة 3.831175 بانحراف معياري 0.8100375 الذي يؤكد على أن الأفراد يميلون للموافقة على مضمون أسئلة المحور الثاني.

بينما تم دراسة المحور الثالث من محاور الاستبانة (العلاقة بين القياس على أساس القيمة العادلة وقابلية المعلومات المالية للمقارنة) من خلال الأسئلة (5-6-7-8)، وتظهر نتائج الدراسة المبينة في الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات هذه

الأسئلة 3.831175 بانحراف معياري 0.8100375 الذي يؤكد على أن الأفراد يميلون للموافقة على مضمون أسئلة المحور الثالث.

كما جاء المتوسط الحسابي الكلي 3.8509 بانحراف معياري 0.7581 الذي يؤكد على أن الأفراد يميلون للموافقة على مضمون عبارات الاستبانة.

ثالثاً: اختبار التوزيع الطبيعي لفرضية البحث:

تم إجراء اختبار كولمجروف – سمرنوف " One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test" لاختبار التوزيع الاعتدالي للبيانات ومعرفة فيما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ووفق الاختبار المذكور يتم قبول الفرض بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من (0.05)، وفق الجدول التالي.

الجدول رقم (7) اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test اختبار كولمجروف – سمرنوف	
Asymp. Sig. (2-tailed)	Kolmogorov-Smirnov Z
0.358	0.828

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

سابعاً: الاختبار الاحصائي لفرضية البحث:

لغرض الاختبار الاحصائي للفرضيات سيتم استخدام الصيغة البديلة والصفرية.

الفرضية البديلة: تستخدم الإدارة متطلبات القياس على أساس القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.

الفرضية الصفرية: لا تستخدم الإدارة متطلبات القياس على أساس القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.

لغرض التحقق من فرضية الدراسة، تم استخدام اختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) الذي يقوم على مقارنة المتوسط المحسوب مع المتوسط الفرضي المعدل (3.4) ويتم قبول الفرضية إذا كان مستوى الدلالة Sig أكبر من قيمة a=5% وذلك بعد التأكد من شروط استخدام اختبار T (قياس المتغيرات بشكل كمي والتوزيع الاعتدالي للبيانات)، ويظهر في الجدول التالي:

الجدول رقم (8) تحليل نتائج اختبار One sample T – test لفرضية البحث

النتيجة	Sig. (2-tailed)	T	Mean Difference	Mean	N
قبول	0.570	33.335	0.96838	3.96	117

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

يوضح الجدول أعلاه:

أن مستوى دلالة الاختبار Sig يساوي 0.57 وهو أكبر من 5% وكذلك فإن قيمة T المحسوبة 33.33 أكبر من قيمتها الجدولية البالغة 1.96 عند مستوى ثقة 95% ومستوى دلالة 5%، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على عدم استخدام الإدارة متطلبات القياس على أساس القيمة العادلة لممارسة أنشطة إدارة الأرباح، وبالتالي قبول الفرضية الصفرية.

نتائج البحث:

توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- لا تستخدم الإدارة متطلبات القياس على أساس القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.
- إن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة تعتبر أكثر ملاءمة وموثوقية وقابلية للمقارنة لمستخدميها من تلك المعدة باستخدام التكلفة التاريخية.
- إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تلزم الإدارة بالضوابط المنطقية للاختيار بين البدائل المحاسبية وبالتالي فهي لا تسهم في الحد من سلوك الإدارة الانتهازي.
- إن عدم إمكانية التحقق من القيمة العادلة عندما تقاس على أساس سوق غير نشطة، يسمح للإدارة بحرية التصرف بإدارة الأرباح.
- إن الاعتماد على أي مستوى من مستويات مدخلات أساليب تقييم القيمة العادلة بخلاف المستوى الأول قد يعطي للإدارة فرصة للتحيز في قياس القيمة العادلة بهدف تحقيق منافع شخصية.

مقترحات البحث:

في ضوء النتائج السابقة فإن الباحثة تقترح ما يلي:

- الحد من الحرية المتاحة للمديرين باستخدام الأحكام الخاصة والتي تم من خلالها وضع نماذج داخلية لتقييم مدخلات القيمة العادلة وفق المستوى الثالث، والإفصاح عن هذه الأحكام عند وجودها.
- ضرورة تضافر جهود الجهات الرقابية ذات العلاقة مع مدققي الحسابات، للحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السورية.
- التوسع في دراسة العوامل التي تساهم في السلوك الانتهازي للإدارة، للحد من ممارسات إدارة الأرباح الناتجة.
- السعي لتفعيل دور سوق دمشق للأوراق المالية لتصبح سوقا نشطة تعكس السعر الحقيقي للأدوات المالية للشركات الخاضعة لها.
- نشر الوعي الاستثماري الذي يشجع على التداول والاستثمار في سوق دمشق للأوراق المالية والذي يساهم في تعزيز فعاليتها ودورها.

معلومات التمويل :

هذا البحث ممول من جامعة دمشق وفق رقم التمويل (501100020595).

المراجع:

المراجع باللغة العربية

- شاوشي، كهينة. (2016). إطار مقترح لأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص_ص: 94-95. جامعة بومرداس. الجزائر.
- الطويل، عصام محمد. (2020). استخدام القيمة العادلة في قياس القيمة الحقيقية للأسهم العادية للبنوك المدرجة في بورصة فلسطين باستعمال نموذج مضاعف الربحية. مجلة الاقتصاد والمالية (JEF)، 6(2)، ص 111.
- علال، بن ثابت، لعروس، لخضر. (2019). اشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة لتحسين المعلومات المالية في البيئة الجزائرية –دراسة تحليلية–. مجلة دفاتر اقتصادية، 10(2)، ص 247.
- عبد الله، حسين. (2010). أثر مرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح. رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص 54.
- مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2022)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية، تعريب الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ص_ص: 517-528.
- هواري، منصور، وسفيان بن عبد العزيز. (2017). دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق معايير المحاسبة الدولية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، 4(2). ص_ص: 13-14. الجزائر.

المراجع باللغة الانكليزية

- Artemyeva, Anastasia. (2016). Impact of IFRS 13 on disclosure requirements under fair value hierarchy Case: Industrial sector in Finland. International Business journal, 6(2), p-p 17-26.
- P.-H., Y.R.Lin. (2016). Fair Value Accounting and Earning management. Eurasian of Business and Management journal, 4(2), p-p 41-54.
- Wage, Norman. (2017). The concept of Fair Value Accounting IFRS13 and its impact on Financial Statement Quality and Earning management in the UK Banks. 7/September/2022. Available at http://www.researchgate.net/puplication/ 3204273880

ملحق الاستبانة

الجزء الأول: معلومات عامة

المؤهل العلمي:

أ- إجازة جامعية ب- دبلوم

ج- ماجستير د- دكتوراه

هـ- أخرى (الرجاء ذكرها.....)

المؤهل الأكاديمي:

أ- محاسبة ب- علوم مالية ومصرفية

ج- إدارة أعمال د- اقتصاد

هـ- أخرى (الرجاء ذكرها.....)

الموقع الوظيفي:

أ- مدير مالي ب- مدير حسابات

ج- رئيس قسم د- محاسب

هـ- أخرى (الرجاء ذكرها.....)

سنوات الخبرة:

أ- أقل من 3 سنوات ب- من 3 إلى أقل من 6 سنوات.

ج- من 6 إلى أقل من 9 سنوات. د- من 9 إلى أقل من 12 سنوات.

هـ- 12 سنة فأكثر.

ما مدى استخدام الإدارة لمتطلبات القياس وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS13 لممارسة إدارة الأرباح

البيان	موافق	محايد	غير موافق
المحور الأول: القياس على أساس القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المالية			
1-هل التمست أن التقارير المالية أكثر فائدة للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً؟			
2-هل التمست أن التقارير المالية أكثر فهماً للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً؟			
3- هل تحقق خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية، كونها تعكس آخر تقييم عادل لبنود التقارير المالية؟			
4- هل التمست أن تقاريرك المالية المعدة طبقاً للقيمة العادلة ذات منفعة أكبر للمستثمرين في سوق الأوراق المالية؟			
المحور الثاني: القياس على أساس القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المالية.			

5- هل توفر تقاريركم المالية قراءة موحدة تحسن مصداقية المعلومات المحاسبية؟			
6- هل توفر تقاريرك المالية المعدة طبقاً للقيمة العادلة معلومات ذات موثوقية عالية عن قياس الأصول والالتزامات المالية؟			
7-هل التمست أن تقاريركم المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حازت على ثقة المستخدم نتيجة تأكيدها على استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي؟			
8- هل تكون لديك انطباع أن التقارير المالية تساعد المستخدم على تكوين صورة إيجابية عن رؤيته المستقبلية لبقاء واستمرارية المنشأة؟			
المحور الثالث: القياس على أساس القيمة العادلة وقابلية المعلومات المالية للمقارنة.			
9- هل التمست أن التقارير المالية أكثر قابلية للمقارنة للمستخدمين مما كانت تعد سابقاً؟			
10-هل التمست أن تقاريرك المالية المعدة طبقاً للقيمة العادلة تفيد المستخدم في استخلاص مؤشرات الأداء المالي للمنشأة بمنظور اقتصادي مستقبلي؟			
11-هل تقدم تقاريركم إفصاحات إضافية التزاماً بالتوسع في متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية؟			
12- هل وجدت أن الإفصاح وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحقق الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية؟			
13-إن نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي يلزم الإدارة بالضوابط المنطقية لاختيار البدائل المحاسبية.			
14-إن عدم إمكانية التحقق من القيمة العادلة عندما تقاس على أساس سوق غير نشطة، يسمح للإدارة بحرية التصرف بإدارة الأرباح.			

نهاية الاستبانة