

تعتمد ممارسه إدارة الارباح على العديد من المداخل؛ وكل مدخل يتضمن العديد من الأساليب التي يمكن أن تستخدمها الإدارة للتأثير على رقم الربح وصولاً إلى رقم الربح المرغوب فيه ويمكن التفرقة بين مدخلين أساسيين لإدارة الأرباح كما يلي (عبدالعال، 3/6/1 المدخل الحقيقي لإدارة الأرباح المدخل يعتمد هذا المدخل على قيام الإدارة بتوجيه القرارات الخاصة بأنشطة المبيعات. الإنتاج والمصروفات الاختيارية وبيع الأصول الثابتة بغرض الوصول إلى الربح المستهدف، حيث تدخل هذه القرارات في نطاق سلطة الإدارة. وقد تباينت الآراء في الفكر المحاسبي بشأن اعتبار مدى كون الأنشطة الحقيقية وسائل لإدارة الأرباح ، فبينما يرى (Benish, 2001) أن تلك الأنشطة لا تعتبر وسائل لإدارة الأرباح، ( Benish , 2004) أن تلك الأنشطة تعتبر أحد وسائل إدارة الأرباح وتتفق الباحثة في هذا الشأن مع الرأي الثاني، الذي يرى أن الأنشطة الحقيقية تعتبر أحد وسائل ادارة الأرباح طالما كان الهدف منها هو الوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه، ويمكن توضيح أهم الأنشطة التي تستخدم في هذا الشأن كما يلي: تعتبر إدارة المبيعات أحد المداخل الحقيقية لإدارة الأرباح حيث يمكن للإدارة من خلالها ممارسة إدارة الأرباح، حيث إنه إذا رغبت ادارة المنشأة في زيادة الأرباح فإنه يمكنها استخدام عدة أساليب من أهمها : تقديم خصومات عالية على المبيعات، تخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة، تخفيض قيمة المقدم عند البيع الاجل حيث يترتب على تلك القرارات زيادة في مبيعات العام الحالي مما يؤدي إلى زيادة الأرباح (عيسي، يمكن للإدارة ممارسة إدارة الأرباح من خلال التحكم في الإنتاج؛ فمن خلال زيادة الإنتاج تنخفض تكاليف الوحدة المنتجة والمباعة من التكاليف الثابتة، وهو ما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات بصفة عامة ومن ثم زيادة الأرباح والوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه (حماد، Roychowdhury) يرى أن مثل هذا القرار قد يؤدي إلى زيادة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة وخاصة مخاطر السيولة. يمكن لإدارة بعض المصروفات الاختيارية مثل : مصروف الإعلان ، مصروفات تدريب الموظفين؛ حيث أن إدارة المنشأة تمتلك حرية واسعة في هذا الشأن ويمكن استخدامها للوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه (عيسي، يعتبر توقيت بيع الأصول الثابتة أحد الأدوات التي يمكن أن تستخدمها إدارة المنشأة لممارسة إدارة الأرباح، حيث يمكن للإدارة اختيار التوقيت المناسب لبيع أحد الأصول الثابتة أو الاستثمارات المالية بهدف تسجيل أرباح إضافية عن الفترة وذلك في حالة انخفاض أرباح الفترة عن التوقعات السابقة (عبيسي، وفي هذا الصدد فقد أشارت دراسة (2003 Herrmann) , إلى أن مديري الشركات اليابانية يلجئون إلى بيع الأصول الثابتة والأوراق المالية لزيادة الأرباح وذلك عندما يكون الربح الفعلي اقل من الربح المتوقع. وبالرغم من الاتفاق حول مداخل إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية إلا أن ذلك لا يعني سهولة اكتشافها من قبل المراجع الخارجي، وذلك لعدة اعتبارات أهمها : (حامد، • أن هذه الأنشطة غير محددة بعملية معينة، هذا بالإضافة إلى كونها بعيدة تماماً عن أمور التقييم المحاسبي. • أنها تترك تأثيراً مختلفاً على التدفقات النقدية، ففي حين نجد أن زيادة المبيعات الآجلة وزيادة الإنتاج يمكن أن تؤثر سلباً على التدفقات النقدية، فإن تخفيض المصروفات الاختيارية يترك تأثيراً إيجابياً عليها. • صعوبة التمييز بين قرارات الإدارة العادية في هذا الشأن وقراراتها التي تتخذ بغرض إدارة الأرباح، فمثلاً قد يكون الهدف في بيع جزء من معدات المنشأة هو تحقيق أرباح تؤدي إلى الوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه، وقد يكون الهدف هو توفير التمويل اللازم لاستبدال هذا الجزء. 3/6/2 المدخل المحاسبي لإدارة الأرباح بالإضافة إلى إمكانية القيام بممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية، فإنه يمكن أيضاً ممارسة إدارة الأرباح بوسائل محاسبية عديدة من أهمها ما يلي 2021 Mahmood , نظراً للمشكلات التي يعاني منها الأساس النقدي والمتمثلة في المقابلة والتوقيت والتي أدت إلى التشكيك في مدى قدرته على القياس السليم لأداء المنشأة، كان الدعم لأساس الاستحقاق من قبل الجهات المنوط بها وضع المعايير المحاسبية (خميس، وعلى الرغم من المزايا التي يتمتع بها أساس الاستحقاق والمتمثلة أساساً في مساعدة الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة في تقييم الأداء الاقتصادي للشركة خلال الفترة، من خلال استخدام مبادئ المحاسبة الأساسية مثل المقابلة وتحقق الإيراد، إلا أن مساحة الاختيار التي يمنحها قد تمكن الإدارة من توفير معلومات خاصة قد تقود إلى تضليل بعض أصحاب المصالح حول الأداء الحقيقي للشركة، ومن هنا كان اتفاق معظم الكتابات المحاسبية على أن هذا الأساس يعتبر من أهم مداخل إدارة الأرباح (، ولعل التركيز على أساس الاستحقاق كأحد مداخل إدارة الأرباح يكمن في عدة أسباب • التكلفة المنخفضة لاستخدامه ، حيث تتم إدارة الأرباح من خلال قرارات محاسبية ولا تتطلب عمليات اقتصادية جديدة. • الطبيعة غير الظاهرة والتي تميز أساس الاستحقاق عن التدفقات النقدية. • كون أساس الاستحقاق من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، هذا ويمكن للإدارة القيام بممارسات إدارة الأرباح من خلال أساس الاستحقاق بالاعتماد وتعتبر المخصصات من الحسابات الأكثر أهمية في إدارة الأرباح، حيث يمكن الحد منها أو التوسع فيها حسب أرباح الفترة وبغرض الوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه. ويتم تكوين المخصصات بهدف مقابلة

النقص الذي قد يحدث في قيمة الأصول أو لمقابلة الالتزامات المحتملة أو مؤكدة الحدوث ولكنها غير محددة القيمة، ومن أهم تلك المخصصات : مخصص الديون المعدومة، مخصص هبوط أسعار المخزون مخصص خسائر القروض في البنوك، مخصص الضرائب المؤجلة (حامد، كما يمكن أيضاً من خلال هذه الوسيلة ممارسة إدارة الأرباح من خلال التحكم في معالجة المصروفات الخاصة بالأصول طويلة الأجل كالتالي: (حامد، • رسملة أو عدم رسملة المصروفات التي أنفقت على حياة الأصول طويلة الأجل. • تحديد العمر الإنتاجي للأصل وإتاحة الفرصة لإمكانية تعديله. • تحديد الطريقة التي يمكن بها حساب الإهلاك وإتاحة الفرصة لإمكانية تعديلها. الاعتراف بالانخفاض في قيمة الأصول. • الاعتراف بالزيادة في قيمة الأصول. • تحديد قيمة الخردة أو النفاية عند حياة الأصل والبدء في حساب الإهلاك. • رسملة أو عدم رسملة المصروفات التي تنفق على الأصل بعد الاستخدام. تقوم بعض الشركات بالتلاعب في الإيرادات سواء بتخفيضها أو تضخيمها من خلال مجموعة من الممارسات بقصد التأثير على أرباح الفترة ومن هذه الممارسات ما يلي (جريح ، • تخفيض إيرادات الفترة الحالية ، وذلك من خلال تأجيل الاعتراف ببعض الإيرادات التي تتحقق في آخر الفترة المالية الحالية الى أول الفترة المالية التالية . • تضخيم الإيرادات من خلال تسجيل إيرادات من عمليات بيع غير تامة . • تضخيم الإيرادات من خلال تسجيل إيرادات تخص الفترة التالية والتي قد تكون بالتقسيم على سبيل المثال . • تضخيم الإيرادات من خلال تسجيل المبيعات بأكثر من قيمتها أو من خلال التلاعب في تقييم المخزون ، أو من خلال التلاعب في طريقة معالجة الإيرادات المقدمة أو الإيرادات المستحقة تعد التغييرات المحاسبية الاختيارية أحد طرق إدارة الأرباح، حيث تسمح المعايير المحاسبية للإدارة بحرية الاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية التي ينص عليها المعيار وذلك عند إعداد التقارير عن أداء المنشأة، بغرض الوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه (عيسى، 2012) أن معايير المحاسبة ومنها معايير المحاسبة المصرية (2006) تحتوى على العديد من بدائل السياسات المحاسبية والتي تتمثل أهمها فيما يلي :

٤) بدائل طرق حساب الإهلاك. ٤) بدائل معالجة تكاليف الاقتراض. ٤) بدائل قياس تكلفة المخزون. ٤) بدائل طرق معالجة تكاليف البحوث والتطوير . ٤) بدائل توقيت الاعتراف بالإيراد ٤) بدائل تقويم الأصول الثابتة. ويمكن للإدارة استخدام المساحة التي تركتها المعايير المحاسبية بشأن استخدام أحد السياسات المحاسبية من بين مجموعة من السياسات التي ينص عليها المعيار الواحد لغرض الوصول إلى رقم الأرباح المرغوب فيه. وبالرغم من الإهتمام الملحوظ بتلك الوسيلة كأحد أساليب إدارة الأرباح، استخداما من بين الوسائل المختلفة لتعارضها مع مبدأ الثبات الواجب مراعاته من قبل إدارة المنشأة عند إعداد التقارير المالية (حامد، وعلى الرغم من ذلك فإن المعايير المحاسبية قد سمحت للإدارة أن تغير سياستها المحاسبية المتبعة في وقت معين بشروط معينة، فمثلاً نص المعيار المحاسبي المصري رقم (5) في الفقرة(14) على مايلي : تقوم المنشأة بتغيير سياستها المحاسبية فقط في حالة: • طلب أي معيار أو تفسير هذا التغيير. • أن يؤدي هذا التغيير إلى قوائم مالية تقدم معلومات موثوق بها أو أكثر مناسبة، عن تأثير المعاملات والأحداث الأخرى على المركز المالي، وترى الباحثة أن الشرط الثاني قد يخضع لتقدير الإدارة، وبالتالي قد يمكنها ذلك من استغلال ما نص عليه المعيار من أجل تغيير أحد سياستها المحاسبية الحالية إلى سياسة أخرى بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين ربحيتها ووصول رقم الأرباح إلى الرقم المرغوب فيه، وتعتمد الإدارة في هذا الصدد على تبويب البيانات الواردة في القوائم المالية بطريقة معينة بما يمكن من خلاله التأثير على الأداء المالي للشركة ، وعلى الرغم من أن هذا التبويب لا يؤثر على النتيجة النهائية إلا أنه يترك تأثيراً على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للشركة. ومن أمثلة ذلك إعادة تبويب قائمة الدخل عن طريق إثبات بعض البنود غير العادية ضمن البنود العادية بغرض التأثير على صافي الربح الناتج من التشغيل (عيسى، وفي هذا الصدد أشارت دراسة May -2006 إلى أن الإدارة تمارس إدارة الأرباح من خلال إعادة تصنيف بعض البنود الظاهرة في قائمة الدخل عن طريق نقل جزء من بند مصروفات التشغيل إلى بند مصروفات أخرى بغرض زيادة الربح الناتج من التشغيل وذلك لمقابلة توقعات المحللين الماليين 3- إختيار التوقيت المناسب لتطبيق معيار محاسبي جديد عند صدور معيار محاسبي جديد فإنه لا يتم تطبيقه فور صدوره، ولكن عادة ما يحدد موعد لتطبيقه بعد صدوره. وتسمح المعايير المحاسبية عادة بالتطبيق المبكر للمعيار عن الميعاد المحدد للتطبيق الإلزامي، مما يتيح لإدارة المنشأة إختيار التوقيت المناسب لتطبيق المعيار قبل الموعد الإلزامي له، وذلك بغرض ممارسة إدارة الأرباح وبما يخدم أهداف الإدارة (القناني والخيال، وبعد عرض مدخلي إدارة الأرباح يود الباحث أن يشير إلى أن هناك بعض الدراسات التي لم تفرق بين المدخل المحاسبي والمدخل الحقيقي وتناولت عدداً من الممارسات التي يمكن أن تؤثر على الأرباح إيجاباً أو سلباً كما يلي: (Levitt) بتحديد عدة مجالات لممارسة إدارة الأرباح ومن أهمها ما يلي : • تأجيل أو تحويل الأرباح لسنوات مستقبلية cookie jar reserves : وذلك عندما يكون ربح الفترة الحالية مرتفعاً،

فتلجأ الإدارة إلى تخفيضه للاستفادة منه في فترات مستقبلية حينما يكون الأداء المالي متدنياً، وذلك عن طريق المبالغة في تقدير المخصصات وخاصة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ،