



وَزَّارَةُ التَّعْلِيمِ الْعَالِي وَالْبَحْثِ الْعِلْمِيِّ

جَامِعَةُ الشَّهِيدِ حَمَّةَ لَخْضَرٍ - الْوَادِي



كَلِّيةُ الْعُلُومِ الْاِقْتِصَادِيَّةِ وَالتَّجَارِيَّةِ وَعُلُومِ التَّسْيِيرِ

قسم: علوم مالية ومحاسبية

مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها

إشراف: أ.د. محمد سالمى دينوري

إعداد الطالبة:

- عفاف لغريب

- فطيمة رزقي

- إيمان لبيضة

- محمد الحسين لغدامسي

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة	الجامعة
دينوري محمد سالمى	استاذ تعليم عالي	مشرف ومقرر	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
فاتح سردوك	استاذ تعليم عالي	مقيم 1	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
بالنوري محمد الساسي	استاذ محاضر ب	مقيم 2	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

1442 هـ / 1443 - 2021 م / 2022 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أعطى كل شيء خلقه ثم هدى ، الحمد لله حمدا طيبا مباركا فيه على أن وفقنا في إتمام هذا العمل المتواضع.

- نتقدم بالشكر الجزيل و التقدير للأستاذ الدكتور المشرف : دينوري محمد سالمي

على ما أجاد و أفاد به من نصائح و توجيهات و على تواضعه و صبره و حرصه الدائم

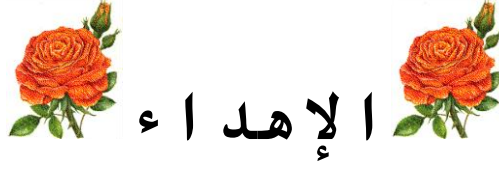
في إتمام هذا العمل العلمي ، فجزاه الله عنا كل خير .

- كما نتقدم بخالص شكرنا و امتناننا إلى الأساتذة الذين رافقونا في مشوارنا الدراسي

- كما لا يفوتنا أن نشكر كل من السيد عميد الكلية : لبزة هشام

و إلى كافة عمال كلية العلوم والاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

و أخيرا نتوجه بالشكر و الامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاح هذا العمل المتواضع..



الإهداء

الحمد لله الذي أنعم علي بنعمة الإسلام و العلم و الصلاة و السلام على الحبيب المصطفى و بعد أهدي ثمرة عملي :

إلى الذي حثني دوما على حب العلم و الاجتهاد في طلبه ، إلى أبي أطال الله عمره و جعله دوما مصباحا ينير درب حياتي كما أهدي هذا العمل المتواضع إلى التي دعمتني ووقفت بجاني في فرحي و حزني إلى أمي جعلها الله سندي و روعي التي أحيا بها

إلى كافة إخوتي : لخضر و محمد و عبد الرحمان

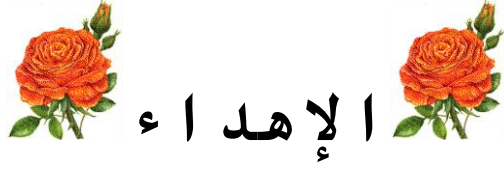
إلى كافة أخواتي : رقية و فتيحة و أم الخير

إلى كافة أصدقائي : عفاف و نسرین و جهاد و صبرينة و وردة و سارة و صفاء و عبير و إيمان

إلى كافة أقربائي و كل من يحمل لقب رزقي

إلى كافة الطلبة المتخرجين لكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير و خاصة دفعة ماستر محاسبة و تدقيق

رزقي فاطمة



الإهداء

اليوم بحمد لله تنتهي مسيرتي الجامعية

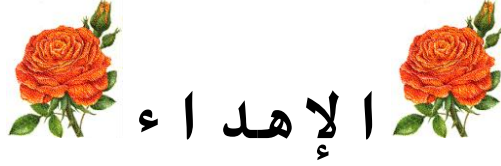
اليوم قطفت ثمار رحلة طويلة بأحزانها بأفراحها لتنتهي مثلما ما بدأت

اليوم أهدي تخرجي إلى من غمرني بالحب و الحنان و أشعرتني بالسعادة و الأمان أُمي الغالية و إلى النور الذي

أنار دربي و السراج الذي لا ينطفئ أبدا أبي الغالي و إلى إخوتي و أخواتي الأعزاء

اليوم أهدي هذا العمل لصديقتي العزيزات " عفاف و عبير و صفاء و فاطيمة "

لييضة إيمان



الحمد لله الذي انعم علي نعمة الإسلام و العلم و الصلاة و السلام على الحبيب المصطفى وبعد اهدي ثمرة عملي:

الى اغلي جوهرة في الوجود ومنبع الحب والحنان ، من عاشت لي ولم تعش لنفسها من أعطت من حياتها الاجل حياتي أُمي الغالية .

الى من زرع في العزم و الحب و العمل من طرق كل أبواب العيش لأجلي أبي العزيز.

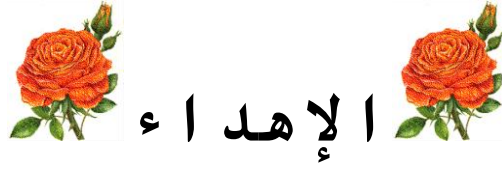
الى إخوتي الأعزاء : عبد الرحمان وأمين.

وأخواتي العزيزات: نسرين و أمينة وياسمين.

والى كافة صديقاتي : إيمان و فاطيمة وصفاء وعبير صبرينة و سارة و وردة وجهاد.

والى كافة أقاربي وكل من يحمل لقب لغريب و تليلي.

لغريب عفاف



الى من أفضلها على نفسي ولما لا فلقد ضحت من اجلي ، ولم تدخر جهدا في سبيل إسعادي على الدوام أُمي الحبيبة.

نسير في دروب الحياة ، ويبقى من يسطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه .
صاحب الوجه الطيب و الأفعال الحسنة ، فلم يخل عليا طيلة حياتي والدي العزيز .
الى أصدقائي وجميع من وقف بجواري وساعدوني بكل ما يملكون و في أصعدة كثيرة.
أقدم لكم هذا البحث وأتمنى ان يحوز على رضاكم .

لغدامسي محمد الحسين

ملخص الدراسة:

تهدف الدراسة الى تعرف عن سبل وطرق الحد من ممارسة المؤسسات لإدارة الأرباح و أهم أساليبها و أسبابها و دوافعها و التي يتضح انه شكل من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة ، و لكن ممارسة هذا التلاعب يتم في ظل الطرائق و القواعد المحاسبة مما يترتب عليه فشل المحاسب في الوصول الى المستوى المتوقع لهذه المهنة.

ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استمارة استبيان لجمع البيانات و المعلومات وتحليل البيانات الواردة في الاستبيانات عن طريق استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss وذلك عن طريق اختيار عينة عشوائية شملت (50) مكتب محافظ الحسابات و معتمدين من طرف الدولة ومحاسبين معتمدين، ولقد توصلت هذه الدراسة الى نتائج التالية:

- فيما يخص الفرضية الأولى، فقد تحققت من خلال ان تعدد دوافع ممارسة إدارة الأرباح تجعل منها عملا غير مقبول من قبل الادارة.

- فيما يخص الفرضية الثانية، فقد تحققت من خلال ان الأفراد يوافقون على ان ممارسات و أساليب إدارة الأرباح تتسم بالخطورة.

- فيما يخص الفرضية الثالثة، فقد تحققت من خلال ان بتحليل الانحدار التباين نجد ان قيمة $D=10,42$ وهي قيمة معنوية عند $SIG0,05$ ، كما كشف تحليل الانحدار ان قيمة SIG التي تقابل قيمة T اقل من $0,05$.

Résume:

L'étude vise à connaître les voies et méthodes de limitation de la pratique des institutions pour gérer les bénéfices et les méthodes, causes et motifs les plus importants, ce qui est clair qu'il s'agit d'une forme de manipulation dans la profession comptable, mais la pratique de comptabilité, ce qui se traduit par l'échec du comptable à atteindre le niveau attendu pour cette profession.

Pour atteindre cet objectif, concevoir ensuite un formulaire de questionnaire pour collecter des données et des informations et analyser les données contenues dans les questionnaires en utilisant le logiciel statistique pour les sciences sociales (SPSS) en sélectionnant un échantillon aléatoire comprenant 50 bureaux de portefeuille de comptes accrédités par l'Etat et comptables agréés. Cette étude aboutit aux résultats suivants; Quant à la première hypothèse, elle a été réalisée par le fait que la multiplicité des motifs de la pratique du profit management en fait un acte non accepté par la direction; Quant à la deuxième hypothèse, elle est vérifiée par le fait que les individus s'accordent à dire que les pratiques et méthodes de gestion des profits sont dangereuses; Concernant la troisième hypothèse, elle a été réalisée en analysant la régression de la variance, on trouve que la valeur de $D=10.42$, qui est une valeur significative à $\text{sig } 0,05$, et l'analyse de régression révèle que la valeur de sig qui correspond à la valeur de T est inférieure à $0,05$

المقدمة

ولقد أدت الظروف الاقتصادية الصعبة التي مست معظم دول العالم بشكل أو بآخر الى قيام إدارات الشركات والمنظمات بإتباع أساليب و فنون إبداعية تتمثل في تجميل البيانات المالية و إظهارها بغير صورها الحقيقية، مما أدى الى عدم الموثوقية بتلك البيانات من قبل الجهات المستفيدة سواء كانت داخلية او خارجية، فيستطيع المحاسب و بناءا على رغبة الادارة ان يتلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال ممارسات ما يعرف بإدارة الأرباح، ذلك بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي إذ غالبا ما تضع الادارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عنه يقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت الحالية او المستقبلية وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية او عينية، كما تبين ان نسبة كبيرة من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات من القرن الماضي كانت نتيجة من خفة اليد المحاسبية لإدارة الأرباح وليست نتيجة لنمو الاقتصادي الحقيقي ، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب ايجاد تلك الأرباح.

ولقد كانت شركة "انرون" اكبر مثال على مدى خطورة أساليب وممارسات إدارة الأرباح ، حيث تعرضت الى فقدان الثقة في كفاءة ونزاهة الادارة، وفي صحة قوائمها المالية الأمر الذي دفعها الى الانهيار والإفلاس فقد لجأت الشركة الى ممارسة إدارة الأرباح ، ظنا منها ان تضخيم الأرباح يؤثر بشكل ايجابي على سعر السهم في السوق وبالتالي تحوز على ثقة المستثمرين، قد يكون ذلك صحيح على المدى القريب اما على المدى البعيد فقد أدى الاستخدام الخاطئ للسياسات المحاسبية الى انهيار سعر السهم في السوق، وبالتالي فقدت الأطراف المستخدمة في للقوائم المالية الثقة بالأسواق ومكاتب التدقيق نتيجة لفقد الثقة بالمعلومات المالية وانصرفوا عنها.

لذلك أصبحت إدارة الأرباح صفة من صفات الشركات التي تسير في طريق الانهيار ، وذلك من اجل حجب الرؤية عن نتائج الفعلية لأدائها حفاظا على مركزها المالي وتضليل مستخدمي المعلومات المالية.

طرح الإشكالية:

بناء على ماسبق بإمكاننا صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

- ماهية الدوافع الكامنة وراء استخدام الشركة لممارسات إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية؟
- ما مدى خطورة ممارسات وأساليب إدارة الأرباح ؟
- هل تساهم الآليات المقترحة في الحد من التأثير السلبي لممارسات إدارة الأرباح؟

فرضيات البحث:

- تتعدد الدوافع للممارسة إدارة الأرباح التي تجعل منها عملا غير مقبول من قبل الادارة عند إعداد القوائم المالية.
- تتسم ممارسات وأساليب إدارة الأرباح بالخطورة.
- تساهم الآليات المقترحة بشكل فعال في من التأثير السلبي لممارسات إدارة الأرباح .

مبررات اختيار الموضوع:

- التقارب الكبير بين موضوع الدراسة وتخصص دراستنا محاسبة وتدقيق.
- الرغبة الشخصية في البحث وإلمام بهذه الدراسة.
- الأهمية التي يخضع بها الموضوع إدارة الأرباح .

أهمية الدراسة:

- تكمن الخطورة على مستوى المؤسسة وعلى مستوى أفراد.

- توضيح ما مدى خطورة إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

اهداف الدراسة:

- التعرف على مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لإجراءات إدارة الأرباح.

- معرفة دوافع الادارة من استخدام أساليب إدارة الأرباح.

- بيان أهم الوسائل التي يمكن استخدامها في الحد من إدارة الأرباح.

حدود الدراسة:

وتنقسم الى حدود مكانية وزمنية .

- حدود مكانية: محاسبين معتمدين ومحافظي الحسابات.

- حدود زمنية: (من افريل -ماي) 2022.

منهج البحث والأدوات:

فيما يتعلق المنهج البحث المعتمد بهذه الدراسة، حاولنا توفيق بين منهجين رئيسيين بالنسبة للجزء النظري استخدمنا المنهج الوصفي وذلك من خلال استخلاصه من كتاب والمقالات العلمية والمذكرات و الأطروحات ، اما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه منهج تحليلي حيث تمت معالجته بالاستخدام الاستبيان ثم استنتاج أسئلته حسب ماجاء من جزء النظري ، فقد تم الاعتماد في تحليل الاستبيان على برنامج الاجتماعية الإحصائية spss، وكذا معالجة الجداول Excel.ms.

صعوبات الدراسة:

-صعوبة الحصول على كتب.

- تحفظ بعض الأفراد على الإجابة.

هياكل البحث:

من الاجل الإجابة على أسئلة الموضوع ، وسعيا للتأكد من صحة الفرضيات الموضوعية في هذه الدراسة تم تقسيم هيكل الموضوع كما يلي:

- الفصل الأول: والذي يحمل عنوان الإطار النظري لإدارة الأرباح ، ويتضمن أربعة مباحث ، المبحث الأول يتحدث عن ماهية إدارة الأرباح ، اما المبحث الثاني فلقد تضمن إشكال أساليب ومجالات إدارة الأرباح ، وتطرقنا في مبحثنا الثالث الى الإبداع والتلاعب المحاسبي وفي المبحث الأخير تكلمنا عن قياس ممارسات إدارة الأرباح وسبل الحد منها.

اما الفصل الثاني الذي متعلق بالدراسات الميدانية يشمل على مبحثين ، في المبحث الأول تناول الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية اما المبحث الثاني تناول فيها النتائج الدراسة الميدانية تفسيرها ومناقشتها.



الفصل الأول

الإطار النظري لإدارة الأرباح

الفصل الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح

تمهيد:

أصبح مفهوم إدارة الأرباح محل التركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة ، خاصة بعد أحداث انهيار شركة "انرون" ، "Enron" وغيرها من الشركات الرائدة فقد تبين أنه من خلال البيانات المالية يستطيع المحاسب المحترف وبخبرته تحريف البيانات المالية باستغلال الثغرات الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية دون أن يخالفها ، وهذا مايسمى إدارة الأرباح ، هذه الممارسات أحيانا يمكن كشفها وأحيانا أخرى يضل ذلك مستعصيا ، وبهذا اتجهت أنظار الباحثين للتعمق في طبيعة هذه الممارسات والتفكير في طرق لكشفها واتجاهات الحد منها .

إن إدارة الأرباح لا تمثل منهاجا جديدا في مجال العمل المحاسبي ، وإنما هي أسلوب مراوغة يعمل على طمس الحقائق المحاسبية وتحويلها الى الشكل الذي يخدم المؤسسة وملاكها ، وبهذا ينظر إليها بعدها عبارة عن التلاعب بالأرقام المحاسبية في إطار القواعد والمبادئ المحاسبية ، من خلال استغلال معرفة المحاسب بالسبل البديلة المتاحة من إجراءات ومعالجات تمكنه من تقديم نتيجة النشاط المرغوب فيها، ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى كافة المفاهيم النظرية المتعلقة بإدارة الأرباح واتجاهات الحديثة للحد منها .

الفصل الأول : الإطار النظري لإدارة الأرباح

المبحث الأول : ماهية إدارة الأرباح

المطلب الأول : إدارة الأرباح، نهضة ، و المفهوم والأنواع .

تهدف إدارة الأرباح بصفة عامة إلى إتباع أي و كل الأساليب المستخدمة في التلاعب في أرقام القوائم المالية بما في ذلك الإختبار المعتمد و غير المعتمد و التطبيق المخادع و غير المخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التقارير الإحتيالية ، و أي خطوات تتخذ نحو إدارة الأرباح أو تخفيف تقلبات الدخل ، بما يؤدي إلى إظهار القوائم المالية للشركات حسب ما ترغبه الإدارة و الذي يؤدي في النهاية الى تحقيق مصالح فئة معينة على حساب مصالح الفئات الأخرى المرتبطة بالمنشأة ، و هكذا تتدرج إدارة الأرباح ما بين ما يمكن أن يطلق عليها المحاسبة المحايدة (أي إتباع أفضل الطرق و السياسات المحاسبية التي توصي بها المعايير المحاسبية) إلى الغش في التقارير المالية أو ما يمكن أن يطلق عليها التقارير

الإحتيالية.1

فرع 1 : نهضة إدارة الأرباح و مفهومها

أولاً : نهضتها

ظهرت إدارة الأرباح في أدبيات المحاسبة عندما واجهت الشركات صعوبات في مدة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات من القرن العشرين ، و كان هناك ضغط لتحقيق أرباح

1 بشيري جمال و شقوري يوسف ، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ، لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة حمه لخضر - الوادي ، 2018 ، ص 2 .

أفضل بينما كان من الصعب تحقيق الأرباح ، و لقد استمر الركود الأخير مدة طويلة وقد أجبر الكثير من الوحدات الإقتصادية التي أبلغت عن أرباح صورية عن التصفية . 1

ولقد اصطلح مهنيا على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات ، و ذلك حسب ماجاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة ، فهمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح ، الهندسة المالية ، تمهيد الدخل المحاسبية التجميلية ، المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة و أيا كانت هذه التسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية و التعدد بدائلها و نقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية ، و بشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالوحدة الإقتصادية ، ولا سيما في حالة الإفصاح عن البيانات المالية و يتم استخدام مصطلح المحاسبة الإبداعية كأحد مصطلحات الدالة على للعمليات التلاعب في إعداد البيانات المالية ، و أصبح محل تركيز و إهتمام من قبل المحاسبين و المدققين و تحميل شركة ، Enron بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة ، لا سيما بعد أحداث شركة انرون و تحميل شركة Arthr Anderson

1 نجيمي عبد الغني و عبد الصادق سمير و جفال سليم ، دور التدقيق الداخلي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية) ، لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي ، 2018 ، ص8 .

آرثر أندرسون جزءاً من الشركة المسؤولة عن تدقيق حساباتها و اتهاماتها أيضاً بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للوحدة الاقتصادية مستغلة بذلك بعض المعالجات و السياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح.¹

ثانياً : مفهومها

حاول العديد من الباحثين و الكتاب و المختصين وضع تعريف لمفهوم إدارة الإرباح، و نظراً لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين و الكتاب فقط ظهرت العديد التعريفات لهذا المفهوم ، و فيما يلي سنقوم بعرض بعض التعاريف المتعلقة إدارة الأرباح و بينها :

تعريف 1 : هي أسلوب حديث مبتكر من قبل الإدارة للتلاعب في نتيجة النشاط و قائمة المركز المالي و بنود التدفق النقدي من أجل إظهار المنشأة بالشكل الذي يتلائم و رغبات الإدارة حتى و أن كان ذلك ضمن ما تسمح به المبادئ و المعايير المحاسبية أم خلاف ذلك ، و هنا تتوقف قدرة الإدارة في التلاعب على مدى قدرة مستخدمي القوائم المالية على اكتشاف التلاعب

تعريف 2 : هي عملية تلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي ففي تطبيق المبادئ المحاسبية و التضليل في الإبلاغ المالي و أية خطوات متخذة اتجاه إدارة الأرباح و تلطيف صورة الدخل.³

1 الأغا عماد سليم ، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ، رسالة ماجستير ، جامعة الأزهر - غزة ، 2011 ، ص 70 .

2 نعيم توماس مرهون الزيايدي ، تأثير أساليب المحاسبة على مصداقية القوائم المالية " دراسة ميدانية " ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية ، جامعة القادسية كلية الإدارة و الاقتصاد ، المجلد 17 ، العدد 2 لسنة 2015 ، ص ص 195 - 196 .

3 محمد مطر و ليندا حسن الحلبي ، دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط - الأردن ، 2009، ص 7.

تعريف 3: هي صناعة القرار الإداري القانوني والمقبول وتقريره بقصد تحقيق نتائج مالية مستقرة وقابلة للتنبؤ.¹

فرع 2 : أنواع إدارة الأرباح

بما أن نتائج أعمال الوحدات المحاسبية تؤثر في مصالح فئات عديدة أهمها المستثمرين الحاليين المرتقبين و الإدارة ، المقترضين ، الجهات الحكومية ، الموظفين ، العملاء ، و الموردين ، ونظرا لاحتمال تعارض مصالح هذه الفئات فإن الإتجاه هو ضرورة التزام المحاسب بوجهة نظر الإجتماعية ، أي أن تنحو التقارير منهاجا شموليا يغطي احتياجات كافة فئات المجتمع دون تغليب وجهة نظر فئة على أخرى و حقا لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير و يكون الأثر النهائي في صالح المجتمع و هو ما يعرف بمدخل الرفاهية الإجتماعية في بناء نظرية المحاسبة 2، غير أن إدارة الأرباح قد اتخذت عدة اتجاهات بعضها يراعي مصالح الأطراف الخارجية و البعض الآخر يلبي أهداف الإدارة على حساب الأطراف الأخرى ، حيث تصنف ممارسات إدارة الأرباح إلى عدة أنواع تبعا لاتجاهاتها ، و من حيث مدى تأثيرها على التدفقات النقدية ، و القوائم المالية و نية الإدارة من وراء ممارستها ، و ذلك كما يلي 3 :

1- من حيث علاقتها بالأرباح : منذ نشأت المحاسبة فإن صافي الربح يعتبر هو الأساس أو المؤشر الذي يستخدم لقياس أداء المؤسسات ، و رغم الانتقادات المتعددة التي تعرض

1 إبراهيم احمد محمد النعاس، إدارة الأرباح المحاسبية العوامل المؤثرة عليها في الشركات المساهمة الليبية، لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بن غازي، 2014، ص 22.

2 مجبل داوي إسماعيل ، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في الموثوقية المعلومات المحاسبية " بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية " ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الإقتصادية ، المجلد 16 ، العدد 3 ، جامعة القادسية - العراق ، 2014 ، ص ص 244 - 245 .

3 آسيا لعروسي ، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر " دراسة استطلاعية " ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف - المسيلة ، 2019 ، ص 27 .

لها صافي الربح و ما تلاه من تطور في الطرق و الأساليب المختلفة لقياس الربح مثل استخدام القيمة المضافة أو الأساس النقدي أو مقياس الأداء المتوازن ، إلا أنه مازالت مختلف الفئات ذات علاقة بمنظمات الأعمال تعتبر أن صافي الربح هو المؤشر الرئيسي الذي يعتمدون عليه عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية الحالية و المستقبلية ، هذا بالإضافة إلى أن درجة المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسات تعتمد أساسا على مدى التغيرات في صافي الربح خلال السنوات المالية المتتالية ، و كان هذا هو السبب الرئيسي وراء إهتمام منظمات الأعمال بالأرباح ' و إتباع طرق و مداخل معينة لإدارتها وفقا لأهداف و الدوافع التي ترغب الإدارة في تحقيقها من جراء ذلك ، حيث أن الإدارة من منطلق الرغبة الأكيدة لديها في تعظيم منافعها الشخصية إنما تبني إستراتيجيتها بخصوص إدارة الأرباح وفقا لما يفسر تطبيق تلك الإستراتيجية من نتائج تتفق و أهدافها المحددة مسبقا ، و تنوع الإستراتيجيات المحاسبية التي تعتمد على الإدارة بخصوص الأرباح ما بين :

أ- إستراتيجية تعظيم الدخل الحالي للفترة : تركز هذه الممارسات على زيادة أرباح الفترة الحالية على حساب الفترات السابقة أو المستقبلية .

ب- إستراتيجية تخفيض الدخل الحالي للفترة : تخفيض الأرباح في الفترة الحالية لصالح الفترات السابقة أو المستقبلية .

ت- إستراتيجية تخفيض درجة التغير في الدخل المعلن : محاولة تخفيض الانحرافات غير الاعتيادية في الأرباح ، أو ما يعرف بسياسة تمهيد الدخل .

كل هذه الإستراتيجيات يتم تحديدها مسبقا قبل التعامل مع البيانات الفعلية للمؤسسة عند إعداد التقارير و القوائم المالية في نهاية الفترة ، و يتم تنفيذ الإستراتيجية المختارة باستخدام الخيارات المحاسبية البديلة و المتعددة التي يوفرها الفكر المحاسبي بخصوص قياس الظاهرة الواحدة ، تعدد طرق قياس الظاهرة الواحدة مع إمكانية استخدام أي منها رغم اختلاف

النتيجة النهائية للقياس وفقا لاستخدام كل طريقة ، الأمر الذي ينعكس في النهاية على رقم الدخل المعلن .

2- من حيث تأثيرها على التدفق النقدي : تنقسم ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب درجة تأثيرها على التدفقات النقدية إلى 1:

أ- الممارسات الإقتصادية إدارة الأرباح: وهي التي تنتج عن القيام بالأنشطة الحقيقية للشركة للتأثير على الدخل ، حيث يقوم هذا الأسلوب على استخدام قرارات إدارية تتعلق بالأنشطة الإنتاج و الاستثمار و المبيعات ، و إن هذا النوع من الإجراءات و القرارات يهدف بشكل أساسي للتأثير على صافي التدفقات النقدية من الأنشطة المختلفة ، و يطلق عليها المتغيرات أو الأساليب الحقيقية للمحاسبة الإبداعية .

ب- الممارسات المحاسبية إدارة الأرباح: وهي التي تعتمد على تدخل الإدارة في الاختيار بين الطرق و الأساليب المحاسبية بهدف التأثير على الدخل ، و لكن يقتصر تأثيرها على الدخل دون التدفقات النقدية .

3- من حيث تأثيرها على القوائم المالية : تقسم الممارسات المحاسبية الإبداعية حسب هذا المعيار إلى 2 :

أ- ممارسات تؤثر على مضمون القوائم المالية : يتمثل مضمون القوائم المالية في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تعتبر ملخص للعمليات المالية و تدفق الموارد داخل المؤسسة و خارجها ، و يرتبط هذا المضمون بمجموعة المبادئ و المعايير و القواعد التي يتم إعداد القوائم المالية وفقا لها ، فقد تختار الإدارة من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم أو تخفيضها تبعا لإستراتيجياتها ، دون النظر إلى البديل الأكفأ و المناسب ، حيث

1 آسيا لعروسي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 28- 29 .

2 مرجع سبق ذكره ، ص 29 .

أن الإدارة تفعل ذلك من منظور تأثير ما تتضمنه القوائم على سلوك مستخدميها عند اتخاذ القرار أو على العلاقة التعاقدية للمؤسسة .

ب- ممارسات تؤثر على شكل القوائم المالية : إن شكل القوائم المالية يكمل مضمونها ، ولكي يحقق مضمون القوائم المالية الغرض منه فلا بد أن يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها ، فمن خلال إعادة تبويب للمعلومات الواردة في القوائم المالية و عرضها بطريقة معينة يمكن التأثير على الأداء الحقيقي للشركة ، مع أن التغيير مع موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية ، إلا أنه يترك تأثير على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للشركة ، هذا إلى جانب استخدام بنود خارج الميزانية و التي تمثل تمويلا خفيا حيث يتم الالتجاء إليه و لا يظهر في الميزانية مثل التأخير التمويلي للأصول الثابتة.

من هنا يتضح أن ممارسات محاسبة الإبداعية يمكن تصنيفها إلى عدة أنواع حسب اعتبارات مختلفة ، فمن ناحية علاقتها بالأرباح فيمكن تصنيفها إلى ممارسات تهدف إلى تخفيض الدخل ، و ممارسات تهدف إلى تعظيم الدخل ، و أخيرا ممارسات تعديل الدخل ، أما حسب علاقتها بالتدفق النقدي فتقسم إلى ممارسات اقتصادية تتعلق بالأنشطة الحقيقية للمؤسسة ، و ممارسات محاسبية تعتمد على الاختيار بين الطرق و الأساليب المحاسبية للتأثير في قيمة الدخل ، أما من حيث علاقتها بالقوائم المالية فتقسم إلى ممارسات تؤثر في مضمون القوائم المالية و ممارسات تؤثر في شكلها .

المطلب الثاني : خصائص إدارة الأرباح.

تتميز إدارة الأرباح بعدة خصائص والتي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في 1:

- إدارة الأرباح شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة .
- ممارسات إدارة الأرباح تعمل على تغيير القيم المحاسبية الى قيم غير حقيقية.
- ممارسات إدارة الأرباح تنحصر فيها إطار ممارسة الخيار بين المبادئ، المعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية .
- ممارسي إدارة الأرباح غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون به .
- ممارسات إدارة الأرباح عامة و شائعة .
- ممارسات المحاسبة لا يمكن تجنبها بشكل مطلق .
- ممارسات إدارة الأرباح استغلالية و غير أخلاقية .
- ممارسات إدارة الأرباح ضارة بأطراف داخلية و خارجية .

1 أمينة فداوي ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " دراسة عينية" ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة باجي مختار - عنابة ، 2014 ، ص ص 125 - 126 .

المطلب الثالث : دوافع وأسباب ظهور إدارة الأرباح

الفرع الأول : دوافع إدارة الأرباح

تتمثل دوافع ممارسة إدارة الأرباح تبعاً لاعتبارات مختلفة منها 1:

1- التأثير على سمعة الشركة إيجابياً في السوق : تستخدم أساليب المحاسبة الابتكارية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات و التي لا تسمح الظروف التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسين بشكل طبيعي و دون تدخل من إدارة ، و إذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق و خصوصاً أمام مساهميها ، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الابتكارية يكون هدفه التأثير إيجابياً على سمعة الشركة .

2 - الحصول على تمويل أو المحافظة عليه : غالباً ما تسمى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية و أحياناً لسداد التزاماتها ، و لكي تحصل على تمويل من المؤسسات المالية فإنها سوف تخضع لشروط مرتفعة يجب توافرها قبل الموافقة على منح التمويل ومن ضمن هذه الشروط الواجب توافرها للموافقة على التمويل هو أن تكون نتيجة النشاط و الوضع المالي للشركة خلال الفترة استلام التمويل لغاية سدادده يسمح بسدادده أصل التمويل و الفوائد المترتبة عليه و هذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية أن تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها و تحليلها للوضع المالي السابق لهذه الشركات الطالبة للتمويل ، و هنا تلجأ الشركة إلى استخدام أساليب المحاسبة الابتكارية بهدف تحسين قيمتها

1جبلحي لخضر ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية " دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات و الأساتذة الجامعيين " ، لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف - المسيلة ، 2019، ص 19 - 21 .

الأمر الذي سوف يؤثر على القرار الائتماني لدى المؤسسات المالية ، كما أن نقل انطباع جيد حول مديونية الشركة يمكن أن يقود لتخفيض تكاليف الاقتراض لدى الشركة .

3- لغايات التلاعب الضريبي : تقوم بعض الشركات من خلال أساليب المحاسبة الابتكارية من تخفيض الإيرادات و زيادة النفقات و ذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء .

4- لغايات التصنيف المهني : تتنافس العديد من المنشآت المالية التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية و المحلية و يستند على هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية وضع الشركة من ناحية القوة المالية و بالتأكيد يستدل على هذا من خلال قراءتها للقوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب الابتكارية المختلفة .

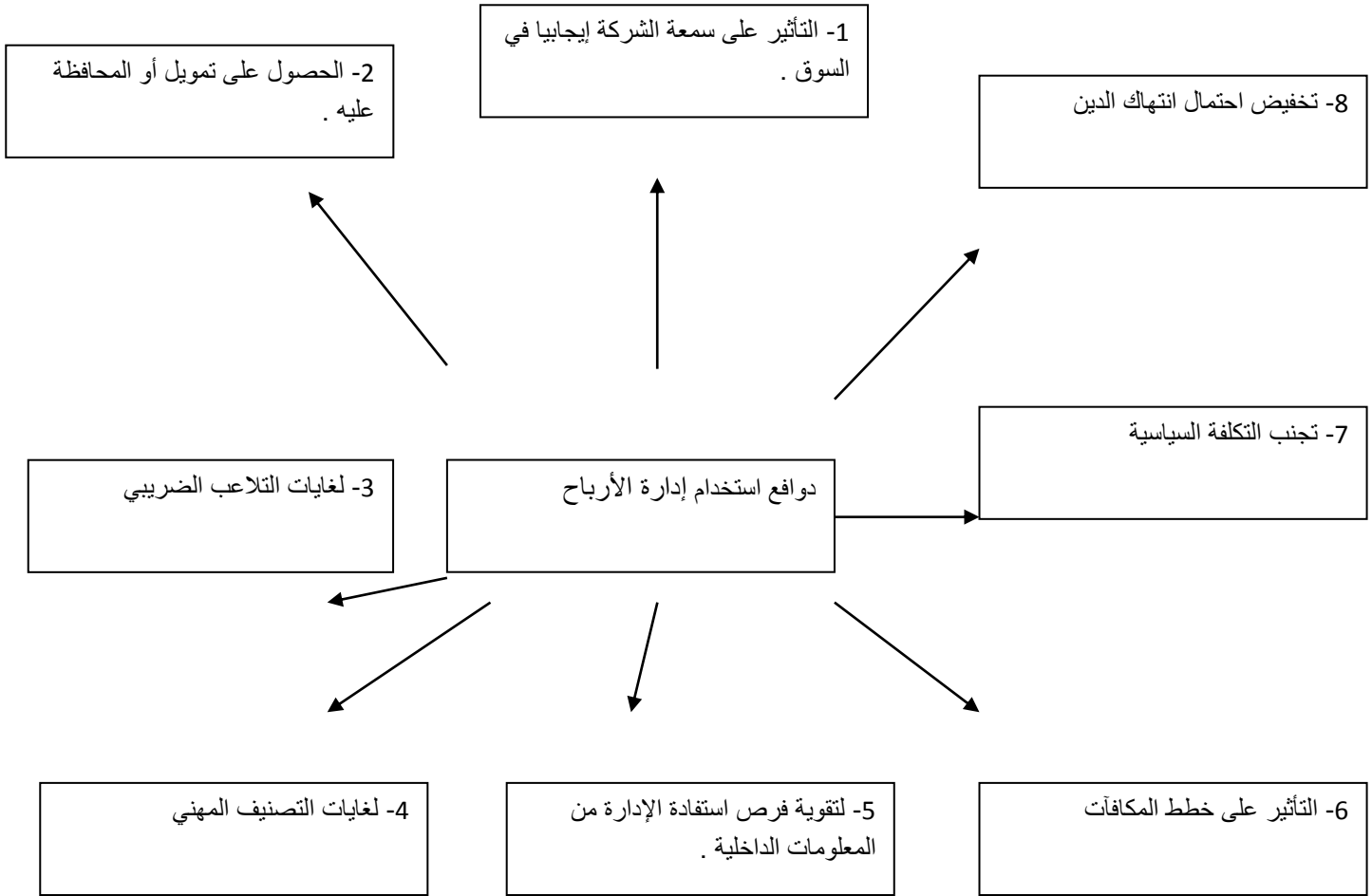
5- لتقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية : أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات من أن يقوم مدراء و موظفي الشركة من تداول سهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء من استخدام أساليب المحاسبة الابتكارية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية للسوق الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لاختيار الشركة .

6 - التأثير على خطط المكافآت : حيث يقوم المديرون بممارسة أساليب المحاسبة الابتكارية و ذلك لزيادة الأرباح و خاصة إذا كانت الحوافز و المكافآت مرتبطت بهذه الأرباح .

7- تجنب التكلفة السياسية : تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين و الأنظمة و المتطلبات تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية أخرى .

8- تخفيض احتمال انتهاك الدين : إن اتفاقيات الديون غالبا ما يضع فيها الدائنون بعض القيود مثل قيود على التوزيعات المدفوعة أو إعادة شراء أسهم أو إصدار ديون إضافية وإلى غير ذلك من الشروط ، و هذه القيود في الغالب يعبر عنها في شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل رأس مال العامل أو معدلات لتغطية الفوائد أو صافي حقوق الملكية لهذا أحيانا تقوم الإدارة في المنشآت التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية أي تزداد فيها نسبة الوضع المالي إلى استخدام الطرق و السياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في اتفاقيات الديون .

الشكل (1-1): دوافع استخدام إدارة الأرباح



المصدر : جبلاحي لخضر ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية " دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات و الأساتذة الجامعيون " ، لنيل شهادة ماستر أكاديمي ' كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف - المسيلة ، 2019 ، ص 21 .

الفرع الثاني : أسباب ظهور إدارة الأرباح:

يمكن تقسيمها حسب عدة إعتبارات إلى 1:

1- عوامل تتعلق بالبيئة المحاسبية : تتمثل هذه العوامل في :

1 أمينة فيداوي ، مرجع سبق ذكره ص ص 120 - 121 .

أ- ركود الأسواق المالية : في منتصف الثمانينات أين ساد الركود الاقتصادي ، لم تجد المؤسسات ملجأ لها حاجياتها سوى البنوك ، و لما ظهر قانون منع الوساطة المالية عام 1984 م ، اتجهت هذه المؤسسات مباشرة نحو السوق المالي تمويل احتياجاتها ، و بزيادة عدد المستثمرين في المؤسسات المدرجة بالبورصة و سعي هؤلاء لرفع مردوديتهم المالية الاستثمارية ، تطور مفهوم المحاسبة الإبداعية ، لرفع الجودة الاستثمارية ، فكيف في حال ركود تلك المؤسسات التي تلبي حاجة مستثمريها كمعدل العائد على الاستثمار ، فغلبها تقديم الصورة الصحيحة و الصادقة من خلال بياناتها المالية كأفضل وسيلة للتواصل بين المؤسسة و جمهورها ، إلا أنها و أمام الضغوطات لم تجد سوى تقديم صورة نظرية بإظهار أرقام و نتائج تعبر عن أرباح أفضل و لا تطابق الواقع و بهذا ظهرت فكرة إيداع الفن المالي ، فإن كنت لا تستطيع تحقيق الأرباح ، فإنك تستطيع على الأقل إيداعها ، و في ذلك الوقت كسبت المحاسبة الإبداعية الوقت الكافي في تلك المؤسسات لا سيم و استمرار ركودها لفترة طويلة .

ب - تواطؤ مراجعي الحسابات و شركات التدقيق : لكل شركة أهداف تسعى لتحقيقها ، و إذا كان تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى المسيرين ، الملاك ، و العمال فهو يهم أيضا كل المتعاملين معها من زبائن ، موردين ، سلطات عمومية ، إدارات الضرائب الخ ، و عليه من هذا المنطلق ينبغي تزويد تلك الأطراف بالمعلومات اللازمة حول هذه المؤسسة ، و حتى تتال رضاهم لا بد أن تكون بعيدة عن الشكوك و ذلك يخضعوها لعملية المراجعة الخارجية المستقلة و المحايدة ، إلا أنه و حسب ما ورد مؤخرا فالمداخل التي تحصلها كبرى مكاتب المراجعة و تدقيق الحسابات في العالم TouheTohmatsaDeloitte Anderson , Ernst and Young تراوحت ما بين 26 مليار إلى 65 مليار دولار ، كما قدرت حصة شركات التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية ما بين 30% إلى 65% من المداخل الإجمالية للشركة ، وهذه الحصص الخيالية هي خير

دليل على أن المؤسسات ، و قبل انهيارها (انرون) كانت تتواطأ مع مراجعي الحسابات للتستر على تلاعبها بالبيانات المالية (آرثر أندرسن) .

ت- حالات عدم التأكد و المخاطر الناتجة عن زيادة التقلبات في بعض الأسواق : مثل تقلب أسعار صرف العملات ، و معدل النمو ، بالإضافة إلى زيادة معدل التضخم ، و ما إلى ذلك مما يضطر المؤسسات إلى تبني المحاسبة الإبداعية للحد من هذه المخاطر و تجميل الأدوات المالية السنوية 1.

2- عوامل تتعلق بالنظام المحاسبي : تتعلق هذه العوامل بما يلي :

أ- حرية الاختيار بين القواعد و مبادئ المحاسبة : تسمح القواعد و السياسات المحاسبية للشركة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية باختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة و هذا يترتب عليه اختيار المؤسسة الطرق المحاسبية التي تتلائم مع أهدافها و رغباتها و التي تتحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة 2 .

ب- حرية التقديرات المحاسبية : يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير و الحكم الشخصي و التوقع و هذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا ، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمل الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الإستهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة و هذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن و من الصعب اكتشافه ، و يتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو

1 آسيا لعروسي ، مرجع سبق ذكره ، ص 37 .

2 آسيا لعروسي ، مرجع سبق ذكره ، ص 37 .

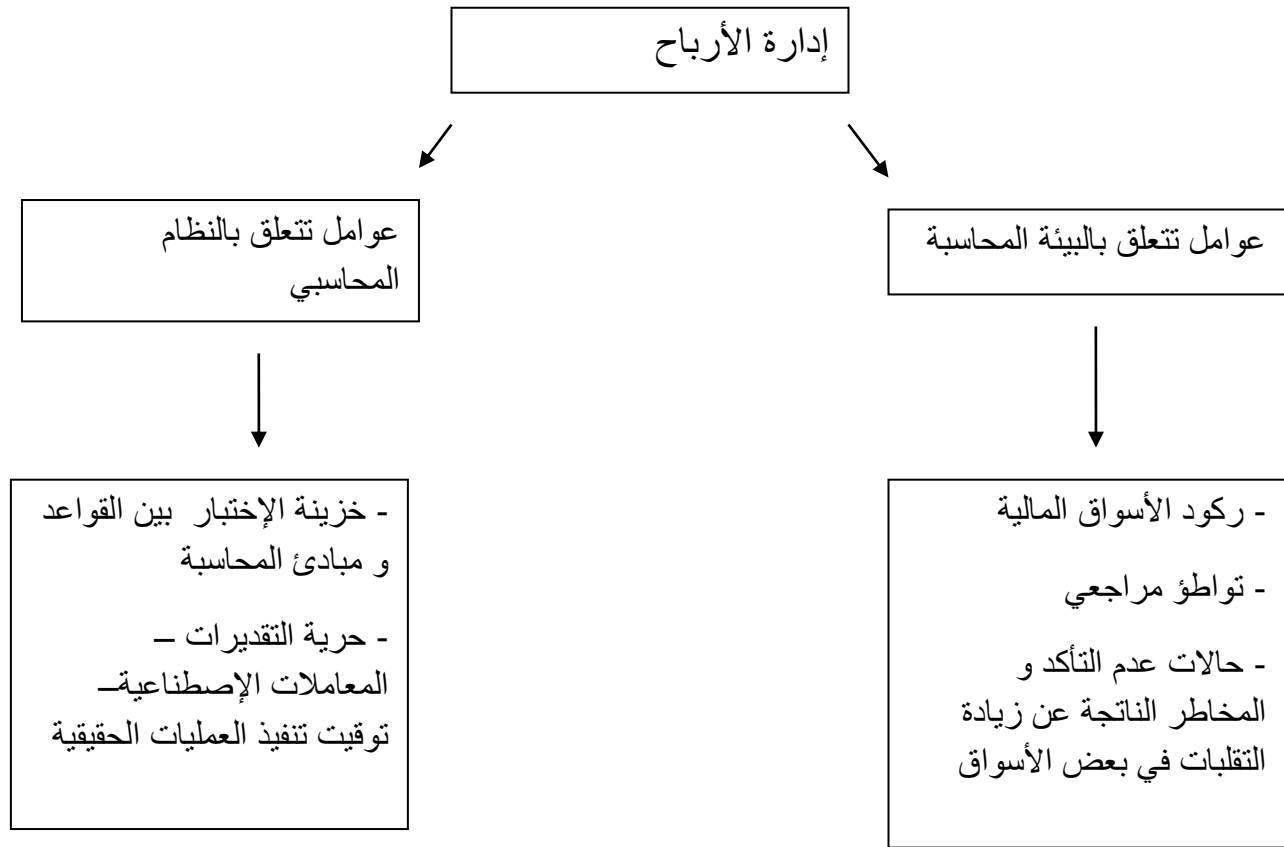
متحفظ حسب احتياجات الإدارة و رغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث تضخيم أو التقليل من قيمتها 1 .

ت - المعاملات الإصطناعية : يمكن استخدام المعاملات غير الحقيقية للتلاعب في مبالغ الميزانية العمومية ، و تحريك الأرباح بين الفترات المحاسبية ، و يتحقق ذلك بالدخول في اثنين أو أكثر من المعاملات ذات الصلة مع طرف ثالث ملزم ، و عادة ما يكون البنك 1.

ت - توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية : يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ و حدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات و القوائم المالية للشركة فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً ، فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها و ذلك لتحقيق أهداف و مكاسب معينة 2 .

الشكل (1-2): أسباب ظهور إدارة الأرباح

1 عوار ريان إشراق و حزام حسام ، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية " دراسة حالة - مكتب محافظ الحسابات " ، شهادة ماستر ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 2020، ص ص 17 - 18 .



المبحث الثاني : إدارة الأرباح، أشكالها وأساليبها ومجالاتها

المطلب الأول : أشكال إدارة الأرباح

يمكن عرض أشكال إدارة الأرباح كالآتي 1 :

- المحاسبة النفعية (AggressiveAccounting) : هي الإصرار على إختبار و تطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف المرغوبة منها لتحقيق أرباح عالية ، سواء كانت الممارسات المحاسبة المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا .
- إدارة الدخل (EarningsManagement) : هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة ، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي ، أو ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل .

1 ابتسام شريط و آخرون ، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، شهادة ماستر ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة حمه لخضر - الوادي ، 2017 ، ص 39 .

- تلطيف صورة الدخل (IncomeSmoothing) : هو شكل من الأشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى و ذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد و نقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ ، بعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل و الاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ .

- التلاعب بالتقارير المالية (PradulentFinanancialReporting) : يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل معتمد ، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية ، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية ، و هذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون .

- ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية (CreativeAccounting Practices) : المحاسبة الإبداعية هي استخدام أو إستعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة ، و تتميز باستعمال الأساليب و الممارسات الحدية و المعقدة و المبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات و الإيرادات .

المطلب الثاني : أساليب إدارة الأرباح

تعد أساليب إدارة الأرباح وسيلة ممكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية ، و لوصف حالات إظهار الدخل ، الموجودات ، المطلوبة الشركات بصورة غير صادقة و غير حقيقية و عليه يمكن تقسيم الأساليب المحاسبية الإبداعية في القوائم المالية إلى النحو التالي 1 :

1 م/ م / ليلي عبد الصاحب ، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل و الحد من آثارها ، معهد إدارة التقني ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 47 ، 2016 ، ص 379 .

1- أساليب إدارة الأرباح في قائمة الدخل :

تحتوي قائمة الدخل على أساليب أساسية لأغراض التحليل المالي ، مثل الأرباح التشغيلية ، و صافي الربح و غيرها.

وكما تدور إدارة الأرباح حول تعجيل أو تأخير المصروفات أو الإيرادات أو المكاسب ، أو الخسائر أي نقلها بين الفترات المحاسبية ، يتم ذلك في قائمة الدخل للفترة المراد تغييرها 1.

إذا يتم التلاعب بصافي الدخل من خلال الإجراءات التالية :

- تسجيل المبكر لإيرادات المبيعات : إذا يتم تسجيل إيرادات قبل أن تكتمل عملية البيع و اكتمال عملية تبادل المنفعة 2.

- زيادة إيرادات (الدخل) من خلال عائد لمرة واحدة : و تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة الشركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها مرة واحدة . تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام عدة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام بها . وهي تعتبر من الأساليب الشائعة ، و إذا تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال إيراداتها و أرباحها في الوقت الذي يكون فيه أدائها سيئا 3.

1 ميسون بنت محمد بن علي القرى - دوافع و أساليب المحاسبة الإبداعية ، في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية " دراسة ميدانية ، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على ماستر في محاسبة ، جامعة الملك عبد العزيز - السعودية ، 2010 ، ص 81 .

2 آلاء مهدي الهادي ، العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية و حجم التداول باستخدام نموذج ميل في قياس الأرباح ، شهادة ماستر ، كلية الإدارة ، جامعة القادسية ، 2018 ، ص 26 .

3 حسن فليح فلح مفلح القطيشي ، و فارس جميل حسن الصوفي ، ، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ، جامعة الإسراء ، كلية العلوم الإدارية و المالية ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 27 ، 2010 ، ص 366 .

- إتباع سياسة متحفظة غير ملائمة مما يترتب على ذلك الاعتراف الفوري بالخسائر حتى لو كانت غير محققة و تأجيل الأرباح المحققة إلى سنوات القادمة 1.
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة : و تشمل رسمة التكاليف التشغيلية العادية و تغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى إهلاك التكاليف بشكل بطيء جدا ، و الفشل في تسجيل الأصول التالفة ، و تخفيض خدمات الأصول .
- التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد : مثل الاعتراف بالإيراد قبل تقديم السلعة و في الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا و دفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل ذاتها على أرض الواقع و قبل اكتمال عملية تبادل المنفعة 2 .
- تسجيل إيراد زمني : تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة .

1 الهادي آدم محمد إبراهيم و مجيد عبد الحسين ، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية ، جامعة إفريقيا العالمية، مجلة كلية العلوم الإدارية ، العدد 1 ، 2017 ، ص72 .

2 نجيمي عبد الغني و آخرون ، دور التدقيق الداخلي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية ، مذكرة ماستر ، جامعة حمه لخضر - الوادي ، كلية العلوم الإقتصادية ، 2018، ص 15 ،

جدول (1-1) : أهم أساليب إدارة الأرباح للتلاعب في قائمة الدخل

البند	إجراءات إدارة الأرباح
المبيعات	1 إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم إلغاؤها خلال العام التالي
	2 إجراء صفقات بيع حقيقية بشروط بيع سهلة
	3 تسجيل بضاعة الأمانة المرسله للوكالة المبيعات
تكلفة البضاعة المباعة	1 قيام المنشأة بتسجيل المخزون السلعي الذي قيم بطريقة LIFO
	2 تغيير غير مبرر في طريقة المتبعة في تقويم المخزون
	3 تضمن كشوف الجرد إضافا راكدة
	4 تأجيل إثبات فواتير مشتريات تتم في نهاية العام الجاري إلى القادم
مصروفات التشغيل	1 رسملة مصروف إيرادي لا تنطبق عليه شرط الرسملة
	2 إجراء تغيير غير مبرر في طرق الإهلاك و الإطفاء
	3 استخدام معدلات إهلاك أقل من المعدل المتعارف عليه في البضاعة
نتيجة أعمال الأنشطة متكررة	1 عدم الإفصاح في قائمة الدخل عن الأثر المترتب على قرار إغلاق خط إنتاجي لا سيما إذا كانت مساهمته جوهريه في نتيجة أعمال المنشأة
البنود الغير العادية و الاستثنائية	1 إدراج مكاسب البنود الغير العادية و الاستثنائية ضمن الربح التشغيلي
	2 دمج نصيب الشركة الأم في شركتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عنها

المصدر (مطر ، 2006 : 102 - 107) بتصرف

2- أساليب إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي :

تعتبر الميزانية التي يطلق عليها أيضا قائمة المركز المالي ، من القوائم المالية الهامة التي يعتمد المستثمرون و مستخدمو القوائم في أعمالهم ، إذا يجب أن تعكس الميزانية صورة صحيحة و صادقة للوضع المالي للمنشأة بتاريخ نهاية السنة المالية . ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة و التزاماتها تجاه المقرضين و المالكين كما تساعد في التنبؤ بمبالغ و توقيت التدفقات النقدية المستقبلية ،إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالية يجب أن تقيم في ضوء و في ما يأتي عرض لفرض التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي¹

- النقدية : و يتم من خلال هذا البند عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة ، أو التلاعب في أسعار الصرف التي يتم استخدامها في ترجمة بنود النقدية من العملات الأجنبية².
- المدينون : يتجسد التلاعب في بند المدينين من خلال عدم الكشف عن ديون المعترية بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون للشركات المشكوك في تحصيلها و كذلك إجراء أخطاء معتمدة في تصنيف الحسابات المدينين كتصنيف المدينين طويلي الأجل على أنها موجودات متداولة بهدف تحسين السيولة³.

1 ليندا حسن نمرا الحلبي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية ، شهادة ماستر ، كلية الإدارة ، جامعة الشرق الأوسط بالأردن ، 2009، ص ص 39-40 .

2 ليث عمر محمد أمين الربابعة ، أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة العامة الأردنية ، قدمت هذه الرسالة استكمالات للحصول على درجة الماستر ، جامعة آل البيت ، كلية الإقتصاد و العلوم الإدارية ، 2019 ، ص 18 .

3 منال حسين لفتة صالح ، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في كشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و تأثيرها على القوائم المالية ، مجلة الدنانير ، العدد 8 ، ص 589.

- تلاعب بجرد المخزون :يمكن للشركات التلاعب في كمية المخزون عن طريق زيادة كمية ذلك المخزون ، في السنوات التي تحتاج فيها إلى تضخيم الأرباح ، إضافة إلى تغيير طريقة تقييم المخزون الفعلي ممارسات التلاعب مكاسب المخزون 1 .

- حقوق المساهمين : مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح العام الجاري ، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجز كما يجب اعتبارها بندا من بندا بنود سنوات سابقة 2 .

- الاستثمارات المتداولة : تتمثل عمليات التلاعب في هذا البند بتغيير أسعار المستخدمة في تقييم محفظة الأوراق المالية فضلا عن إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصص هبوط أسعار الاستثمارات 3 .

- الموجودات المحتملة : يتمثل التلاعب هنا بإثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها كإثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه .

- الاستثمارات طويلة الأجل : تتجسد عمليات بهذا البند بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة للمحاسبة عن استثمارات طويلة الأجل التلاعب ، مثل التغيير من طريقة الكلفة إلى طريقة حقوق الملكية .

1 سمية دناكير ، أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية في الجزائر ' شهادة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، 2018 ، ص 8 .

2 شحتونة محمد فارس ، مسؤولية مراجع الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، 2016 ، ص 20 .

3 سعدي فارس ، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح المحاسبي و جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية و سبل الحد منها ، شهادة ماستر ، جامعة البليدة ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، 2021 ، ص 64 .

- الموجودات الثابتة : يتركز التلاعب في هذا البند بعدم الالتزام بمبدأ الكلفة التاريخية في تحديد قيمته في قيمة المركز المالي ، أو إعادة تقدير الموجودات الثابتة بهدف تضخيم قيمها ، فضلا عن التلاعب بسبب الاندثار المعتمد و ذلك بتخفيضها دون النسب المستخدمة في السوق .

- الموجودات غير ملموسة : هنا يتم المبالغة في تقييم بنود الموجودات غير الملموسة مثل العائلات التجارية إضافة إلى الاعتراف المحاسبية بالموجودات غير بها يخالف الأصول و القواعد الواردة ضمن المعايير المحاسبية الدولية كالاقرار بالشهرة غير مشترة و إجراءات غير مبررة في طرق إطفاء هذه الموجودات .

- المطلوبات المتداولة : يمكن أن يكون التلاعب في هذا البند مثلا بعدم الإدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة ، بهدف تحسين نسب السيولة و كذلك التخفيض غير ملائم للالتزامات أو الإخفاق في تسجيلها حيث تقوم إدارة بعض الشركات 1.

الموجودات الطارئة : حيث يتم إثبات الموجودات الطارئة المحتملة قبل التأكد من تحققها ، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه 2.

- الذمة المدنية : و ذلك يتم عن طريق عدم كشف عن ديون المتعثرة ، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها . و إجراء أخطاء متعددة في تصنيف حسابات الذمة

1 منال حسين لفنة صالح ، مرجع سبق ذكره ، ص 590 .

2 علي إسماعيل زامل ، أثر إجراءات تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من استخدام المحاسبة الإبداعية ، شهادة ماستر ، جامعة آل البيت ، كلية إدارة المال و الأعمال ، 2013 ، ص 48 .

المدينة . مثل تصنيف الذمة طويلة الأجل على أنها أصول متداول بهدف تحسين سيولة المنشأة¹ .

- طريقة أخرى لزيادة النقدية في المنشآت الأعمال تتمثل في تأخير كتابة الشيكات للموردين حيث تظهر النقدية بأكبر من قيمتها الحقيقية.

- الأصول الملموسة : حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية ، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير ملموسة ، بما يخالف الأصول و القواعد المنصوص عليها ضمن المعايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول².

جدول (1-2) : أهم أساليب إدارة الأرباح للتلاعب في قائمة المركز المالي

البند	رقم	إجراءات إدارة الأرباح
النقدية	1	عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة
	2	التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية
الاستثمارات المتداولة	1	التلاعب في أسعار السوق عند تقويم محفظة الأوراق المالية
	2	التلاعب في تصنيف الاستثمارات مثل التصنيف المتداولة منها إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها
	3	تخفيض غير مبرر في مخصص هبوط أسعار الأوراق

- 1 عبد القادر خليل ومحمد مداحي ، فعالية التوجه للاستثمار في طاقة المتجددة كإستراتيجية لتأمين إمدادات الطاقة التقليدية "دراسة حالة الجزائر" ، مجلة الدراسات المالية ، العدد 1 ، 2014 ، ص 72 .
- 2 ناظم شعلان جابر ، أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية " دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية " ، مجلة العزى للعلوم الإقتصادية و الإدارية ، جامعة القادسية ، العدد 32 ، 2015 ، ص 245 .

المالية		
الذمم المدينة	1	عدم الكشف عن الديون الراكدة و الديون المتعثرة بقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيهم
	2	تضمين رقم المدينين ذمما مدينة لأطراف ذات صلة (تابعة أو زميلة)
	3	خطأ متعمد في تصنيف الذمم المدينة بتحول الذمم طويلة الأجل إلى قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة
المخزون	1	تضمين كشوف الجرد بنود البضاعة الراكدة أو المتقادمة
	2	يعتمد التلاعب بالأسعار
	3	تغيير غير مبرر في طريقة التسعير المخزون من FIFO إلى WA
الاستثمارات طويلة الأجل	1	تغيير طريقة المحاسبة من استثمارات طويلة الأجل من طريقة الكلفة إلى طريقة حقوق الملكية
	2	تجنب إظهار نصيب الشركة الأم في خسائر الشركة التابعة أو الزميلة
	3	عدم استبعاد أثر المعاملات المتبادلة بين شركة القابضة أو التابعة
الممتلكات و المنشآت و المعدات) أصول ثابتة (	1	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية و اعتماد إعادة التقويم بالقيمة السوقية و إظهار الفائض في قائمة الدخل بدلا من حقوق الملكية
	2	تخفيض نسب الإهلاك عن النسب المتعارف عنها في السوق
	3	إجراء تغيير غير مبرر في طريقة الإهلاك
	4	إعادة تصنيف بعض الأصول بين الموجودة الثابتة و المتداولة و الاستثمارات طويلة الأجل
	5	عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات للقروض

الأصول	1	المبالغة في تقويم الأصول غير ملموسة الناشئة عن الاندماج
غير ملموسة	2	إثبات الأصول الغير ملموسة غير المشتراة
	3	تخفيض نسب الإطفاء الأصول الغير ملموسة عن المعدلات المتعارف عليها
المطلوبات المتداولة	1	عدم إدراج الأقساط المستحقة من قروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة
	2	سداد قرض قصير الأجل عن طريق الإقتراض طويل الأجل لتحسين نسب السيولة
	3	تأجيل إثبات إستلام الدفعات المقدمة لتحسين نسب الرفع المالي
المطلوبات طويلة الأجل	1	الحصول على قروض طويلة الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل لتحسين نسب السيولة
	2	إطفاء السندات القابلة للإستدعاء قبل إستحقاقها و إضافة مكاسب ذلك صافي الربح و ليس البنود الغير عادية
حقوق المساهمين	1	إضافة مكاسب سنوات سابقة إلى أرباح السنة الحالية بدءا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة
	2	إدارة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف لحقوق الملكية بدلا من قائمة الدخل
	3	إدراج مكاسب أو خسائر ترجمة القوائم المالية لقائمة الدخل بدلا من حقوق الملكية
الموجودات و الإلتزامات	1	إثبات موجودات محتملة قبل اكتسابها كإيراد المتوقع تحصيله من الدعاوى القضائية قبل إصدار الحكم فيها
الطارئة أو المشروطة	2	إهمال الإفصاح عن الإلتزامات الطارئة أو المشروطة

المصدر (مطر ، 2006 : 102 - 107)

3- أساليب إدارة الأرباح في حقوق الملكية :

- اشترط المعيار المحاسبي الدولي الأول على الشركة أن تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية كعنصر منفصل عن القوائم المالية من أجل إظهار التغير في حقوق الملكية الذي يتمثل في الأرباح و الخسائر الناتجة من أنشطة المنشأة سواءا من خلال قائمة الدخل أو التي يتم إدراجها مباشرة بحقوق الملكية 1.

- و تغيير قائمة تغييرات حقوق ، حلقة الربط بين قائمة ... و بين قائمة المركز المالي و هي تحدد من خلال رصد و متابعة التغييرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية و حتى نهايتها و يتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق . إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه ، كذلك رأس المال المكتسب و رأس المال المكتسب و أسس المال و التي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة و أرصدة العملات الأجنبية 2 .

- قيام الإرادة بتوزيعات نقدية لا يقابلها أرباح حقيقية مما يؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية ، كما هو الحال في توزيع أرباح عن زيادة في تقييم الموجودات حيث أنه من الخطأ أن تلجأ بعض الشركات لتوزيع أرباح من رأس المال و أن تكون هناك قدرة مالية للشركة على توزيع الأرباح 2.

4- أساليب إدارة الأرباح في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية

1 نعيم تومان ، مرجع سبق ذكره ، ص 202 .

2 ناظم شعلان جابر ، مرجع سبق ذكره ، ص 247 .

- تعد قائمة التدفقات النقدية القائمة الثالثة التي التزمت معايير المحاسبة الدولية الشركات على إعدادها ضمن القوائم المالية المعدة نهاية الفترة المالية و هي توفر معلومات عن مصادر النقد واستخدامها خلال فترة زمنية معينة هي فترة إعادة قائمة الدخل نفسها 1.

- و يتم التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال تسجيل النفقات التشغيلية و اعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس ، تسجيل تكاليف التطوير الرأس مالي باعتبارها نفقات استثمارية خارجة و استبعادها من التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب الجزئي من سداد الضرائب كتخفيض مكاسب بيع الاستثمارات أو بعض حقوق الملكية 2.

- التلاعب بجدول تدفقات الخزينة من خلال دفع تكاليف البحوث و تطوير و تسجيلها باعتبارها تدفقات استثمارية خارجة ، و يتم استبعادها عن التدفقات نقدية استثمارية خارجة ، و يتم استبعادها عن التدفقات التشغيلية الخارجة ، و بالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات الداخلية .

- معالجة التضخم في رقم الأرباح المحتجزة الناجم عدم القدرة على إيجاد النقد لتوزيع جزء منها و لفترات طويلة عن طريق توزيع منح على شكل أسهم بدلا توزيع الأرباح نقدا ، و ذلك لتخفيف وطأة تراكم الأرباح و إخفاء عدم القدرة على توزيع النقدي و إقناع المساهمين بعدم وجود مشاكل كبيرة في إدارة النقدية .

- إطالة فترة سداد النفقات و التشدد في سياسات التحصيل و غيرها مما يؤدي إلى تقليص عناصر المطلوبات بصورة مصطنعة و تحرير رأس المال بصورة مؤقتة بغية إظهار التدفقات النقدية الحرة على نحو أفضل مما عليه في الواقع.

1 الهادي آدم محمد إبراهيم و مجيد عبد الحسين ، مرجع سبق ذكره ص 74 .

2 حسن عادل محمد ، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية " بحث ميداني " ، مجلة علمية تصدر من الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم التكنولوجية ، العدد 18 ، 2015 ، ص 130 .

- تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح و الخسائر الناجمة عن عمليات بيع الموجودات الثابتة ضمن عملياتها التشغيلية خلافا لما أشار إليه معيار المحاسبة الدولي السابع الذي اعتبر أن النقدية الناتجة عن مثل هذه العمليات الاستثمارية 1.
- زيادة التدفقات الاستثمارية الخارجة على حساب التدفقات التشغيلية الخارجة بتسجيل مدفوعات التطوير الرأسمالي على تدفقات استثمارية خارجية 2 .
- الكشف عن تضمين ربح التشغيل لمكاسب استثنائية أو غير عادية .
- قيم لبند استثمارية ، دقة و صحة أسس احتساب هذه البنود خاصة الاستثمارات طويلة الأجل و الأصول غير الملموسة .
- قيم التغير في الأصول الثابتة ضمن الأنشطة الاستثمارية .
- قيم البنود التمويلية ، و إن تصنيف الأسهم المعاد شرائها و المصدر من شركة أصلا ضمن الأنشطة التمويلية 3

المطلب الثالث : مجال إدارة الأرباح

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالا للاختيار بين البدائل المحاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عائق الأداة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ، إلا أن اختيار الإدارة للطرائق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في الكثير

1 مفتاح بخته و براق محمد ، قياس تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة و مصداقية القوائم المالية لشركة صيدال ، جامعة الجزائر ، مدرسة العليا للتجارة ، مجلة العلوم التجارية ، العدد 1 ، 2017 ، ص ص 62-63 .

2 عوار إشراق ريان و خدام عوار ، مرجع سبق ذكره ، ص 29 .

3 سيف الدين الهندي ، مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، رسالة ماستر في محاسبة و التمويل ، جامعة الإسلامية بغزة - فلسطين ، 2016 ، ص 42 .

من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشودة والمعلن عنها 1.

ويمكن تعرف مجالات إدارة الأرباح من خلال التصنيفات الآتية 2 :

1- قائمة الدخل : ويمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجالات التلاعب بأرقام قائمة الدخل والتي تخص على سبيل المثال :

✓ مصاريف الإهلاك والتملك .

✓ الاعتراف المبكر بالإيراد .

✓ قليل مصاريف مستحقة الدفع .

✓ تضخيم المبيعات والربح الإجمالي .

✓ تقييم الأرصدة بالعملة الأجنبية .

2- قائمة المركز المالي : وهي القائمة التي تطالبها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة وذلك خلال قيامها ببعض الممارسات منها على سبيل المثال 3:

✓ تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة .

✓ تقليل الالتزامات .

✓ تضخيم الممتلكات والمعدات .

-
- 1 رشا حمادة ، دور لجان المراجع في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " دراسة ميدانية " ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، العدد 2 ، 2010 ، ص 97 .
 - 2 تمارة موفق التكريتي ، دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات الإدارة الإحتيالية بالتطبيق على ديوان المراجع القومي في السودان مجلة الإقتصاد المال و الأعمال ، جامعة السودان ، العدد 2 ، 2019 ، ص 293 .
 - 3- علي بن موقفي ، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية و انعكاسه على موثوقية ، مجلة الأعمال و الدراسات الإقتصادية ، جامعة الجلفة ، العدد 2 ، ص 75.

✓ تضخيم المستحقات الاختيارية .

✓ زيادة الإحتياطيات .

✓ التلاعب في مخصصات الديون .

✓ التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية .

3- قائمة التدفقات النقدية 1 :

تعتبر قائمة التدفقات النقدية ترجمة واقعية لنشاط الشركات ، من خلال إظهار جميع التدفقات النقدية الداخلية والخارجية للشركة خلال فترة زمنية محددة ، التي تم تصنيفها (التدفقات) وفقا للأنشطة التشغيلية ، والاستثمارية ، والتمويلية .

ويتم التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال تسجيل النفقات التشغيلية واعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس ، وتقوم الشركة بتسجيل تكاليف التطوير الراس مالي باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتقوم باستبعادها من التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة ، الأمر الذي يزيد من التدفقات النقدية الداخلة ، أو التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من سداد الضرائب ، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات أو بعض حقوق الملكية .

باختصار يتم التلاعب في قائمة النقدية بتلاعب في تصنيف التدفقات مابين التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ، ويمكن التلاعب في تبويب بنود التدفقات النقدية تحت كل مجموعة من المجموعات الثلاثة ، إضافة إلى الخيار مابين الطريقتين المباشرة

1- ميساء محمد سعد أبو تمام ، مدى إدراك المحاسبين و المدققين و المحللين و مستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي ، شهادة ماستر ، جامعة الشرق الأوسط ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، 2013 ، ص 60 .

والتغير المباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ، لايأثر على النتيجة النهائية ولكنه يترك أثرا على قدرة مستخدم البيانات المالية على فهم الأداء المالي للشركة.

4- قائمة التغير في حقوق الملكية 1 :

حيث تعتبر هذه القائمة حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة الميزانية ، وتستخلص من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ، إن جميع بنود قائمة التغيرات في حقوق الشركاء معرضة لأساليب المحاسبة الإبداعية كتغيرات الوهمي في زيادة أو تخفيض رأس المال المدفوع ، وكذلك المال المكتسب ورأس المال المحتسب .

كما تتمثل مجالات إدارة الأرباح كما ذكرها Aamat وcowthope سنة 2011 في كل من نظام المعلومات المحاسبي ، طرق وتوزيع أو تحميل المصروفات المختلفة ، الأساليب المختلفة والمتبعة لعرض القوائم المالية ، إضافة إلى أساليب التحليل المالي .

نستنتج أنه يمكن للإدارة التلاعب بالأرقام المالية عن طريق اختيارها المدروس للسياسات المحاسبية والتي تؤثر على جودة الأرقام سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي التي تظهرها تلك القوائم المالية التي تعتبر الساحة الرئيسية للتلاعب والإبداع في الأرقام المالية ، وهذا ما يؤثر على شفافية المعلومات المحاسبية المالية وعلى مصداقية النسب المالية والعمليات المتبادلة مابين شركات المجموعة (القابضة والتابعة) وعرفت الأهمية النسبية من قبل مجلس المعايير المحاسبة المالية (FASB)

على النحو التالي هي مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة ، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات أو يتأثر فيه من خلال الإغفال أو التحريف أو ضحت دراسة (عبد الغاني

1 عوار إشراق ريان ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 20 - 21 .

2005، المجال الذي يمكن إستخدامها بواسطة المحاسبين في التلاعب في الأرباح الذي يمكن إستخدامها بواسطة المحاسبين في التلاعب في الأرباح الذي يمثل في تطبيق مبدأ الأهمية النسبية عند إعداد القوائم المالية ، فهذا المبدأ مفهوم بشكل كبير ومرن ليس له مدى محدد لتحديد متى يكون البند جوهريا من عدمه وقدمت SEC (securities and Exchange Commission) بفض الاعتبارات بالنسبة للتحفيزات الصغيرة كليا لبند بالقوائم المالية حتى يكون له أهمية نسبية :

- ما إذا كان التحريف ينشأ من بند يمكن قياسه بشكل دقيق ، أو إذا نشأ من تقرير درجة عدم الدقة الملازمة للتقرير .

✓ ما إذا كان التحريف يخفي تغييرا في المكاسب أو الاتجاهات الأخرى .

✓ ما إذا كان التحريف يخفي فشلا في تلبية إجماع المحللين غي توقعاتهم للمكاسب .

✓ ما إذا كان التحريف يغير الخسارة إلى الربح أو العكس .

✓ ما إذا كان التحريف خاص بقطاع أو بجزء آخر من الأعمال المسجلة التي تم تحديدها بدورها الهام و المخاطر تؤثر على الشركات من مختلف الجوانب.

المبحث الثالث: إدارة الأرباح بين الإبداع والتلاعب المحاسبي

إن التطور التكنولوجي للمعلومات والاتصالات التي مر به مختلف المؤسسات الإقتصادية مهما كان شكلها ونشاطها وحجمها، وكذا انفتاحها على الأسواق العالمية، فضلا عن بروز الكثير من المشاكل والصعوبات التي تواجه هذه المؤسسات ، أدى إلى بروز مفهوم جديد وهو الإبداع المحاسبي الذي يسعى المحاسب في ظله إلى إيجاد حل ولغير تقليدية أو غير روتينية لمواجهة هذه المشاكل ومساعدة المؤسسة على اتخاذ القرارات الملائمة من خلالها ،

وذلك تحقيق المصلحة المؤسسة وليس خدمة الأهداف الإدارية مثلما يسعى إلى تحقيقه التلاعب المحاسبي.

المطلب الأول: ماهية الإبداع المحاسبي.

سنتطرق في هذا المطلب إلى نشأة الإبداع المحاسبي وكذا إلى العوامل الدافعة إلى تطوير الإبداع في هذا المجال والتساهمة في تطور و استمرارية مهنة المحاسبة.

الفرع الأول: نشأة الإبداع المحاسبي ومفهومها

أولاً- نشأة الإبداع المحاسبي 1:

الإبداع في المحاسبة هو إبداع فكري تطبيقي مرتبط بأرض الواقع على مدار الحقب التاريخية لتطور المحاسبة، وجاء مقترنا بالتغيرات التي طرأت على البيئة، إذ أن ولادة المحاسبة هي نتاج مخاض فكري، معرفي وإبداعي، وبالعودة إلى الحقبة التاريخية التي مرت بها المحاسبة نجد أن الإبداع كان متواصلا، وإن كان بوتائر غير منتظمة، فتارة يكون إبداعا سريعا وتارة أخرى يكون إبداعا بطيئا، إلا أن الصفة الغالبة للإبداع المحاسبي هو إبداع تدريجي لم يأتي دفعة واحدة؛ فبالرجوع إلى الجذور التاريخية للتطور المحاسبي نجد أن الإبداع المحاسبي قد ابتدأ بابتكار ومن ثم استمر بالإبداعات متتالية بخطوات عديدة، إذا دعت المحاسبة لمدة طويلة من الزمن على أنها فن يهتم بالناحية الجمالية عند تسجيل العمليات المحاسبية والتبويب والترحيل، والتلخيص والتحليل.

توالى تطور روح الإبداع المحاسبي وأصبح ملازما للمهنة عندما طورت الأدبيات المحاسبية الجدل حول كون المحاسبي فن أو علم اجتماعي، فأصحاب الرأي الأول والذين يدعمون بشدة الرأي القائل بأن المحاسبة فن أو حرفة يرتؤون بضرورة تعليم المهارات الحرفية للمحاسب ويعدونه من الضرورات كي يكون المحاسب حرفيا متمرسا، أما أصحاب

1 أسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص ص 12-13.

الرأي الآخر فيرون أن المحاسبة علم اجتماعي، وعلى المحاسب أن يتوسع في المنظور النظري ويتعلم نماذج القياس المحاسبي من أجل تحقيق الهدف المنشود من المحاسبة في خدمة احتياجات المستخدمين ، وفي الأخير اتفق الباحثون على أن المحاسبة علم اجتماعي، ونظرا لعدم إمكانية المحاسبة المالية مجارات التطورات والتغيرات البيئية التي طالت عالم الأعمال ظهرت المحاسبة الإدارية كنتاج إبداعي للفكر المحاسبي لمسايرة تلك التغيرات بشكل أنظمة وأساليب عمل تطبيقية، كما لم تعد المحاسبة مكممة بإطار مالي بحت فالإبداع المحاسبي امتد ليشمل مؤشرات غير مالية بعيدة، ومتوسطة وقصيرة المدى من خلال إفرازات المحاسبة الاجتماعية كإبداع محاسبي فذ، وتوالت الإبداعات: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ونظام في الوقت المحدد، والتكلفة المستهدفة، وبطاقة الأداء المتوازن، والموازنة على أساس الأنشطة، والخرائط الإستراتيجية، ومصفوفة الجودة وغيرها من الأساليب المتعددة المبدعة، ويستمر الإبداع المحاسبي في عصر المعرفة لمواكبة التطورات في نظم الإتصالات وتكنولوجيا المعلومات في الأخير يمكن القول بأن التطورات المتلاحقة التي شهدتها المحاسبة عبر تطورها التاريخي هي نتاج إبداع

محاسبي متواصل يهدف إلى مسايرة التغيرات والتطورات الإقتصادية والاجتماعية، إذا لحظنا كيف تحولت المحاسبة عبر الحقبة الزمنية من مجرد عمليات تسجيل بالدفاتر إلى نظام للمعلومات، كما يضاف إلى ذلك إتباع المناهج والأساليب العلمية المتطورة وبروز فروع محاسبية جديدة كالمحاسبة الإدارية، المحاسبة سبة الاجتماعية، محاسبة التكاليف، وغيرها من الفروع التي تسعى لمسايرة التطورات في نظم الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات، وإن كل هذا يدل على أن هناك إبداعا متوصلا في تطور مهنة المحاسبة لتصل إلى ما وصلت إليه الآن.

ثانيا - مفهوم الإبداع المحاسبي:

عرف الإبداع المحاسبي بالعديد من المفاهيم منها 1:

- يعرف بأنه : "استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة".

-تعريف 2:يتمثل الإبداع المحاسبي في التجديد والتطوير في طرق توفير المعلومات لاتخاذ القرارات ، كما يتمثل في العناصر التي يشملها النظام المحاسبي كالموارد البشرية"المحاسبين"عن طريق اختيارها وتدريبها ورفع كفاءتها، كما يتضمن الإبداع المحاسبي جانب الموارد المالية كالتجهيزات الآلية والبرمجة المالية و المحاسبة الأزمة لمحاسبي المتطور.2

ثالثا : مصادر الإبداع المحاسبي

هناك مجموعة من العوامل للإبداع المحاسبي والتي أسهمت في تطوير واستمرارية المحاسبة ويمكن تقسيمها إلى 3:

1. متغيرات داخلية: تتمثل بالصفات والمؤهلات الشخصية للمحاسب وهي:

1احمد محمد علوان الهلباوي و إبراهيم جابر سيد احمد، المحاسبة الإبداعية، الطبعة 1، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، 2019، ص 81.

2صالح سراي وحسان بوبعاية، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية داخل المؤسسة،مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول-المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة المسيلة،2012،ص56.

3آسيا لعروسي ، مرجع سبق ذكره ، ص13.

أ. الإلهام والوحي والقدرة على الإبداع: إذ تأخذ تلك الصفات عوامل ومتغيرات تعود للمحاسب نفسه؛

ب. الخبرات المعرفية والفكرية والفنية: تتمثل تلك بالصفات المكتسبة جراء عمل المحاسب لفترة في العمل المحاسبي والمالي والعلوم ذات العلاقة.

ت. المهارات والتفكير الخالق والإدراك للمحاسب: جراء تمازج الصفات الشخصية والمكتسبة.

ث. الحوادث غير المتوقعة، الفشل، المعرفة الجديدة.

2 . متغيرات خارجية: تتمثل في البيئة الوظيفية والمهنية والمجتمع:

أ. تشجيع بيئة العمل للمحاسب على تقديم الأفكار المبدعة بطرائق وأساليب عديدة مادية أو معنوية .

ب. الدورات التدريبية والتطويرية المقامة داخل الوحدات الإقتصادية أو خارجها، والتشجيع على إكمال التحصيل الدراسي بمستواه كافة.

ت. عدم اكتمال البناء النظري لنظرية المحاسبة، وعدم وجود نظرية محاسبية شاملة ويحفز على والدة العديد من النظريات في الأدبيات المحاسبية، ونتيجة لذلك يظهر أن عدم وجود إطار مرجعي يتم في ضوئه تقويم الممارسات المحاسبية المتواجدة في التطبيق العملي يشجع على إبداع ممارسات محاسبية جديدة وأن أحد عناصر النظرية المحاسبية ينبغي أن تكون المعالجة الفذة الذكية والبارعة، وبالفعل نجد هذه الصفة توظف في الأساليب الفنية عند إعداد التقارير المالية وبرمجة التمثيل الرمزي للأحداث الإقتصادية إلى أرقام متناغمة مع بعضها البعض، وهنا يظهر إبداع المحاسب في عرض التقارير المالية وتوفير المعلومات الملائمة لأطراف ذات المصالح المختلفة لترشيد قراراتها .

رابعاً : مجالات الإبداع المحاسبي

يأخذ الإبداع بشكل عام مجالات عدة فقد يكون 1:

أ. الإبداع التعبيري: ويعين تطوير فكرة أو نواتج فريدة بغض النظر عن نوعيتها أو جودتها، مثل الرسومات العفوية للأطفال؛

ب. الإبداع الإنتاجي: ويشير إلى البراعة في التوصل إلى أعمال كاملة بأساليب متطورة غير مكررة، ولا ينبغي أن يكون الإنتاج مستوحى من عمل الآخرين، و غالبا ما يكون هذا المستوى من الإبداع في مجال تقديم منتجات كاملة على مختلف أنواعها وأشكالها؛

ت. الإبداع الاختراعي: هذا المستوى من الإبداع يتطلب مرونة في إدراك علاقات جديدة غير مألوفة بين أجزاء مفصلة موجودة من قبل، ومحاولة ربط أكثر من مجال للعلم مع بعض أو دمج معلومات قد تبدوا غير مرتبطة مع بعض، حتى يمكن الحصول على شيء جديد عن طريق دمج هذه المعلومات أو مجالات العلم مع بعض، كما هو الحال في اختراع آلة أو أساليب تشغيلية جديدة.

ث. الإبداع التجديدي: يتطلب هذا الإبداع قدرة قوية على التصوير التجريدي للأشياء مما ييسر للمبدع تحسينها وتعديلها، ويقوم المبدع عند هذا المستوى بتقديم اختراع جديد، يمثل اختلافا جذريا عن الأفكار أو النظريات السائدة؛

ج. الإبداع التخيلي: وهو أعلى مستويات الإبداع وأندرها، ويتحقق فيه الوصول إلى مبدأ أو نظرية أو افتراض جديد كليا.

* كما يمكن تقسيمه تبعا للفئة المبدعة إلى:

أ. الإبداع الفردي: وهو الإبداع الذي يتم التوصل إليه من قبل أحد الأفراد؛

ب. الإبداع الجماعي: وهو الإبداع الذي يتم التوصل إليه من قبل الجماعة، حيث أن الإبداع يزداد بزيادة عدد أعضاء الجماعة بحيث تتوسع المقدرات والمعرفة والمهارات؛

ت. الإبداع التنظيمي: وهو الإبداع الذي يتم التوصل إليه عن طريق الجهد التعاوني لجميع أعضاء المؤسسة، وأشارت الدراسات بأن المؤسسات المبدعة تتميز بالميل نحو الممارسة والتجريب، مشاركة العاملين في تقديم المقترحات، البساطة في الهيكل التنظيمي، الحزم واللين معاً، وأخيراً احترام القيم وتطبيقها وتطوير مبادئ وأخلاقيات المؤسسة.

أما من حيث أنواع الإبداع في المجال المحاسبي، فيمكن أن يتعدد إلى إبداع إداري، إبداع مخطط، إبداع جذري أو جوهري (إن تطلب تغيير نظام محاسبي، أو عملية محاسبية متكاملة أو إدخال إحدى الأدوات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية أو محاسبة التكاليف) أو إبداع تدريجي أو محدد أو عملية ما؛ فضلاً عن احتمال أن يكون إبداع نظمي يتناول نظم محاسبية أو نظم معلومات محاسبية معينة.

خامساً : خطوات الإبداع المحاسبي 1

يمر الإبداع في المجال المحاسبي تقريباً بنفس المراحل التي يمر بها الإبداع بصفة عامة وهي:

- أ. استشعار المشكلات المالية والمحاسبية والنقائص والتغيرات في المعرفة والعناصر المفقدة وعدم التناسق.
- ب. تحديد الصعوبات وإبراز طبيعتها .
- ت. البحث عن الحلول المالية والمحاسبية وإجراء التخمينات أو الافتراضات عن النقائص والعيوب.
- ث. اختبار الفرضيات وإعادة اختبارها.
- ج. صياغة النتائج وإيصالها.

سادساً :عوامل تحقيق الإبداع

1 أسامة عمر جعارة، أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقاً لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية، جامعة الأمريكية -الأردن، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 2014، 11، ص 26.

من أهم العوامل المساعدة على تحقيق الإبداع في المجال المحاسبي مايلي 1 :

1 /عوامل متعلقة بالجوانب الفكرية: تتمثل في الطلاقة الفكرية والترابطية، المرونة في تفكير الأفراد بكل عفوية وتلقائية ومدى قدرة الفرد على إحداث التغيرات المناسبة، القدرة على التوسع في الموضوع وبناءه، قدرة الفرد على إنتاج عدد من الأفكار الجيدة ذات النوعية أو ما يعرف بالعصف الذهني، القدرة على اكتشاف وإدراك و تمييز المعلومات وأشكالها المختلفة وكذلك القدرة على تثبيت المعلومات وحفظها، بالإضافة إلى هذه العوامل التي تركز على الجوانب الفكرية هناك عوامل أخرى معززة للإبداع .

المحاسبي من الناحية العملية والتنظيمية نوجزها فيما يلي:

- صياغة الأنظمة والتعليمات بطريقة تساعد على الإبداع والتطوير ، كاستخدام طريقة أو سياسة محاسبية في تسجيل أو تسعري المخزون أو حساب الإهلاك أو التدهور....الخ.
- الإهتمام بإيصال الخبرات التكنولوجية والاستشارات المستحدثة من خلال التدريب والتكوين المستمر والمتواصل للعاملين في المجال المحاسبي .
- زيادة الإتصال الفعال بين العاملين داخل المؤسسة .
- التعامل مع جميع الأفكار ولاسيما الحذرية منها:

أ.عوامل تتعلق بالفرد بحد ذاته: وهي التعود على التفكير، النقد الذاتي، تنمية الشخص لمهارات الاستفسار والملاحظة والتحليل التي يمتلكها، ترك المجال للغير لاختبار ما تم التوصل إليه من نتائج، تغيير الإطار أو الزاوية التي يرى من خلالها الأمور إذا تطلب ذلك.
ب.عوامل تتعلق بالمؤسسة :

- تحسين المناخ العام بالمؤسسة وجعله أكثر انفتاح وتبادل للأفكار والخبرات وتقبلا للآخر.
- تشجيع الإبداع ودعم المبدعين وتبني أفكارهم ودراستها بشكل جدي.

- تشجيع المحاسب على السؤال .
- ضرورة الربط بين التعليم النظري والعلمي .
- وضع هيكل تنظيمي يشجع على حرية التفكير وديمقراطية العمل وروح التعاون والمشاركة والنقد البناء وتشجيع التفكير الإستراتيجي .
- الاعتراف بالفروقات الفردية .
- التخلص من الإجراءات الروتينية المعقدة التي تحول دون انطلاق الأفكار والإبداع .
- وضع الكفاءات المناسبة في المهمات المناسبة .
- بث الثقة بالنفس بين العاملين، على أن كل إنسان قادر على تقديم أفكار مبدعة .
- تشجيع استخدام الأساليب العلمية والعملية التي تساهم في إثارة الفكرة .
- ابتكار أساليب جديدة للتحفيز .
- ح.عوامل تتعلق بالبيئة الداخلية والخارجية : كالأسرة، التعليم ، وسائل الإعلام، العادات والتقاليد.....الخ.
- إذن هناك مجموعة من العوامل تساهم في تعزيز الإبداع المحاسبي وتنميته، حيث يمكن تقسيمها إلى عوامل فكرية تتعلق بالقدرات الإبداعية للمحاسب، وعوامل تتعلق بمدى مساهمة المؤسسة في تشجيع المبدعين وتوفير البيئة المناسبة لذلك، دون أن ننسى العوامل الأخرى المتعلقة بالبيئة الداخلية والخارجية.

المطلب الثاني: أهمية التلاعب المحاسبي.

إذا كان الإبداع المحاسبي يهدف إلى استخدام كل الأساليب والطرق أو المعايير التي من الممكن أن تحقق مستوى بارزا من التميز داخل المؤسسة، وتعمل على تسهيل إجراءات العمل المحاسبي وصولا لنتائج نشاط المؤسسة ولتحقيق مصالحها، فإن التلاعب المحاسبي يهدف إلى استغلال المرونة المتاحة المبادئ والمعايير المحاسبية خدمة لأطراف معينة وليس لصالح المؤسسة، حيث إذا مورس هذا التلاعب في ظل القواعد المحاسبية يسمى

بالمحاسبة الإبداعية ، أما إذا تم خارج حدود القواعد المحاسبية فيدعى بالغش المحاسبي¹.

الفرع الأول : مفهوم التلاعب المحاسبي:

غالبا ما ينشأ التلاعب المحاسبي نتيجة تضارب المصالح والأهداف بين أطراف الوكالة ، وتمثل التقارير المالية وسيلة الإتصال الرئيسية بين معديها ومستخدميها وتتضرر الدراسة الرائدة عام 1976 لـ "Jensen & Meckling" المنشأة على أنها : مجموعة من العقود بين الأطراف التي تقدم عوامل الإنتاج (الملاك ،الدائنين ، الإدارة ، العاملين)

كما تشير الدراسة الى أن كل أطراف يسعى لتحقيق مصالحه الذاتية والتي قد تتعارض مع مصالح الآخرين مما يؤدي إلى ظهور مشكلة الوكالة بين الأطراف المرتبطة بالوحدة الإقتصادية بعلاقات تعاقدية نتيجة إختلاف دالة الهدف لكل منهم .

الفرع الثاني : أشكال التلاعب المحاسبي

يتأثر نظام المعلومات المحاسبي والبرامج الآلية المحاسبية بالأساليب والممارسات المتبعة بهدف تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعليا إلى ما يرغب فيه معدوا البيانات المالية، وحسب ما يراه "Balac 2009" يمكن تصنيف التلاعب المحاسبي إلى 2:

أولا : التلاعب المحاسبي خارج حدود القوانين والمعايير المحاسبية:

يصطلح على التلاعب المحاسبي الذي يحدث خارج إطار المبادئ والقواعد المحاسبية بالغش المحاسبي، والذي يعرف بأنه" تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة أو تضليل طرف آخر أو تحميله بما يزيد عن الالتزامات، ويرتكب الغش بسابق إصرار وهناك نية الغش"

1آسيا لعروسي ، مرجع سبق ذكره ، ص 18 .

2مرجع سبق ذكره ، ص 20-22

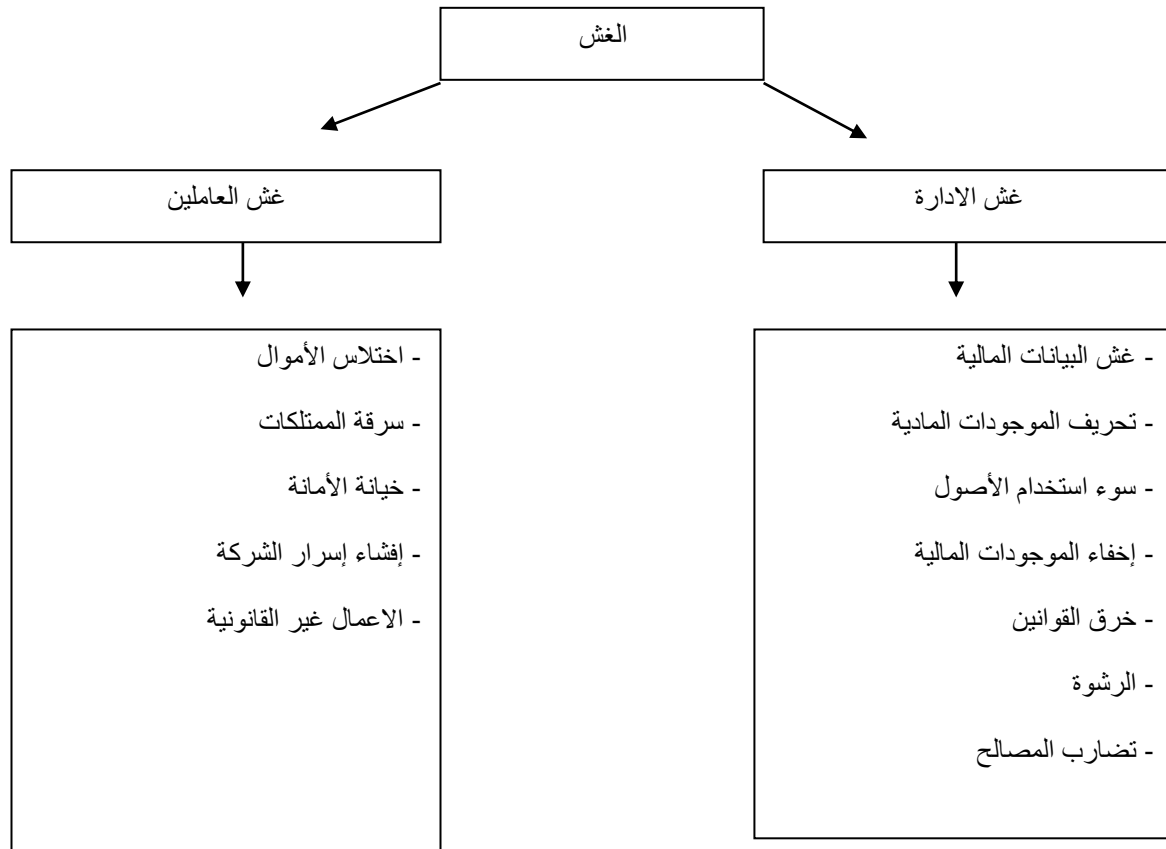
حيث ينطوي الغش المحاسبي على مايلي:

- التلاعب بالسجلات أو المستندات أو تزويرها أو تغييرها .
- سوء توزيع الأصول .
- حذف أو إلغاء آثار العمليات من السجلات أو المستندات .
- تسجيل عمليات وهمية و سوء تطبيق أساسيات المحاسبة .

يختلف الغش المحاسبي عن الخطأ أو السهو فالخطأ يشير إلى تحريف أو استبعاد غير متعمد مبالغ أو إفصاحات معينة في القوائم المالية ، وهي غالبا ما ترتكب نتيجة جهل موظفي الإدارة الحسابات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو نتيجة الإهمال أثناء القيام بالإجراء المحاسبية ، أما الغش فهو عبارة عن تحريف متعمد و هي غالبا ما ترتكب برغبة مرتكبها في إخفاء الإفصاحات معينة في القوائم المالية أو اختلاسات أو تقديم تقارير مالية غير حقيقية.

أما بالنظر لارتباط التعريف بالإدارة و العاملين في المنشأة ، فيمكن تصنيف الغش إلى نوعان : غش و إحتيال الإدارة و غش و إحتيال العاملين

الشكل (1-3): أنواع الغش



المصدر : أمينة فداوي ، دور ركائز حوكمة المؤسسات في الحد من ممارسات " دراسة عينية من المؤسسات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250 ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة باجي مختار - عنابة ، 2014 ، ص 116 .

ثانيا- التلاعب المحاسبي ضمن حدود القوانين والمعايير المحاسبية:

يعرف التلاعب المحاسبي في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بأنه "عبارة عن تحقيق انطباع مختلف عن الحقيقة لدى مستخدمي القوائم المالية عن العائد والمخاطرة ، وذلك باستغلال السلطة التقديرية الممنوحة للمحاسبين في مجال الاختيار المحاسبي أو هيكلية العمليات ". حيث يتم استغلال الثغرات الموجودة في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها (المرونة المحاسبية) ونقاط ضعفها في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها

الحقيقية، وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالمؤسسة.

يسمى هذا النوع من التلاعب المحاسبي بالمحاسبة الإبداعية "CreativeAccounting".

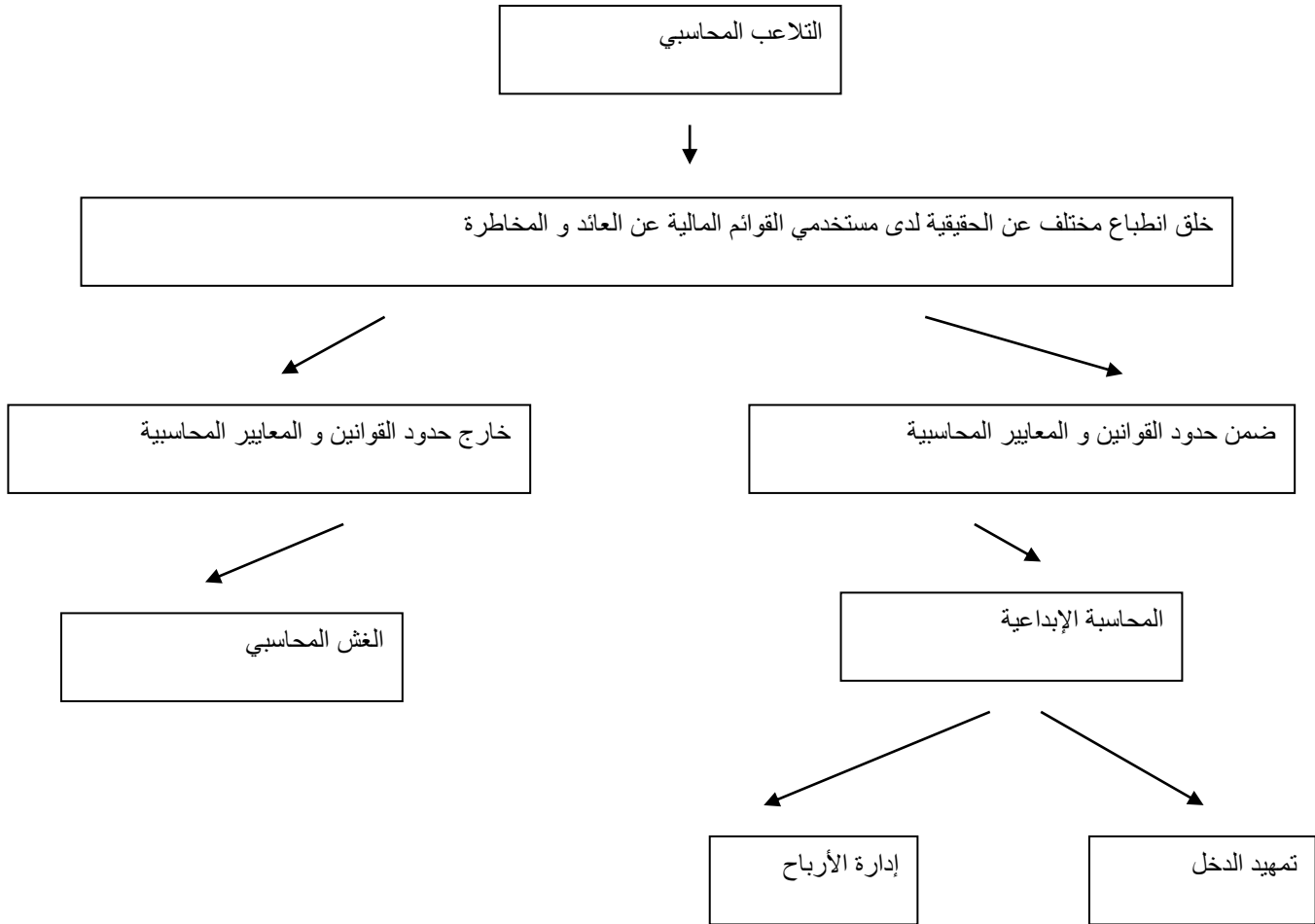
وخلال عقدين الماضيين أخذ المختصون في علم المحاسبة والتدقيق بدراسة هذه الظاهرة فتناولها البعض بمفردات مختلفة ولكنها تحمل ذات المفهوم، ومنها المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الابتكارية، المحاسبة الإحتيالية، المحاسبة الخلاقة ، إلا أن هذه الممارسات تتجلى في صورة إدارة الأرباح ، أو تمهيد الدخل و تهدف المحاسبة الإبداعية إلى إظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي للشركة لأهداف مختلفة كتشجيع المستثمرين باتخاذ القرارات الاستثمارية في المؤسسة، أو طمأنة المقرضين أن المؤسسة في وضع مالي جيد يمكنها من سداد التزامات المترتبة عليها في الوقت المحدد، أو لأجل الحصول على تسهيلات ائتمانية على البنوك، خاصة إذا كانت تلك المؤسسات متعثرة ولا يؤهلها دخلها ومركزها المالي الحقيقي من الحصول على هذه التسهيلات.

وتختلف هذه الممارسات مع الغش في البيانات المالية، في كون هذا الأخير يمارس بخرق القوانين والمعايير المحاسبية ومرتكبه يتابع قانونياً، أما المحاسبة الإبداعية فتتمثل في استخدام المرونة المحاسبية ضمن الإطار القانوني وباحترام القواعد والمعايير المحاسبية، حيث في ظل هذه المرونة تختار الإدارة ما يناسبها لإظهار الأداء التشغيلي نهاية كل فترة على النحو الذي يتوافق مع أعمالها، فمن ساهم في وجود هذه المرونة لم يضع في حسابه أنه يمكن استغلالها لتحميل البيانات المالية بما يناسب أهواء إدارات المؤسسات¹.

والشكل التالي يوضح أشكال التلاعب المحاسبي :

1 أمينة فيداوي، مرجع سبق ذكره، ص116.

الشكل (4-1) : أشكال التلاعب المحاسبي



المصدر : أمينة فيداوي ، دور ركائز حوكمة المؤسسات في الحد من ممارسات " دراسة عينية من المؤسسات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250 ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة باجي مختار - عنابة ، 2014 ، ص 116 .

شرح الجدول:

يتضح من الشكل أن التلاعب المحاسبي ينقسم إلى ممارسات تتم خارج القوانين والمبادئ المحاسبية ، وتسمى بالغش المحاسبي ، وممارسات تتم في إطار المبادئ المحاسبية ، وتسمى المحاسبة الإبداعية ، وتظهر هذه الممارسات في صورة تمهيد الدخل .

المبحث 4: قياس ممارسات إدارة الأرباح والاتجاهات الحديثة والمد منها

المطلب 1: قياس ممارسات إدارة الأرباح:

إن المرونة المحاسبة التي تظهر في شكل مرونة في الطرق والبدائل المحاسبة، والمرونة التشغيلية من خلال التحكم ببعض القرارات التشغيلية من حيث الحجم و التوقيت، والذي يكون له الأثر الكبير على نوعية المعلومات المحاسبية الموجهة للأطراف ذات العلاقة، تتيح قدرة لدى المدراء لممارسة أساليب إدارة الأرباح ، لتحقيق مصالح شخصية، هذه ممارسات المحاسبية من خلال المستحقات، حيث يتم تقسيم هذه الأخيرة كما أشرنا إليه سابقا الى 1:

المستحقات غير الاختيارية (Non-Discretionary Accruals) :

كما ذكرنا سابقا فإن هذه المستحقات تنشأ نتيجة المعاملات التي تقوم بها المؤسسة في الفترة الحالية، وهذه طبيعية نظرا لمستوى أداء المؤسسة ، إستراتيجياتها، إتفاقيات الصناعة، والعوامل الإقتصادية الأخرى.

المستحقات الاختيارية (Discretionary Accruals) :

تنشأ نتيجة عملية المفاضلة التي يقوم بها المديرون عند إختيار البدائل المحاسبية، وكذا نتيجة التقديرات والأحكام التي يصدرونها عند تطبيقها.

المستحقات الكلية = المستحقات إختيارية + المستحقات غير إختيارية

1 آسيا لعروسي ، مرجع سبق ذكره ، ص 53 - 59 .

وتعتمد جميع الدراسات السابقة على المستحقات الاختيارية كمقياس إدارة الأرباح ، وتحسب وفق الخطوات الآتية:

✓ حساب المستحقات الكلية Total Accruals

✓ تأثير المستحقات غير الاختيارية Non-Discretionary Accruals

✓ حساب المستحقات الاختيارية : Discretionary Accruals هذه الأخيرة تعتبر مؤشر للحكم على مدى ممارسة المحاسبة الإبداعية ، ويعبر عنها بالفرق بين المستحقات الكلية و المستحقات غير الاختيارية.

ويتفق الباحثون على استخدام منهجين لقياس وتقدير المستحقات الكلية:

1. **منهج الميزانية العامة (Balance Sheet Approach) :** وفقا لهذا المنهج

المستحقات الكلية يمكن حسابها باستخدام الصيغة التالية:

$$TACit/Ait-1 = (\Delta CAit - \Delta Cashit - \Delta DCLit - DEPit) / Ait-1$$

TAPit المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة t

Ait-1 إجمالي أصول المؤسسة i خلال الفترة t-1

$\Delta CAit$ التغير في الأصول المتداولة للمؤسسة خلال الفترة t

$\Delta Cashit$: التغير في النقدية وما يعادلها للمؤسسة خلال الفترة t

$\Delta CLit$: التغير في الالتزامات المتداولة للمؤسسة خلال الفترة t

$\Delta DCLit$: التغير في الديون المستحقة والدرجة ضمن الالتزامات المتداولة للمؤسسة

أخلال الفترة t

DEPit: إجمالي مخصصات الإشتراكات والمدونات للمؤسسة i خلال الفترة t

2. **منهج قائمة التدفقات النقدية (Cash Flows Statement Approach):** بما أن

الأرباح المحاسبية تنقسم إلى جزئين:

جزء نقدي: يتصف بالموثوقية و بمستوى أقل من الملائمة.

جزء من المستحقات: يتصف بالملائكة و بمستوى أقل من الموثوقية، حيث تنشأ المستحقات عندما يكون هناك تباين بين توقيت حدوث التدفقات النقدية، وتوقيت الاعتراف بالأحداث الإقتصادية، و تمثل الجزء غير النقدي من نتيجة الدورة الصافية، فهي تغير عن الإيرادات غير المحصلة والمصارف غير المدفوعة، بالإضافة إلى الإيرادات والمصارف غير النقدية كالإهلاكات والمدونات والاسترجاعات على الاهتمامات والمؤونات، لذا يتم قياسها بالفرق بين نتيجة الدورة والتدقيق النقدي من الأنشطة التشغيلية، حيث أن:

TACit المستحقات الكلية للمؤسسة خلال الفترة t

Nlit صافي دخل المؤسسة خلال الفترة t

CFOit التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة خلال الفترة t

يعتمد قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية على قياس المستحقات الاختيارية للشركة، وبما أنه من الصعب التفرقة بين المستحقات الاختيارية وغير الاختيارية، فقد قدمت عبر فترات طويلة من الزمن عدة نماذج مالية لحساب المستحقات الغير الاختيارية اجل تحديد وقياس المستحقات الاختيارية أي التقديرات المؤسسة، واختلفت هذه النماذج فكان أبسطها يقدر المستحقات الغير الاختيارية من خلال المستحقات الكلية، اما تعقدها فهو الذي يفصل بينهما، و يمكن استعراض أبرز هذه النماذج كما يلي:

أ- **نموذج Healy لسنة 1985:** يقوم هذا النموذج على تقسيم المستحقات الكلية إلى

مستحقات اختيارية وغير اختيارية، وأن قيمة المستحقات الاختيارية هي التي تحدد درجة ممارسة المحاسبة الإبداعية، و يتم حساب المستحقات الاختيارية المقدرة خلال فترة معينة بتقسيم المستحقات الكلية للفترة الحالية على إجمالي الأصول في بداية الفترة ومقارنتها من سنة لأخرى، ويفترض هذا النموذج ثبات اثر المستحقات غير الاختيارية من فترة لأخرى، كما يعتمد النموذج عل تقسيم عينة الدراسة إلى ثلاث مجموعات، تشمل إحدى المجموعات على الأرباح التي من المفترض أن يتم إدارتها صعوداً، اما

المجموعتين المتبرعين لتشمل على الأرباح التي من المفترض أن يتم إدارتها هبوطاً، ويتم استخدام المجموعة الأولى كفارة تقدير، أما المجموعة الثانية فيتم استخدامها كفارة حدث ، والمعاملة التالية توضح نموذج Heolly كما يلي:

$$EDACit = TACit / Ait - 1$$

EDACit المستحقات الاختيارية التقديرية للمؤسسة خلال الفترة t

TACit المستحقات الكلية للمؤسسة خلال الفترة t

Ait-1 إجمالي أصول المؤسسة خلال الفترة t-1

إلا أن هذا النموذج قد وجهت له عدة انتقادات، و من أبرزها يعتبر أن المستحقات الغير اختيارية ثابتة عبر الزمن، ومساوية بمعدل المستحقات الكلية للفترة التقدير ، في حين أن المستحقات التقدير اختيارية تتغير بتغير الظروف الاقتصادية للشركة.

ب- نموذج **De Angelo** لسنة 1986: اختبرت ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق حساب الاختلافات بين إجمالي الاستحقاق بين فترتين وقسمتها على إجمالي الأصول أول الفترة الأخيرة، ويفترض عدم وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية في الفترة الحالية إذا كان الاختلاف بين إجمالي الاستحقاق في الفترة الحالية والفترة السابقة يساوي الصفر وكما ابتعدت قيمة الناتج عن الصفر فإن ذلك يعني وجود المحاسبة الإبداعية، وحسب نموذج De Angelo فإن الاستحقاق غير الاختيارية يتبع سلوك عشوائي ويستخدم التغير في إجمالي الاستحقاق بين الفترة السابقة والفترة الحالية كمقياس الاستحقاق الاختياري ، و تعبر المعادلة التالية عن هذا النموذج:

$$EDACit = (TACit - TACit - 1) / Ait - 1$$

EDACit المستحقات الإختيارية التقديرية للمؤسسة خلال الفترة t

TACit المستحقات الإختيارية للمؤسسة خلال الفترة t

TACit-1 المستحقات الكلية للمؤسسة خلال الفترة t-1

Ait-1 إجمالي الأصول المؤسسة خلال الفترة t-1

اما بالنسبة المستحقات غير الاختبارية فيتم قياسها كما يلي:

$$NDACit = TACit - 1/At - 2$$

NDACit: المستحقات غير الاختبارية للمؤسسة خلال الفترة t

TACit-1: المستحقات الكلية للمؤسسة خلال الفترة t-1

At-2: إجمالي أصول المؤسسة في نهاية الفترة t-2

يتشابه نموذج Healy مع نموذج De Angelo في ان الاستحقاق غير الاختباري للفترة الحالية محكوم الاستحقاق الكلي في الفترة السابقة ، كما أنه في حالة ثبات اثر المستحقات غير الاختبارية على مدى الفترات الزمنية و المستحقات الاختبارية تساوي الصفر في فترة التقدير فإن النموذجين يقيسان المستحقات غير الاختبارية بدون أخطاء قياس، وفهذا الصدد يشير Kaplan الى ان هاتين النموذج ينال يأخذون بعين الاعتبار التغيرات الحاصلة في الظروف الاقتصادية، فمصدر أخطاء القياس تكون نتيجة لإهمال التغيرات في الظروف الاقتصادية التي لها تأثير على قيمة المستحقات في الفترة الحالية، وبذلك ظهرت نماذج أخرى التقدير كان غرضها تحسين النموذجين السابقين، وإلغاء فرضية ثبات المستحقات غير الاختبارية.

ب- **نموذج Jones لسنة 1991:** يعتبر هذا النموذج تطوير لنموذج Heoly و DeAngelo حيث يقترح النموذج الجدير التحكم في اثر الظروف الاقتصادية للشركة على الاستحقاق غير الإختيارية عن طريق تضمين افتراض أن الإيرادات غير الاختبارية ، وتم صياغة النموذج على النحو التالي:

$$REVijt/Aijt - 1 + \alpha 3(PPEijt/Aijt - 1) \Delta NDACijt/Aijt - 1 = \alpha 1(1/Aijt - 1) + \alpha 2$$

NDACijt: المستحقات الغير الاختبارية للمؤسسة أالتي تنتمي للقطاع خلال

الفترة i .

ΔREVijt : التغير في رقم الأعمال المؤسسة أالتي تنتمي للقطاع z بين الفترتين

t أو t-1.

Aijt-1: إجمالي أصول المؤسسة التي تنتمي للقطاع في نهاية الفترة t-1

PPEijt: إجمالي الممتلكات والعقارات والآلات للمؤسسة التي تنتمي للقطاع j خلال الفترة t.

α 1, α 2, α 3: معالم النموذج خاصة بالمؤسسة يتم تقديرها لمجموعة مؤسسات العينة التي تنتمي لنفس القطاع النشاط وذلك لكل سنة من سنوات الدراسة.

ويتم تقدير معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة (α 1, α 2, α 3) من خلال استخدام معادلة انحدار التالية لكل سنة من سنوات الدراسة ولكل قطاع النشاط كما يلي:

$$-1)+\alpha 3(PPEijt/Aijt-REVijt /Aijt\Delta TACijt/Aijt-1=\alpha 1(1/Aijt-1)+\alpha 2(1)+eijt$$

حيث ان:

eijt: قيمة المستحقات الاختيارية للمؤسسة التي تنتمي للقطاع j خلال الفترة t

ان إدخال مغيري "التغير في رقم الاعمال" و" التجهيزات المادية الصافية" في النموذج يسمح بالأخذ في الحسبان التغيرات في المستحقات الكلية التي ترتبط بالتطور الاقتصادي للشركة، برقم الأعمال يستخدم للرقابة على المحيط الاقتصادي للشركة قبل وجود أي تحريف من طرف مسيرها، والتجهيزات المادية الصافية تدخل في النموذج للرقابة على نسبة المستحقات الكلية التي تعتمد على مصاريف الإهلاك الغير اختياري، إلا أن هذا النموذج لم يخلو بدوره من الانتقادات، فاهم انتقاد وجه إليه كان وقوفه عند فرضية أن رقم الأعمال غير اختياري، في حين أن بإمكان المسير تأخير استلام المشتريات في سنة الاختبار لتخفيض رقم الأعمال وتأجيل هذه المبيعات للسنة المقبلة، ففي حالة تلاعب المسير برقم الأعمال فإن تقدير ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق هذا النموذج سينحرف وهذا الانتقاد اكتشفه Jones نفسه.

ت- نموذج Modified Jones لسنة 1995: لقد قام Dechow & al سنة 1995، بتقديم نسخة معدلة لنموذج Jones للتصدي لأي تأثيرات ناتجة عن التلاعب في المبيعات من طرف الإدارة التي تؤدي إلى تقديرات منحازة، عند قياس المستحقات غير الاختيارية والتي تؤثر بدورها على قيمة المستحقات الاختيارية، ويتمثل الفرق الوحيد بين نموذج Jones الأصلي والنموذج المعدل هو أن هذا الأخير يأخذ بعين الاعتبار التغير الحاصل في المبيعات النقدية كعنصر غير معرض للتلاعب بدلا من التغيرات الحاصلة في رقم الأعمال ويتم حساب المستحقات غير الاختيارية وفق هذا النموذج كما يلي:

$$\Delta REC_{ijt} = \alpha_1 (1/A_{ijt} - NDAC_{ijt}/A_{ijt}) + \alpha_2 (-1 + \alpha_3 (PPE_{ijt}/A_{ijt} - 1) - 3(PPE_{ijt}/A_{ijt} - 1) - \Delta REV_{ijt}/A_{ijt} + \Delta REC_{ijt})$$

ΔREC_{ijt} : التغير في رصيد حساب العملاء للمؤسسة التي تنتمي للقطاع خلال الفترة t
يتم تقدير معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة ($\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$) من خلال استخدام معادلة الانحدار السابقة في نموذج الأصلي لكل سنة كن سنوات الدراسة ولكل قطاع وليس من خلال معادلة الانحدار للنموذج المعدل والتعديل الوحيد يكون بضبط التغير الحاصل في رقم الأعمال إلى التغير الحاصل في حساب العملاء لحساب المستحقات الاختيارية كما يلي:

$$\Delta REC_{ijt} = \alpha_1 (1/A_{ijt} - NDAC_{ijt}/A_{ijt}) + \alpha_2 (-1 + \alpha_3 (PPE_{ijt}/A_{ijt} - 1) - 3(PPE_{ijt}/A_{ijt} - 1) - \Delta REV_{ijt}/A_{ijt} + \Delta REC_{ijt})$$

وبالتالي فإن المستحقات الاختيارية يمكن التعبير عنها كما يلي :

$$\Delta REC_{ijt} = \alpha_1 (1/A_{ijt} - NDAC_{ijt}/A_{ijt}) + \alpha_2 (-1 + \alpha_3 (PPE_{ijt}/A_{ijt} - 1) - 3(PPE_{ijt}/A_{ijt} - 1) - \Delta REV_{ijt}/A_{ijt} + \Delta REC_{ijt})$$

قامت العديد من الدراسات بتقييم جودة النماذج السابقة للعرض أهمها الدراسة "Dechow, Sloan & Sweeny" 1995، بحيث اعتمدت على مقارنة مجموعات مرتبة واختبارات إحصائية معقدة، فكانت كل الاختبارات ذات قوة ضعيفة من أجل تحريف أرباح معقولة اقتصاديا، بالنسبة لكل نماذج المالية باستثناء نموذج "Jones" المعدل فقد كانت

نتيجة الاختبار قوية وخلصت نتائج أغلب الدراسات إلى ان كلا من نموذجي "jones" و"jones" المعدل، هما النموذجان الوحيدون اللذان لهما القدرة على التقدير الفعال والموثوق المستحقات الغير الاختيارية، وإما النماذج السابقة الذكر فهي نماذج غير قادرة على التقدير وفصل المستحقات الإختيارية عن المستحقات غير الاختيارية، ولذلك فمنذ تلك الفترة خطي نموذج "جونز المعدل" بالقبول العام ولازال إلى غاية الآن نمودجا معتمدا في كافة الدراسات التي تهدف إلى مدى ممارسة المؤسسات المحاسبة الإبداعية ومنذ ظهور نموذج "jones" المعدل عام 1995م ظهر العديد من الباحثين ممن حاولوا إقتراح نماذج جديدة لتكون أكثر فعالية وحدثة في قياس المستحقات الإختيارية لكن كل هذه النماذج كانت مقتبسة من نموذج "jones" المعدل نفسه، بحيث إقتراح كل نموذج متغيرات جديدة لفضليه إلى نفس النموذج السابق، فمثلا نموذج، "Ress,Gill&Core" لسنة 1996، أضاف عنصر التغير في التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية، كما نجد نموذج "Leone Wasley&Kothari" لسنة 2005 ، الذي أضاف لنموذج جونز المعدل العائد على الأصول بهدف الربط بين المستحقات وأداء المؤسسة السابق والمالي.

كما ظهرت حديث نماذج أخرى لاكتشاف ممارسات محاسبة الإبداعية ركزت على تقسيم المستحقات الكلية إلى مستحقات قصيرة الأجل المستحقات طويلة الأجل ويفترض هذه النماذج ان المستحقات قصيرة الأجل ذات تأثير أكبر على اتجاه الأرباح المعلنة في المدى القصير مقارنة المستحقات طويلة الاجل، حيث تشمل المستحقات طويلة الأجل على امتلاك الأصول والضرائب المؤجلة، اما المستحقات قصيرة الأجل فتكون من التغير في حسابات المدينين، التغير في المخزون، التغير في حسابات الدائنين والالتزامات المستحقة، التغير في ضرائب الدخل المستحقة بالإضافة إلى التغير في الأصول والالتزامات المتداولة الأخرى.

فرع الأول:لجانالمراجعة1:

ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد هزات مالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية ،والتي أسفرت عن قيام كل من البورصة نيويورك "NYSE" وهيئة سوق المال الامريكية "SEC" بالتوصية بضرورة انشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد اتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلالية عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات ، ولهذا الغرض فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" عام 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة او العامة بضرورة انشاء لجنة للمراجعة ، وفي عام 1972م أصدرت هيئة سوق المال الامريكية"SEC" توصيات بالزام الشركات بإنشاء لجنة المراجعة، وفي عام 1978م ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة

فرع الثاني:حوكمة الشركات 2:

بعد الانهيارات الاقتصادية و الأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين الانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة أسواق و الاعتماد على الشركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم و التوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هناك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد اطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما

1 عوار ريان إشراق و حزام حسام ، مرجع سبق ذكره ، ص 31.

2مرجع سبق ذكره ، ص ص 31-32 .

يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات وذلك للحد من ظاهرة المحاسبية الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها بسبب عدم وجود الشفافية الأزمة.

فرع الثالث: اتجاهات مجلس معايير المحاسبة الدولية 1:

عند مقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير محاسبية الدولية التي يصدرها، وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) كان يهدف من وراء هذا التغيير الى عدة نقاط اهمها:

1_ التقارب من المحاسبة الامريكية، وتلبية رغبات مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بالاصدار معايير محاسبة جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية.

2_ الحد من بعض التجاوزات والاستغلال السيء من قبل المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الابتكارية.

ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس اصدار معايير المحاسبة الدولية ادراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلاقيا للاستغلال السيء للمعايير القديمة، و الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية التي ظهرت في ذلك الوقت ، ومن أهم التعديلات:

- العمل على إلغاء غالبية البدائل المحاسبية في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة و ذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل.
- إضافة مرتفعات لكل معايير المحاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، لتجنب حجة عدم الغموض أو عدم الفهم للمعايير من طرف المحاسبين.
- العمل على إلغاء التناقضات والغموض التعارض الموجودة بين بعض المعايير.

• إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعيار نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

• فرع الرابع : الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية 1:

ويتم ذلك عن طريق:

1- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها.

2- تفعيل فرضية"الثبات" ، ويقصد بالثبات هذا هو ثبات استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي القوائم المالية، وهنا تجدر الإشارة إلى أنه لا يعني غير مسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو ان يكون التغيير الى في الحالات الضرورية القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

فرع الخامس: تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية 1:

ويتم هذا الأمر عن طريق التثقيف الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهاد المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية ومايرد فيها من معلومات سواء كانت تلك الجهات الحكومية أو قطاع خاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية، أو إرسال رسائل توضيحية او عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات المحاسبية الابتكارية التي تقوم بها بعض الشركات و أهم التطورات في مجال المراجعة و الحاسبة.

فرع السادس: تفعيل دور أخلاقيات الاعمال:

وذلك عن طريق تفعيل التنظيم لمهني المحاسبة و المراجعة، ووضع ميثاق السلوكي المهني، وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب و المراجع المعتمد .

خلاصة الفصل:

تعد إدارة الأرباح من أحدث الممارسات التلاعب المحاسبي الذي يمارس باستغلال المرونة المحاسبية، تعد البدائل والطرق السياسات المحاسبية، بحيث يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية بتحريفها وتضليل مستخدمي البيانات المالية دون خرق القوانين و المعايير المحاسبية، إلا أن هذه الممارسات قد تتطور وتخرج عن إطار القوانين و المبادئ المحاسبية، فتتحول الى الغش المحاسبي، كما ان هناك خلط لدى بعض الباحثين بين مفهوم المحاسبة الإبداعية والإبداع المحاسبي، فالأول تعمل على التلاعب و الإخفاء الوضع الحقيقي لخدمة مصالح الفئة معينة على حساب فئات أخرى، وبالتالي فهي تعكس جانبا سلبيا لمفهوم الإبداع غير الاستغلال المهارات الفكرية الإبداعية للوصول إلى اهداف لا تحقق العدالة التي تسعى إليها المحاسبة، بينما الثاني يسعى لتحسين وتطوير الممارسات المحاسبية لتسجيب التطورات المهنية والاقتصادية والاجتماعية، أو لحل مشكلة معينة تواجه الادارة، وبالتالي فهدفه الخدمة المصلحة العامة للمؤسسة.

ان انفصال الملكية عن الإدارة وتعدد الأطراف ذات علاقة بالمؤسسة أدى إلى نشوء صراع خفي بين مصالح الأطراف المختلفة، كما ان عدم تماثل المعلومات بين أطراف المستخدمة لها ، قد دفع الادارة إلى ممارسة أساليب حقيقية أو الأساليب المحاسبية لإدارة الأرباح ، سواء في الإطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو خارجها، وذلك سعيا منها وراء تحقيق مصالح وأهداف معينة.

كما أن الوضع الأخلاقي لإدارة الأرباح احتل اهتماما كبيرا من قبل الباحثين حيث يعتمد الحكم على الممارسات إدارة الأرباح من خلال ما إذا كانت ممارستها مبررة أخلاقيا أم لا، إلا أن أغلب الباحثين اعتبرها سلوكا غير أخلاقي لتتافي مع بعض قواعد السلوك الأخلاقي و المهني، وذلك لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق

أهداف وغايات معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد ماترقنا في الجزء النظري من خلال الفصل السابق كيفية الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح الحد منها والإلمام أكثر بالموضوع، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على عينة من محافظي الحسابات وبالإضافة الى محاسبين المعتمدين خبراء محاسبين وذلك بالاستخدام الاستبيان الذي من ممكن ان يكون الخيار الملائم لاختبار الفرضيات المرتبطة بموضوع الدراسة وقياس درجة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة.

ولهذا تناولنا خلال هذا الفصل مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: عرض استبيان الدراسة.

المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: عرض استبيان الدراسة.

سنتطرق الى عرض مفصل لتصميم استمارة الاستبيان كيفية إعدادة وتوزيعه وعملية الاسترجاع.

المطلب الأول: خطوات إعداد الاستبيان.

مرت عملية أعداد الاستبيان بالمراحل التالية:

1- عملية بناء الاستمارة:

بالنسبة للاستبيان تضمن ورقة عادية واعدت باللغة العربية بخط واضح وتتضمن (35) سؤالاً .

حيث قمنا باستشارة من ذوي الاختصاص أساتذة جامعيين ومحافظي الحسابات بإعطاء صورة واضحة المحتوى للاستبيان و التأكد من سلامة صياغته ، خاصة من حيث الجوانب التالية:

- الدقة في الأسئلة.
 - مدى شمولية الاستمارة .
 - توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية .
- وإضافة الى ذلك اعتمدنا على أسلوب الاتصال المباشر مع أفراد العينة لأنها أهم طريقة ، وواجهنا مشكلة في استرجاع استمارات استبيان بحيث ان اغلب أفراد العينة لا يقومون بإرجاع استبيان بعد إجابة عليه.

2- عملية معالجة الاستبيان:

تضمنت هذه العملية فرز وتحليل الإجابات التي تضمنتها استمارة الاستبيان بعد عملية طباعتها، وتجميعها في قاعدة معطيات التي تتضمن المعطيات المستخلصة من هذه الاستمارة.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان (35) سؤالاً كما اعتمدنا أسلوب الأسئلة المغلقة التي تمل إجابة محددة ودقيقة ، حتى تتمكن من تحديد أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان بشكل واضح مما يسهل في عملية تحليل الاستبيان.

اما فيما يخص أقسام الاستبيان فقط تشكلت من الأجزاء التالية:

- الجزء التمهيدي: يضم البيانات و المعلومات المتعلقة بأفراد العينة
- المحور الأول: يضم ثمانية أسئلة والذي يهتم بدوافع استخدام ممارسات إدارة الأرباح
- المحور الثاني: يتضمن ثلاثة جداول عن أساليب إدارة الأرباح حيث ان الجدول الأول لحساب النتيجة يتضمن سبعة أسئلة ، اما الجدول الثاني لقائمة مركز المالي يتضمن ثمانية أسئلة ، والجدول الأخير لقائمة تدفقات النقدية يتضمن أربعة أسئلة.
- المحور الثالث: يضم ثمانية أسئلة و الذي يهتم بالآليات المقترحة للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الجدول رقم(2-01): أقسام الاستبيان

الرقم	المجموعات	عدد الفقرات
1	دوافع استخدام ممارسات إدارة الأرباح	8
2	أساليب إدارة الأرباح	19
3	الآليات المقترحة للحد من ممارسات إدارة الأرباح	8

المصدر: من إعداد الطلبة

1- منهجية الدراسة:

من اجل تحقيق اهداف الدراسة ثم استعمال المنهج الوصفي التحليلي الذي يعرف بأنه طريقة بحث تتناول إحداث وظواهر متاحة للدراسة كما هي دون تدخل بمجرياتها .

وتهدف هذه الدراسة الى التعرف على آليات المقترحة للحد من ممارسات إدارة الأرباح وقد تم الحصول على البيانات الأزمة من خلال لاستبيان الذي تم اعدده من اجل هذا الغرض ، وقد تم تفرغ هذا الاستبيان وتحليله باستخدام برنامج SPSS.

2- مجتمع الدراسة:

يعرف مجتمع الدراسة بأنه جميع مفردات الظاهرة محل دراسة ، وبذلك فان مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد او الأشياء التي تكون موضوع مشكلة الدراسة.

وبناء على ذلك فان المجتمع المستهدف لهذه الدراسة يتكون من محافظي الحسابات و خبراء معتمدين ومحاسبين وأساتذة جامعيين في التخصص ، ولقد بلغ عدد مجتمع الدراسة (60) فردا ، وهذا العدد تم الحصول عليه من خلال زيارة الطلبة لمكاتب الفئات المذكورة لمجتمع الدراسة .

3- حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- الحدود المكانية: تخص الدراسة لبعض مكاتب محافظي الحسابات و المحاسبين وخبراء معتمدين وأساتذة جامعيين.
- الحدود الزمنية: تم توزيع الاستمارة يوم 2022/05/15 الى 2022/05/25 وتمت بعدها معالجة البيانات التي تمت الحصول عليها خلال فترة إعداد هذه المذكرة.

- الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع و المحاور المرتبطة أساسا بموضوع إدارة الأرباح .

4- أداة الدراسة: تم إعداد استبيان حول الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات إدارة الأرباح و الحد منها، حيث يعتبر الاستبيان لأداة الرئيسية الملائمة للدراسة الميدانية للحصول على المعلومات و البيانات التي سيتم معالجتها.

5- عينة الدراسة: نظرا لصعوبة تحديد مجتمع الدراسة بدقة، منه استحالة ضبط حجم العينة وفقا للنماذج الإحصائية المعروفة ، تم تحديد عينة الدراسة بطريقة لعينة عشوائية الطبقية من المجتمع ، حيث تم توزيع (60) استبيان على جميع أفراد العينة وتم قبول (40) استبيان صالحة وخاضعة للدراسة بعد استبعاد الاستبيانات الملغاة نظرا لعدم تحقيق الشروط المطلوبة.

الجدول رقم (2-02): طريقة توزيع استمارات استبيان

استمارة ورقية	
60	إجمالي الاستمارات الموزعة
42	الاستمارات المسترجعة
2	الاستمارات الملغاة
40	الاستمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطلبة

يتبين من خلال الجدول أعلاه ان مجموع الاستمارات الصالحة للدراسة 40 استمارة لتمثيل عينة الدراسة أي ما يقارب 80% من مجموعة الاستمارات الموزعة، وتم استبعاد 2 استمارة نظرا لعدم استكمالها.

المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

سنقوم في هذا الصدد بمعالجة الاستبيان وتحليله و استخلاص النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار رقم 22.

وتم استخدام ليكارت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان، وذلك لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(2-03): درجات مقياس ليكارت الخماسي

الاستجابة	غير موافق بشدة	موافق بشدة	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الأول: الخصائص السيكومترية للمقياس:

الجدول رقم (2-04) يوضح قيم معامل ألفا كرونباخ والاتساق الداخلي لأداة الدراسة

الحكم	معامل ألفا كرونباخ	
مرتفع ومقبول	0.76	محور 1: دوافع استخدام ممارسات إدارة الأرباح
مرتفع ومقبول	0.61	جدول حساب النتيجة
	0.79	جدول قائمة المركز المالي
	0.64	جدول قائمة التدفقات النقدية
		محور 2: أساليب إدارة الأرباح

	0.90	
0.73	محور 3: الآليات المقترحة للحد من ممارسات إدارة الأرباح	
0.90	الاستبيان ككل	مرتفع ومقبول

بما أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة بالنسبة للمحور الأول لدوافع استخدام ممارسات إدارة الأرباح هذا ما يدل على ثبات المتغير، بحيث بلغت قيمته 0.76 وهي قيمة مقبولة. كما أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة بالنسبة لأبعاد المحور الثاني أساليب إدارة الأرباح، حيث بلغت قيمته 0.90 وهي قيمة مرتفعة، ما يدل على ثبات المتغير. بالإضافة إلى أن قيمة معامل ألفا كرونباخ بالنسبة للمحور الثالث الآليات المقترحة للحد من ممارسات إدارة الأرباح مرتفعة، حيث بلغت قيمته 0.73 وهي قيمة مقبولة، ما يدل على ثبات المتغير.

كما نلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للاستبيان ككل مرتفعة جدا حيث بلغت قيمتها 0.90 وهي قيمة مقبولة تدل على ثبات وصدق أداة الدراسة وصلاحياتها لجمع البيانات. عينة الدراسة: ولقد تم تطبيق الدراسة الميدانية على عينة مكونة من 42 وكان توزيع أفراد العينة بناءً على الخصائص التالية:

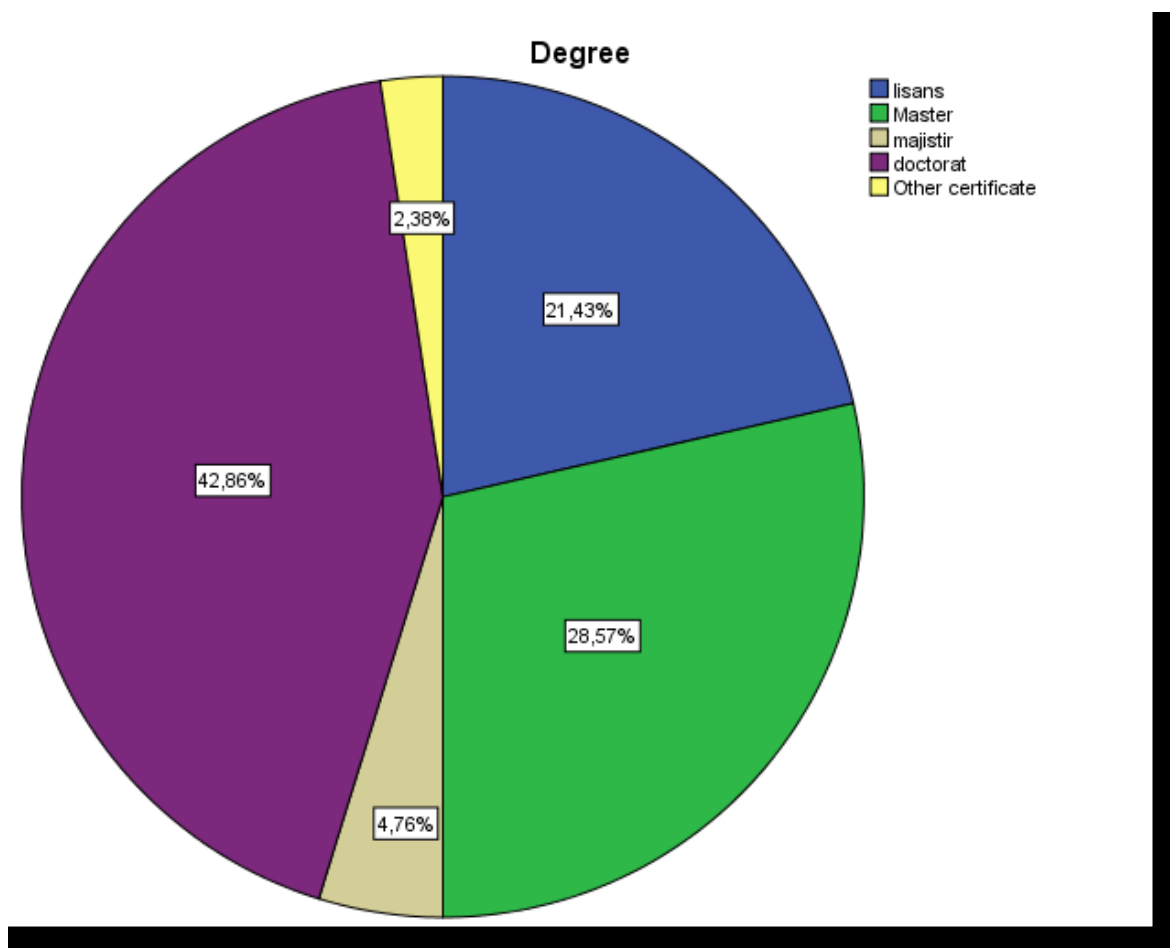
الجدول رقم (2-05): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية.

الدرجة العلمية	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	9	18.8%
ماستر	12	25%
ماجستير	2	4.2%

37.5%	18	دكتوراه
2.1%	1	شهادة أخرى
%100	42	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثات اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

شكل رقم (1-2): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية.



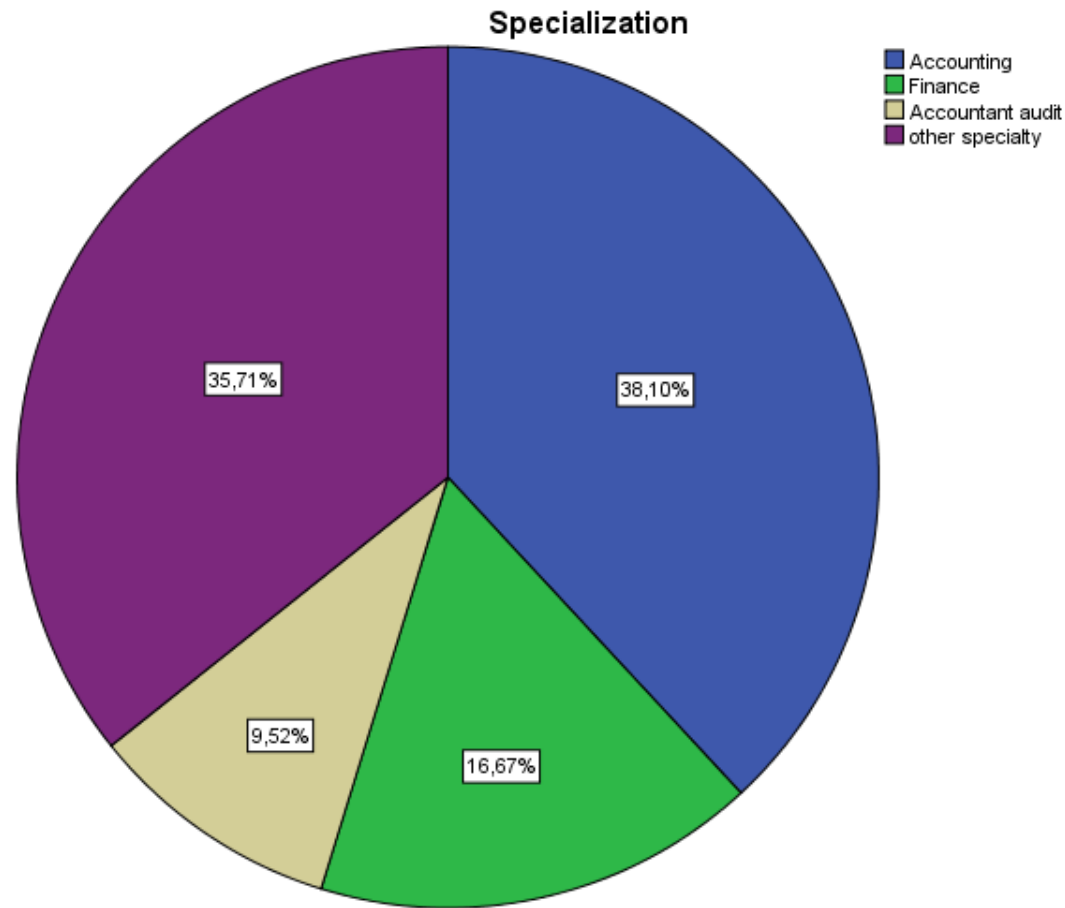
المصدر: من اعداد الطلبة

الجدول رقم (2-06): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
33.3%	16	محاسبة
14%	7	مالية
8.3%	4	تدقيق محاسبي
31.3%	15	تخصص آخر
%100	42	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثات اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

شكل رقم (2-2): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.



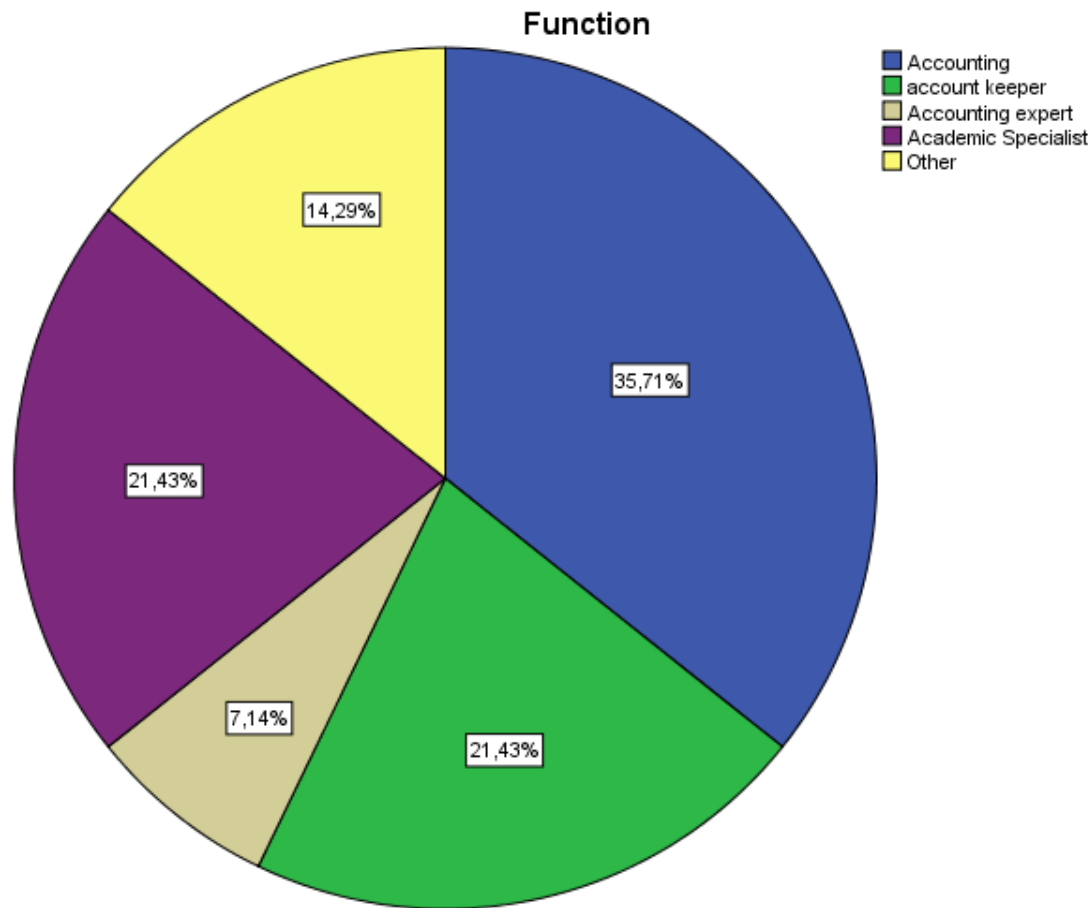
المصدر: من اعداد الطلبة

الجدول رقم (2-07): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة .

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	15	31.3%
محافظ حسابات	9	18.8%
خبير محاسبي	3	6.3%
متخصص أكاديمي	9	18.8%
أخرى	6	12.5%
المجموع	42	100%

المصدر: من إعداد الباحثات اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (2-3): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة .



المصدر: من اعداد الطلبة

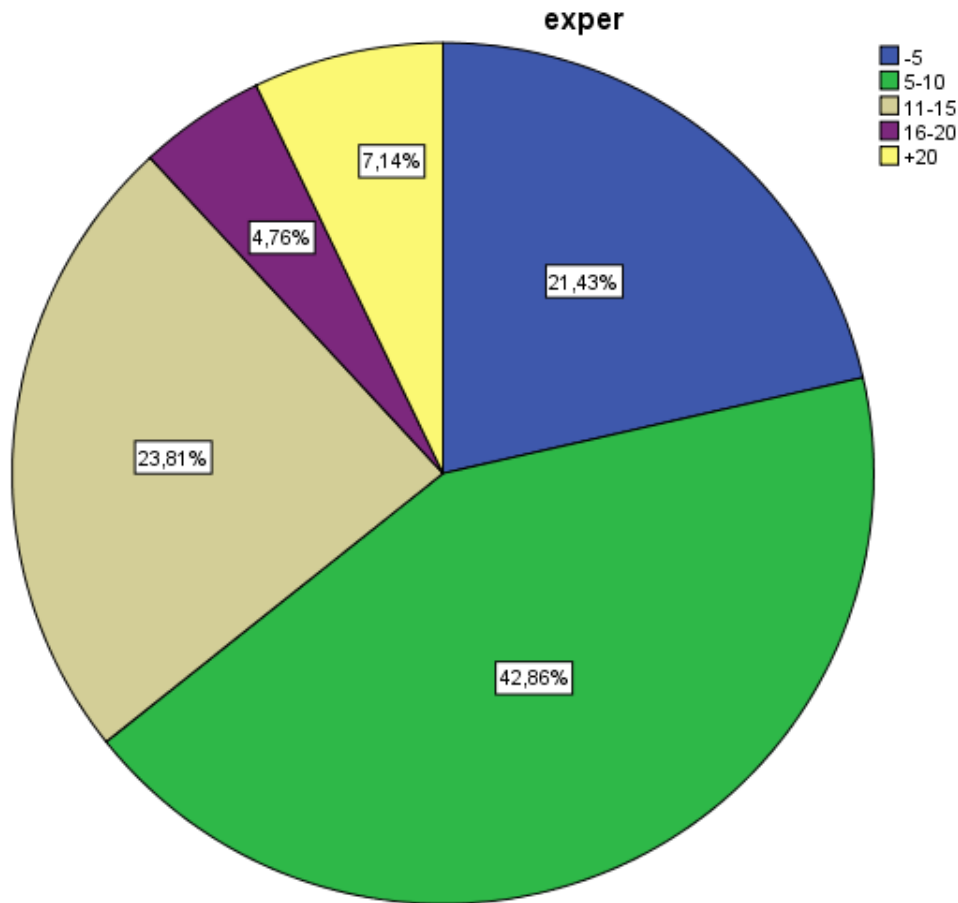
الجدول رقم (2-08): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	9	18.8%
من 5 إلى 10 سنوات	18	37.5%
من 11 إلى 15 سنة	10	20.8%
من 16 إلى 20 سنة	2	4.2%

أكثر من 20 سنة	3	6.3%
المجموع	42	%100

المصدر: من إعداد الباحثات اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

شكل رقم (2-3): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

فرع الأول: عرض البيانات

1-1- عرض بيانات الفرضية الأولى:

نص الفرضية:

تتعدد دوافع ممارسة إدارة الأرباح التي تجعل منها عملا غير مقبول من قبل الإدارة .
 باستخدام والاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) توصلنا إلى مايلي:

الجدول رقم (2-09): يوضح نتائج تكرارات والنسب المئوية لمتغير الأرباح الإدارية.

البند	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	8	16.	22	45.	3
	7	8			6.3
02	12	25	24	50	6
					12.5
03	12	25	20	41.	6
				7	12.5
04	9	18.	30	62.	3
	8			5	6.3
05	12	25	27	56.	0
				3	0
06	17	35.	19	35.	6
	4	4			12.5
07	6	87.	6	12.	28
	5	5		5	58.3
08	3	6.3	29	60.	5
				4	10.4

المصدر: من إعداد الباحثات اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح لنا من خلال البيانات المعروضة في الجدول رقم () والذي يبين نتائج التكرارات والنسب المئوية لبند المحور الأول الموسوم بدوافع استخدام ممارسات إدارة الأرباح حيث نجد اجابات غالبية الأفراد فالبنود (1-2-3-4-5-6-8) كانت النسبة الكبرى لـ موافق ماعدا البند رقم 7 كانت محايد وهذا إن دل فإنه يدل على أن تعدد دوافع ممارسة إدارة الأرباح التي تجعل منها عملا غير مقبول من قبل الإدارة ، وبالتالي فإن الفرضية الأولى تحققت .

1-2- عرض بيانات الفرضية الثانية:

نص الفرضية:

تتسم ممارسات وأساليب إدارة الأرباح بالخطورة باستخدام التكرارات والنسب المئوية والاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) توصلنا إلى مايلي:

الجدول رقم (2-10): يوضح نتائج التكرارات والنسب المئوية لأساليب إدارة الأرباح .

البند	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	11	22.9	31	64.6	00
02	4	8.3	31	64.6	00
03	14	29.2	18	37.5	00
04	12	25	26	47.9	00
05	12	25	20	41.7	00
06	14	29.2	13	27.1	4.2
07	15	31.3	17	35.4	00
08	11	22.9	24	50	00
09	4	8.3	28	58.3	00

4.2	2	6.3	3	4.2	2	43.8	21	29.2	14	10
00	00	8.3	4	6.3	3	47.9	23	25	12	11
00	00	20.8	10	00	00	41.7	20	25	12	12
4.2	2	10.04	5	16.7	8	27.1	13	29.2	14	13
00	00	4.2	2	16.7	8	35.4	17	31.3	15	14
00	00	16.7	8	10.4	5	29.2	14	31.3	15	15
00	00	8.3	4	6.3	3	47.9	23	25	12	16
00	00	20.8	10	00	00	41.7	20	25	12	17
4.2	2	10.4	5	16.7	8	27.1	13	29.2	14	18
00	00	4.2	2	16.7	8	35.4	17	31.3	15	19

المصدر: من إعداد الباحثات اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح لنا من خلال البيانات المعروضة في الجدول رقم () والذي يبين نتائج التكرارات والنسب المئوية للفرضية الثانية أي بنود المحور الثاني الموسم أساليب إدارة الأرباح حيث نجد اجابات غالبية الأفراد فالبنود تراوحت بين موافق جدا في البنود (6-13-15-18) وموافق (في بقية البنود) كانت النسبة الكبرى لـ موافق وهذا يدل على أن الأفراد يوافقون على أن ممارسات وأساليب إدارة الأرباح تتسم بالخطورة، وبالتالي فإن الثانية تحققت .

1-3- عرض بيانات الفرضية الثالثة:

نص الفرضية:

تساهم الآليات المقترحة في شكل فعال في الحد من التأثير السلبي لممارسات إدارة الأرباح. باستخدام معامل الانحدار الخطي البسيط والاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) توصلنا إلى مايلي:

الجدول رقم (2-11): يوضح نتائج معامل الانحدار الخطي البسيط بين الآليات المقترحة وممارسات إدارة الأرباح.

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	R	R2	مستوى الثقة	مستوى الدلالة sig	الدلالة الاحصائية
30.40	5.01	0.45	0.20	0.001	0.000	دال
31.59	4.27					إدارة الأرباح.

ANOVA_b

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	152,909	1	152,909	10,24	,003a
Résidu	597,210	40	14,930	2	
Total	750,119	41			

a. Valeurs prédites : (constantes),

إدارة الأرباح

b. Variable dépendante : دوافع استخدام ممارسات إدارة الأرباح

Coefficients_a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Corrélations		
	A	Erreur standard	Bêta			Corrélation simple	Partielle	Partielle
1 (Constante)	19,881	3,709		5,361	,000			
C	,385	,120	,451	3,200	,003	,451	,451	,451

Variable dépendante : a. دوافع استخدام ممارسات إدارة الأرباح

المصدر: من إعداد الباحثات اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح لنا من خلال البيانات المعروضة في الجدول رقم (11) والذي يبين نتائج الفرضية الفرعية الثالثة أن قيمة المتوسط الحسابي للآليات المقترحة بلغت 30.40، أما إدارة الأرباح فكانت 31.59 وأيضا الانحراف المعياري للآليات المقترحة بلغت قيمته 5.01 وإدارة الأرباح 4.27، وبلغت قيمة معامل الارتباط بيرسون 0.45 عند مستوى الثقة 0.01 (99%) وهي قيمة دالة عند مستوى الدلالة 0.000. وتحليل إنحدار التباين نجد أن قيمة $D=10.42$ وهي قيمة معنوية عند $SIG 0.05$. كما كشف تحليل الإنحدار أن قيمة SIG التي تقابل قيمة T أقل من 0.05. وبالتالي الفرضية الثالثة تحققت.

خلاصة الفصل:

تم من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وذلك بالاستعانة بالاستبيان كأداة رئيسية في جمع البيانات واختبار صحة فرضيات الدراسة وتم تفرغ المعلومات الاستبيان بعد جمعها وذلك بالاستعانة ببرنامج spss وبرنامج Excelle2007 و الاستعانة بالأساليب الإحصائية مثل المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري ومعامل الارتباط بيرسون و النسب المئوية و معامل ألفا كرونباخ من اجل معرفة توجه أراء العينة و دراسة اثر المتغير المستقل على المتغير و في الاخير تم التوصل الى قبول الفرضية الأولى والثانية والثالثة.

خاتمة

خاتمة:

تناولت هذه الدراسة إحداهم مواضيع المحاسبية والأكثر جدلا في مجال المحاسبة، والمتعلق بمدى استخدام الادارة للمرونة المحاسبية او بمصطلح اخر إدارة الأرباح وتعتبر إدارة الأرباح فن من الفنون التلاعب في إعداد القوائم المالية و ذلك من اجل إخفاء الأداء الفعلي للمؤسسات عن طريق إظهار نتائج وهمية غير حقيقية وذلك من اجل تحقيق نتائج ايجابية للمؤسسة بصفة عامة او تحقيق اهداف شخصية ولهذا حاولنا في هذه الدراسة ان نجد حلا للحد منها الى أدنى مستوى ممكن حيث حاولنا من خلال معالجة لموضوع الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها لمعالجة إشكالية البحث المتمثلة في " الى أي مدى يمكن التحكم في إدارة الأرباح والحد منها باستعمال الأساليب الحديثة؟ ، من خلال فصلين الأول النظري والآخر التطبيقي مستخدمين بذلك المناهج المشار إليها في المقدمة بداية من الفرضيات المعتمدة، حيث تنقسم هذه الخاتمة الى نتائج الدراسة و التوصيات وأخير أفاق الدراسة.

نتائج الدراسة:

- تعد ممارسات إدارة الأرباح تحديا أخلاقيا ومهنيا للمحاسبين و المدققين.
- إجماع اغلب أفراد العينة على ان دوافع وأساليب إدارة الأرباح تتعارض مع مبادئ المحاسبية.
- إدارة الأرباح لديها جانب سلبي وهو استغلال المرونة المتوفرة في القواعد المحاسبة حيث يستغل المحاسب ذلك بشكل غير أخلاقي من اجل تحسين او تجميل صورة الدخل و تغطية إفلاسها او الخسائر.

التوصيات:

من خلال دراستنا لمختلف جوانب الموضوع ، وبناء على الدراسة النظرية ونتائج دراسة الميدانية، ونتائج التحليل الإحصائي للاستبيان، يمكن ان نخرج بجملة من التوصيات وهي:

1- تشكيا لجان أخلاقيات المهنة للعمل على اصدار تشريعات تتضمن عقوبات لردع المتلاعبين بالقوائم المالية.

2- إقامة دورات تكوينية متخصصة للمدققين و محاسبين لتوضيح سلبيات إدارة الأرباح.

3- اتخاذ اجراءات ردعية فيما يخص ممارسي إدارة الأرباح في حال اكتشافها، وهذا تفاديا لتفشي هذه الظاهرة في مختلف الشركات وحماية أصحاب المصالح.

أفاق الدراسة:

لقد تناولنا هذه عن الاتجاهات الحديثة للكشف عن إدارة الأرباح ومواجهتها، ولا تزال إدارة الأرباح متفشية بشكل كبير في منشاتنا وهذا ما يجعلنا مطالبين بضرورة البحث و العمل فيه اكثر ويمكن اقتراح اجراءات الدراسات التالية:

- ممارسات إدارة الأرباح في ظل النظام المحاسبي المالي .

- دور محافظ الحسابات في الحد من إدارة الأرباح و تأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.

- دور لجان المراجعة في اكتشاف إدارة الأرباح وحد منها.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

الكتب:

- 1- احمد محمد علوان الهلباوي و إبراهيم جابر سيد احمد، المحاسبة الإبداعية، الطبعة 1، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، 2019

المذكرات و الأطروحات:

- 1- ابتسام شريط وخلود رزاق لبزة وسارة شريف حضرية، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، شهادة ماستر ، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر-الوادي، 2017
- 2- إبراهيم احمد محمد النعاس، إدارة الأرباح المحاسبية العوامل المؤثرة عليها في الشركات المساهمة الليبية، شهادة ماستر، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بنغازي، 2014
- 3- أسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه ، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2019
- 4- أمينة فيداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه ، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار- عنابة، 2014
- 5- ألاء مهدي الهادي، العلاقة بين محاسبة الإبداعية وحجم التداول باستخدام نموذج "ميلر" في قياس الأرباح، شهادة ماستر، كلية الادارة، جامعة القادسية ، 2018

6- بشيري جمال شقوري يوسف، اثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ، شهادة ماستر، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر-الوادي، 2018

7- جبلاحي لخضر، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية، شهادة ماستر، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف - مسيلة، 2019

8- سعيدي فارس، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وسبل الحد منها ، شهادة ماستر، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لبلدة، 2021

9- سمية دناقير، اثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية في الجزائر ، شهادة ماستر، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ، 2018

10- سيف الدين الهندي ، مدى استخدام مدقي الحسابات القوانين الإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، شهادة ماستر في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية -بغزة فلسطين، 2016

11- شحتونة محمد فارس ، مسؤولية مراجع الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، شهادة ماستر، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، 2016

12- علي إسماعيل زامل، اثر اجراءات نظم المعلومات المحاسبية في الحد من استخدام المحاسبة الإبداعية، شهادة ماستر ، كلية إدارة المال والإعمال، جامعة إل البيت، 2012

13- عماد الأغا سليم، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ، شهادة ماستر ، جامعة الأزهر - غزة، 2011

14- عوار إشراق ريان و حزام حسام ، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، شهادة ماستر، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3، 2020

15- لكل عبد الباسط وبن صوشة نهاد، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2021

16- ليث عمر محمد أمين برابعة، اثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، شهادة ماستر، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة إل البيت ، 2019

17- ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، شهادة ماستر، كلية الادارة، جامعة الشرق الأوسط-الأردن، 2009

18- ليندا حسن نمر الحلبي و محمد مطر، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، شهادة ماستر، كلية الادارة، جامعة الشرق الأوسط-الأردن، 2009

19- ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين و المدققين والمحللين ومستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي ، شهادة ماستر ، جامعة الشرق الأوسط ، 2013

20- ميسون بنت محمد بن علي القرى، دوافع وأساليب المحاسبة في شركات المساهمة في المملكة السعودية، شهادة ماستر ، جامعة الملك عبد العزيز سعودية ، 2010

21- نجيمي عبد الغني و آخرون، دور التدقيق الداخلي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية شهادة ماستر ، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة

- مقالات:

1- أسامة عمر جعارة، اثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا للمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية، جامعة أمريكية، الأردن ، مجلة علوم الاقتصادية ، العدد 11، 2014.

2- الهادي ادم محمد إبراهيم ومجيد عبد الحسين، اثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، جامعة إفريقيا العالمية، كلية العلوم الإدارية، مجلة كلية العلوم الإدارية، العدد 2017، 1.

3- تمارة موفق التركيتي، دور المراجع الخارجي في الكشف ممارسات الادارة الاحتياطية للتطبيق على ديوان المراجع القومي في السودان، مجلة الاقتصاد المال والإعمال، جامعة السودان، العدد 2019، 2.

4- حسن عادل محمد ، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الأساليب المحاسبة الإبداعية "بحث ميداني"، مجلة تصدر من أكاديمية أمريكية العربية للعلوم التكنولوجية، العدد 2015، 18.

5- حسين فليح مفلح القطيشي وفارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتين الدخل والمركز المالي ي لشرطات الصناعية المساهمة العامة المدرجة

في بورصة عمان ،جامعة إسرائ، كلية العلوم الإدارية والمالية،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد2011،27.

6- رشا حمادة ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد2010،2.

7- عبد القادر خليل ومحمد مداحي، فعالية التوجه للاستثمار في الطاقة المتجددة كاستراتيجية لتأمين إمدادات الطاقة التقليدية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبة الإدارية ، جامعة أم البواقي ، العدد2014،1

8- علي بن موقفي، دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية و انعكاسه على الموثوقية ، مجلة العمال و الدراسات الاقتصادية، كلية علوم التسيير، جامعة الجلفة ، العدد2.

9- ليلى عبد الصاحب ، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من أثارها ، معهد الادارة التقني، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد2016،47.

10- مجبل داوي إسماعيل، اثر أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة في المعلومات المحاسبية ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد16، العدد2014،3.

11- مفتاح بخته و براق محمد، قياس تأثير المحاسب الإبداعية على جودة ومصداقية القوائم المالية بشركة صيدال ، جامعة الجزائر مدرسة عليا للتجارة، مجلة العلوم التجارية، العدد2017،1.

12- منال حسين لفقة صالح، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية، مجلة دنانير، العدد8.

13- ناضم شعلان، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة العزى للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة القادسية، العدد 2015، 32.

14- نعيم تومان ومرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد 17، العدد 2015، 2.

4- مداخلات:

1- حسان بوبعاية وصالح سراي، دور أهمية الإبداع المحاسبي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية داخل المؤسسة، مداخلات ضمن الملتقى الدولي الأول ، المحاسبة والمراجعة في بيئة الاعمال الدولية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة ، 2012 الشهيد حمه لخضر-الوادي، 2018.

ملاحق

ملاحق:

الملحق رقم 01 : الاستبيان

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم : علوم مالية و محاسبية

تخصص : ماستر محاسبة وتدقيق

استبيان خاص بالأساتذة : المحاسبين و محافظي الحسابات .

تحية طيبة و بعد :

في إطار التحضير لمذكرة ماستر تحت عنوان "الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات إدارة الأرباح و الحد منها ". نرجو منكم ، فضلا و ليس أمرا ، مساعدتنا من إجابتكم على هذا الاستبيان بالعلامة X في الخانة المناسبة و لكم مني فائق الشكر و التقدير .

تعريف إدارة الأرباح: هي عملية تلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي ففي تطبيق المبادئ المحاسبية و التضليل في الإبلاغ المالي و أية خطوات متخذة اتجاه إدارة الأرباح و تلطيف صورة الدخل .

السنة الجامعية: 2022/2021

- الدرجة العلمية :

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐
شهادة أخرى ☐

2- التخصص العلمي :

محاسبة ☐ تدفيع ☐ محاسبي ☐ تخصص ☐ ☐

3- الوظيفة :

محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ متخصص أكاديمي ☐
أخرى ☐

4- الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ 11 إلى 15 سنة ☐
من 16 إلى 20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة ☐

محور 1 : دوافع إستخدام ممارسات إدارة الأرباح

الرقم	العبارات	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تتنصف ممارسات إدارة الأرباح بكونها ممارسات مضللة و سلوك غير مقبول من قبل الإدارة لتزييف الحقائق بما يعظم منافعها التالية					
02	إن ما توفره المعايير المحاسبية من مرونة في الإستخدام بشكل دافعا قويا للإدارة لإستخدام معالجات محاسبية مضللة تخدم مصالحها					
03	تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة (خاصة بين الإدارة و الملاك) من بين الأسباب التي تدفع الإدارة لإستخدام أساليب محاسبية مضللة					
04	تعدد بدائل القياس المحاسبي و التقدير من شأنه أن يفسح المجال للتقدير و الحكم الشخصي على بعض العمليات التي تعترض المحاسب					
05	ضعف الثقافة المحاسبية لدى مختلف مستخدمي القوائم المالية قد يدفع إدارة الشركة لإستخدام بعض الممارسات المحاسبية مضللة					
06	ممارسات إدارة الأرباح في بعض الأحيان بالتعقيد مما يصعب من عملية إكتشافها و قياس درجة تأثيرها على القوائم المالية					
07	يلجأ أعضاء إدارة الشركة التي تعرف تقلبات في الأرباح و مشاكل مالية لإستخدام ممارسات إدارة الأرباح لتجميل قوائمها المالية حفاظا على مناصبهم .					
08	ربط الحوافز و المكافآت المالية المقدمة للمديرين بالأرباح السنوية المحققة يشكل حافزا قويا للجوء الإدارة إلى إستخدام ممارسات المحاسبية مضللة للرفع من الأرباح السنوية صوريا					

المحور 2 : أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على

الرقم	العبارات	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
-------	----------	-------	---------------	-------	--------------	----------------------

1 - جدول حساب النتيجة

01	عدم الاعتراف بالإيراد بالرغم من إثبات المبيعات مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر فترة بهدف التهرب الضريبي					
02	زيادة المبيعات بإيرادات خدمات ما بعد البيع و فوائد التمويل					
03	التلاعب في تقدير قيمة المخصصات طبقاً للمعدلات الربحية و بالتالي التأثير على رقم الأرباح					
04	تسجيل عائد الإستثمار باعتبار دخلاً تشغيلياً					
05	عدم الاعتراف بخسائر فروق العملة نتيجة لعدم إعادة تقييم الإلتزامات بالعملة الأجنبية على أساس أسعار الصرف السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية					
06	عدم الإفصاح على أرباح الشركات التابعة أو فروعها لأجل اعتبارها من أرباح الشركة الأم					
07	تعمل المؤسسة على تعبير السياسات المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الإيرادات					

2 - جدول قائمة المركز المالي

01	تغيير المؤسسة في طريقة الإهلاك حسب ما تمليه ظروف المؤسسة					
02	تستخدم المؤسسة تقديرات متفائلة عند تقييم الموجودات الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي					
03	تبالغ المؤسسة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة					

04	تتجه سياسة المؤسسة إلى التغيير غير مبرر في طريقة تقييم المخزونات				
05	عند قيامك بتقييم عناصر الأصول تؤثر الإدارة في تقديرائك و أحكامك الشخصية				
06	حسب تقديرك الشخصي تقوم أحيانا بتصنيف بعض الأصول الغير جارية على أنها أصول جارية				
07	تعتمد المؤسسة على القروض طويلة الأجل من أجل تسديد القروض قصيرة الأجل من أجل تحسين نسب السيولة				
08	اعتراف بالموجودات غير ملموسة لتضخيم الأصول مثل				

3- جدول قائمة التدفقات النقدية :

01	التأخير في تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل				
02	الخيار بين الطريقة المباشرة و الغير المباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر من أساليب إدارة الأرباح				
03	تعتبر المؤسسة التدفقات النقدية الناتجة عن الموجودات الثابتة ضمن الأنشطة التشغيلية من أجل إعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمؤسسة				
04	العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة ، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية				

المحور 3 : الآليات المقترحة للحد من ممارسات إدارة الأرباح

01	يساهم تفعيل ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطرة الإفصاح و الرقابة بشكل فعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح				
02	التزام المراجع الخارجي بمعايير مراجعة عالية الجودة في تخطيط و أداء عملية المراجعة يساهم بشكل فعال في اكتشاف و الحد من ممارسات إدارة الأرباح				
03	تنمية الثقافة المحاسبية لدى مختلف مستخدمي القوائم المالية من شأنه أن يساهم بشكل كبير في الحد من إستخدام ممارسات إدارة الأرباح				
04	تعزيز دور لجنة المراجعة بالشركة في الإشراف و الرقابة على نشاطات الشركة و التأكد من صحة السياسات المحاسبية و التقديرات المستخدمة				
05	ضمان استقلالية أعضاء مجلس الإدارة بأن لا يكون لرئيس المجلس أو أحد أعضائه مهام تنفيذية بالشركة				
06	يساهم تفعيل فرضية الثبات في إستخدام سياسات محاسبية معينة بشكل كبير في تقييد سلوك الإدارة و الحد من الإستخدام غير العادل لبعض السياسات المحاسبية				
07	طول مدة ارتباط المراجع الخارجي بعميل المراجعة يساعد المراجع على فهم أفضل لطبيعة عمل العميل و العمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح				
08	خفض مجال الاختيار ما بين البدائل و المعالجات المحاسبية من خلال تحديد الظروف التي تفعل من خلالها هذا البدائل				

الملحق رقم 02: أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

الرقم	الاسم و اللقب	الرتبة العلمية
1	عزة الأزهر	أستاذ التعليم العالي بجامعة حمه لخضر ، الوادي
2	فاتح سردوك	أستاذ التعليم العالي بجامعة حمه لخضر ، الوادي
3	رياض زلاسي	أستاذ محاضر بجامعة حمه لخضر ، الوادي
4	حميداتو صالح	أستاذ محاضر بجامعة حمه لخضر ، الوادي

الملحق رقم 3: الثبات والاتساق الداخلي

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach h	Nombre d'éléme nts
,766	المحور الأول 8

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach h	Nombre d'éléme nts
,904	المحور الثاني 19

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach h	Nombre d'éléme nts
,733	المحور الثالث 8

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach h	Nombre d'éléme nts
,906	الاستبيان ككل 35

الملحق رقم 4: بعض التكرارات والنسب المئوية

البند الأول في المحور الأول

	Effecti fs	Pourcent age	Pourcenta gevalide	Pourcent agecumul é

Valide	2,00	9	18,8	21,4	21,4
	3,00	3	6,3	7,1	28,6
	4,00	22	45,8	52,4	81,0
	5,00	8	16,7	19,0	100,0
	Total	42	87,5	100,0	
Manquante	Système manquant	6	12,5		
	Total	48	100,0		

البند الأول في المحور الثاني

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	9	18,8	21,4	21,4
	3,00	3	6,3	7,1	28,6
	4,00	22	45,8	52,4	81,0
	5,00	8	16,7	19,0	100,0
	Total	42	87,5	100,0	
Manquante	Système manquant	6	12,5		
	Total	48	100,0		

الملحق رقم 5: الانحدار الخطي البسيط

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,451 ^a	,204	,184	3,86397

a. Valeurs prédites : (constantes), C

b. Variable dépendante : A

ANOVA^b

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	152,909	1	152,909	10,242	,003 ^a
Résidu	597,210	40	14,930		
Total	750,119	41			

a. Valeurs prédites : (constantes), C

b. Variable dépendante : A

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Corrélations		
	A	Erreur standard	Bêta			Corrélation simple	Partielle	Partielle
1 (Constante)	19,881	3,709		5,361	,000			
C	,385	,120	,451	3,200	,003	,451	,451	,451

a. Variable dépendante : A

فهرس المحتويات

.....	الشكر وعرفان
.....	قائمة الجداول
.....	قائمة الاشكال
.....	قائمة الملاحق
.....	الملخص
- 1 -	مقدمة:
7	الفصل الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح
7	تمهيد:
8	المبحث الأول : ماهية إدارة الأرباح
8	المطلب الأول : إدارة الأرباح، نشأة ، والمفهوم والأنواع
15	المطلب الثاني : خصائص إدارة الأرباح
16	المطلب الثالث : دوافع وأسباب ظهور إدارة الأرباح
23	المبحث الثاني : إدارة الأرباح، أشكالها وأساليبها ومجالاتها
23	المطلب الأول : أشكال إدارة الأرباح
24	المطلب الثاني : أساليب إدارة الأرباح
36	المطلب الثالث : مجالات إدارة الأرباح
40	المبحث الثالث: إدارة الأرباح بين الإبداع والتلاعب المحاسبي

المطلب الأول: ماهية الإبداع المحاسبي.....	41
المطلب الثاني: ماهية التلاعب المحاسبي.....	48
المبحث 4: قياس ممارسات إدارة الأرباح والاتجاهات الحديثة والعمل بها ...	54
المطلب 1: قياس ممارسات إدارة الأرباح:.....	54
المطلب 2 : الاتجاهات الحديثة للعمل إدارة الأرباح	62
خلاصة الفصل:.....	65
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.....	68
تمهيد:.....	68
المبحث الأول: عرض استبيان الدراسة.....	69
المطلب الأول: خطوات إعداد الاستبيان.....	69
المطلب الثاني: هيكل الاستبيان	70
المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدودها.....	71
المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية	73
المطلب الأول: الخصائص السيكومترية للمقياس:.....	73
المطلب الثاني : مناقشة النتائج	79
خلاصة الفصل:.....	85
خاتمة:.....	87

89 قائمة المصادر والمراجع:

96 ملاحق: