



NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

**THE ROLE OF PROFIT MANAGEMENT IN THE QUALITY
OF ACCOUNTING INFORMATION
(FIELD STUDY)**

KARDAR ISMAEL HAMAD

MASTER'S THESIS

NICOSIA
2021



جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والإدارية / قسم المالية والمحاسبة

دور ادارة الأرباح في جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية

كاردار اسماعيل حمد

رسالة ماجستير

**THE ROLE OF PROFIT MANAGEMENT IN THE QUALITY
OF ACCOUNTING INFORMATION
(FIELD STUDY)**

KARDAR ISMAEL HAMAD

NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

MASTER'S THESIS

SUPERVISOR
DR. RAMYAR REZGAR AHMED

NICOSIA
2021

دور ادارة الأرباح في جودة المعلومات المحاسبية
دراسة ميدانية

كاردار اسماعيل حمد

جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والادارية / قسم المالية والمحاسبة

رسالة ماجستير

بإشراف
الدكتور راميار رزكار احمد

ACCEPTANCE/APPROVAL

We as the jury members certify the "The role of profit management in the quality of accounting information (field study)" prepared by "Kardar Ismael Hamad" defended on 30 /01/ 2021 has been found satisfactory for the award of degree of Master

JURY MEMBERS



Dr. Ramyar Rezgar Ahmed (Supervisor)
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department



Prof. Dr. Khairi Ali Auso Ali (Head of Jury)
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Business Administration Department



Assist. Prof. Dr. Wagdi M. S. Khalifa
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department

.....
Prof. Dr. K. Hüsnü Can Başer
Institute of Graduate Studies
Director

قرار لجنة المناقشة

نحن كأعضاء لجنة مناقشة طالب الماجستير كاردار اسماعيل حمد في رسالته الموسومة بـ " دور ادارة الأرباح في جودة المعلومات المحاسبية دراسة الميدانية " نشهد بأننا اطلعنا على الرسالة وناقشنا الطالب في محتوياتها بتاريخ 2021 /01/30، ونشهد بأنها جديرة لنيل درجة الماجستير

أعضاء لجنة المناقشة



الدكتور راميار رزكار احمد (المشرف)
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية و المحاسبة



الاستاذ الدكتور خيرى علي اوسو علي (رئيس لجنة المناقشة)
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم إدارة الأعمال



الدكتور وجدي م. س. خليفة
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية و المحاسبة

الاستاذ الدكتور ك. حسنو جان باشير
معهد الدراسات العليا
المدير

DECLARATION

I'm KARDAR ISMAEL HAMAD; hereby declare that this dissertation entitled '**The role of profit management in the quality of accounting information (field study)**', been prepared myself under the guidance and supervision of **Dr. Ramyar Rezgar Ahmed**, in partial fulfilment of the Near East University, Graduate School of Social Sciences regulations and does not to the best of my knowledge breach and Law of Copyrights and has been tested for plagiarism and a copy of the result can be found in the Thesis.

This Thesis is my own work. The responsibility of all claims, ideas, comments and suggestions contained in this thesis as well as translations belongs to the author. Under no circumstances or conditions does The Graduate School of Social Sciences to which the author affiliates do not bear the content and scientific responsibility of the thesis. All responsibilities for the work performed and published belong to the author.

- ☐ The full extent of my Thesis can be accesible from anywhere.
- ☐ My Thesis can only be accesible from the Near East University.
- ☐ My Thesis cannot be accesible for (2) two years. If I do not apply for extention at the end of this period, the full extent of my Thesis will be accesible from anywhere.

Date:30/01/2021

Signature

KARDAR ISMAEL HAMAD

الاعلان

أنا كاردار اسماعيل حمد، أعلن بأن رسالتي الماجستير بعنوان دور ادارة الأرباح في جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية، كانت تحت إشراف وتوجيهات الدكتور راميار رزكار احمد، ولقد أعددتها بنفسني تماماً، وكل اقتباس كان مقيداً بموجب الالتزامات والقواعد المتبعة في كتابة الرسالة في معهد العلوم الاجتماعية. أؤكد بأنني أسمح بوجود النسخ الورقية والإلكترونية لرسالتي في محفوظات معهد العلوم الاجتماعية بجامعة الشرق الأدنى.

هذه الرسالة هي من عملي الخاص، وأتحمل مسؤولية كل الادعاءات والأفكار والتعليقات والاقتراحات والنصوص المترجمة في هذه الرسالة هي مسؤولية المؤلف. معهد العلوم الاجتماعية الذي أنتمي إليه ليس له أي تبعية أو مسؤولية علمية تحت أي ظرف من الظروف، جميع مسؤوليات المصنفات المنشورة المنشورة تخصني كمؤلف.

- المحتوى الكامل لرسالتي يمكن الوصول اليها من أي مكان.
- رسالتي يمكن الوصول اليها فقط من جامعة الشرق الأدنى.
- لا يمكن أن تكون رسالتي قابلة للوصول اليها لمدة عامين (2). إذا لم أتقدم بطلب للحصول على الامتداد في نهاية هذه الفترة، فسيكون المحتوى الكامل لرسالتي مسموح الوصول اليها من أي مكان.

التاريخ: 2021/01/30

التوقيع

كاردار اسماعيل حمد

DEDICATION

To those whom fate did not allow them to see my success
To whom will their soul be present in me for as long as forever
Mom, father ... Mercy and forgiveness

To those whom I will give great distress and seek the help of God after
them
My brothers and sisters love and pride

To the one who lit candles of life in my path
Determination inspired me and instilled hope in myself
My wife ... for our gratitude

To the apple of my eyes, dear children
Zain and Roz. kindness "and tenderness"

الاهداء

إلى التي لم يمهلهما القدر ان يريا نجاحي
إلى من ستظل روحهما حاضرة في نفسي ما طال الأبد
أمي , وابي... رحمة وغفرانا

إلى من أشدّ بهم أزمري واستعين بعد الله بهم
أخوتي وأخواتي.....محبة واعتزازا

إلى التي أشعلت في دربي شموع الحياة
وألهمتني العزم وزرعت في نفسي الأمل
زوجتي... حبا" وعرفانا

الى قرة عيني اطفالي الاعزاء
زين و روژ..... عطا" وحنانا"

ACKNOWLEDGEMENTS

After I finished writing this research, I can only present my gratitude and appreciation to my distinguished professor, **Dr. Ramyar Rezgar Ahmed**, who supervised this research despite his many responsibilities as he had a prominent role in carrying out the research in this way, so may God reward him for me.

I also extend my thanks and appreciation to my professor and my brother (**Dr. Ibrahim Hamarash**) who used to extend a helping hand to me whenever I needed it.

I extend my sincere appreciation and gratitude to my friend and colleague, Professor (**Dr. Dileer Musa Ahmed**) for his kind approval, as he had a great role in carrying out this research, wishing him lasting success and success in all areas of life.

I would like to express my sincere thanks to the chairperson, professors, and secretariat of the Accounting Department, for what they wanted to help me during the study period.

I also extend my sincere thanks to the brother (**Zamnako Yasseen Qadir**), Chairman of the Board of Directors, the company, Muhtab, for his assistance.

I would not fail to express my gratitude to all the staff of the Library of the College of Administration and Economics for the efforts they made in providing the required resources for the purpose of completing the research.

I ask God to reward everyone for me with all good

شكر وتقدير

لا يسعني بعد أن انتهيت من كتابة هذا البحث إلا أن اتقدم بجزيل امتناني وتقديري إلى أستاذي الفاضل الدكتور (راميار رزكار احمد) الذي أشرف على هذا البحث رغم مسؤولياته الكثيرة حيث كان له دور بارز في إنجاز البحث على هذا النحو فجزاه الله عني خير جزاء.

كما اوجه شكرى و تقديري إلى الاستاذي واخي (د.ابراهيم حمة رةش) الذي كان يمد لي يد العون كلما احتجت إليه .

و اتقدم بخالص التقدير و الامتنان إلى صديقي و زميلي الاستاذ(د.دلير موسى أحمد) لموافقه الطيبة حيث وكان له دور كبير في إنجاز هذا البحث متمنية له النجاح و التوفيق الدائم في جميع مجالات الحياة.

واتقدم بجزئل الشكر إلى رئاسة و اساتذة و سكرتارية قسم المحاسبة لما بدوا من مساعده لي خلال فترة الدراسة.

كما اتقدم بالشكر المقرن بالتقدير الخاص إلى الأخ (زمنكو ياسين قادر) رئيس مجلس الادارة الشركة مهتاب لما قدمه من مساعدة.

ولا يفوتني أن اعبر امتناني لكافة موظفي مكتبة كلية الإدارة والاقتصاد للجهود التي بذلوها في توفير المصادر المطلوبة لغرض إتمام البحث.

وأسأل الله أن يجزي الجميع عني كل الخير

ABSTRACT

The role of profit management in the quality of accounting information (field study)

This study aims to enhance the role of the quality of financial reporting to keep pace with the conditions and changes in the environment of the Iraq Stock Exchange through the quality of accounting information and the quality of profits to protect users of financial statements from misleading and manipulation of accounting numbers by profit management practices.

The problem that the study tries to clarify and address is represented by the practice of economic units managing profits to achieve predetermined goals for the benefit of management without examining their long-term results and their impact on the relevance and reliability of the accounting information provided to the users of the financial statements on which the decision-maker relies. On this basis, the study hypotheses were built that profit management practices affect the quality of accounting information, that the quality of accounting information is consistent with the quality of profits, and that profit management practices affect the quality of profits.

The study reached a set of conclusions, the most prominent of which are- :

The profit management policy emerged as a result of the high flexibility in choosing between accounting policies and estimates that are permitted within the limits of generally accepted accounting principles.

Profits management serves the internal management and does not serve the user of the financial statements because it seeks to achieve the interests of the internal management even if it is at the expense of the user of those lists.

The goals or motives of profit management are many and varied, including economic, political and social (for example, increasing stock prices, preventing government intervention, preventing breach of debt contracts, and maximizing management rewards).

The study presented a number of recommendations, the most important of which are the following: Diagnosing cases of profit management practices that lead to reviewing financial statements and thus influence stock prices in the stock market.

- 1 .Improving the transparency of financial statements through fair and adequate disclosure in order to provide confidence in them.
- 2 .A clear and accurate description of the accounting policy will be a positive step towards a better understanding.

ÖZ

Muhasebe bilgilerinin kalitesinde kâr yönetiminin rolü - Deneysel çalışma

Bu çalışma, finansal tablo kullanıcılarını yanıltıcı ve manipülasyondan korumak için muhasebe bilgilerinin kalitesi ve kârların kalitesi yoluyla Irak Menkul Kıymetler Borsası ortamındaki koşullara ve değişikliklere ayak uydurmak için finansal raporlama kalitesinin rolünü artırmayı amaçlamaktadır. kar yönetimi uygulamaları ile muhasebe rakamlarının hesaplanması.

Çalışmanın açıklığa kavuşturmaya ve ele almaya çalıştığı sorun, ekonomik birimlerin uzun vadeli sonuçlarını ve sağlanan muhasebe bilgilerinin geçerliliği ve güvenilirliği üzerindeki etkilerini incelemekten yönetimin yararına önceden belirlenmiş hedeflere ulaşmak için karları yönetme uygulamasıyla temsil edilmektedir. karar vericinin dayandığı finansal tablo kullanıcılarına. Bu temelde, çalışma hipotezleri, kâr yönetimi uygulamalarının muhasebe bilgilerinin kalitesini etkilediği, muhasebe bilgilerinin kalitesinin kârların kalitesi ile tutarlı olduğu ve kâr yönetimi uygulamalarının kârların kalitesini etkilediği şeklinde oluşturulmuştur.

Çalışma, en önemlileri olan bir dizi sonuca ulaştı: -

Kâr yönetimi politikası, muhasebe politikaları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri sınırları dahilinde izin verilen tahminler arasında seçim yapma konusundaki yüksek esnekliğin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır.

Kâr yönetimi, iç yönetime hizmet eder ve mali tabloların kullanıcılarına, masrafları bu listelerin kullanıcılarına ait olsa bile, iç yönetimin çıkarlarını gerçekleştirmeye çalıştığı için hizmet etmez.

Kâr yönetiminin amaçları veya nedenleri, ekonomik, politik ve sosyal dahil olmak üzere çok ve çeşitlidir (örneğin, hisse senedi fiyatlarını artırmak, hükümet müdahalesini önlemek, borç sözleşmelerinin ihlalini önlemek ve yönetim ödülleri maksimize etmek).

Çalışma, en önemlileri aşağıdakiler olan bir dizi öneri sundu:

Mali tabloların gözden geçirilmesine yol açan ve dolayısıyla borsadaki hisse senedi fiyatlarını etkileyen kar yönetimi uygulamaları vakalarının teşhisi.

1. Finansal tablolara güven sağlamak için adil ve yeterli açıklama yoluyla şeffaflığın geliştirilmesi.
2. Muhasebe politikasının net ve doğru bir şekilde tanımlanması, daha iyi bir anlayışa yönelik olumlu bir adım olacaktır.

ملخص

دور ادارة الأرباح في جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية

تهدف هذه الدراسة إلى تعزيز دور جودة الإبلاغ المالي لمواكبة الظروف والمتغيرات في بيئة سوق العراق للأوراق المالية من خلال جودة المعلومات المحاسبية وجودة الأرباح لحماية مستخدمي القوائم المالية من التضليل والتلاعب بالأرقام المحاسبية بواسطة ممارسات إدارة الأرباح.

فقد تمثلت المشكلة التي تحاول الدراسة توضيحها والتصدي لها بممارسة الوحدات الاقتصادية إدارة الأرباح لتحقيق أهداف محددة مسبقاً لصالح الإدارة من دون التمعن في نتائجها على المدى الطويل وتأثيرها في ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية والتي يعتمد عليها متخذ القرار. وعلى هذا الأساس بنيت فرضيات الدراسة ان ممارسات إدارة الأرباح تؤثر في جودة المعلومات المحاسبية، وان جودة المعلومات المحاسبية تتوافق مع جودة الأرباح، وان ممارسات إدارة الأرباح تؤثر في جودة الأرباح.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها: -

ظهرت سياسة إدارة الأرباح نتيجة المرونة العالية للاختيار بين السياسات والتقديرات المحاسبية والمسموح بها في حدود المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

أن إدارة الأرباح تخدم الإدارة الداخلية ولا تخدم مستخدم القوائم المالية لأنها تسعى إلى تحقيق مصالح الإدارة الداخلية حتى لو كان على حساب مستخدم تلك القوائم.

أن أهداف أو دوافع إدارة الأرباح عديدة ومتنوعة منها اقتصادية وسياسية واجتماعية (مثلاً زيادة أسعار الأسهم، ومنع التدخل الحكومي، ومنع انتهاك عقود الدين، وتعظيم مكافآت الإدارة).

وقد قدمت الدراسة عدداً من التوصيات، أهمها ما يأتي:

تشخيص حالات ممارسات إدارة الأرباح والتي تؤدي إلى إعادة النظر في القوائم المالية وبالتالي التأثير في أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية.

1. تحسين شفافية القوائم المالية من خلال الإفصاح العادل والكافي بغية توفير الثقة فيها.

2. الوصف الواضح والدقيق للسياسة المحاسبية سيكون خطوة ايجابية نحو التفهم الأحسن.

TABLE OF CONTENTS

ACCEPTANCE/APPROVAL	
DECLARATION	
DEDICATION	..II
ACKNOWLEDGEMENTS.....	III
ABSTRACT	.IV
ÖZ	.V
TABLE OF CONTENTS	.VI
LIST OF TABLES.....	.VIII
LIST OF FIGURES	.XII
INTRODUCTION	1
 CHAPTER 1	 12
The concept and motives of profit management The relationship between profit management and the quality of accounting information	12
1.1: Profit management, concept and motivation	12
1.1.1: Accounting concepts related to profit management	12
1.1.2: The concept of profit management.....	13
1.1.3: Motives for adopting profit management	14
1.1.3.1: Management-related motives	15
1.1.3.2: Motives related to legislative regulation	17
1.1.3.3: Motives for financing	20
1.1.3.4: Motives of the capital market (stock exchange)	21
1.2: Profit management methods or practices	24
1.2.1: Change in accounting policies.....	24
1.2.2: Change in accounting methods	25
1.2.3: Change in accounting estimates	28
1.2.4: Change in reporting units	29
1.2.4.1: Benefits accounting.....	30
1.2.4.2: Deceptive profit management practices (outside the bounds of principles) .	31
1.1.5: Profit management objectives	35
1.3: Profit management methods or practices	35

1.3.1: The relationship between profit management and the quality of accounting information	35
1.3.1.1: Measuring the quality of accounting information.....	35
1.3.1.2: Financial reporting quality evaluation forms.....	36
1.3.1.3: Measuring the quality of financial reporting within the framework of the qualitative characteristics of accounting information	38
CHAPTER 2	43
Field Study	43
2.1: Population and sample study	43
2.2: Description of the study axes	48
2.2.1: Analyzing the total results of the sample responses	48
2.2.2: The quality of profits.....	65
2.3: Questionnaire results and hypothesis testing	70
2.3.1: Test of hypotheses.....	70
2.3.2: The second main hypothesis test.....	84
2.3.3: Test the third (last) main hypothesis.....	89
CONCLUSION.....	94
REFERENCES	103
PLAGIARISM REPORT.....	112
SCIENTIFIC RESEARCH ETHICS COMMITTEE.....	113

قائمة المحتويات

أ.....	قرار لجنة المناقشة
.....	الاعلان
ب.....	الاهداء
ج.....	شكر وتقدير
د.....	ملخص
س.....	قائمة الجداول
ض.....	قائمة الاشكال
1.....	المقدمة
12.....	الفصل الاول
12.....	مفهوم ودوافع إدارة الأرباح العلاقة بين ادارة الأرباح وجودة المعلومات المحاسبية
12.....	1.1: إدارة الأرباح، المفهوم والدوافع
12.....	1.1.1: المفاهيم المحاسبية ذات الصلة بإدارة الأرباح
13.....	2.1.1: مفهوم إدارة الأرباح
14.....	3.1.1: دوافع تبني إدارة الأرباح
15.....	1.3.1.1: دوافع مرتبطة بالإدارة
17.....	2.3.1.1: دوافع ترتبط بالتنظيم التشريعي
20.....	3.3.1.1: دوافع التمويل
21.....	4.3.1.1: دوافع سوق رأس المال (البورصة)
24.....	2.1: أساليب أو ممارسات إدارة الأرباح
24.....	1.2.1: التغيير في السياسات المحاسبية
25.....	2.2.1: التغيير في الطرائق المحاسبية

3.2.1: التغيير في التقديرات المحاسبية.....	28
4.2.1: التغيير في وحدات الإبلاغ.....	29
1.4.2.1: محاسبة الاستحقاقات.....	30
2.4.2.1: ممارسات إدارة الأرباح المضللة (خارج حدود المبادئ).....	31
5.2.1: أهداف إدارة الأرباح.....	35
3.1: أساليب أو ممارسات إدارة الأرباح.....	35
1.3.1: العلاقة بين إدارة الأرباح وجودة المعلومات المحاسبية.....	35
1.1.3.1: قياس جودة المعلومات المحاسبية.....	35
2.1.3.1: نماذج تقييم جودة الإبلاغ المالي.....	36
3.1.3.1: قياس جودة الإبلاغ المالي في إطار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.....	38
الفصل الثاني.....	43
الدراسة الميدانية.....	43
1.2: مجتمع وعينة الدراسة.....	43
2.2: وصف محاور الدراسة.....	48
1.2.2: تحليل أجمالي نتائج استجابات العينة.....	48
2.2.2: جودة الأرباح.....	65
3.2: نتائج الاستبانة واختبار الفروض.....	70
1.3.2: اختبار الفروض.....	70
2.3.2: اختبار الفرضية الثانية الرئيسية.....	84
3.3.2: اختبار الفرضية الثالثة (الأخيرة) الرئيسية.....	89
الخاتمة.....	94
المصادر والمراجع العربية.....	103

112	تقرير الانتحال
113	لجنة اخلاقيات البحث العلمي

List of Tables

Table 1: Measurement tools to assess the quality of financial reporting	36
Table 2: Reliability coefficients by measuring the degree of internal consistency of the questionnaires of the research sample groups	44
Table 3 Number and percentage of distributed and retrieved questionnaire forms subject to analysis.....	44
Table 4: Distribution of observed frequencies and their percentages and aggregate of primary data for a group of academics	45
Table 5: Distribution of observed frequencies and their percentages and aggregate of the primary data for the CPA group.....	46
Table 6: Distribution of observed frequencies and their percentages and aggregate of primary data for group companies.....	47
Table 7: Statistical summary of the total responses of the research sample towards the components of profit management practices and methods	50
Table 8: Statistical summary of the levels of responses of the sample (academics) towards the direction of profit management components	53
Table 9: Description of the statistical summary of the levels of responses of the sample (chartered accountants).....	55
Table 10: Description of the statistical summary of the levels of the sample (companies) responses.....	56
Table 11: Statistical summary of the levels of the research sample responses towards the components of the quality of accounting information	59
Table 12: Statistical summary of the levels of responses of the sample (academics) toward the components of the quality of accounting information	61
Table 13: Statistical summary of the levels of the chartered accountants sample responses to the direction of the accounting information quality components	62
Table 14: Statistical summary of the levels of corporate sample responses to the direction of the accounting information quality components	64
Table 15: Description of the statistical summary of the levels of the research sample responses towards the components of the quality of profits	66

Table 16: Statistical summary of the levels of responses of the sample (academics) towards the components of the quality of profits	67
Table 17: Description of the statistical summary of the levels of responses of the sample (chartered accountants) towards the components of the quality of profits...	68
Table 18: Description of the statistical summary of the levels of responses of the sample (companies) towards the components of the quality of profits.....	69
Table 19: The degree of compatibility tests for a number of mathematical models to estimate the effect of the profit management variable with the relationship function represented by the accounting information variable	71
Table 20: Results of estimates of the parameters of the effect of the profit management variable, the function of the relationship represented by the variable of accounting information	72
Table 21: Linear regression analysis of the functions of the main components of the quality of accounting information affected by the components of profit management practices and methods	73
Table 22: Summary of the analysis of the results of Table 22	75
Table 23: Summary of the analysis of the results of Table 23	76
Table 24: Summary of the analysis of the results of Table 24	77
Table 25: Summary of the analysis of the results of Table 25	78
Table 26: Summary of the analysis of the results of Table 26	79
Table 27: Summary of the analysis of the results of Table 27	80
Table 28: Linear regression analysis of the functions of the main components of the quality of accounting information affected by the accounting policies component of the groups studied.	81
Table 29: Linear regression analysis of the functions of the main components of the quality of accounting information affected by the accounting estimates component of the groups studied.	82
Table 30 Linear regression analysis of the functions of the main components of the quality of accounting information affected by the restructuring component of the researched groups	82

Table 31 Linear regression analysis of the functions of the main components of the quality of accounting information affected by the benefits component of the groups studied.	83
Table 32 Linear regression analysis of the functions of the main components of the quality of the accounting information affected by the confidential precautions component of the researched groups.....	83
Table 33 Linear regression analysis of the functions of the main components of the quality of accounting information affected by the revenue recognition component of the researched groups	84
Table 34 The degree of compatibility tests for a number of mathematical models to estimate the effect of the accounting information variable with the relationship function represented by the variable of profit quality	85
Table 35 Results of estimating the parameters of the impact of the accounting information quality variable with the relationship function represented by the profit quality variable	85
Table 36 Linear regression analysis of the functions of the total axis of the quality of profits affected by the components of measuring the quality of accounting information	86
Table 37 Summary analysis results for Table 37	88
Table 38 Linear regression analysis of the functions of the main components of the quality of accounting information affected by the components of the integrated profit quality measurement.....	88
Table 39 The degree of compatibility tests for a number of mathematical models to estimate the effect of the profit management variable with the relationship function represented by the profit quality variable.....	89
Table 40: The results of the estimates of the impact parameters of the profit management variable with the relationship function represented by the profit quality variable	90
Table 41: Linear regression analysis of the total component of profit quality affected by the main components of profit management practices and techniques.....	91

Table 42: Summary of the analysis of the results of Table 42	92
Table 43: Linear regression analysis of the functions of the major component of profit quality affected by the components of profit management practices	93

قائمة الجداول

جدول 1 أدوات القياس لتقييم جودة الإبلاغ المالي.....	36
جدول 2 معاملات الثبات من خلال قياس درجة الاتساق الداخلي لاستبانات مجموعات عينة البحث.....	44
جدول 3 العدد والنسبة المئوية لاستثمارات الاستبانة الموزعة والمستردة الخاضعة للتحليل.....	44
جدول 4 توزيع التكرارات الملاحظة ونسبها المئوية والتجميعية للبيانات الأولية لمجموعة الأكاديميين.....	45
جدول 5 توزيع التكرارات الملاحظة ونسبها المئوية والتجميعية للبيانات الأولية لمجموعة المحاسبين القانونيين.....	46
جدول 6 توزيع التكرارات الملاحظة ونسبها المئوية والتجميعية للبيانات الأولية لمجموعة الشركات.....	47
جدول 7 الخلاصة الإحصائية لأجمالي استجابات عينة البحث اتجاه مكونات ممارسات وأساليب إدارة الأرباح.....	50
جدول 8 الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة (الأكاديميين) اتجاه مكونات إدارة الأرباح.....	53
جدول 9 وصف الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة (المحاسبين القانونيين).....	55
جدول 10 وصف الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة (الشركات).....	56
جدول 11 الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة البحث اتجاه مكونات جودة المعلومات المحاسبية.....	59
جدول 12 الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة (الأكاديميين) اتجاه مكونات جودة المعلومات المحاسبية... ..	61
جدول 13 الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة المحاسبين القانونيين اتجاه مكونات جودة المعلومات المحاسبية.....	62
جدول 14 الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة الشركات اتجاه مكونات جودة المعلومات المحاسبية.....	64
جدول 15 وصف الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة البحث اتجاه مكونات جودة الأرباح.....	66
جدول 16 الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة (الأكاديميين) اتجاه مكونات جودة الأرباح.....	67
جدول 17 وصف الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة (المحاسبين القانونيين) اتجاه مكونات جودة الأرباح.....	68
جدول 18 وصف الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة (الشركات) اتجاه مكونات جودة الأرباح.....	69
جدول 19 اختبارات درجة المواءمة لعدد من النماذج الرياضية لتقدير أثر متغير إدارة الأرباح بدالة العلاقة المتمثلة بمتغير المعلومات المحاسبية.....	71
جدول 20 نتائج تقديرات معلمات أثر متغير إدارة الأرباح بدالة العلاقة المتمثلة بمتغير المعلومات المحاسبية.....	72
جدول 21 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكونات الرئيسة لجودة المعلومات المحاسبية المتأثرة بمكونات ممارسات وأساليب إدارة الأرباح.....	73
جدول 22 خلاصة تحليل نتائج الجدول 22.....	75
جدول 23 خلاصة تحليل نتائج الجدول 23.....	76

77	جدول 24 خلاصة تحليل نتائج الجدول 24.....
78	جدول 25 خلاصة تحليل نتائج الجدول 25.....
79	جدول 26 خلاصة تحليل نتائج الجدول 26.....
80	جدول 27 خلاصة تحليل نتائج الجدول 27.....
81	جدول 28 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكونات الرئيسة لجودة المعلومات المحاسبية المتأثرة بمكون السياسات المحاسبية للمجموعات المبحوثة.....
82	جدول 29 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكونات الرئيسة لجودة المعلومات المحاسبية المتأثرة بمكون التقديرات المحاسبية للمجموعات المبحوثة.....
82	جدول 30 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكونات الرئيسة لجودة المعلومات المحاسبية المتأثرة بمكون إعادة الهيكلة للمجموعات المبحوثة.....
83	جدول 31 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكونات الرئيسة لجودة المعلومات المحاسبية المتأثرة بمكون الاستحقاقات للمجموعات المبحوثة.....
83	جدول 32 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكونات الرئيسة لجودة المعلومات المحاسبية المتأثرة بمكون الاحتياطات السرية للمجموعات المبحوثة.....
84	جدول 33 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكونات الرئيسة لجودة المعلومات المحاسبية المتأثرة بمكون الاعتراف بالإيراد للمجموعات المبحوثة.....
85	جدول 34 اختبارات درجة المواءمة لعدد من النماذج الرياضية لتقدير أثر متغير المعلومات المحاسبية بدالة العلاقة المتمثلة بمتغير جودة الأرباح.....
85	جدول 35 نتائج تقديرات معلمات أثر متغير جودة المعلومات المحاسبية بدالة العلاقة المتمثلة بمتغير جودة الأرباح... 85
86	جدول 36 تحليل الانحدار الخطي لدوال المحور الكلي لجودة الأرباح المتأثرة بمكونات قياس جودة المعلومات المحاسبية.....
88	جدول 37 خلاصة تحليل نتائج الجدول 37.....
88	جدول 38 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكونات الرئيسة لجودة المعلومات المحاسبية المتأثرة بمكونات قياس جودة الأرباح المدمجة.....
89	جدول 39 اختبارات درجة المواءمة لعدد من النماذج الرياضية لتقدير أثر متغير إدارة الأرباح بدالة العلاقة المتمثلة بمتغير جودة الأرباح.....
90	جدول 40 نتائج تقديرات معلمات أثر متغير إدارة الأرباح بدالة العلاقة المتمثلة بمتغير جودة الأرباح.....
91	جدول 41 تحليل الانحدار الخطي لدالة المكون الكلي لجودة الأرباح المتأثر بالمكونات الرئيسة لممارسات وأساليب إدارة الأرباح.....

جدول 42 خلاصة نتائج تحليل الجدول 42.....	92
جدول 43 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكون الرئيس لجودة الأرباح المتأثرة بممارسات إدارة الأرباح....	93

List of Figures

Figure 1: Study form	3
Figure 2: The concept of profit management.....	14
Figure 3: Motives for profit management.....	15
Figure 4: Motives for legislative regulation	17
Figure 5: Estimating the general trend line of the impact of profit management practices and methods on the quality of accounting information	72
Figure 6: Estimating the general trend line for the impact of the quality of accounting information on the quality of earnings	86
Figure 7: A trendline estimate of the impact of profit management practices on profit quality	90

قائمة الاشكال

- رسم توضيحي 1 أنموذج الدراسة 3
- رسم توضيحي 2 مفهوم إدارة الأرباح 14
- رسم توضيحي 3 دوافع إدارة الأرباح 15
- رسم توضيحي 4 دوافع التنظيم التشريعي 17
- رسم توضيحي 5 تقدير خط الاتجاه العام لأثر ممارسات وأساليب لإدارة الأرباح في جودة المعلومات المحاسبية 72
- رسم توضيحي 6 تقدير خط الاتجاه العام لأثر جودة المعلومات المحاسبية على جودة الأرباح 86
- رسم توضيحي 7 تقدير خط الاتجاه العام لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة الأرباح 90

المقدمة

ازدادت أهمية المعلومات في الوقت الحاضر بسبب التطورات المتسارعة في مجال التكنولوجيا واستخدامها في مجالات الحياة الاقتصادية كافة، وتشكل المعلومات المحاسبية بما فيها من خصائص نوعية عصب الحياة بالنسبة لمستخدميها، لما لها من أثر كبير في ترشيد قراراتهم المختلفة، فلكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب أن تتوفر فيها صفات مميزة أو تكون ذات نوعية تجعلها مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وفي حالة عدم توفرها لا يمكن تحقيق الأهداف المطلوبة لقوائم الإبلاغ المالي.

إن تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تساعد في وضع القواعد والمعايير المحاسبية التي تعد مرشداً لإنتاج المعلومات المحاسبية وتقويم فائدة تلك المعلومات المحاسبية على أساس أهداف القوائم المالية التي يستند إليها مستخدموا المعلومات في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالوحدة، وقد تلجأ بعض الإدارات للتأثير في نتيجة النشاط والمركز المالي وبدوافع متعددة منها، دوافع سوق رأس المال لرفع أسعار أسهمها في سوق الأوراق المالية وجذب المستثمرين إليها، ودوافع التمويل والاقتراض ودوافع سياسية وغيرها، وباستغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي أو بالاستفادة من المرونة والبدائل المتوفرة في التقديرات والسياسات المحاسبية لتغيير أرقام الدخل (ارتفاع أو انخفاض) والتي تظهر في أساليب القياس والإفصاح عند إعداد القوائم المالية، مما يؤثر سلباً في جودة الأرقام وملاءمتها ومصدقيتها.

وعلى الرغم من أن الشركات العملاقة التي أعلنت عن إفلاسها ومنها على سبيل المثال، (Enron WorldCom)، كانت ملتزمة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وتم تدقيق حساباتها من قبل شركات محاسبية وتدقيقية ذات سمعة عالية، إلا أن انهيارها أثار مجموعة من التساؤلات عن مدى الثقة بالأرقام التي تظهرها القوائم المالية وكذلك مدى مصداقية مهنة المحاسبة ووجهت الاتهامات إلى معدي القوائم المالية (الإدارات والمحاسبين) بممارسة إدارة الأرباح والمناورة بتلك الأرقام وأتباع سلوك متلاعب ومضلل لمستخدمي تلك القوائم وتوجيه توقعاتهم صوب الاتجاهات غير الصحيحة.

مشكلة الدراسة:

في ظل المنافسة الشديدة تعد المعلومات المحاسبية ضرورية لتحقيق تميز في الموقع التنافسي للوحدة الاقتصادية من خلال زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية في السوق (أسعار الأسهم) وتحفيز المستثمرين الخارجيين للاستثمار بالوحدة، فقد واجه مديرو الشركات ضغوطاً قوية لتحقيق مستويات توقعات المحللين الماليين لإرباح شركاتهم، استجابة لذلك التجأ هؤلاء المديرون إلى استعمال ممارسات محاسبية إبداعية للتأثير في البيانات المنشورة في القوائم المالية ومنها الدخل في الأجل القصير لكي ينعكس ذلك في قيمة الأسهم في سوق الأوراق المالية ومن ثم تحقيق شهرة وعوائد للإدارة فضلاً عن تشجيع استقطاب

المستثمرين عند استقرار دخل الوحدة الاقتصادية من مدة إلى أخرى وما لهذه الممارسات من تأثير في جودة المعلومات المحاسبية.

وبناءً على ذلك تتمثل مشكلة البحث الأساسية في أن إدارة الأرباح تؤثر في ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية.

أهداف الدراسة:

دراسة مفهوم ودوافع وممارسات المحاسبين لإدارة الأرباح المفصح عنها بقائمة الدخل وتأثيراتها في جودة المعلومات المحاسبية وجودة الأرباح

أهمية الدراسة:

انعكست أهمية الدراسة في كونها تحقق الآتي:

1. تأتي أهمية الدراسة من أهمية الإفصاح عن أرقام الدخل الذي يمثل مقياساً لنجاح أنشطة الوحدة، ويعد أساس توزيع الأرباح على المساهمين وانعكاس ذلك على قرارات المستثمرين أنفسهم تلك المتعلقة بالاستثمار والالتزام والقرارات الأخرى المماثلة.

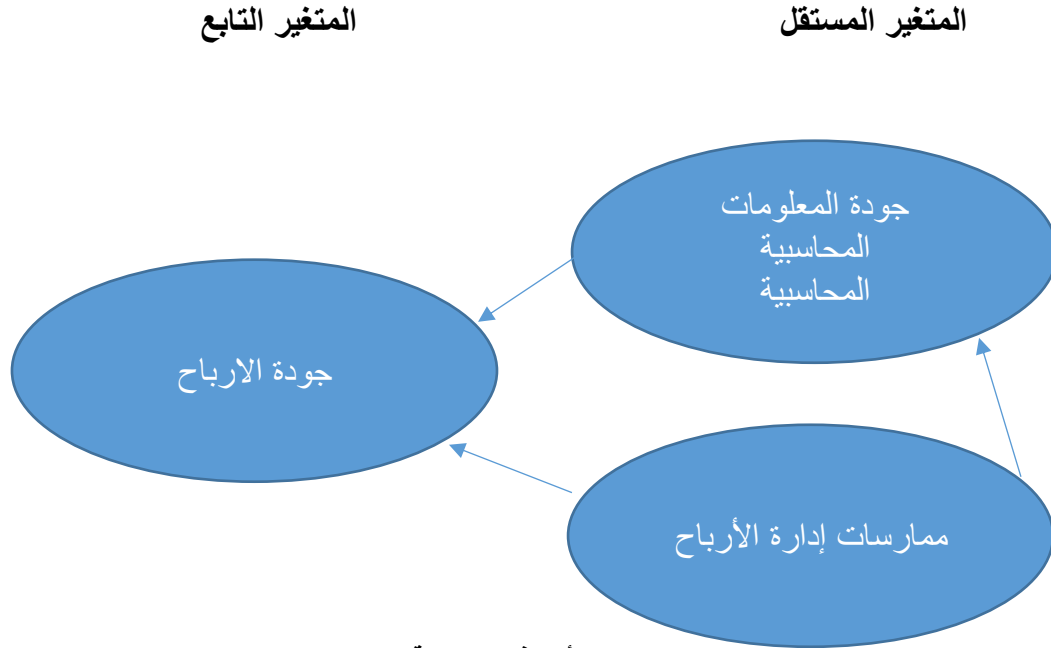
2. تقييم جودة الأرقام التي يظهرها كشف الدخل الذي يمثل محور اهتمام الأكاديميين المتخصصين في مفاهيم المحاسبة وتطبيقاتها فضلاً عن الجهات المهنية المحاسبية المسؤولة عن تنظيم المحاسبة ووضع المعايير.

3. يهتم المحللون الماليون ومستخدموا القوائم المالية بالأرباح التي تفصح عنها الوحدة لأنها تمكنهم ليس من تقييم أدائها في الماضي فقط بل تمكنهم كذلك من التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية التي تؤثر على أسعار الأسهم.

أنموذج الدراسة:

يصور الشكل (1) مخطط البحث الذي وضعته الباحثة لتحديد المعالم الأساسية للبحث، إذ يتصدر قمة الشكل أساليب قياس الدخل لكونها ترتبط بشكل مباشر بطبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية وأهدافها، وعادة ما ترغب الوحدات في إظهار مستوى محدد للدخل يرضى الأطراف الداخلية والخارجية من مستخدمي القوائم المالية، ولكي يتحقق ذلك قد يلجأ المحاسبون ودوافع متعددة لتغيير الأرقام المحاسبية لمكونات عناصر الدخل، وهذا سيؤثر بشكل سلبي في جودة المعلومات المحاسبية وجودة الأرباح.

شكل (1) المخطط الإجرائي للدراسة



رسم توضيحي 1 أنموذج الدراسة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة، 2020م.

فرضيات البحث:

هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة المعلومات المحاسبية.

هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين جودة المعلومات المحاسبية وجودة الأرباح.

هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة الأرباح.

حدود الدراسة:

1. الحدود المكانية: جرى اختيار عينة من المصارف الأهلية الواقعة في مركز مدينة أربيل.
2. الحدود العلمية: حُدِثَت الدراسة علمياً بما جاء بأهدافها وأهميتها وتساؤلاتها.
3. الحدود البشرية: شكلت الملكات المصرفية من مستويات الإدارة العليا والوسطى حدوداً بشرية للبحث.

وسائل جمع البيانات والمعلومات

لغرض تغطية الجانبين النظري والميداني في هذه الدراسة اعتمدت الباحث على:

أولاً: الجانب النظري

لقد اعتمدت الباحث على المراجع العلمية من الكتب والبحوث واطاريج الدكتوراه ورسائل الماجستير والدوريات العربية وغير العربية التي تخدم الدراسة فضلاً عن القوانين والتعليمات والمعايير المحاسبية المحلية والدولية ذات الصلة، وكذلك الشبكة الدولية للمعلومات (الانترنت).

ثانياً: الجانب الميداني: اعتمدت الباحث على:

1. استمارة الاستبيان للجانب الميداني كوسيلة للحصول على البيانات والمعلومات الوصفية ذات الصلة بموضوع الدراسة.

الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات العربية:

الدراسات العربية

• **دراسة العزي - 2008: مسؤولية مراقب الحسابات في التأثير في بواعث الإدارة بأختيار السياسات المحاسبية في ضوء النظرية الوضعية**

اهتمت الدراسة بشرح بواعث الإدارة وتفسيرها لاختيار الطرائق والسياسات المحاسبية المعينة وتطبيقها في الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح (عينة الدراسة المصارف الأهلية التي تمارس النشاط المصرفي). وكذلك معرفة حدود تدخل الإدارة المتمثل باستخدام البدائل المتوفرة للطرائق والسياسات المحاسبية على وفق ما تراه مناسباً لها، ودور مراقب الحسابات في إعطاء تصور واضح عن تلك البواعث في اختيار السياسات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية لأصحاب المصالح المستفيدة.

هدف الدراسة: بيان دور مراقب الحسابات ومسؤوليته بما ينسجم ومتطلبات أصحاب المصالح في الوحدة بما يحتويه تقريره عن الوضع المالي للوحدة، ومن خلال بواعث وتفضيلات الإدارة في اختيار سياسة محاسبية معينة وأثر هذه السياسة في قرارات الأطراف المستفيدة.

توصلت الدراسة إلى استنتاجات عدة أهمها:

1. أظهرت الدراسة قدرة إدارة الوحدات على استخدام الحرية المتاحة لها في تطبيق السياسات والطرائق المحاسبية على وفق ما تراه مناسباً لها وبما يحقق طموحها المستقبلية في تعزيز الثقة بالقرارات المهمة.

2. بينت أن إدارات الوحدات الاقتصادية لديهم من المعرفة والدراية بما يمكنهم من تحقيق مصالحهم ولذا تتجه تفضيلات الإدارة نحو السياسات المحاسبية التي تمكنهم من تعظيم هذه المصالح.

3. إن عدم استيفاء مراقب الحسابات القواعد المحاسبية يؤثر في بواعث الإدارة وبلاستمرار على السياسة المحاسبية المتبعة نفسها.

أهم توصيات الدراسة: على مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات أن يأخذ دوره بالكامل في متابعة تقارير مراقبي الحسابات والقوائم الصادرة قبل المصادقة عليها من حيث مراعاة تطبيق القواعد المحاسبية وأدلة التدقيق الصادرة من مجلس المعايير العراقي.

• **دراسة الداعور و عابد - 2009:** أثر السياسات المحاسبية لإدارة الأرباح على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة، في سوق فلسطين للأوراق المالية
هدفت الدراسة: قياس مدى تأثير تبني الإدارة لستراتيجية إدارة الأرباح على أسعار الأسهم المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية. **وذلك من خلال:**

1. التعرف على سياسة إدارة الأرباح في الوحدات الاقتصادية التي تعرض أسهمها في سوق الأوراق المالية.
 2. معرفة دوافع وأسباب تبني إدارة الوحدات الاقتصادية العاملة في سوق فلسطين للأوراق المالية لسياسة إدارة الأرباح.
 3. توضيح أثر السياسات المحاسبية لإدارة الأرباح على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية العاملة في سوق الأوراق المالية الفلسطينية.
- أهم استنتاجات الدراسة:**

1. إن تبني إدارة الوحدة الاقتصادية لسياسة إدارة الأرباح لتحقيق أهدافها يتم بتعديل الإيرادات أو المصروفات المتوقعة بالقرارات الإدارية المتعلقة بالنشاط أو اختيار بين الطرائق والسياسات المحاسبية المرتبطة بالقياس والتبويب، وذلك للتأثير في صافي أرباح الوحدة الاقتصادية.
 2. إن تبني إدارة الوحدة الاقتصادية لسياسة إدارة الأرباح له تأثير في أسعار الأسهم المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية.
 3. إن لجوء الإدارة إلى تبني سياسة إدارة الأرباح قد يكون له انعكاس مباشر أو غير مباشر على المؤشرات التي يهتم بها المستثمرون الحاليون أو المرتقبون في تحديد القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية.
 4. إن سياسة إدارة الأرباح التي تتبعها إدارة الوحدات الاقتصادية لها تأثير في القرارات الاستثمارية التي تتخذها الإدارة.
- أما أهم التوصيات:** فهي العمل على إصدار قوانين جديدة تسمح بإدخال أدوات مالية جديدة إلى السوق لم تكن موجودة من قبل.

الدراسات الأجنبية Foreign Studies

دراسة (2000) Dechow and Skinner

Earnings Management: Reconciling the views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators.

تعرض الدراسة وجهات النظر المفاهيمية المختلفة لكل من الأكاديميين والممارسين والمنظمين بشأن سياسة إدارة الأرباح.

توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: بينما ينظر كل من الممارسين والمنظمين إلى إدارة الأرباح نظرة متشائمة، ويعتدونها مشكلة صعبة وكبيرة، ينظر الأكاديميون نظرة متفائلة أذ يقللون من شأنها ويعتدونها مشكلة يمكن السيطرة عليها.

يعزو الأكاديميون تبسيط أو ضعف المشكلة لسببين: -

1. التركيز المطول على الحوافز المختلفة (مثلاً خطط المكافآت، عقود الدين، التكاليف السياسية)، ربما يقلل من أهمية حافز سوق رأس المال لإدارة الأرباح وبافتراض وجود سوق كفوءة.
 2. الصعوبة في صياغة إدارة الأرباح، حيث أن تعاريف إدارة الأرباح ضرورية حتماً في تركيب مصطلحات الإدارة، وهدف لاختبار فرضيات البحوث لذا يجب تفعيل هذه التعاريف، وتحديد ما هي المستحقات والحسابات التي يمكن إدارتها، وكيف.
- على العكس فإن المنظمين والممارسين يبالغون عند الحديث عن حجم مشكلة إدارة الأرباح، ولأسباب منها: -

1. تعتبر إدارة الأرباح مشكلة، ولا يوجد حل مثالي لها، حيث يتوقع البعض أن وجود إدارة الأرباح في سوق رأس المال ضروري جداً بسبب الحاجة إلى الأحكام والتقديرات الشخصية لتطبيق محاسبة الاستحقاق، وأيضاً الحاجة إلى استخدام الطرائق والتقديرات لإعداد أرقام الدخل، والذي يعتبر أفضل مقياس للأداء الاقتصادي من السيولة النقدية.
2. إذا تم الإفصاح عن المعلومات بشكل واضح في الهامش، فيما يتعلق بالسياسة المحاسبية الخاصة بالشركة يجب توقع وجود محاسب محترف من المساهمين في السوق مثل مدراء شركات الاستثمار والماليين (المحللين) يفهم تأثير تلك السياسات في أسعار الأسهم.
3. نجد ابتكارات المحاسبة الإبداعية المتحققة (مثلاً المخصصات المؤقتة إعادة هيكلة النفقات) وهناك أيضاً إبداعات مستخدمة الآن (مثلاً الأوراق المالية القابلة للتسويق، المعاشات التقاعدية) عندما تمارس الوحدات صفقات متنوعة وجديدة يتوقع الاستمرار في رؤية طرق جديدة ومتنوعة في المحاسبة. (بالنتيجة الحاجة المستمرة إلى مجلس المعايير المحاسبية (FASB) لإصدار قواعد محدده على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً).

توصلت الدراسة إلى استنتاجات مفادها: أن فهم حوافز الإدارة هو مفتاح لفهم الرغبة لممارسة إدارة الأرباح بالأخص: -

- عندما يمتلك المدراء حافزاً قوياً للمقارنة المرجعية، فإن الوحدات الاقتصادية التي تمارس المقارنة المرجعية هي فقط ترغب في ممارسة إدارة الأرباح.
- المدراء المسؤولون عن إصدار الأسهم لديهم حافز قوي لتضخيم أسعار الأسهم بممارسة إدارة الأرباح.

دراسة Richardson , Sloan , Soliman and Tuna (2001)

Information in Accruals about the Quality of Earnings

ركزت الدراسة على المستحقات باعتبارها من الممارسات المحاسبية المقبولة والتي لها تأثير في إعداد القوائم المالية، ولكونها تعتمد على الأحكام والتقديرات الشخصية في تسجيلها تمكن المحاسب من التلاعب والتحريف لإظهار رغبات الإدارة.

إن الدراسة تقدم منهجية (systematic) في جودة الأرباح ومعلومات عن المستحقات. وكانت قد وفرت نتائج الدراسة معلومات وأفكاراً عديدة وجديدة هي: -

أولاً - تقدم جودة الأرباح معلومات عن المستحقات تتجاوز مجموعة المستحقات الجارية (current accruals) التي درست من قبل (Sloan). حيث تم إيجاد مستحقات غير جارية توفر معلومات (أكثر نسبياً) عن عائدات الأسهم المستقبلية، وعن أداء الأنشطة اللاحقة لسوق الأوراق المالية مقارنة بالمستحقات الجارية.

ثانياً - تلعب المطلوبات المستحقة دوراً مهماً في المساعدة على استخراج المعلومات عن الموجودات المستحقة للوصول إلى جودة الأرباح.

ثالثاً - إنَّ كلاً من نمو المبيعات وكفاءة مكوناته أو عناصر المستحقات يسهمان في المعلومات الواردة عن المستحقات حول جودة الأرباح عند أخذها كلها (أي جميع الاستحقاقات). وهذا يشير إلى أن معلومات جودة الأرباح عن المستحقات لا تنقيد بعنصر معين من عناصر الاستحقاقات، بل بإجمالي الاستحقاقات التي تعرف بأنها تضم المستحقات الحالية وغير الحالية، وبالنتيجة توفر مقياساً جيد لجودة الأرباح.

من نتائج الدراسة: ان الشيء الملفت للنظر عدم وجود تماثل أو تطابق في نتائج الدراسة عبر المتغيرات المختلفة، والتي استخدمت لقياس التركيب غير الواضح (الغامض) لجودة الأرباح، معللين ذلك بان المستحقات الحالية والتغيرات في كفاءة الموجودات محدّدات قوية لاستمرارية الأرباح، ولكن المستحقات غير الحالية ونمو المبيعات مؤشرات مهمة للتنبؤ بعائدات الأسهم المستقبلية، وأداء الأنشطة اللاحقة لسوق الأوراق المالية.

لذا توصي نتائج الدراسة: بتسليط الضوء على أهمية مساندة قياس جودة الأرباح عبر المتغيرات والجوانب المختلفة لجودة الأرباح.

دراسة Schipper and Vincent (2003)

Earning Quality

تختبر هذه الدراسة مداخل عدة لجودة الأرباح من منظور فائدة القرار، كما موضح في الهيكل المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية (FASB)، من منظور الجودة العالية للأرباح مدى التمثيل الصادق لدخل (Hicks)، والتي تعني مفاهيمياً التغيير في إجمالي الثروة. واختبار مداخل جودة الأرباح المتضمنة

الاستمرارية، القدرة التنبؤية، التباين السلاسل الزمنية، والعلاقات بين النقد والمستحقات والدخل، والتماثل مع الملاءمة والموثوقية وقابلية المقارنة، وتأثيرات تنفيذ القرارات (مثلاً أخطاء التقدير غير المقصودة في المستحقات والتحريف المقصود بالمستحقات). وربط القياسات العملية بتلك المداخل بأمثلة من البحوث الأكاديمية، حيث لوحظ، فضلاً عن قضايا التقدير المعروفة، حساسية اختبار بعض إجراءات جودة الأرباح لقياسات كل من الدخل والتغير في التدفق النقدي.

توصلت الدراسة أثناء معايرة مداخل جودة الأرباح مقابل معيار التمثيل الصادق:

1. إلى أن بعض المداخل تشير إلى جودة منخفضة للأرباح نتيجة تأثيرات نماذج بيئة الأعمال وتأثيرات الإبلاغ المالي، وهذه التأثيرات يعتقد بأنها محدّدات لجودة الأرباح.

2. وعند تقويم جودة الأرباح لمعدي المعايير، وجد من غير المحتمل إعداد معايير من منظور جودة الأرباح العالية باقترابها من النقد، لأنه لا يوجد مفهوم في الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية (FASB) يدعم هذا المنظور.

توصي الدراسة بأن تقويم جودة الأرباح بجمع مداخل معينة كالاستمرارية، والقدرة التنبؤية، والتغير. وأن تركيز الباحثين على معيار فائدة القرار كان مثمراً، لأن هذا المعيار يمكن تطبيقه ضمن تصميمات بحوث العلوم الاجتماعية التقليدية.

دراسة Mohanram (2003)

How to Manage Earnings Management ?

تؤكد الدراسة وجود إدارة الأرباح اليوم في سوق رأس المال، وتعرض طبيعة إدارة الأرباح في محاولة للتعرف على الطرق التي يمكن من خلالها اكتشاف إدارة الأرباح، تأتي أهمية هذه الدراسة لمختلف المساهمين في الأسواق المالية والمستثمرين والمحاسبين الماليين ورجال الأعمال والمنظمين والمدققين، ومدى تأثير المديرين على القوائم المالية، ومساعدة المساهمين في سوق رأس المال في أدراك تلك التحريفات، وحصر أساليب إدارة الأرباح في المدى الطويل. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن الأرباح تدار، ولكن هذا ليس فقط لتوفر سيولة نقدية، وإنما الأرباح تدار أينما وجد التقدير الإداري والذي يمكن استخدامه لأغراض التحريف، وقد أظهرت نتائج التطبيق العملي بأن صافي الدخل لا يزال أفضل متكهن للأداء المستقبلي من التدفق النقدي، حتى أنه أفضل مؤشر للتدفق النقدي المستقبلي من التدفق النقدي الحالي جاء ذلك في دراسة (Dechow 2010). وأن أرباح الدخل أفضل مقياس لأغراض تقويم الأداء والتنبؤ بالمستقبل.

توصي الدراسة: بأن يركز كل من الأكاديميين والممارسين على أهمية فهم الممارسات المحاسبية وإدراك المرونة العالية في المبادئ المحاسبية التي تسمح بالاختيار بين الطرائق، قد تبين بأن المشكلة لا تقع في تلك المرونة الطبيعية، ولكن في عدم قدرة المساهمين في سوق الأوراق المالية في التركيز على القضايا

المالية عند انتعاش السوق، يجب ان يركز المحاسبون على القضايا المحاسبية التي يسمح لهم بالاحتفاظ بمرونة المعايير المحاسبية والتي يمكن استخدامها لمواكبة تطورات أسواق رأس المال، فأن أي محاولات تلاعب سوف يكتشفها المساهمون بالأسواق المالية وباستخدام المهارات المحاسبية المشروعية.

• دراسة (2006) Hunton , Libby and Mazza

Financial Reporting Transparency and Earnings Management

تختبر هذه الدراسة مدى تأثير شفافية الإبلاغ المالي على محاولات إدارة الأرباح لتخفيض أو زيادة الدخل الحالي. وتقترح الدراسة: استخدام استراتيجية إدارة الأرباح لزيادة أو تخفيض الدخل بعد أن أصبحت توقعات المحللين المتفق عليها أعلى أو أدنى من تخطيط الإدارة توصلت الدراسة: إلى أن زيادة شفافية الإبلاغ يخفض محاولات إدارة الأرباح ولكن لا يلغيها، وهذه النتائج تنسجم مع اعتقادات المدراء بأن إدارة الأرباح في منطقة الإفصاح الأقل شفافية ستحسن سعر الأسهم ولا تضر بسمعة وسلامة الإبلاغ، بينما إدارة الأرباح في منطقة الإفصاح الأكثر شفافية سيضر سعر الأسهم وبسمعة وسلامة الإبلاغ لذا توصي الدراسة بأن متطلبات الإبلاغ المالي الأكثر شفافية سيخفض من محاولات إدارة الأرباح في منطقة زيادة الشفافية أو يحول اهتمام إدارة الأرباح إلى طرق أقل وضوحاً.

أهم استنتاجات الدراسة:

أولاً: تعرض دليل بخصوص ميل مدراء الشركات العامة غير المالية لممارسة إدارة الأرباح من خلال بيع الأوراق المالية المتاحة للبيع.

ثانياً: توفر دليل لانتظام إدارة الأرباح في زيادة أو تخفيض الدخل كاستجابة لتوقعات المحللين المتفق عليها.

ثالثاً: تقدم دليلاً مباشراً لمحاولات المدراء المهنيين إدارة الأرباح على النقيض من الدراسات السابقة (مثل Nelson, 2002 ; Libby & Kinney, 2000) التي تعتمد على تقارير المدققين حول سلوك المدراء. رابعاً: أثبتت (برهنت) الدراسة تأثير شفافية الإبلاغ المالي في إدارة الأرباح.

• دراسة (2007) Burgstahler and Dichev

Earnings Management to Avoid Earnings Decreases and losses

توفر هذه الدراسة دليلاً تجريبياً اجري على عينة من الشركات الأميركية التي تدير الدخل المعلن عنه لتجنب الخسائر وانخفاض الأرباح. مفترضين أن إدارات الشركات تمارس إدارة الأرباح لتجنب الخسائر وانخفاض الأرباح باستمرار، وبشكل متكرر.

أشارت نتائج الدراسة إلى أن: 8% إلى 12% من الشركات تمارس بشكل سلبي إدارة الأرباح لغرض تقارير أرباح بالزيادة، 30% إلى 44% من الشركات تمارس إدارة الأرباح إلى حد ما وبشكل سلبي لغرض إصدار تقارير أرباح ايجابية.

توصلت الدراسة عبر تحليلاتها إلى أنه: عادة في التكرارات المنخفضة خسائر قليلة في الأرباح وانخفاض صغير في الدخل، وعادة في التكرارات العالية جداً زيادة ضئيلة في الدخل وزيادة ضئيلة في الأرباح. واستندت الدراسة في الوصول إلى تلك النتائج إلى تعدد البدائل المحاسبية. وان سبب نجاح إدارة الأرباح في زيادة الأرباح استخدامها عنصرين مساندين بالإضافة إلى مكونات الدخل هما كشف التدفقات النقدية من العمليات، ورأس المال العامل.

الدوافع التي تفسر هذه النتائج: الأول تجنب المدراء الإبلاغ عن خسائر وانخفاض الأرباح وتخفيض التكاليف التي تفرض على الشركات لتعاملاتها مع أصحاب المصالح. أما **الثاني** ففيه تستند على نظرية الاحتمالات، التي تفترض إلغاء الخسائر بشكل نسبي أو مطلق.

دراسة (2009) Healy & Wahlen

A Review of the Earnings Management literature and its Implications for Standard Setting

ركزت هذه الدراسة على أدب إدارة الأرباح، وفيما إذا كانت إدارة الأرباح تمارس من قبل إدارة الوحدات والمحاسبين، ومدى إمكانية خلق أفكار بسيطة لإعداد معايير محاسبية جديدة ومناسبة. **توصلت نتائج الدراسة** إلى أن إدارة الأرباح تحدث لأسباب عدة منها، تأثيرات سوق رأس المال، زيادة حوافز التعويض، تقلل احتمالات انتهاك عقود الدين، وتجنب التدخل الحكومي وغيرها من الأسباب الأخرى. هذه النتائج المذكورة أنفاً تؤكد بالنسبة لوضعي المعايير بان الشركات تدير أرباحها، إلا أنها غير ملزمة بكافة المعلومات لمناقشة احتواء المعايير المحاسبية إدارة الأرباح، وذلك اعتقاداً بأن المعلومات المتوفرة غير كافية لمراقبة الأرباح، ومدى تكرار إدارة الأرباح وتأثيرها في الدخل وتخصيص الموارد، وذلك للأسباب الآتية:

- أغلب الدراسات الأكاديمية لم تعطي دليلاً فيما إذا كانت إدارة الأرباح شائعة أم نادرة.
- أغلب الدراسات تبحث بيئة أو محيط إدارة الأرباح ومراقبتها وتطبيقها، ولأنه يزيد من احتمالية اكتشاف إدارة الأرباح، ولكن الصعوبة تكمن في جمع الأماكن المختلفة لاستدلال أجمالي التكرارات لإدارة الأرباح في الاقتصاد.
- إن نتائج تأثيرات إدارة الأرباح على تخصيص الموارد جاءت متعارضة.

تحديد المسارات للدراسات السابقة ومجالات الاستفادة منها

عند تفحص الدراسات السابقة يمكن ملاحظة ما يأتي: -

1. توضح بعض الدراسات دوافع الإدارة وحدود تدخلها لاختيار الطرائق والسياسات المحاسبية وتطبيقها في الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح.

2. إن للممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح تأثيراً في صافي الدخل وأسعار الأسهم من خلال زيادة الإيرادات وتخفيض المصروفات للوحدات الاقتصادية الهادفة للربح، كما تؤثر في القرارات الاستثمارية المتخذة من الإدارة.

3. قد تمارس الوحدات الاقتصادية إدارة الأرباح لتجنب الإبلاغ عن الخسائر وانخفاض الأرباح.

4. إن دوافع إدارة الأرباح عديدة ومتنوعة منها تعظيم قيمة الأسهم وزيادة تعويضات ومكافآت الإدارة وتجنب التدخل الحكومي وتقليل انتهاكات الاتفاقيات وغيرها.

5. إن البعض من المنظمين والمهنيين ينظرون إلى إدارة الأرباح على أنها مشكلة يصعب حلها، بينما ينظر البعض الآخر من الأكاديميين على أنها حافز لزيادة مكافآت الإدارة وعقود الدين إذا ما افترض أن هناك سوقاً كفوءة.

الفصل الاول

مفهوم ودوافع إدارة الأرباح العلاقة بين إدارة الأرباح وجودة المعلومات المحاسبية

1.1: إدارة الأرباح، المفهوم والدوافع

1.1.1: المفاهيم المحاسبية ذات الصلة بإدارة الأرباح

تتناول بعض الأدبيات المحاسبية مفهوم إدارة الأرباح (Earnings Management) بشكل مرادف لمفاهيم محاسبية أخرى ومنها تمهيد الدخل (Income Smoothing)، والمحاسبة الإبداعية (Creative Accounting)، والإبلاغ المالي المضلل (Fraudulent Financial Reporting)، غير أن الممارسة المحاسبية تشير إلى أن كلاً من هذه المفاهيم أما أنها تمثل مرحلة من مراحل إدارة الأرباح أو أنها تعبر عن هدف واحد من مجموعة أهداف ترمي إليها، وعلى ذلك يمكن إعطاء تفسيرات مبسطة لتلك المفاهيم لغرض تمييزها عن إدارة الأرباح قبل الخوض في هذا المفهوم بشيء من التفصيل تبعاً لابعادة المختلفة.

إذ يرى (Beidleman, 2003, 652) أن تمهيد الدخل يعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير المتوقعة في الدخل (الموجبة أو السالبة) إلى أدنى حد ممكن، وهو بذلك يرتبط بالرغبة ببقاء أرباح الوحدة ضمن حدود معينة عبر السنوات المتتالية بهدف المحافظة على أسعار أسهمها في السوق، بينما تتعدد دوافع إدارة الأرباح وتتخذ أبعاداً مختلفة كما سنرى.

أما ممارسات المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting Practices) فهي تمثل اختيارات وتطبيقات للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP)، فضلاً عن الإبلاغ المالي المضلل في إطار تلك المبادئ، وهي بذلك تمثل خطوة نحو إدارة الأرباح وتمهيد الدخل (Amat et al, 2009, 72)، وعلى العكس من ذلك فإن الإبلاغ المالي المضلل يعبر عن تحريفات متعمدة أو حذف مبالغ أو عدم الإفصاح عنها في القوائم المالية لتضليل مستخدمي القوائم المالية، ويستعمل هذا المصطلح بالتبادل مع محاسبة المخالفات (Accounting Irregularities)، والاختلاف المصطلحي يكمن في التضليل

الذي يظهر لقارئ القوائم المالية (Arnold & Krogstad, 2004), واعتماداً على ذلك فإن هذا المفهوم يختلف عن سابقة في أنه يمثل تجاوزاً صريحاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. ومن جانب آخر، فإن تلك المفاهيم لا تبحث عن دوافع الإدارة والظروف المؤاتية التي تدفعها لتبني أو التخلي عن سياسة محاسبية معينة، ولا في الأهداف المتعددة التي تبتغيها من ذلك، وأن مثل هذه العملية المنظمة والمخططة تدخل في إطار عمل مدار أطلق عليه المحاسبون مفهوم إدارة الأرباح.

2.1.1: مفهوم إدارة الأرباح

أخذ مفهوم إدارة الأرباح أبعاداً متعددة:

الأول: إذ ركزت بعض المفاهيم لإدارة الأرباح على اختيار السياسات المحاسبية فقد عرفها (Schipper, 1992), بأنها " اختيار سياسات محاسبية معينة لانجاز هدف محدد مسبقاً ". و بالاتجاه نفسه يذهب (Scott, 1995), في تعريفه لها " بأن يعطى بعض المديرين امكانية اختيار السياسات المحاسبية من المبادئ المقبولة عموماً، ومن الطبيعي أن نتوقع بأنه سيتم اختيار السياسات لتعظيم المنفعة الشخصية أو لتعظيم قيمة الوحدة " ولعل المرونة العالية التي تمتاز بها المحاسبة التي تسمح للمحاسب باختيار سياسات أو تقديرات محاسبية مختلفة وضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وذلك في الظروف والحالات الاعتيادية، لكن الظروف والحالات غير الاعتيادية قد تجبر المحاسب باختيار بديل محاسبي معين بدل من ذلك المستعمل خلال فترة معينة، على سبيل المثال، في ظروف التضخم (ارتفاع الأسعار) تستعمل طريقة (LIFO) بدلاً من (FIFO) لتحقيق مستوى معين من الأرباح على الرغم من أن الطريقة الثانية تعد أكثر ملائمة في ظل تلك الظروف.

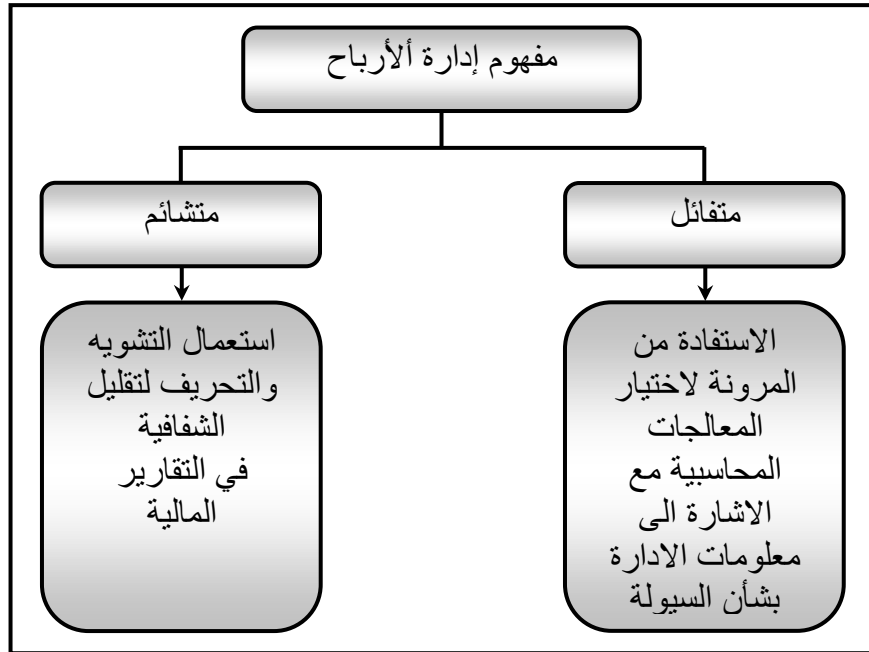
الثاني: إذ ركزت بعض المفاهيم لإدارة الأرباح على التقديرات المحاسبية إذ عرفها (Healy & Wahlen, 2009, 6) بأنها " استعمال المدراء أحكامهم وتقديراتهم الشخصية في الإبلاغ المالي وفي هيكلة الصفقات (المعاملات) لتغيير التقارير المالية، أما بهدف تضليل بعض المساهمين حول الأداء الاقتصادي الأساسي للوحدة الاقتصادية، أو للتأثير في النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المعلن عنها ". وبذلك فإن إدارة الأرباح تتضمن أظهار الزيادة أو النقصان المفتعل في الدخل (الأرباح)، ومن ثم أرباح كل سهم من أسهم الوحدة من خلال استعمال طرائق محاسبية متعسفة (حذية) (Aggressive accounting)، وأن ذلك يمثل رغبة الإدارة بإظهار الأرباح بمستوى معين، وبأتباع نمط معين والبحث عن ثغرات في المعايير المحاسبية التي تسمح لهم بتعديل الأرقام لانجاز أهدافهم المطلوبة وإرضاء توقعات المحللين الماليين. (Nelson et al, 2003, 20).

الثالث: لمفهوم إدارة الأرباح يتمثل في جانب الإفصاح إذ يعرفها (Merchant & Rockness, 2010, 79) " بأنها العمل الذي تقوم به الإدارة للتأثير في البيانات المالية

المعلن عنها الذي لن يضيف أية ميزة اقتصادية حقيقية للوحدة الاقتصادية، وقد يكون تأثيره ضاراً عليها في الأمد البعيد".

الرابع والأخير: هو البعد الذي يركز على المستحقات ويمكن أن نلاحظ ذلك من المفهوم الذي يقدمه (بلقاوي، 2009، 242) فيرى " أن التركيز على إدارة الأرباح ناتج من تأثير الإدارة وقدرتها في الوصول إلى قياس معين لأداء الوحدة الاقتصادية"، وأن خيارات المستحقات المتنوعة المسموحة والمتاحة أمام الإدارة في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وسهولة تعرض تلك المستحقات للتلاعب تسمح لها بالوصول لمستوى مستهدف أو مثالي للأرباح في كل سنة.

من كل ما سبق فإن إدارة الأرباح بأبعادها المختلفة يدور في إطار الجانب الفني للمحاسبة. أما المفاهيم التي تناولت الوجه المتشائم لإدارة الأرباح يمكن أن نجدها في المفهوم الذي يقدمه كل " من (Mulford 31، 2002، & Comiskey)" تلاعب نشط في الأرباح باتجاه هدف محدد مسبقاً، قد يكون موضوعاً من قبل (سابقاً) أو متنبأ به من قبل المحللين الماليين، أو هي تلك المبالغ التي تحقق تدفقاً سلساً ومستداماً للأرباح ". والشكل (2) يوضح مفهوم إدارة الأرباح:



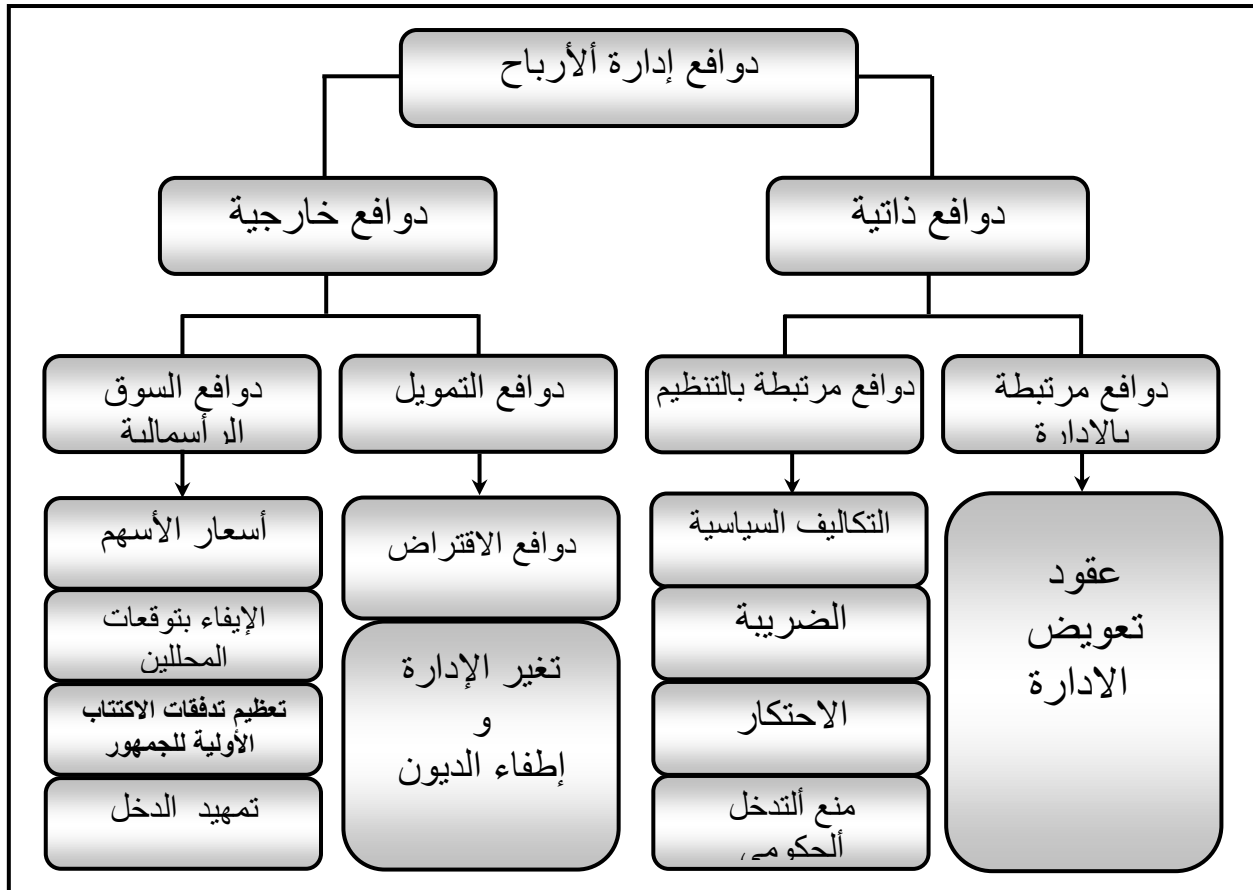
رسم توضيحي 2 مفهوم إدارة الأرباح

3.1.1: دوافع تبني إدارة الأرباح

لا تمثل أساليب إدارة الأرباح غاية لذاتها بل تنبع من حوافز ودوافع ذاتية وخارجية، وقد بينت الدراسات المختلفة التي اعتمدت الأسلوب الميداني أنواعاً متعددة من الدوافع وبحسب البيئة التي أجريت فيها، ولغرض وضع تلك الدوافع في أطر محددة، فإنه يمكن وصفها ضمن مجاميع رئيسة ومن ثم تبويبها إلى

تبويبات فرعية في تشابه وتناسق الأهداف، ضمت المجموعة الأولى الدوافع المرتبطة بتعويضات الإدارة (الرواتب و المكافآت) وهي دوافع ذاتية تناولتها بحوث المحاسبة الوضعية، والأخرى ترتبط بالتشريعات ولا سيما الكلف السياسية والضريبة وأساليب الاحتكار، فيما مثلت دوافع السوق الرأسمالي التي هي ذاتها أهداف إدارة الأرباح، ومكون أساسي لدوافع إدارة الأرباح، إذ يمثل هدف الإيفاء بتوقعات المحللين الماليين هدفاً رئيساً لها.

وبناءً على ما تقدم يمكن بيان تلك المجاميع من الدوافع في الشكل الآتي: -



رسم توضيحي 3 دوافع إدارة الأرباح

1.3.1.1: دوافع مرتبطة بالإدارة

عقود تعويض الإدارة (مكافآت ورواتب)

إنَّ خطط الحوافز والمكافآت الإدارية وجدت أساساً لتقليل حدة التعارض في المصالح بين الإدارة والمساهمين والنتيجة عن سعي كل منهم إلى تعظيم منفعة الشخصية، ويفترض أن خطط المكافآت وتعويض الإدارة تجمع مصالح الإدارة ومصالح المساهمين لتحقيق هدف مشترك هو تحسين قيمة الوحدة الاقتصادية عن طريق تحسين أسعار أسهمها في الأسواق المالية، وغالباً ما تبنى المكافآت على أساس رقم صافي الربح للوحدة. لذا تحاول إدارات الوحدات الاقتصادية الحصول على أعلى تعويض من خلال

اختيار الطرائق والسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تحسين الدخل المحاسبي وفي الوقت نفسه تعكس صورة جيدة عن أداء الوحدة الاقتصادية (Watts & Zimmerman , 2008 , 212). وبهذا يكون لدى الإدارة والعاملين حافز لإدارة الأرباح في محاولة لتعظيم العلاوات المستلمة عند ربط مخطط العلاوات بالأرباح المعلن عنها (Mulford & Comiskey , 2002 , 6). تستخدم البيانات المحاسبية للمساعدة في مراقبة وتنظيم العلاقات التعاقدية بين العديد من أصحاب المصالح، إذ يتم استخدام عقود تعويض الإدارة الضمنية والظاهرة لتوحيد مصالح الإدارة وأصحاب المصالح الخارجيين. إن امتلاك الإدارة العليا لنسبة من أسهم الوحدة يؤثر في سياسات التعويض والحافز، هذه السياسات تشجع المديرين لاتخاذ أفضل القرارات بالنيابة عن المساهمين ولجعل أدائهم أفضل ما يكون، وتتأثر العلاقة بين سياسات التعويض والحوافز للإدارة العليا بأدائها في حالة امتلاك حصة في رأس المال الوحدة، فإن هذه العلاقة ربما تكون قوية في الوحدات الاقتصادية التي لا يكون المدير مالكا لنسبة من رأس المال الوحدة (الجبوري، 2009، 93).

هناك العديد من الدراسات التي تناولت عقود التعويض كحافز للمدراء لممارسة إدارة الأرباح، التي أثبتت بأن المديرين يستعملون الأحكام والتقديرات الشخصية المحاسبية في زيادة المكافآت، إذ أظهرت دراسة (Gaver et al 2015-3) وجود أدلة تجريبية مؤيدة لفرضية أن الوحدات الاقتصادية التي تقع تحت سيطرة المديرين من المحتمل أن تتخذ قرارات خاصة بالسياسات المحاسبية التي يكون من شأنها التأثير في صافي الدخل على النقيض من الوحدات التي يسيطر عليها المالكون، ويرجع السبب في ذلك إلى أن أكثر من نصف خطط الحوافز تعتمد على الدخل قبل الضريبة كأساس لقياس الأداء.

أما دراسة (Guidry et al , 2009 , 133-142) فقد بينت أن مديري أقسام الشركات متعددة الجنسيات يميلون إلى تأجيل الدخل عندما يكون هدف الربح لا يقابل خطط المكافآت، كما أن دراسة (Healy) 1985 , 85-107 قدمت دليلاً آخر على أن خطط مكافآت الإدارة المرتبطة بالأرقام المحاسبية سوف تعطي المديرين الدافع لإدارة الأرباح باستعمال المستحقات لتعظيم المكافآت الممنوحة لهم، إذ أن المديرين سيطبقون الطرائق والسياسات التي تؤدي إلى زيادة الدخل لاسيما إذا ما كانت الأرباح الفعلية تقع بين المرغوبة (المستهدفة) وأعلى من المستهدف، لأن ذلك سيزيد من مكافآتهم، وأن المديرين يختارون الطرق المحاسبية التي تزيد الدخل الظاهر في القوائم المالية للفترة الحالية، لأن ذلك سيزيد من القيمة الحالية لمكافآتهم.

وقد أيدت دراسة (Holthausen et al , 2015 , 29-74) أن الإدارة قد تخفض الأرباح عند وصول الحوافز التي تحصل عليها إلى أعلى حد ممكن، لأن زيادة الأرباح في تلك الحالة لن يحقق أي زيادة من حوافز الإدارة، وأن تأجيل الأرباح إلى الفترات المستقبلية قادمة قد يزيد حصة الإدارة من الحوافز المستقبلية. كما أكدت الدراسة أن الإدارة قد تسعى إلى تطبيق الطرائق والسياسات المحاسبية التي يكون

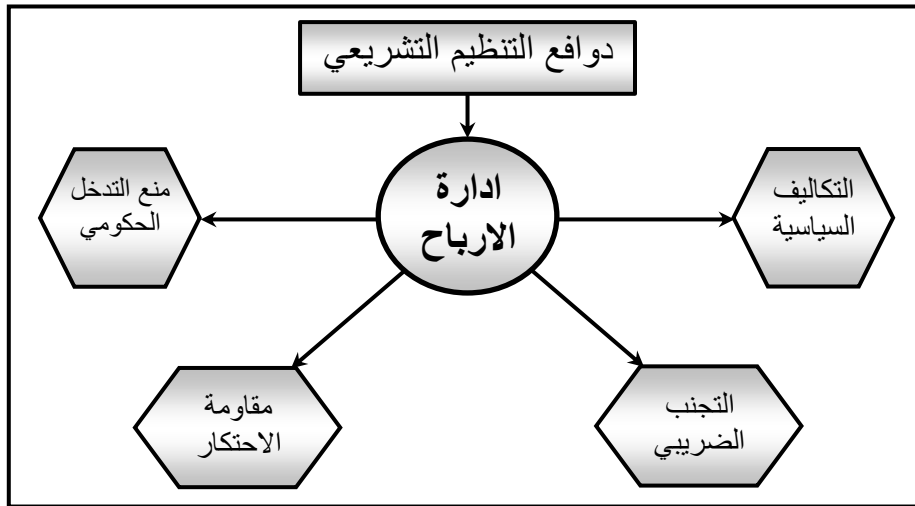
من شأنها زيادة الأرباح وذلك في الحالات التي تكون الأرباح المتحققة أقل من الحد الأدنى اللازم للحصول على الحوافز.

إستناداً إلى تلك الدراسات السابقة يتضح أن هناك بعض المديرين الذين يديرون أرباحهم لزيادة تعويضاتهم ومكافآتهم والحفاظ على مناصبهم، ولا يوجد هناك دليل أن هذا السلوك هو واسع الانتشار، أو غير متكرر نسبياً، ولا يوجد دليل يشير إلى أن استعمال المستحقات لإدارة الأرباح لأغراض التعويض. (Healy & Wahlen, 2008: 21-22)

2.3.1.1: دوافع ترتبط بالتنظيم التشريعي

إنّ الدوافع المرتبطة بالتنظيم التشريعي تقسم إلى أربعة محاور رئيسة، تتم من خلالها ممارسة إدارة الأرباح وإختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الدخل وسنتناولها بشيء من التفصيل:

1. دوافع لتجنب ضريبية.
2. دوافع لمنع الاحتكار والحصول على الإعانات والدعم الحكومي
3. دوافع لتجنب التدخل الحكومي في الوحدات الاقتصادية.
4. دوافع التكاليف السياسية.



رسم توضيحي 4 دوافع التنظيم التشريعي

أولاً: حافز التكاليف السياسية Political cost incentive

التكاليف السياسية هي التكاليف المتعلقة بسلطة الحكومة لحجز الثروة من الوحدات الاقتصادية وإعادة توزيعها لجهات أخرى من المجتمع. تتمثل تلك التكاليف في الأعباء التي تتحملها الوحدة الاقتصادية ذات الحجم الكبير أو الحصة السوقية الكبيرة أو تلك التي تعتمد بشكل كبير على رأس المال الثابت (capital intensive) أكثر من اعتمادها على العمل اليدوي (labor intensive)، أو مدى سيطرتها على السوق الذي تعمل فيه، ونتيجة للقوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة، مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب

أو زيادة أجور العاملين أو تحسين ظروف العمل أو ممارسة الرقابة السعرية على المنتجات أو تحميل الوحدة أعباء مرتفعة، تلجأ إدارة الوحدات إلى تبني (إدارة الأرباح) واختيار الطرائق المحاسبية البديلة التي تؤدي إلى تخفيض الدخل وذلك لتجنب مثل هكذا تكاليف. (Watts & Zimmerman, 1979,)

250

تعد القوائم المالية مصدر المعلومات وتستعمل من قبل الحكومة في تمييز الوحدات ونقل الثروة، كما تستعمل من قبل اتحادات العمال في دعم مطالبهم بزيادة الأجور، وكذلك المجتمع (المستهلكين) يستعملون القوائم المالية في تقييم معقولية أسعار السلع والخدمات المقدمة (Wong, 2015, 25-26). لذا تعد التكاليف السياسية واحداً من العوامل التي تؤثر في تفضيل الإدارة للطرائق السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تقليل الدخل، ويرجع السبب في ذلك إلى وجود دخل مرتفع بشكل غير اعتيادي يزيد من احتمالات التعرض لضغوطات وتدخلات خارجية في شؤون الوحدة. (Watts & Zimmerman, 1978,)

(233

وقد اختبر (Wong, 2004, 37-51) تأثير التكاليف السياسية وعقود الدَّين في السياسات المحاسبية البديلة وذلك باستعمال بيانات (الوحدات النيوزلندية)، حيث أوضحت النتائج أن نقل عبء الضريبة يمكن أن يحمل على المبيعات أو على مصروف ضريبة الدخل، وقد افترضت الدراسة أن الوحدات (النيوزلندية) الكبيرة تختار طريقة تحميل عبء الضريبة على المبيعات، وبالتالي سترتفع معدلاتها الضريبية إلى المستوى القابل للمقارنة بالوحدات التي ليس لها تكاليف سياسية مماثلة. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن طريقة تحميل عبء الضريبة على المبيعات مفضلة من قبل الوحدات الكبيرة، بسبب انخفاض معدلات الضريبة، وبالتالي تنفادى التكاليف السياسية التي قد تتحملها.

ثانياً: دوافع ضريبية

إنَّ ضريبة الدخل لا تتحدد مباشرة على الدخل المحاسبي لذلك يتم تبني سياسات محاسبية معينة يعتمد عليها لأغراض احتساب الوعاء الضريبي، تعد ضريبة الدخل من أهم العوامل المؤثرة في تفضيل الإدارة للطرائق والسياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية، وإن سلوك الإدارة يتأثر بالمفاضلة بين الطرائق والسياسات المحاسبية وفي الآثار المحتملة لتبني هذه الطرائق والسياسات على المدفوعات الضريبية المستقبلية للوحدة الاقتصادية (Kelly, 2002,) ، فالإدارة تفضل اختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تقليل الدخل المعلن بقصد تقليل المدفوعات الضريبية، وتجنب أظهر مستوى مرتفع للدخل الذي يؤدي إلى ارتفاع المدفوعات الضريبية. لذا كان للإدارة حافز لإدارة الأرباح والتنبؤ بالتقديرات المتفق عليها وذلك باختيار الطرق المحاسبية التي تقلل من القيمة الحالية المتوقعة لمدفوعات الضريبة، ومن الطرائق المستعملة لتحقيق ذلك الغرض طريقة تقييم المخزون السلعي وخاصة طريقتي (FIFO, LIFO) على سبيل المثال، فعند الاختيار بين الطريقتين سيظهر تأثيرهما في التدفقات النقدية

للوحدة الاقتصادية وفي الأرباح الخاضعة للضريبة، فالوحدات الاقتصادية عادة تستعمل (LIFO) عند زيادة الأسعار لزيادة الدخل الظاهر في القوائم المالية الذي سيؤدي إلى زيادة الضرائب وانخفاض في التدفقات النقدية، وبالعكس، في طريقة (FIFO) تستعمل لتخفيض الدخل الظاهر في القوائم المالية، مما يؤدي إلى انخفاض الضريبة وزيادة التدفق النقدي، ان الدافع لتقليل الضريبة يرفع قيمة الوحدة وبالتالي يرفع من قيمة أسهمها في السوق. (الداعور، عابد، 2009، 826)

هناك العديد من الدراسات التي تناولت محاولة الوحدات تفادي الضرائب من خلال بعض الممارسات المحاسبية التي تساعد في تحقيق ذلك، أن دراسة (Visvanathan, 2008, 6-16) تناولت العلاقة بين الضرائب المؤجلة وإدارة الأرباح، فيرجع ظهور (مخصص تقييم الضرائب المؤجلة) إلى وجود فروق مؤقتة بين القواعد الضريبية وقواعد إعداد القوائم المالية، حيث تؤدي تلك الفروق إلى نشوء أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة، ويحدث ذلك إذا ترتب على تلك الفروق زيادة أو انخفاض لرقم الدخل الخاضع للضريبة مقارنة بالدخل المحاسبي خلال المدد المقبلة المستقبلية، وقد أجاز المعيار رقم (FASB 109) الاعتراف بكل أصول الضرائب المؤجلة بما في ذلك الناتجة عن ترحيل صافي خسائر العمليات مع مراعاة تكوين مخصص تقييم الأصول أو التزامات الضريبة، إذ أن هناك احتمالات أن لا تتحقق كل أو بعض الأصول الضريبية المؤجلة، لذا فإن إدارة الأرباح سيكون لها دور في تكوين أو تغيير مخصصات تقييم الأصول الضريبية المؤجلة. هذا يعني أن بعض الوحدات الاقتصادية تقوم بتكوين حسابات التقييم لاستخدامها في زيادة رأس المال والبعض الآخر يستخدمها في تعديل الأرباح وفقاً لما تراه الإدارة (Kieso & Wayandt, 2009, 987) وبالتالي أن التغيرات في مخصصات التقييم يمكن أن تؤثر بشكل جوهري في القوائم المالية.

وقد أجريت دراسات أخرى على الوحدات الاقتصادية الخاصة في ثمان (8) دول أوروبية واستخلصت الدراسة أن تلك الوحدات تتجنب التقرير عن الخسائر الصغيرة، عندما لا توجد ضغوطات على سوق رأس المال، بينما في البلدان التي توجد فيها أنظمة ضريبية فإن الوحدات الاقتصادية لا تتجنب التقرير عن الخسائر الصغيرة (Cappensa & Peek, 2005, 1-17). وفي دراسة أخرى أيضاً تتحرى التأثير المتوقع للسياسة الضريبية على الوحدات الاقتصادية الماليزية في إدارة الدخل، قد توصلت الدراسة إلى أن الوحدات الماليزية الكبيرة تتجه مع انخفاض معدلات الضريبة إلى تخفيض أرباحها الظاهرة في القوائم المالية التي تؤثر على السياسة الضريبية (Adhikari et al, 2005, 142-163).

ثالثاً: تشريعات الاحتكار والدعم الحكومي

أشكال أخرى لدوافع التنظيم التشريعي يمكن ان تعطي لإدارة الوحدات حافزاً لإدارة الأرباح، على سبيل المثال، في الغالب يكون مديرو الوحدات التي تواجه استجابات بسبب الاحتكار الذي تمنعه قوانين وتشريعات بعض الدول، لهم حافز لإدارة الأرباح لإظهار ربحية أقل Watts & Zimmerman,

(220, 1978). وكذلك مديري الوحدات الذين يطالبون بإعانة أو حماية ربما يكون لديهم دوافع مماثلة. وهناك العديد من الدراسات اختبرت فيما إذا كان الدعم والإعانات والحماية الحكومية يزيد من احتمالية إدارة الأرباح.

أظهرت دراسة (Cahan, 1977-952007) أن الوحدات الاقتصادية موضع التحقيق بممارسة الاحتكار، تسعى إلى تخفيض الدخل خلال تلك السنوات. وجدت دراسة (Jones, 193-2282010)، أن الوحدات الاقتصادية التي تطالب بحماية تجارتها تميل إلى تأجيل الاعتراف بالدخل في سنة التحقيق.

رابعاً: الدافع لمنع التدخل الحكومي

غالباً ما تسعى إدارة الوحدات الاقتصادية لتبني إجراءات معينة لتخفيض الأرباح، وأيضاً تقليل الخسائر المتوقعة، بدافع تجنب التدخل الحكومي وذلك بتدخل واضعي القوانين وغيرهم من الجهات الحكومية في شؤون تلك الوحدات، وبافتراض توافق دوافع الإدارة والمساهمين من حيث المصالح المشتركة إلى حد ما، وبإعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة لتخفيض معدل العائد على حقوق الملكية ومن ثم تخفيض التكاليف السياسية وبالتالي زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية، وهذا يتفق مع رأي (Watts, 1977, 92-105). في أن تتبنى بعض الوحدات الاقتصادية الأسترالية احتساب مصروف الاندثار على أساس القيم الجارية المرتفعة لإظهار معدلات عائد منخفضة. (الداعور، عابد، 2009، 830).

3.3.1.1: دوافع التمويل

أولاً: دافع عقود عمليات الإقراض

تتم كتابة عقود القرض لضمان عدم قيام المديرين بأعمال تقيد حملة الأسهم على حساب دائنيها (Watts&Zimmerman, 1978, 134)، اقترح (Watts&Zimmerman, 2008, 75)، اقترح (Watts&Zimmerman, 1978, 134) بأن هذه العقود تخلق دافعاً لإدارة الأرباح ومن غير المحتمل أن تكون مكلفة للجان التعويض وللدائنين. إن إدارة الأرباح جاءت لتساعد مديري الوحدات في تجنب مخالفات اتفاقيات عقود الدَّين، وعلى تحويل الثروة من حملة الدَّين إلى حملة الأسهم من خلال زيادة توزيعات الأرباح أو الاقتراض الإضافي. وقد أشارت العديد من الدراسات الحديثة التي تناولت محاولة الوحدات الاقتصادية التي تقترب من اتفاقية الاقتراض لإدارة أرباحها (الدخل) سواء من حيث مقسوم الأرباح أو تغطية الفوائد (interest coverage) (*) أو نسب الديون إلى حقوق الملكية (debt-equity ratios) (**). واستخدام الإجراءات المحاسبية المختلفة لزيادة الدخل، وهذا يفسر عادة كدليل بان المديرين يستعملوا الإجراءات المحاسبية لزيادة الدخل أو التخلص من قيود عقود الدَّين.

قُدمت دراستان من قبل (DeAngelo et al, 197-124), (Healy & Palepu, 2011), (113-134, 2010), وتوصلتا إلى نتيجة مفادها عند الاقتراب من اتفاقية مقسوم الأرباح قد تلجأ بعض الوحدات على تغيير الطرائق أو التقديرات المحاسبية أو المستحقات لتجنب توزيع الأرباح أو صنع قرارات إعادة الهيكلة المكلف.

أما دراسة (Holthausen, 2002, 73-109), فقد أكدت أن بعض الوحدات عند اقترابها من توزيع الأرباح فإنها تُغير إلى القسط الثابت في حساب الاندثار بدلاً من الطرائق الأخرى. وقد بينت الدراسات السابقة أن هناك دليلاً لإدارة الأرباح بين الوحدات القريبة من اتفاقيات المقسوم، وفي بعض الأحيان تتجه تلك الوحدات التي تعاني من صعوبات مالية إلى إدارة التدفقات النقدية لتقليل مدفوعات المقسوم (Healy & Wahlen, 2009, 20).

أما بالنسبة إلى الوحدات التي تعاني صعوبات من أيفاء الاتفاقيات مثل تغطية الفوائد أو نسب الديون طويلة الأجل إلى حقوق الملكية، فإنها تستعين بإدارة الأرباح لانتهاك تلك الاتفاقيات، التي درست من قبل كل من (Sweeney, 2010, 281-308)، (Defond & Jiambalvo, 2010, 145-176) لعينة من الوحدات التي انتهكت فعلاً اتفاقيات القرض، فالدراسة الأولى (Defond & Jiambal) تؤكد أن الوحدات المختارة تعجل الاعتراف بالدخل (الأرباح) قبل سنة من انتهاك الاتفاقية، وهذا دليل على أن إدارة الأرباح تمارس قبل انتهاك الاتفاقية، ويمكن أيضاً أن تمارس بعد انتهاك الاتفاقية كما جاءت في الدراسة الثانية لـ (Sweeney) التي أظهرت أن منتهكي الاتفاقية بإمكانهم أحداث تغييرات محاسبية لزيادة الدخل ولكن هذا يحدث بعد الانتهاك.

نستخلص من ذلك أن الوحدات التي تجري تغييرات محاسبية لا تقوم على وجه الخصوص بتجنب انتهاك اتفاقية القرض بل من الممكن إجراء هذه التغييرات لتقليل احتمالية إنتهاكات الإتفاقيات المستقبلية.

ثانياً: التغيير في الرقابة (الإدارة) وشطب الديون

4.3.1.1: دوافع سوق رأس المال (البورصة)

أولاً: دافع أسعار الأسهم

يمكن للاستعمال الواسع للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين والمحللين المساعدة في تقييم الأسهم وخلق دافع للمديرين من أجل التلاعب بالأرباح ومحاولة التأثير في سعر الأسهم في المدى القصير.

(Healy & Wahlen, 2008, 10)

إنَّ دراسات متعددة بينت أن هناك ارتباطاً معنوياً ما بين التغييرات في العوائد المحاسبية وبين تغييرات عوائد أسعار الأسهم (Brown, 1970: Emanuel, 2002). إنَّ السؤال الذي يطرح نفسه هنا فيما إذا

كان هذا الارتباط هو في ظل آلية محددة، تقوم من خلالها الإدارات بخداع سوق الأسهم عن طريق المناورة في السياسات المحاسبية، على سبيل المثال (التحول من طريقة الاندثار المعجل إلى طريقة القسط الثابت) بهدف زيادة الأرباح . الا أن دراسات أخرى في العقد السبعيني بينت أن علاقة السياسات المحاسبية وأسعار الأسهم لا تأخذ آلية واحدة، إذ أن هناك دليلاً على أن حركة الأسهم تتأثر بنظر المستثمرين إلى الطرق المحاسبية بشكل مختلف، وان الفحوى العام لهذه الدراسات بينت أن المناورة بالعوائد تثير رغبات المستثمرين إلا أن الأرباح التي تظهرها القوائم المالية تثير شكوكهم (Kaplan, Roll, 1972,245). وأكدت نتائج الدراسات السابقة (الخاصة بتغير السياسات المحاسبية) أن المنهجية المستعملة لتلك الدراسات بررت التحسينات الجوهرية للرقابة ونشر تماثل المعلومات وركزت على العروض العامة الأولية(*) لأغراض التغيرات المحاسبية (Leftwich,2002,239).

اما الدراسات التي أجريت حديثاً المتعلقة بدوافع سوق رأس المال للأرباح المدارة، فقد ركزت على سلوك المستحقات خلال المدد المحاسبية وعندما تكون هناك احتمالية ارتفاع دوافع سوق رأس المال لإدارة الأرباح، وتتضمن دراسات عن إدارة الأرباح في الفترات المحاطة بتعاملات سوق رأس المال عندما تكون هناك فجوة بين أداء الوحدة وتوقعات المستثمرين والمحللين، ومنها دراستان عن إدارة الأرباح قبل استحواد الإدارة، دراسة (DeAngelo,2004, 3-36) وأكدت معلومات الأرباح مهمة لتقييم استحواد الإدارة وبافتراض أن مديري وحدات الاستحواد لديهم حافز لتخفيض الأرباح . إما دراسة (Perry&Williams,2010,157-179) أوضحت التغيير في المستحقات والسيطرة على الإيرادات ورأس المال القابل للاستهلاك، وجاءت النتائج بان المستحقات الاختيارية تخفض الدخل.

إن انفصال الملكية عن الإدارة وعرض أسهم الوحدات للتداول العام أدى إلى تعرض الوحدات إلى مشاكل الوكالة الإدارية، وان دوافع سوق رأس المال المعتمدة على حقوق المساهمين هي إحدى الآليات المستخدمة للتوافق بين مصالح الإدارة ومصالح حملة الأسهم على المدى البعيد، أن الدوافع المعتمدة على حقوق المساهمين يشجع المديرين لتعظيم قيمة أسهمهم، وإن هذه الدوافع تم التشكيك بها مؤخراً بعد سيل من حالات إدارة الأرباح الفاسدة وبعد انهيار الشركات الكبرى على سبيل المثال (Enron& WorldCom) لان المديرين أحرار في بيع حصصهم، أما (Levitt,2008: Brown,2002) فقد انتقدا حالات الانهيار هذه بان الحوافز المعتمدة على حقوق المساهمين تشجع المديرين على إدارة أرباحهم لتعظيم أسعار الأسهم في المدى القصير على حساب قيمة الوحدة في المدى الطويل.

ثانياً: الإيفاء بتوقعات المحللين المتفق عليها

إن توقعات المحللين الماليين تعد جزءاً من متطلبات عملية اتخاذ القرارات بالنسبة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والذين لديهم مصلحة في نتائج القياس والإبلاغ المالي للوحدة الاقتصادية، إذ يعتمد المحللون الماليون في تقدير النتائج المالية المستقبلية للوحدة على أساس النتائج الفعلية (التاريخية) والقوائم المالية

المتضمنة الأرقام الفعلية لتسهيل عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية. وعادة ما يفسر المحللون المليون والمستثمرون عند تقديرهم للاتجاهات المستقبلية للدخل أو عند تقدير العوائد المتوقعة لاستثماراتهم حالة التذبذب في السلاسل الزمنية لدخل الوحدة وأرباحها كمؤشرات للمخاطر المرتبطة بأرقام الدخل، كما تؤثر بشكل مباشر في المعدل الذي يقبل بها المستثمرون كعائد على استثماراتهم (تكلفة رأس المال) (Beidleman, 2003, 654). وأما سبب تجنب المستثمرين الاستثمار في تلك الوحدات التي تكون فيها المخاطرة عالية وأرباحها متغيرة نتيجة عدم استقرار الأرباح المعلن عنها، وعلى هذا الأساس فإن الإدارة عليها أن تحسن قيمة الوحدة وان ترفع أسعار أسهمها في الأسواق المالية من خلال المحافظة على مستوى محدد للدخل وتحديد أهدافها مقدماً و اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لتحسين صورتها (حبيب، 2003، 72)

كما أشار (Van Praag, 2001, 21) إلى أن الإدارة من الممكن أن تهتم بتحسين توقعات المحللين الماليين للعوائد المتوقعة للاستثمار عندما تمتلك حصة من أسهم الوحدة أو لأثرها على سمعتها الإدارية، لذا فإن هدف تحسين هذه التوقعات المحللين (التوقعات السوقية) يمكن أن تدفع الإدارة إلى اتخاذ قرارات محاسبية من شأنها أظهار مستوى محدداً للإرباح (العوائد) وللسلسلة زمنية متتالية مع ضمان لمخاطر أقل وثقة أعلى من قبل المستثمرين وأرباح ثابتة.

هناك عدة دراسات تختبر أسباب إدارة الأرباح في سوق رأس المال وإذا ما كانت الأرباح تدار للإيفاء بتوقعات المحللين المستثمرين بشكل خاص، ومنها دراسة (Payne and Robb, 2007, 25-60) فقد وجدوا أن الوحدات تدير أرباحها للإيفاء بتوقعات المحللين، ودراسة (Bushee, 2008, 305-330) وقد وجد أن المديرين يمارسون أعمال من شأنها إدارة الأرباح تصاعدياً لتجنب الإبلاغ عن الأرباح الأدنى من توقعات المحللين.

ثالثاً: تعظيم التدفقات الأولية للجمهور

يقصد بالعروض الأولية للجمهور (Initial public offerings) أو طرح الأسهم للاكتتاب العام بأنها " بيع الوحدة الاقتصادية للأوراق المالية من أسهم أو سندات إلى الجمهور لأول مرة (إصدارات جديدة) مع توقع وجود سوق سائل (أي أن تكون فيه حركة البيع والشراء نشطة وسريعة)".

تبدأ الوحدات الجديدة في زيادة رأس المال بطرح أسهمها للاكتتاب لأول مره في السوق وبسعر الإصدار ولعدد محدود من المستثمرين، إذا ما نجح نشاط الوحدة واتسع ورغب المستثمرون في بيع أسهمهم واحتاجت إلى رأس مال إضافي، فأنها تتوجه إلى النوع الثاني من الأسواق هو سوق التداول العام (الأسواق الثانوية) ببيع الأسهم لعدد كبير من المستثمرين المتنوعين، وتستطيع بذلك توفير سيولة نقدية وزيادة رأس المال. وان الوحدات المصدرة للأسهم خاضعة لتقلبات السوق مما يجعل فترة عملية الاصدارت الجديدة

(IPO) صعبة للمتعهدين بالبيع، وتعطي دافعاً للإدارة لممارسة إدارة الأرباح في مدة الإصدارات (Ritter,2008,1)

2.1: أساليب أو ممارسات إدارة الأرباح

1.2.1: التغيير في السياسات المحاسبية

إنَّ مصطلح السياسة في الأدب المحاسبي يعبر عن رأي عام مستقر تعارف عليه الممتحنون لمهنة المحاسبة والمراجعة وأصبحت بمثابة قاعدة عامة، وتمثل السياسات المحاسبية " إرشادات موجهة لتوضيح كيفية تطبيق الإجراءات المحاسبية للحصول على المعلومات المحاسبية كهدف عام للنظام المحاسبي". (النقيب، 2004، 202)

وقد أشار الشيرازي إلى السياسات المحاسبية بأنها " مجموعة من أدوات التطبيق التي تستعملها الوحدة الاقتصادية في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية " ويقصد بأدوات التطبيق العملي تلك القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث في مجال محدد. (الشيرازي، 2011، 100-101)

إنَّ الوحدات الاقتصادية بحاجة أن تختار من بين الطرائق المحاسبية عند تسجيل الأحداث وإعداد القوائم المالية، وان تختار ما هو ملزم من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وتمثل ما يعرف بالسياسات المحاسبية، فكل وحدة سياساتها الخاصة بها وتختار على وفق ما هو متاح لها ضمن المبادئ المحاسبية. فقد عرف مجلس المبادئ المحاسبية (APB) في بيانه رقم (22) الإفصاح عن السياسات المحاسبية 1972: " إنَّ السياسات المحاسبية لوحدة الإبلاغ هي المبادئ المحاسبية الخاصة بها والطرق لتطبيق هذه المبادئ التي يحكم عليها من قبل إدارة الوحدة المحاسبية بأنها الأكثر ملاءمة في ظل الظروف السائدة مما يؤدي بها إلى أن تعرض بإنصاف الموقف المالي والتغييرات في الموقف المالي ونتائج العمليات بالتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، واستناداً إلى ذلك تم اختيارها لإغراض إعداد القوائم المالية "

وان الوحدات تقوم بتغيير الطرائق والتقديرات المحاسبية كجزء من سياساتها المحاسبية، ويشير الأدب المحاسبي إلى أن التغييرات في الطرائق والتقديرات المحاسبية يظهر رغبة الإدارة في تحقيق أهداف محددة من خلال تمهيد الدخل بشكل خاص وإدارة الأرباح بشكل عام لتخفيض تكاليف الوكالة وعقود الدين (بلفاوي، 2009، 110)، وأحياناً قد تجد الوحدات المختلفة أن القوائم تكون بحال أفضل إذا ما تم تغيير الطرق والإجراءات المستخدمة حالياً، أو أن يصبح شرط التغيير ملزماً من قبل مجلس المعايير أو لجنة تداول الأوراق المالية لضرورة التغيير، ففي هذه الحالات يتطلب الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عن أثر هذا التغيير، وبالمقابل سيخفض خاصية قابلة المقارنة والثبات للقوائم المالية بين الفترات (شبرويدر وآخرون، 2006، 222)

2.2.1: التغيير في الطرائق المحاسبية

يتضمن التغيير في الطريقة المحاسبية معينة، والتحول من طريقة أو سياسة متعارف عليها إلى طريقة وسياسة أخرى، مثلاً تغيير طرق تسعير المخزون من المعدل الموزون إلى FIFO أو تغيير طريقة اندثار الأصول من طريقة القسط الثابت إلى طريقة مجموعة سني العمر الإنتاجي (كيسو، وويجانت، 2009، 1173-1174).

عندما يتم تغيير إحدى الطرق أو الإجراءات، فيجب على الوحدة معالجة اثار التغيير أثناء المدة الحالية، واحتساب التأثير التراكمي الذي يعود إلى سنوات سابقة في إعادة تصوير القوائم المالية عن السنوات السابقة على وفق الطريقة الجديدة. (Mulford&Comiskey,2002,287-288) وتتم معالجة التأثير التراكمي للتحول إلى طريقة جديدة ضمن صافي الدخل للسنة التي تم فيها التغيير، ويتم تحديد التغييرات السنوية في صافي الدخل عن كل السنوات السابقة الناتجة عن التغيير من طريقة محاسبية إلى أخرى.

أولاً: تغيير طرق الاندثار

هناك طرق عدة لحساب الاندثارات وجميعها شائعة ومقبولة للاستعمال، فالوحدة تختار طريقة الاندثار التي تراها مناسبة لكل أصل من أصولها المختلفة، ولكن عند استعمالها لطريقة معينة يجب أن تعكس الدقة والواقعية للظروف الاقتصادية الفعلية للبيئة التي تعمل بها، ويتم توزيع الكلفة المستنفذة للأصل الثابت على الفترات وفقاً للمنافع المتوقعة من استعمال هذا الأصل (العادلي وآخرون، 2008، 570-577) وهناك طرائق عدة لحساب الاندثارات مثل القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص، الاندثار المعجل، مجموع عدد سني العمر الإنتاجي، الاندثار على أساس وحدات النشاط.... الخ، حيث يوضح المعيار الدولي رقم (4) للمادة رقم (12) بعنوان محاسبة الاندثار على ما يلي " يجب تطبيق طرق الاندثار المستخدمة بانتظام من فترة إلى أخرى ما لم تتغير الظروف التي تتطلب هذا الثبات، وفي حال حدوث تغيير من طريقة إلى أخرى يجب الإفصاح عن هذا التغيير وأسبابه وكذلك قيمة الآثار التي تترتب عليه في القوائم المالية " (مطر، 2007، 195)، فيمكن للوحدة ممارسة إدارة الأرباح في تغيير أو تبديل طريقة الاندثار من القسط الثابت إلى القسط المتناقص في حالة ارتفاع مستوى الأسعار (التضخم)، ويظهر تأثيره في صافي الدخل لتخفيض الضرائب وزيادة التعويضات مثلاً.

ثانياً: طرق تسعير المخزون

إنَّ المخزون من البضاعة بند أساسي من بنود الأصول المتداولة في الميزانية العمومية، ويعتبر عنصراً أساسياً من مكونات رأس المال العامل، ويعرف المخزون بأنه "مجموع السلع التي تشتريها الوحدة بهدف بيعها أو تصنيعها في دورة النشاط العادي للوحدة" وتختلف طبيعة المخزون من البضاعة أو المنتج السلعي تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط الوحدة، ويتكون المخزون في الوحدات التجارية من عنصر واحد فقط

هو البضاعة الجاهزة، أما المخزون في الوحدات الصناعية فيتكون من ثلاثة عناصر مواد خام، أنتاج تحت التشغيل، إنتاج تام. (أبو نصار وحמידات، 2008، 64)

ثالثاً: طرائق تقييم الاستثمارات المؤقتة

تشمل الاستثمارات المؤقتة الاستثمار بالأسهم والسندات، التي تقتنى بقصد بيعها في الأجل القصير والاستفادة من التقلبات التي تحدث في أسعارها السوقية بهدف تحقيق الربح، زيادة على الحصول على توزيعات الأرباح السنوية فيما يخص الأسهم والفوائد فيما يخص السندات، ويتوجب الإفصاح عن الاستثمارات المؤقتة في الميزانية العمومية إلى المستثمرين بوصفها أحد الأصول المتداولة وتعتبر عن الموارد المتاحة للاستعمال مستقبلاً، وتختلف الاستثمارات المؤقتة (أسهم سندات) عن بقية الأصول الأخرى في وجود مقياس موضوعي لتقييمها يومياً في سوق الأوراق المالية.

(العادلي وآخرون، 2008، 488)

رابعاً : انخفاض قيمة الأصول

إنَّ انخفاض قيمة الأصل تمثل " الزيادة في القيمة الدفترية (المرحلة) عن المبلغ القابل للاسترداد "، أما المقصود بالمبلغ القابل للاسترداد " فهي القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة المستعملة (التدفقات النقدية المستقبلية + قيمة الانقراض) أيهما أعلى، إذ أن قيمة الأصل تقاس من خلال ما يقدمه من خدمات مستقبلية وإيرادات للوحدة الاقتصادية. وهناك علاقة عكسية بين قيمة الأصل (ممثلة بالإيرادات التي يحققها) والقيمة الدفترية، وعندما تزداد الإيرادات تنخفض القيمة الدفترية (المرحلة)، ويحدث هذا الانخفاض عندما تكون قيمة الأصل غير قابلة للاسترداد (غير قابلة للتغطية)، لذا يلزم تخفيضها. (IFRS, 2004, 63).

خامساً : النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية

أن هناك مصروفات إضافية تصرف على الأصول الثابتة خلال المدد اللاحقة لاقتنائها، والمصروفات أما أن تكون رأسمالية أو إيرادية، وعادة ما يتم الخلط بينهما بشكل متعمد أو غير متعمد لصعوبة التمييز بينهما، فتسمى مصروفات رأسمالية إذا ما تحقق عنها منافع للفترة الحالية والمستقبلية (أي لأكثر من فترة مالية واحدة)، مع وجوب توفر بعض المزايا لكي يتم عدّها مصروفات رأسمالية ومنها أن تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل، وتحسين الطاقة الإنتاجية وزيادة خدمات الموجود. وتسمى مصروفات إيرادية إذا ما تحققت عنها منافع للفترة الحالية فقط، وفي حالة عدم التمييز سيؤدي إلى معالجات غير صحيحة تؤثر بالنتيجة في قائمة الدخل والمركز المالي، وبإمكان المحاسب استغلالها في إدارة الأرباح لهدف معين، فإذا عدّ المصروف الرأسمالي إيرادياً سيؤدي إلى تخفيض الأرباح، وإلى عدم بيان قيمة الأصل بالقيمة الحقيقية والخطأ في احتساب قسط الاندثار للأصل، وتلجأ إليها الوحدات الاقتصادية للتهرب من الضرائب وبالعكس.

سابعاً: توقيت الاعتراف بالإيرادات

إنَّ الاعتراف بالإيرادات من المشاكل المهمة التي تواجه مهنة المحاسبة لتعدد الطرق المستعملة في تسويق المنتجات والخدمات، هذا ما يجعل من الصعوبة وضع قواعد تنطبق على كل الحالات، وتستعمل المحاسبة أساس منهج العمليات للاعتراف بالإيرادات المتحققة أو القابلة للتحقق وتظهرها بالقوائم المالية (قائمة الدخل)، ويعتمد الاعتراف بالإيراد على اختيار نقطة زمنية معينة لإثبات حدوث الإيراد، فالإيراد يتميز بتعدد نقاط الاعتراف به ويرجع ذلك إلى التنوع الواضح في عمليات الإيراد (كيسو، ويجانت، 2009، 933-941).

وتظهر مشاكل الاعتراف بالإيراد لأن التحصيل النهائي لسعر البيع غير مؤكد بصورة معقولة أو لصعوبة تحديد متى تكتمل عملية اكتساب الإيراد، وبشكل عام تعترف الوحدات بالإيراد عند بيع المنتج أو الخدمة، ولكن يمكنها تعجيل أو تأخير الاعتراف بالإيراد في إنتاج الدخل بسبب الظروف المصاحبة للبيع (عدم التأكد المحيطة بتحصيل النقدية)، وفي ظل المبادئ المقبولة عموماً يجب الاعتراف بالإيراد عندما يتحقق الشرطان التاليين:

1. إنَّ يكون الإيراد قد تم اكتسابه.

2. إنَّ يكون الإيراد قد تحقق أو قابل للتحقق.

ويمكن حصر الممارسات المحاسبية في مجال تحقق الإيراد بالاتي:

المجموعة الأولى: هي مجموعة الأسس التي تقضي الاعتراف بالإيراد كاملاً عند النقطة الزمنية التي يتم فيها أداء النشاط الرئيسي أو أتمام حدث هام، وتتضمن نقطة البيع والتسليم، وأساس الإنتاج، وأساس التحصيل النقدي.

المجموعة الثانية: هي مجموعه من الأسس التي تعتبر الإيراد تياراً متدفقاً من الإنتاج المشترك فيما بين الأنشطة المختلفة والفترات المحاسبية، وتتضمن أساس الاستحقاق، الزيادة الطبيعية في القيمة، أساس نسبة الانجاز. (الشيرازي، 2011، 293-294)

أما شرويدر وآخرون فقد حدد نقاطاً للاعتراف بالإيراد منها:- أثناء عملية الإنتاج، وعند استكمال الإنتاج، وأثناء أداء الخدمة، وعند تسليم النقدية، وعند حدوث حدث معين وظروف خاصة للاعتراف بالإيراد. (شرويدر وآخرون، 2006، 192-194)، وان تعدد طرائق الاعتراف وجميعها مقبولة يسمح للمحاسب التبديل من طريقة إلى أخرى.

ثامناً : سياسات إعداد تصنيفات التحوط للمشتقات المالية

إنَّ تطور وسائل الاتصال وعولمة النشاط الاقتصادي، وتعزيز حرية انتقال رؤوس الأموال عبر العالم، ساهم ذلك في نشوء أدوات مالية جديدة وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلال الأدوات المالية وبضمنها المشتقات (derivatives) التي تستعمل لأغراض التحوط ضد التقلبات في معدلات الفائدة وأسعار الأسهم

لأغراض المضاربة، وعرف مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) رقم (32) الأداة المالية Financial instrument بأنها " عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لوحدة ما أو التزام مالي أو أداة حق ملكية لوحدة أخرى ".

من أمثلة أدوات حق الملكية: أسهم عادية، وأسهم ممتازة، والكفالات، وخيارات الشراء المكتوبة. ومن أمثلة أدوات الأصول المالية: استثمارات مالية، والذمم المدينة، والأصول المالية المشتقة. ومن أمثلة أدوات الالتزامات المالية: القروض المستلمة، والذمم الدائنة، والالتزامات المالية المشتقة، والسندات الصادرة. أبو نصار ،حميدات، 2008، 527-532)

تاسعاً : الطرق البديلة لتوزيع الضرائب بين المدد

تعد معظم الأحداث الاقتصادية ذات تبعات على التدفق النقدي الضريبي يتم الإفصاح عنها في الإقرارات الضريبية تماشياً مع قانون الضرائب المعمول به في الدولة التي تعمل بها الوحدات الاقتصادية (فرهود، 2008، 72)، إذ يشترط قانون الضرائب ضرورة الاعتراف بالإيرادات والمصروفات في مدد محاسبية مختلفة عما تتطلبه المبادئ المحاسبية المقبولة، عندئذ يكون الدخل الضريبي يختلف عن الدخل المحاسبي قبل الضريبة، وهذا الفرق المؤقت يطلق عليه الفرق التأسيلي originating ويزول الحدث الذي أدى إلى الفرق بالمدة اللاحقة نفسها ويطلق على عملية زوال هذا الفرق الزائل reversing ويؤدي كل من الفرق التأسيلي والفرق الزائل المؤقتين إلى مشكلة محاسبية يطلق عليها مشكلة توزيع ضرائب الدخل. ويمكن استعمال ثلاث طرائق لتوزيع ضرائب الدخل هي: (شرويدر وآخرون، 2006، 460)

1. طريقة التأجيل (The deferred method)
2. طريقة الأصل / الالتزام (Asset/Liability method).
3. طريقة الصافي من الضرائب (The net-of –tax method).

وان محاولات المحاسب التبديل بين تلك الطرائق ضمن ممارسات إدارة الأرباح للتأثير في نتائج القوائم المالية.

3.2.1: التغيير في التقديرات المحاسبية

تتصف بيئة الأعمال في الوقت الحاضر بالتغيرات السريعة التي لها تأثير مباشر وغير مباشر في الوحدة الاقتصادية، مما يفرض على الوحدة الاقتصادية الأخذ بالتقديرات المحاسبية لمواجهة هذه التغيرات ولضمان استمرار الوحدة الاقتصادية في أعمالها فضلاً عن ضمان أظهار المركز المالي ونتيجة النشاط كما ينبغي، لذلك فإن عرض القوائم المالية يتطلب إجراء عمليات تقدير عن الظروف أو الأحداث المستقبلية، وطالما أنه لا يمكن التأكد من هذه الظروف والأحداث المستقبلية وآثارها على القوائم المالية، فإن عملية تقديرها تتطلب ممارسة قدر من الحكم الشخصي، وعادةً تتغير التقديرات المحاسبية مع وقوع

أحداث جديدة أو اكتساب المزيد من الخبرة أو الحصول على معلومات إضافية، ومن الأمثلة على ذلك، الديون المعدومة، والمخزون المتقادم، والأعمار الإنتاجية لاندثار الأصول، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها. (جمعة، 2009، 52)، وتتم معالجة التغيرات في التقديرات في المستقبل فقط، ولا تحتاج إلى تعديلات في القوائم المالية المنشورة سابقاً، وتتم معالجتها محاسبياً في مدة التغيير، وإذا تأثرت بها أكثر مدة مالية تتم معالجتها في مدة التغيير وفي المستقبل.

(جربوع، وحلس، 2002، 372)

4.2.1: التغيير في وحدات الإبلاغ

وحدة الإبلاغ: " أية وحدة قانونية أو إدارية، أو تنظيم ائتماني، أو أية جهة أخرى بضمنهم الأفراد، لهم القدرة على استخدام الموارد النادرة لانجاز أهداف تلك الوحدة (SACL , Par6) " (Henderson, 2007, 218)

يجب الإفصاح عن التغيرات في الوحدات محل التقرير بصورة رجعية عن طريق تعديل القوائم المالية المعروضة، كما لو أن الوحدة محل التقرير كانت موجودة في تاريخ إعداد القوائم المالية للمرة الأولى، على أن يتم إعادة عرض القوائم المنشورة سابقاً لتعكس التغير في الوحدة محل التقرير، كما يجب أن تشير القوائم المالية إلى طبيعة التغيير واسبابه، والإفصاح عن أثر التغير على كل من الدخل وصافي الدخل وأرباح الأسهم عن كل الفترات المعروضة.

الاختيار بين طرق الاندماج Change Between Method Combinations

اندماج مشروع الأعمال كمفهوم محاسبي، هو جعل وحدتين أو أكثر من وحدات الأعمال في وحدة محاسبية واحدة، ويحدث اندماج الأعمال عندما تشتري وحدة ما صافي أصول أو حقوق الملكية في واحدة أو أكثر وتحصل السيطرة على هذه الوحدة المشتريات. يقوم المحاسبون بالاختيار بين طرق الاندماج المتاحة والمقبولة قبولاً عاماً على وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (3) وطرق الاندماج هي: (كام، 2000، 496-522)

أولاً: طريقة الشراء (purchase method): تعد من أكثر الطرق شيوعاً في الولايات المتحدة، تتلخص فكرتها في شراء وحدة اقتصادية لصافي أصول وحدة أخرى، وعندها تقوم الوحدة الاقتصادية الأم بدفع مبالغ نقدية مقابل صافي الأصول للوحدة التابعة وتسجيل الموجودات والمطلوبات للوحدة الاقتصادية الأخرى بالكامل بعد إعادة تقييمها بالقيمة السوقية، وإن الفرق بين القيمة الدفترية للأصل وبين القيمة السوقية تسجل كشهرة محل يتم إطفاءها على عدد من السنوات في الوحدة لإام.

ثانياً: تجميع المصالح (pooling interest method): ان فكرتها تقوم على أساس مبادلة أسهم بأسهم الوحدة الأخرى فهذه ليست بصفقة شراء وحدة اقتصادية من قبل وحدة أخرى، وإنما صفقة تقوم من خلالها

مجموعتين من حملة الأسهم بتوحيد مصالحهم المالية والمشاركة سوية في المخاطر، أن شرط قيام تجميع المصالح المالية تضمن بقاء مصالح الملكية في الوجدتين مستمرة بسبب فرضية استمرارية الوحدة. ثالثاً: طريقة البداية الأولى (fresh-start method): هي طريقة لا تختلف كثيراً عن طريقة الشراء إذ يتم إعادة تقييم صافي جمع أصول الأطراف المدمجة لمصلحة الوحدة الجديدة وليس فقط أصول الوحدة المشتركة، وستظهر القوائم المالية صافي الأصول كما لو أن الوحدة تم إنشاءها من جديد. (القاضي، 2010، 238)

وتظهر ممارسة إدارة الأرباح عندما يغير المحاسب الطريقة من طريقة معمول بها حالياً إلى طريقة أخرى لتغيير أرقام الدخل دون بيان السبب وإثارة.

1.4.2.1: محاسبة الاستحقاقات

عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) محاسبة الاستحقاقات بأنها " محاولة تسجيل التأثيرات المالية لمعاملات (صفقات) الوحدة الاقتصادية والأحداث الأخرى، والظروف المحيطة بتلك الأحداث في الفترة التي حصلت فيها، وبغض النظر عما إذا كان النقد قد أستم أو دفع من قبل الوحدة في تلك الفترة، (FASB, Con6,139) وبأن الإبلاغ المالي يهتم بتوفير معلومات حول أداء المشاريع الأساسية لقياس الدخل ومكوناته" (Ibid, no1,43).

إن هدف محاسبة الاستحقاق هي مساعدة المستثمرين على تقييم الأداء الاقتصادي للوحدة خلال المدة من خلال استعمال مبادئ المحاسبة الأساسية مثل الاعتراف بالإيراد والمقابلة، وهناك دليل بأنه نتيجة عملية الاستحقاق تجعل الأرباح المعلن عنها تميل إلى أن تكون ممهدة أكثر من التدفق النقدي، وأن قائمة الدخل توفر معلومات أفضل عن الأداء الاقتصادي للوحدة إلى المستثمرين أفضل من التدفقات النقدية وهذا ما ورد في دراسة (Dechow, 2010)، إذ أن محاسبة المستحقات بطبيعتها تميل إلى تقليل حدة التقلبات في التدفقات النقدية الأساسية للوحدة لتكوين الرقم الذي يعتقد بأنه مفيد أكثر للمستثمرين (لتقويم الأداء الاقتصادي والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية) من عملية التدفق النقدي الحالية، وجاءت دراسة (Sloan) لتضع تعريفاً للمستحقات من خلال تصنيف قائمة التدفقات النقدية، عرف مجلس (SFAS) قائمة التدفق النقدي " هي قائمة تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للوحدة خلال فترة معينة " وقد صنف المعيار (95) التدفقات النقدية إلى:

1. التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية: وهي تتعلق بالشراء والتخلص من الأصول الإنتاجية طويلة الأجل.
2. التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية: تتعلق باقتراض وتسديد أموال رأس المال طويلة الأجل.

3. التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية: هي كل التدفقات النقدية باستثناء الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، حيث عرفت بأنها " التأثيرات النقدية من العمليات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الدخل "، لذا عرف (Sloan) المستحقات بأنها الفرق بين صافي الدخل والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية. وعادةً أي تسويات محاسبية تظهر نتيجة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق هي الفرق بين صافي الدخل والتدفقات النقدية، لذا يمكن وضع تعريف اشمل للمستحقات من مكونات الاستحقاق للعوائد (الأرباح) كنتيجة الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفق النقدي الذي يمكن توضيحه في المعادلة الآتية:

إجمالي صافي الاستحقاقات = صافي الدخل – (النقد من الأنشطة التشغيلية + النقد من الأنشطة الاستثمارية + النقد من الأنشطة التمويلية (Richardson et al, 2001, 6-7)

2.4.2.1: ممارسات إدارة الأرباح المضللة (خارج حدود المبادئ)

إنَّ المبادئ المحاسبية لا يتم وضعها لتشكّل قيداً، فالمحاسبون مدركون بأنهم لن يتمكنوا من توقع كل التوقعات أو صفقات الأعمال مسبقاً، ولهذا السبب طورت المبادئ التي تسمح للمرونة بالتكيف مع الظروف المتغيرة وغير المؤكدة.

في مجال إدارة الأرباح من الصعب تحديد المغزى الأساسي من الممارسة، فعندما تتم رؤية عمل معين بأنه متوافق مع دوافع إدارة الأرباح، غالباً ما يحدد ضمن حالات إدارة الأرباح الضارة (المضللة)، فالمرونة في المحاسبة تسمح للوحدات بمواكبة إبداعات العمل، ومساوى استعمال إدارة الأرباح تحدث عندما يستغل المحاسب هذه المرونة، ويتم استعمال الوجه الثاني لإدارة الأرباح (الاحتيايل والتضليل) من أجل زيادة الأرباح بشكل غير طبيعي، وقد يترتب على ذلك بالمقابل إخفاء النتائج الحقيقية من هذا القرار، وينتج عنها أن تتحمل الإدارة عواقب وخيمة لقرارها كتعرض الوحدة الاقتصادية للإفلاس.

ففي سنة 2008 حدد (Arthur Levitt) الرئيس السابق للجنة الأوراق المالية خمس أساليب لإدارة الأرباح التي يعتقد أنها تهدد تكامل وسلامة عملية التقرير المالي: أولاً: إعادة هيكلة النفقات

Restructuring Charges or (Taking a Bath)

تتطلب عملية المنافسة الشديدة بين الوحدات الاقتصادية تقييم كفاية أدائها وربحية عملياتها، وعندما تلجأ الوحدات الاقتصادية إلى إعادة الهيكلة فإن بعض المشاكل تنشأ بسبب وجود نفقات كبيرة ترتبط بعملية إعادة هيكلة هذه الوحدات، هذه النفقات تساعد الوحدات على تنظيف (إعادة ترتيب) الميزانية العمومية ويطلق عليها تسمية الحمام الكبير (big bath).

إذ أشار إليها شرويدر وآخرون بأنها " عملية المبالغة لمرة واحدة في مصروفات (أعباء) إعادة الهيكلة بهدف خفض الأصول مما يقلل المصروفات في المستقبل، إذ من المتوقع أن الخسائر التي تحدث مرة واحدة سيتم خصمها في السوق من قبل المحللين الماليين والمستثمرين الذين يركزون على الأرباح المستقبلية " (شرويدر وآخرون، 2006، 205)

أما كل من (Mulford & Comiskey, 2002, 122) فقد عرفا " أن الوحدات الاقتصادية تتحمل أعباء ومصاريف كبيرة وغير متكررة التي يمكن استعمالها لتخفيض صافي الأصول (لتنظيف الميزانية العمومية) وجعلها متحفظة جداً، والبعض يفعلها بشكل غير طبيعي وذلك في محاولة لتخفيض التكاليف وزيادة أرباح السنوات المستقبلية".

إنّ الوحدات تلجأ إلى تحمل أعباء كبيرة من النفقات لأن المستثمرين ينظرون إلى ما بعد الخسارة التي حصلت مرة واحدة ويركزون فقط على الأرباح المستقبلية، فإذا ما أمكن تبطين هذه النفقات بإنشاء احتياطي إضافي بسيط يطلق عليه (الاحتياطي السري) فعندما تختلف التقديرات وتشح الأرباح المستقبلية يمكن استعمال هذا الاحتياطي ليولد (يخلق) من جديد وبشكل رائع دخل (عوائد). (Ibid, 94)، وأن لجنة الأوراق المالية لم تعارض إعادة الهيكلة عموماً، لاعتبارها من الخطط الإستراتيجية كجزء من الإدارة وإعمال التغير ولها علاقة باندماج الأعمال، ولكن عندما تقرر الوحدة إعادة الهيكلة فإن كل من الأطراف الداخلية (الموظفون والإدارة العليا) والإطراف الخارجية (المستثمرون والدائنون) يرغبون في فهم و التعرف على تأثيراتها المتوقعة وضمان أن الإبلاغ المالي يوفر معلومات مفيدة، على أن لا تؤدي إلى زيادة في التكاليف المرتبطة بها. (Levitt, 2008, 5) وقد تمارس الإدارات عند وضع إستراتيجية جديدة بعيد المدى بإعادة تقدير أصولها والتزاماتها وإظهار قوائم غير حقيقية.

ثانياً: المعالجة المحاسبية الخلاقة للاستحواذ (امتلاك الوحدات الاقتصادية الأخرى)

وقد وضع (شرويدر) هذه المعالجة بأنها " محاولة لتجنب المصروفات المستقبلية مقابل تحميل وحيد أو لمرة واحدة لمصروفات (الأعباء) مقابل أعمال الشراء والبحث والتطوير " (شرويدر وآخرون، 2006، 205)

لقد عرف كل من (Mulford & Comiskey) المحاسبة الخلاقة للاستحواذ بأنها " تخصيص جزء كبير من مصاريف الاقتناء والامتلاك ضمن السعر المدفوع لاقتناء وحدات اقتصادية أخرى في محاولة لتخفيض أرباح سنة الامتلاك وزيادة أرباح السنوات المقبلة، وإن مصاريف سنة الامتلاك تتضمن مصاريف عملية البحث والتطوير ". (Mulford & Comiskey, 2002, 122).

إن المحاسبة الخلاقة للاستحواذ وسيلة الاحتياطي الثانية تستعمل من قبل الوحدات لإبلاغ عن أعباء الاستحواذ، حيث زادت في السنوات الأخيرة عمليات الاستحواذ أو الدمج، والتملك، وبالأخص عند استعمال المحاسبة الإبداعية وعملية البحث والتطوير المشتراة، ويتم تصنيف الوحدات إلى أجزاء متزايدة،

وان الأسعار المدفوعة لشراء عمليات البحث والتطوير يتم إطفاءها مرة واحدة كنفقة (مصرف) بهدف إزالة أي تخفيض للأرباح في المستقبل وانه كلما زاد سعر الاستحواذ المدفوع يحمل (يخصص) لحساب شهرة المحل أو الموجودات غير الملموسة وان كان مناسباً إطفائها على مدى سنوات الأرباح المستقبلية، وتستعمل الوحدات لاكتمال الاستحواذ خلق مطلوبات كبيرة لمصاريف التشغيل المستقبلية، وبافتراض أن هذه المطلوبات تمثل تكاليف مستقبلية متعلقة باكتمال عملية الدمج الحديثة، وما تحويه من نفقات التشغيل المستقبلية عند احتساب ذلك على الاستحواذ فانه يرفع من الأرباح المستقبلية (Ibid, 94).

تلجأ الإدارات إلى مثل هذه الممارسات في حالة الاندماج بين الوحدات وباختيار طريقة الشراء بافتراض أن الوحدة المشتري تدفع مبالغ كبيرة جداً كمصاريف شراء وهذا سيخفض أرباح سنة الشراء ولكن ينتظر زيادة الأرباح في السنوات المقبلة.

ثالثاً: المخصصات المؤقتة (احتياطي السنوات المستقبلية) Cookie Jar Reserves

إنَّ الاحتياطي الثالث الذي تمارسه بعض الوحدات الاقتصادية باستعمال افتراضات غير واقعية لتقدير التزاماتها تجاه الغير، إذ تقوم هذه الوحدات بتخفيض الأرباح المعلن عنها خلال السنوات الجيدة من خلال تكوين الاحتياطيات وإخفاء هذه الأرباح أو تركها في الخزين (Cookie Jars) بغية استعمالها أو العودة إلى هذا الخزين في السنوات الصعبة أو السيئة مثل خسائر الديون وتكاليف الضمان.

(Levitt, 2008, 6) (Carmichael et al, 2007)

عرف (شرويدر) هذه المعالجة بأنها "المبالغة في تقديرات العائد على المبيعات (مردودات المبيعات) أو تكاليف ضمانات الأسهم (مخصص هبوط الأسعار) في المدد الجيدة، ثم استعمال تلك التقديرات المبالغ فيها لتقليل الأعباء المماثلة في السنوات الصعبة". (شرويدر وآخرون، 2006، 205)

أما (Mulford & Comiskey) عرفها "أنها تهتم باحتساب الالتزامات (المطلوبات) غير المتحققة باكثر من الطبيعي والاستعانة بهذه القيم لاحقاً في مواجهة الظروف الصعبة".

تستعمل بعض الوحدات الاقتصادية في السنوات الجيدة سياسات متحفظة بالأخص وذلك بممارسات طرائق الاعتراف بالإيراد الأكثر تحفظاً كتأجيل الاعتراف بالإيراد لزيادة المصاريف وتخفيض الإيرادات (تقليل الأرباح)، وان هذه العملية يطلق عليها "الاحتياطي المخزون" لكي تتمكن الوحدات من تخزين أرباحها ومكاسبها وادخارها في السنوات الصعبة التي لا يتحقق فيها أرباح. (Mulford & Comiskey, 2002, 33)

ان هذه الخطوات المتخذة من قبل الإدارات في المبالغة في الممارسات المحاسبية المتحفظة في السنوات الجيدة، بزيادة المخصصات مثلاً الديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها وتخزينها والاستفادة منها في السنوات الصعبة.

رابعاً: خرق مفهوم المادية (الأهمية النسبية) Abusing Materiality Concept

وسيلة الاحتيال الرابعة التي تمارسه الوحدات الاقتصادية هو إساءة استعمال مفهوم المادية بهدف تعديل الأرباح إلى المستويات المطلوبة، وإن امتازت أهمية المادية للمساعدة في خلق المرونة في الإبلاغ المالي، فبعض الفقرات قد تكون غير مهمة بحيث لا تستحق قياسها والإبلاغ عنها بالدقة الكبيرة، ومفهوم المادية قد يساء استعماله بتعمد في تسجيل الصفقات الغير صحيحة ضمن سقف نسبة مئوية محددة، ولأن تأثيره على النتيجة الأخيرة يفترض أن يكون صغير جداً بحيث تعديل هذا الخطأ يكون غير ضروري. ويمكن تعريف المادية (Materiality) "تأثير بند من بنود القوائم المالية في عمليات ومركز الوحدة الاقتصادية ككل، وتكون المفردة مادية أو ذات أهمية نسبية متى ما كان حجمها له تأثير في قرارات المستثمرين والدائنين".

أما شرويدر فعرفها "هي تسجيل الأخطاء بشكل متعمد أو إهمالها في القوائم المالية على افتراض أن أثرها ليس مادياً". (شرويدر وآخرون، 2006، 205)

أما (البلقاوي) فيرى أن لمفهوم الأهمية النسبية تأثيراً واسع النطاق في كل الأنشطة المحاسبية رغم عدم وجود تعريف شامل لها، ومع أن الأهمية النسبية تؤثر في قياس وعرض كل المعلومات في القوائم المالية، إلا أن أثرها الأكبر يقع على بنود الإيرادات والمصروفات، وعلى العموم كل المنظمات والهيئات المحاسبية المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة تركت تطبيق المادية لأحكام المحاسب الشخصية، ولكن في الوقت نفسه أكدت على أهميته. (بلقاوي، 2009، 347)، وبهذا فإن الإدارات يمكن أن تستغل المادية من خلال تقديرات الإدارة لمستوى المادية لتعديل الأرباح والوصول إلى المستوى المطلوب.

خامساً: الاعتراف غير المناسب بالإيراد Improper Revenue Recognition

تسجيل الإيراد قبل اكتسابه ظاهرة واسعة الانتشار، إذ لوحظ أن ما يزيد على نصف القضايا المرفوعة أمام لجنة تداول الأوراق المالية تنطوي على مشاكل الاعتراف بالإيراد، لأن الوحدات الاقتصادية تحاول زيادة الأرباح من خلال التلاعب بالدخل والاعتراف بالإيراد بشكل خاطئ، وبما أن الإيراد يجب أن لا يعترف به إلا في الوقت المحدد، فمن غير الصحيح الاعتراف بالإيراد قبل اكتمال البيع، أو قبل تسليم البضاعة إلى الزبون، أو في وقت ما زال لدى الزبون خيارات في إنهاء البيع أو تأجيله أو إلغاؤه.

(Levitt, 2008, 6) (Mulford & Comiskey, 2002, 122) (الكيلاني، 2008، 95)

فمن الطبيعي أن الوحدات تعترف بالإيراد عند بيع المنتجات أو تقديم الخدمة، ولكن يمكن تقديم أو تأخير الاعتراف بالإيراد بسبب ظروف عدم التأكد المصاحبة لعملية البيع مما أعطى الحافز للوحدات بالتلاعب بالدخل وإظهار قوائم المالية مضللة بعيدة عن الواقع.

5.2.1: أهداف إدارة الأرباح Objectives of Earnings Management

من تعاريف الباحثين تبين بان إدارة الأرباح هي " استعمال المرونة في الطرائق والسياسات المحاسبية وتوظيف التقديرات والإحكام الشخصية للتأثير في رقم الدخل المفصح عنه في المدى القصير لتحقيق هدف محدد".

لذا يمكن الملاحظة بان إدارة الأرباح هي شكل خاص من لعبة الأرقام المالية، وان إدارة الأرباح مع المرونة في القواعد والسياسات المحاسبية يمكن استعمالها لتوجيه الأرباح المعلن عنها باتجاه أهداف محددة مسبقاً، وفي الغالب الهدف يكون زيادة مستمرة في الأرباح، وكذلك ترتبط إدارة الأرباح بتمهيد الدخل أو تمهيد الأرباح والسبب أن ممارسة ما تصمم لتقديم تدفق أرباح سلس وممهد والذي يشير إلى انخفاض مستوى عدم التأكد والمخاطرة بالأرباح .

وان أهداف الوحدة الاقتصادية من ممارسة إدارة الأرباح لتحقيق:

1. تعظيم تعويضات ومكافآت الإدارة.
2. منع انتهاكات الاتفاقيات المالية.
3. تعظيم الإيرادات من العروض العامة الأولية.
4. الإيفاء بتوقعات المحللين المتفق عليها.

3.1: أساليب أو ممارسات إدارة الأرباح

1.3.1: العلاقة بين إدارة الأرباح وجودة المعلومات المحاسبية

1.1.3.1: قياس جودة المعلومات المحاسبية

أن البحوث المتعلقة بقياس جودة المعلومات المحاسبية أظهرت نتائج غير متناسقة في ان المؤشرات غير المباشرة المستخدمة في التحليل الميداني ركزت على سمات محددة لمعلومات الإبلاغ المالي التي يتوقع ان يكون لها تأثير في جودة الإبلاغ المالي، ومنها إدارة الأرباح، والقوائم المالية المعدلة، والتوقيت المناسب. ومع ذلك فلا يوجد مقياس استطاع ان يقوم جودة الإبلاغ المالي بشكل شامل بحيث تتضمن جميع الخصائص النوعية المعرفة في مسودة العرض (Exposure Draft) {ED} المقدمة من قبل FASB, IASB, عام 2008 تحت اسم تحسين الإطار الفكري للإبلاغ المالي

(An improved conceptual framework for financial reporting)

(Beest,2009,4)

ومع ذلك فان جودة الإبلاغ المالي هو مفهوم واسع لا يشمل فقط المعلومات المالية ولكن يشمل كذلك جميع الافصاحات بضمنها المعلومات غير المالية المضمنة في القوائم والمفيدة في اتخاذ القرارات (Beest

(et al ,2009,4

2.1.3.1: نماذج تقويم جودة الإبلاغ المالي

ان مسودة العرض (ED) التي قدمها FASB، IASB والتي تطبق على الأهداف والخصائص النوعية ينبغي ان تقود إلى معايير محاسبية عالية الجودة، والأخير ينبغي ان تقود إلى معلومات الإبلاغ المالي عالية الجودة تنفع في اتخاذ القرارات. (Ibid,5)

ان تقييم جودة الإبلاغ المالي تم وفق نماذج متعددة يعرضها الجدول:

جدول 1 أدوات القياس لتقييم جودة الإبلاغ المالي

النماذج	Model	نموذج المستحقات Accrual Model	ملاءمة القيمة Value Relevance	عناصر معينة في القوائم المالية Annual Report	الخصائص النوعية Qualitative Characteristics
النماذج		تختبر مستوى إدارة الأرباح كوكيل عن جودة الأرباح	يختبر العلاقة بين عوائد الأسهم وأرقام الدخل لمساعدة في قياس الملاءمة والموثوقية	يختبر بعمق عناصر معينة في التقرير السنوي	يختبر فائدة القرار من معلومات الإبلاغ المالي عن طريق تفعيل الخصائص النوعية
المزايا Advantages		من السهل نسبياً تجميع البيانات لقياس إدارة الأرباح	من السهل قياسه	يركز على قياس جودة الإبلاغ المالي	يركز على قياس جودة الإبلاغ المالي
			يوفر نظره ثاقبة إلى القيمة الاقتصادية لأرقام الدخل	قياس مباشر لجودة الإبلاغ المالي	قياس مباشر لجودة الإبلاغ المالي
العيوب Disadvantages		يركز على قياس جودة الأرباح	يركز على قياس جودة الأرباح	يركز فقط على عناصر محددة	صعوبة التفعيل بسبب صعوبات القياس
		قياس غير مباشر لجودة الإبلاغ المالي	قياس غير مباشر لجودة الإبلاغ المالي	صعوبة قياسه	
		من الصعوبة تقييم المستحقات الاختيارية	لا يوفر نظره ثاقبة للمبادلة بين الملاءمة والموثوقية		
الباحثين Authors		Jones,2009 :Healy&Wahlen,2009 Dechow et al , 2015	Barth et al ,2001: Choi et al,2007: Nelson,2006:	Hirst et al,2004: Beretta&Bozzolan, 2004:Cohen et al,2004	Shipper&Vince nt,2003:Van der meulen,et al 2007: Barth et al, 2006

Rescores: Besst et al , 2009 , 27

يركز النموذجان الأولان على قياس جودة الأرباح، إذ يستخدم نموذج المستحقات لقياس إدارة الأرباح في ظل القواعد والتشريعات الجارية، يفترض في هذا النموذج إن المدراء يستخدمون أحكامهم الشخصية (تقديراتهم) لتحديد المستحقات، ومع ذلك فان (Healy&Wahlen,2009) بينا أن لإدارة الأرباح تأثير سلبي في جودة الإبلاغ المالي من خلال تخفيض منفعة القرار. وان الفائدة الأساسية من استخدام المستحقات التقديرية يكون لقياس إدارة الأرباح اعتماداً على معلومات القوائم السنوية، وعند استخدام نماذج الانحدار فمن المحتمل ان تختبر أثر خصائص الوحدة الاقتصادية (الشركة) على مدى إدارة الأرباح (Dechow)

(et al,2015) من جانب آخر، فان نموذج ملاءمة القيمة يقيس جودة معلومات الإبلاغ المالي من خلال التركيز على العلاقة بين الأرقام المحاسبية وردود أفعال أسواق الأسهم، على افتراض ان أسعار الأسهم تمثل القيمة السوقية للوحدة، في حين تمثل الأرقام المحاسبية قيمة الوحدة طبقاً للممارسات المحاسبية، وعليه فان التغير في معلومات الإبلاغ تنسجم مع التغير في القيمة السوقية للوحدة، وبذلك فهي تفترض ان معلومات الأرباح توفر معلومات ملاءمة وموثوقة وفقاً لرأي (Nichols&Wahlen,2004) هذا النموذج يستخدم لفحص استدامة الأرباح، القدرة التنبؤية، التعابير باعتبارها عناصر جودة الأرباح (Beest et al ,2009,7)، وفي دراسات أخرى لقياس البدائل المحاسبية تم فيها المقارنة بين الملاءمة والموثوقية، وذلك عن طريق اختبار العلاقة بين قياس البدائل وأسعار السوق، وفي مناقشة الملاءمة وملاءمة القيمة اقترحت دراسة (Barth,beaver&Landsman,2001) بان نموذج ملاءمة القيمة يقيس كل من الملاءمة والموثوقية لان المعلومات المحاسبية تنعكس في السعر وعندها تكون معلومات ملاءمة وموثوق بها للمستثمرين.

ان تركيز أبحاث ملاءمة القيمة على الملاءمة والتمثيل الصادق (كأحد سمات الموثوقية) تنسجم مع مسودة العرض (ED) المشار إليها أنفاً ومع ذلك فان تلك النماذج لم تميز بين الملاءمة والموثوقية ولم توضح فيما إذ كان أو لم يكن أجراء مبادلة (Trade offs) بين الملاءمة والموثوقية عند بناء (صياغة) الأرقام المحاسبية، فضلاً عن ذلك ان أسواق الأسهم قد لا يكون كفوءة بشكل كامل، وتبعاً لذلك فان أسعار الأسهم قد لا تمثل القيمة السوقية للوحدة بشكل دقيق وكامل (Beest et al ,2009,7).

اما نموذج التقرير السنوي يعد أداة قياس شاملة لجودة الإبلاغ المالي باعتباره (لكونه) تقرير سنوي متكامل يتضمن كافة المعلومات المالية وغير المالية، ولكنه يركز في قياس الجودة على تخمين عناصر محددة في التقرير السنوي واختبارها بعمق سواء المتضمنة معلومات مالية وغير مالية، ويتأثر تقييم الجودة بقرارات معدي القوائم المالية بشأن تقديم المعلومات مختارة في التقرير السنوي، وعلى سبيل المثال دراسة (Hirst et al, 2004 453-472)

ركزت على استخدام القيمة العادلة لقياس جودة الإبلاغ المالي، وان دراسة (Gearemynck&Willekens,2003) ركزت على جودة الرقابة الداخلية ومخاطر الإفصاح عن المعلومات، على كل حال، ينظر إلى هذا النموذج الذي يركز على عناصر محددة في التقرير السنوي بأنه تركيزه جزئي بالنتيجة لا يوفر عرض شامل لإجمالي جودة الإبلاغ المالي. Beest et al , 2009,8 اما نموذج تفعيل الخصائص النوعية يهدف إلى تقويم جودة المعلومات باتجاهات مختلفة وبشكل متوازي (متزامن) لتحديد منفعة القرار لمعلومات الإبلاغ المالي، فقد طور عدد من الباحثين أمثال (Jonas& Blanchet,2000: Lee et al ,2002) معادلات (أسئلة) تؤثر خصائص نوعية مستقلة (منفصلة) لتقويم جودة المعلومات، على الرغم ان تلك البحوث بينت ان الخصائص النوعية ممكن تفعيلها، وان

العملية التشغيلية لتلك الخصائص تستند إلى الإطار الفكري للـ (FASB) عام 2002، IASB عام 2004 وليس مسودة العرض (ED) الجديدة الصادرة عام 2008، لذلك هناك عدم تناسق موجود مع (ED)، فضلاً عن ذلك فإن بعضاً من العمليات التشغيلية للخصائص ليس كاملة وهي تركز بشكل خاص على الملاءمة والتمثيل الصادق، على الرغم من أن القدرة على الفهم وقابلية المقارنة والتوقيت المناسب تدرك لأن تكون أقل أهمية من الملاءمة والتمثيل الصادق (Beest et al , 2009,8)

وأخيراً يستنتج (Barth et al,2001) أن نموذج المستحقات وملاءمة القيمة تركز فقط على المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالي لتقييم جودة الإبلاغ المالي.

3.1.3.1: قياس جودة الإبلاغ المالي في إطار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

يحدد جودة الإبلاغ المالي في إطار تأسيس وتعزيز الخصائص النوعية الأساسية لمنفعة القرار كما ورد في الـ (ED,2008) IASB والذي أعلن فيه أن الخصائص النوعية الأساسية هي (الملاءمة والتمثيل الصادق) هي أكثر أهمية في تحديد مضامين معلومات الإبلاغ المالي، وأن تعزيز الخصائص النوعية (القابلية على الفهم، والقابلية على المقارنة، وقابلية التحقق، والتوقيت المناسب) يمكن أن تحسن منفعة القرار عندما تؤسس الخصائص النوعية الأساسية (Beest et al , 2009, 9)

أولاً: الملاءمة (Relevance): عرفت الملاءمة بأنها "قدرة المعلومات في تغيير القرارات المتخذة من قبل المستخدمين بصفتهم أصحاب رأس المال" (IASB,2008,35)، وبما أن الملاءمة تعتمد على القدرة التنبؤية، فإن هناك عدد من الدراسات اتجهت نحو جودة الأرباح بدلا من جودة الإبلاغ المالي، وأن هذا النوع من الدراسة مجالها محدود (جودة الأرباح) لكونها تترك (تهمل) المعلومات غير المالية، وحينها سيتم استثناء المعلومات المالية المستقبلية المتاحة لمستخدمي القوائم المالية، على سبيل المثال الصفقات المستقبلية (Nichols&Wahlen,2004)، ولتحسين الشمولية وقياس جودة الإبلاغ المالي يجب دراسة القدرة التنبؤية من منظور واسع والذي يشمل كل المعلومات المالية وغير المالية. (Beest et al , 2009, 10)

إن القدرة التنبؤية ضرورية للملاءمة لتأثيرها في القرارات وفي تكوين التوقعات حول الأرباح المستقبلية والسيولة النقدية، وإن القدرة التنبؤية للأرباح تُعد من مهام الأرباح الحالية وعناصر الدخل الجاري لتكوين التوقعات المستقبلية، وقد أعلن SFAC no.1 بان إحدى الأهداف الرئيسية لجودة الإبلاغ التنبؤ بالمبالغ وتوقيت الأرقام المحاسبية والتدفقات النقدية المستقبلية المحتملة. (Barua, 2005,6)

تقدم القدرة التنبؤية معلومات واضحة عن قدرة الوحدة في توليد التدفقات النقدية المستقبلية (معلومات ذات قيمة تنبؤية حول الظواهر الاقتصادية)، إذا ما ساهمت تلك القيمة كمدخلات في العملية التنبؤية واستخدمت

من قبل أصحاب رأس المال لتنبؤاتهم حول المستقبل "(IASB,2008,36)، ويجب الأخذ بنظر الاعتبار القيمة التنبؤية كمؤشر مهم في الملاءمة وفي فائدة القرار ويستخدم عند قياس القدرة التنبؤية ثلاث فقرات: 1. **تزويد القوائم المالية ببيانات استباقية:** وتمثل البيانات الاستباقية توقعات المدراء للسنوات المستقبلية عن نشاط الوحدة، والتي تعتبر ملاءمة لأصحاب رؤوس الأموال والمستخدمين للقوائم المالية السنوية من جهة، ووسيلة الإدارة لتوفير معلومات خاصة للتنبؤ تكون أحياناً مضللة من جهة أخرى (لتحقيق هدف معين كما في أهداف إدارة الأرباح) والتي تكون غير متاحة لأصحاب المصالح الآخرين. (Bartov&Mohanram,2004)

2. **إفصاح القوائم المالية معلومات عن الفرص ومخاطر الأعمال:** ان دراسة (Jonas&Blanchet,2000) تشير الى ان اكتمال المعلومات المالية وغير المالية، مع الإشارة إلى (تواجد) القدرة التنبؤية والخبرة العملية سيتم الحصول على الفرص الضائعة وتجنب المخاطر. 3. **استخدام الوحدة القيمة العادلة:** أن الدراسات السابقة وفي مناقشة القيمة التنبؤية لمعلومات الإبلاغ المالي، تم استخدام القيمة العادلة بدل من الكلفة التاريخية، إذ ما تم الاستناد إلى أن محاسبة القيمة العادلة ستوفر معلومات ملاءمة أكثر من الكلفة التاريخية، ولأنها تمثل القيمة الحالية للأصل بدل من سعر شرائه. فضلاً عن أن هناك قيمة التغذية الراجعة وهي من سمات ملاءمة المعلومات الإبلاغ المالي، تشير معلومات التغذية الراجعة " إذا ما كانت تؤكد أو تغير توقعات الماضي والحاضر على أساس تقييمات سابقة " (IASB,2008,36)، وان دراسة (Jonas&Blanchet,2000) تناقش اذا كانت معلومات القوائم المالية السنوية توفر لمستخدميها تغذية راجعة عن صفقات أو أحداث سابقة، فان هذا يساعد في تأكيد أو تغيير تلك التوقعات.

السمة الثالثة (والأخيرة) التوقيت المناسب "توفر المعلومة المهمة لمعدي القوائم المالية في الوقت المناسب " والتي تعني الاعتراف بكل المعلومات ذات الصلة (مثلا الإيرادات والنفقات، والتغيرات في قيمة الموجودات) لتمكين مستخدمي القوائم المالية من التنبؤ بشأن التدفقات النقدية المستقبلية للأعمال، عموماً تعاني المعلومات المالية بطبيعتها من عدم توفرها في الوقت المناسب بسبب العمل بمبدأ التحفظ، وأعلنت أيضاً SFAC بان التوقيت المناسب جانب مساعد للملاءمة (Barua , 2005,7)

ثانياً: التمثيل الصادق: (Faithful Representation): ثاني خاصية من خصائص النوعية الأساسية كما ورد في مسودة العرض (ED)، التمثيل الصادق يمثل مغزى المعلومات والتي يجب ان تكون من خلالها القوائم المالية متكاملة، وحيادية، وخالية من الأخطاء المادية (IASB,2008, 36)، وبالتنسيق مع الدراسات السابقة فان التمثيل الصادق يقاس باستخدام أربع فقرات:

1. الحيادية Neutrality
2. الاكتمال Completeness

3. التحرر من الأخطاء المادية Freedom from Material error

4. قابلية التحقق Verifiability

ناقشت دراسة (Botosan,2004) تكمن (تظهر) الصعوبة في قياس التمثيل الصادق فقط عند تقييم القوائم المالية بشكل مباشر حيث المعلومات عن الظواهر الاقتصادية الفعلية ضرورية لضمان التمثيل الصادق، وفي دراسة (Maines&Wahlen,2006) تم اللجوء إلى الافتراضات والتقديرية (الأحكام الشخصية) التي تقرب التشابه (التماثل) للأحداث الاقتصادية الأساسية وتتبع المعايير لتعزيز التمثيل الصادق، فقد تحتوي المعلومات المحاسبية على مبالغ ضخمة من التقديرية (بالأخص عناصر المستحقات)، وقد تتأثر بالمتحيزين بعملية القياس أو الأحكام الشخصية للمقدين، والتي تسبب تحريف الحدث الاقتصادي (كما في إدارة الأرباح)، فبالرغم من عدم وجود مقياس منفصل للتمثيل الصادق والقابلية للتحقق، إن الدراسات الحالية تستخدم قياسات مضادة للموثوقية وجودة الأرباح لاختبار التمثيل الصادق منها (المستحقات غير الطبيعية، والمستحقات المتحيزة، وأخطاء تقدير المستحقات).

ولقياس جودة الإبلاغ المالي سيتم الرجوع إلى تلك الفقرات الأربع في القوائم المالية لزيادة احتمالية التمثيل الصادق فيها، فهي تعمل كوكيل غير مباشر للتمثيل الصادق لإعداد معلومات الإبلاغ المالي وفق معايير محاسبية موثوق بها وهي:

1. التحرر من التحيز: لا تخلو القوائم المالية تماماً من التحيز، حيث تعرض القوائم المالية الظواهر الاقتصادية والتي غالباً ما تقاس في ظل ظروف غير مؤكدة، وعند إدراج العديد من التقديرية والافتراضات في القوائم المالية، لا يمكن للتحيز أن يتحقق عند مستوى معين من الرقابة لضرورة معلومات الإبلاغ المالي وفائدة القرار. (IASB,2008)، من المهم النظر في المبررات المقدمة لمختلف التقديرية والافتراضات الواردة في القوائم المالية، وإذا ما كانت المبررات سليمة وقانونية فمن المرجح أنها تمثل الظواهر الاقتصادية بدون تحيز.

2. بالإضافة إلى سلامة وقانونية تلك التقديرية والافتراضات المقدمة، إن زيادة استخدام المبادئ المحاسبية ترفع من احتمالية إعداد طرق قياس جيدة، وبالتالي سيخفض من احتمالية الوقوع في الأخطاء المادية غير المقصودة في تلك القوائم.

3. اما الحيادية، تعني غياب التحيز المقصود لانجاز أهداف محددة مسبقاً أو التحريض على سلوك معين (IASB,2008,37)، وأعلنت دراسة (Jonas&Blanchet,2000,362) "الحيادية يجب أن تتصف بالموضوعية والموازنة"، وتشير الحيادية إلى هدف مخطط، والمخطط يجب أن يسعى إلى عرض موضوعي للأحداث بدلا من التركيز على الأحداث الايجابية فقط التي تحدث دون الإشارة إلى الأحداث السلبية (Beest et al ,2009,13).

4. تقرير مدقق الحسابات غير المشروط (غير المتحفظ)، العديد من الدراسات اختبرت تأثير التدقيق وتقرير المدقق على القيمة الاقتصادية للوحدة الاقتصادية مثلاً دراسة (Gaeremynck&Willekens,2003; Willekens,2008) واستنتجت تلك الدراسات بان تقرير المدقق يضيف قيمة لمعلومات الإبلاغ المالي من خلال توفير ضمان معقول حول الدرجة التي تمثل القوائم المالية الظاهرة الاقتصادية بأمانة.

وان الدراسات الموجودة حالياً تقدم دليل بان الكيانات تحرف القياسات المحاسبية لبلوغ الدخل المستهدف والإيفاء أو تجاوز بعض المقارنات المرجعية الايجابية للدخل المحددة مسبقاً، أو أرباح السنوات السابقة، وتوقعات المحللين للدخل (مثلاً دراسة Degeorge et al ,2009) حيث تم استخدام مؤشر متغير لعدد من السنوات للإيفاء بتوقعات تلك الأرباح بشكل دقيق مبتدئين بمبالغ صغيرة كقياسات معاكسة للحيادية (Barua,2005, 8).

ثالثاً: قابلية المقارنة: (Comparability) تقوى الخصائص النوعية بالقابلية على المقارنة "تمكن مستخدميها من تحديد التشابهات والاختلافات بين مجموعتين من الظواهر الاقتصادية " (IASB,2008)، وبعبارة أخرى، في ظروف متشابهة يجب ان تمثل بشكل متشابه، بينما في حالات مختلفة يجب ان تمثل بشكل مختلف، القابلية على المقارنة تقاس بست فقرات بالتركيز على الاتساق أو الثبات (Consistency)، أربع منها تشير إلى الاتساق في استخدام الإجراءات والسياسات نفسها من فترة إلى أخرى داخل الوحدة (Cole et al ,2007)، فقرتين تستخدم قياس المقارنة في فترة واحدة عبر الوحدات المختلفة (Cleary,2009).

في الفقرة الأولى والثانية: القابلية على المقارنة تشمل الاتساق، ويشير الاتساق " استخدام الإجراءات السياسات نفسها، إما من مدة إلى أخرى داخل الكيان أو في مدة واحدة عبر الكيانات (IASB,2008,39)، فالوحدات تسعى إلى تحقيق القابلية على المقارنة عن طريق الاتساق. ينفذ الاتساق بالرقابة للتغلب على التغيرات غير المؤكدة، فان المعلومات الجديدة، والقواعد والأنظمة عموماً دافع لجعل الوحدات تغير التقديرات والسياسات والأحكام الشخصية، على سبيل المثال إذا ما توفرت معلومات جديدة تشجع على إعادة النظر بالعمر المتوقع لأصل معين، قد يؤدي هذا إلى تغيير في التقدير، المهم في فقرة الاتساق ان توضح الوحدة كيف يؤثر هذا التغير على النتائج السابقة.

الفقرة الثالثة: أرقام الدخل مهمة جداً لتقييم أداء الوحدة عبر الفترات (IASB,2006)، إذا ما غيرت الوحدة التقديرات والسياسات المحاسبية عليها ان تضبط أرقام الدخل لسنوات سابقة لرؤية اثر هذا التغير على النتائج السابقة.

الفقرة الرابعة: يشار إلى الاتساق عند استخدام الإجراءات المحاسبية نفسها في كل سنة، وان أرقام هذه السنة تقارن مع أرقام السنة السابقة.

الفقرة الخامسة: ان القابلية على المقارنة لا تشير إلى الاتساق في استخدام الإجراءات المحاسبية لوحدة واحدة، فهي أيضاً تشير إلى المقارنة بين وحدات مختلفة (IASB, 2008) تقييم القابلية على المقارنة في القوائم المالية لمختلف الكيانات والسياسات المحاسبية المستخدمة وهياكل القوائم المالي السنوية، وشرح الصفقات والأحداث ذات الأهمية.

الفقرة السادسة: ان الأرقام والنسب القياسية تكون مفيدة عند المقارنة بين الوحدات.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

1.2: مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: وصف العينة

تسعى الدراسة إلى اختبار فرضيات المحاور الثلاثة الأساسية وذلك من خلال إعداد استمارة الاستبيان والمعدة وفقاً للمقياس الخماسي. ويتألف مجتمع الدراسة من الفئتين كلاتي:

1. المهنيون، لقد تم اختيار عينة من المحاسبين القانونيين (من أصحاب المكاتب الخاصة) بوصفهم متعهدين عن أصحاب المصالح الخارجيين.

2. الأكاديميون، كونهم يؤثرون في إدارة الأرباح واحد الأركان الأساسية المؤثرة في أنموذج المعرفة المحاسبية ومن جانبين، عضويتهم بمجلس المعايير المحاسبية ودورهم في ترسيخ المفاهيم المحاسبية في البيئة العراقية، إذ يمثلون طرفاً محايداً لا يخضع لصراع المصالح (إن وجدت).

2. قياس الثبات (الاتساق الذاتي):

لاختبار مدى صلاحية الاستبانة لدراسة الظاهرة على المجتمع نفسه في المستقبل، هناك طرائق عدة للتحقق من ثبات مقياس الدراية، ومنها معامل ارتباط ألفا، الذي يسمى (الفا كرونباخ (Cronbach)، وتعد قيمة معامل الفا كرونباخ مقبولة عندما تكون مساوية أو أكبر من (60%)، وبخاصة في البحوث الإدارية والسلوكية، وكان مقداره (83%، 71%، 69%) لمجموعات عينة الدراسة (الشركات، الأكاديميين، والمحاسب القانوني) على التوالي، وهذا يعني أن معامل الثبات عالٍ ويمكن الوثوق به لتقدير ثبات الاختبار والجدول (2) يبين النتائج النهائية لمعاملات الثبات.

جدول 2 معاملات الثبات من خلال قياس درجة الاتساق الداخلي لاستبيانات مجموعات عينة البحث

ت	المؤشرات	المعيار الأدنى	النسبة المتحققة	تقويم الثبات
1	الأكاديميين	0,60	0,7174	متحقق
2	مراقب حسابات	0,60	0,6966	متحقق
3	الشركات	0,60	0,8303	متحقق

وبذلك يتضح صلاحية الاستبانة بأجزائها الثلاثة لدراسة المجتمع (تحت الظروف نفسها) في المستقبل، أي بعبارة أخرى يمكن تعميم نتائج الدراسة على المجتمع الذي سحبت منه البيانات سابقاً.

ثالثاً: عينة الدراسة

في ضوء الأسباب التي قدمتها الباحثة أنفاً لاختيار مجتمع الدراسة، فقد اختيرت عينة عشوائية لغرض الحصول على إجابات يمكن الاعتماد عليها في إثبات فرضيات الدراسة وصياغة استنتاجات الدراسة في الجانب الميداني، وفيما يخص استجابة عينة الدراسة للاستبانة فقد تم توزيع (109) استمارة تم استعادة (60) استمارة منها وكما مبين في جدول (3).

جدول 3 العدد والنسبة المئوية لاستمارات الاستبانة الموزعة والمستردة الخاضعة للتحليل

الاستبانة العينة	الاستبانة الموزعة		الاستبانة المستردة	
	العدد	%	العدد	%
الأكاديميين	56	51%	30	50%
المحاسب القانوني	53	49%	30	50%
المجموع	109	100%	60	100%

أما السمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، فيمكن إظهارها في الجداول (5، 6، 7) والتي تبين المعلومات التفصيلية بشأن العدد والنسبة المئوية والتجميعية لكل من الوظيفة والتحصيل العلمي التخصص وسنوات الخدمة للمجموعات عينة الدراسة، يبين الجدول (4) تفاصيل مجموعة عينة الأكاديميين من الأساتذة الجامعيين في كليات ومعاهد القطر.

جدول 4 توزيع التكرارات الملاحظة ونسبها المئوية والتجميعية للبيانات الأولية لمجموعة الأكاديميين

المتغيرات الأولية	الفئات	التكرارات	النسبة المئوية	النسبة التجميعية
العنوان الوظيفي (اللقب العلمي)	أستاذ مساعد	4	20	20
	مدرس	8	40	60
	مدرس مساعد	8	40	100
التحصيل العلمي	دكتوراه	11	55	55
	ماجستير	8	40	95
	دبلوم عالي	1	5	100
التخصص	محاسب	17	85	85
	محاسب قانوني	2	10	95
	مدقق	1	5	100
سنوات الخدمة	1 - 5	3	15	15
	6 - 10	4	20	35
	11- 15	5	25	60
	16- 20	2	10	70
	21- 25	3	15	85
	> 25	3	15	100

حيث حاز اللقبان (مدرس مساعد، ومدرس) على نسب متساوية كانت (40%) لكل منهما، ويليهما لقب أستاذ مساعد بنسبة (20%).

أما التحصيل العلمي فنسبة حملة شهادة الدكتوراه كانت الأعلى بنسبة (55%)، ثم جاءت نسبة حملة شهادة الماجستير بنسبة (40%)، وبعدها نسبة حملة شهادة الدبلوم العالي بنسبة (5%) وهي الأقل، أما بالنسبة التخصص فأعلى نسبة تم احتسابها كانت (85%) ضمن اختصاص (محاسبة) وهذا مؤشر مهم في الدراسة لقدراتهم في فهم الأسئلة والاستجابة.

أما بالنسبة إلى سنوات الخدمة فقد سجلت نسبة (25%) أعلى نسبة تم احتسابها من الذين لديهم خدمة (11-15) وهذه النسبة مقبولة لغرض الدراسة إذ أن السياسات والتقديرات المحاسبية تعتمد على الخبرة

الشخصية للمحاسب، ثم الفئة (6-10) بنسبة (20%)، وسجل كل من الفئات (1-5) و (21-25) و (25) فأكثر) نسب متشابهة بلغت (15%) على التوالي.

أما الجدول (5) فهو يخصص وصف عينة البحث لمجموعة (المحاسبين القانونيين) وكالاتي

جدول 5 توزيع التكرارات الملاحظة ونسبها المئوية والتجميعية للبيانات الأولية لمجموعة المحاسبين القانونيين

المتغيرات الأولية	الفئات	التكرارات	النسبة المئوية	النسبة التجميعية
العنوان الوظيفي	تدريسي	3	15	15
	مراقب حسابات	15	75	90
	مدير تنفيذي	2	10	100
التحصيل العلمي	دبلوم عالي	20	100	100
التخصص	محاسب قانوني	18	90	90
	محاسب	1	5	95
	مدقق	1	5	100
سنوات الخدمة	1 - 5	1	5	5
	6 - 10	2	10	15
	11- 15	7	35	50
	16- 20	3	15	65
	21- 25	2	10	75
	> 25	5	25	100

لقد حاز العنوان الوظيفي لمراقب الحسابات أعلى نسبة (75%)، يليها من التدريسيين بنسبة (15%)، ثم مدراء الشركات بنسبة (10%). وأما ما يتعلق بالتحصيل العلمي فكانت كافة العينة (20) من حملة شهادة الدبلوم العالي بنسبة (100%) وان الباحث ركزت على المرخصين بفتح المكاتب الخاصة بصفتهم متعهدين (وكلاء) عن أصحاب رؤوس الأموال، أما طبيعة الممارسة القريبة من الاختصاص من المحاسبين القانونيين كانت الأعلى نسبة (90%) وهذا مؤشر مهم في الدراسة، أما الباقي من المحاسب والمدقق فكانت نسبهم متساوية (5%) على التوالي، أما بالنسبة إلى سنوات الخدمة فقد سجلت نسبة (35%) الأعلى إلى السنوات (11-15) وهذه النسبة جيدة، ثم يليها نسبة (25%) إلى الخدمة (25 سنة فأكثر)، مع الأخذ بنظر الاعتبار سنوات الخدمة لكونها عنصر أساس في زيادة خبرة المحاسبين.

أما فيما يخص وصف عينة البحث لمجموعة الشركات فهي مبينة في الجدول (6):

جدول 6 توزيع التكرارات والملاحظة ونسبها المئوية والتجميعية للبيانات الأولية لمجموعة الشركات

المتغيرات الأولية	الفئات	التكرارات	النسبة المئوية	النسبة التجميعية
العنوان الوظيفي	مدير تنفيذي	1	5	5
	مدير حسابات	14	70	75
	مدير مفوض	3	15	90
	م. مدير	2	10	100
الشهادة	ماجستير	4	20	20
	دبلوم عالي	1	5	25
	بكالوريوس	15	75	100
التخصص	محاسب	19	95	95
	محاسب قانوني	1	5	100
سنوات الخدمة	6 - 10	4	20	20
	11- 15	4	20	40
	16- 20	1	5	45
	21- 25	3	15	60
	> 25	8	40	100

فقد حاز مدراء الحسابات على أعلى نسبة (70%) ويليهم مدراء الشركات نسبة (15%)، وكان معاون المدير المفوض حصل على نسبة (10%)، ثم المدير التنفيذي حيث بلغت نسبته (5%).

أما بالنسبة إلى التحصيل العلمي فقد بلغت نسبة حملة شهادة البكالوريوس (75%) وهي تمثل أعلى نسبة تم احتسابها، ثم جاءت النسبة (20%) التي تعبر عن حملة شهادة الماجستير، أما نسبة حملة الدبلوم العالي فقد سجلت (5%)، أما طبيعة الممارسة القريية من الاختصاص من المحاسبين كانت الأعلى نسبة (95%) وهذا مؤشر مهم في الدراسة، والباقي من المحاسب القانوني.

أما بالنسبة إلى سنوات الخدمة فكان الذين لديهم خدمة (25) سنة فأكثر يشكلون نسبة (40%) من أفراد عينة الدراسة وهم الأعلى نسبة وهذا مؤشر مهم في هذه الدراسة لأن الممارسات المحاسبية تعتمد على سنوات الخدمة والممارسة العملية في الشركات.

2.2: وصف محاور الدراسة

يصف هذا المبحث المتغيرات الأساسية لمحاور الاستبانة وتحليلها، وقد استخدم لهذا الغرض جداول النسبة المئوية، والوسط الحسابي الموزون (متوسط القياس)، والانحراف المعياري والكفاية النسبية لأجل تقدير اتجاهات عينة البحث بشكل اجمالي أولاً، ثم لكل فئة من الفئات المبحوثة ثانياً، وكما يأتي:-

وصف المحور الأول " أساليب وممارسات إدارة الأرباح "، يتضمن هذا المحور (خمس عشر فقرة) من الاستبانة تمثل الأساليب المحاسبية المتنوعة المقبولة وغير المقبولة لإدارة الأرباح، بهدف تشخيص أي المتغيرات التي يرى عينة الدراسة الأكثر تأثير في تشكيل إدارة الأرباح في البيئة العراقية، لذا تم حصر أساليب إدارة الأرباح في (ستة مكونات رئيسية) هي:

1. السياسات المحاسبية
2. التقديرات المحاسبية
3. إعادة هيكلة النفقات
4. الاستحقاقات
5. الاحتياطات السرية
6. الاعتراف غير المناسب بالإيراد

1.2.2: تحليل أجمالي نتائج استجابات العينة

يظهر الجدول (7) الاتجاه العام لإجابات العينة وعن إدراكهم لأهمية تلك الممارسات المحاسبية وتأثيرها في قائمة الدخل (بالزيادة والنقصان).

أ. يركز المكون الأول على التغيير في السياسات المحاسبية، يتمثل هذا المكون (في الفقرة 1- 7)، اذ تؤكد إجابات التأييد ان هناك اتفاق حول أحقية المحاسب في التغيير (مثلا في طرائق الاندثار من القسط الثابت إلى القسط المتناقص في حالة ارتفاع الأسعار: الفقرة 1) على أساس ان تغيير الطريقة جاء تماشياً مع الظروف الاقتصادية (حالة التضخم) بمتوسط قياس (3.57)، بالمقابل انخفاض نسبي في الانحراف المعياري بمقدار (1.20) مما يعكس درجة عالية لتماثل الاستجابات الملاحظة حول التغيير في طرائق الاندثار. وبالمثل، يقترب قيمة متوسط القياس (الفقرة 3: عن رسملة البنود الايرادية على الرغم من عدم انطباق شروط الرسملة عليها) مع متوسط قياس للفقرة السابقة بلغ (3.53) تدل على تقارب وجهات نظر العينات، ويشير الانحراف المعياري البالغ (1.00) إلى وجود مقدار من التشتت في الإجابات حول التمييز بين المصروفات الايرادية والرأسمالية، اما فقرة (تستطيع الوحدة تخفيض قيمة المخزون آخر المدة عند الاختيار بين طرائق التقييم بهدف تخفيض الدخل: الفقرة 2) قد حصلت على تأييد نسبي عالٍ بمتوسط قياس بلغ (3.22)، والتشتت في الإجابات قليل نسبياً بلغ (1.180)، وبالمثل، تتساوى مع متوسط القياس

(الفقرة 7: الزيادة في تقدير المنافع المستقبلية للبنود غير الملموسة مثلاً البحث والتطوير) والذي بلغ (3.25) وتتقارب نسب التأييد مع الفقرة السابقة، وانخفاض الانحراف المعياري إلى مقدار صغير إذ بلغ (1.10) مما يعكس تأييد الاستجابات بشكل عام، أما بشأن (الفقرة 4: تعمل الوحدات على أبقاء السجلات مفتوحة لعدة أيام بعد انتهاء السنة المالية لتسجيل عمليات بيع إضافية) حصلت على نسبة تأييد عالية معللين ذلك كونها صفقات بيع تخص السنة المنتهية ولم تكتمل بعد، بلغ متوسط القياس فيها (3.40) والتشتت في إجاباتهم بلغ (1.28)، أما (الفقرة رقم 6: الاعتراف ببيع بضاعة ونقلها إلى الزبون على الرغم أن المدينين غير جديرون بالائتمان) هذه الطريقة تلجأ إليها الإدارات لبيع بضاعة راکدة أو لتجنب انخفاض أسعارها مستقبلاً، وإن نسبة التأييد والموافقة جاءت بكفاية نسبية عالية تبلغ (70) تتماثل مع سابقتها مما يدل على تقارب وجهات نظر العينات، والانحراف المعياري بلغ (1.14) وهو مقدار تشتت منخفض نسبياً في إجاباتهم، أما السؤال عن نقاط الاعتراف بالإيراد الكلي (الوحدات تعترف بالإيراد عندما يتم تغطية تكاليف البضاعة وتحقيق نسبة من الأرباح الفقرة: 5) حصلت هذه الفقرة على نسبة تأييد عالية من إجابات أفراد العينة بكفاية نسبية (73.4) وارتفاع في متوسط القياس بلغ (3.67) ويدل الانحراف المعياري (1.13) عن تشتت منخفض نسبياً في تلك الإجابات.

ب. أما فيما يتعلق بالمكون الثاني التغيير في التقديرات المحاسبية تشمل (في الفقرة 8 - 10) فإن ما يخص (الفقرة: 9 في لجوء الوحدات إلى تضمين كشوفات مخزون آخر المدة أصناف راکدة) تعكس أعلى نسبة تأييد وأعلى متوسط قياس من إجابات العينات إذ بلغ متوسط القياس (3.80) وأعلى كفاية نسبية (76) ويشكل أقل انحراف لهذا المتغير (قياساً ببقية المتغيرات) بلغ (0.92)، أما (الفقرة: 10 في تقدير نسب الانجاز في نهاية المدة للمحافظة على مستوى معين للدخل) حصلت على نسبة تأييد أقل من سابقتها، إذ بلغت الكفاية النسبية فيها (69)، ومتوسط قياس (3.43)، ويلاحظ تشتت في إجاباتهم بمقدار (1.17) حول ما ورد فيها، وإما الفقرة عن (استخدام المحاسب تقديرات متفائلة لاندثار العمر الإنتاجي لأصولها فقرة: 8) حصلت على التأييد الأقل من المكون المعني بالتقديرات (في إطار التقديرات) من خلال إجاباتهم (اتفق تماماً، واتفق) على التوالي، وبمتوسط قياس (3.13)، أما مقدار التشتت في إجابات أفراد العينة عن العينة السابقة بلغ (1.31).

ج. انصب المكون الرابع على الممارسات المقبولة والمستخدمة من قبل الوحدات الهادفة إلى الربح بتسجيل الصفقات على أساس الاستحقاق وفق مبدأ المقابلة (تحميل المدة بما يخصها من النفقات والإيرادات) (الفقرة: 13 توضح أنه إذا ما تم تطبيق أساس الاستحقاق تصبح الأرباح المعلن عنها ممهدة أكثر من التدفق النقدي مما يساعد المستثمرين على معرفة المركز المالي للوحدة، حصلت هذا الفقرة على أعلى نسبة تأييد وأعلى متوسط قياس بلغ (3.53) وأعلى كفاية نسبية (71) وانحراف معياري (1.38) لتقدير درجة تشتت الاستجابات الملاحظة.

د. مركز المكون الثالث على الممارسات غير المقبولة (أعادة هيكلة النفقات) والتي أشار إليها (Arthur) رئيس لجنة الأوراق المالية (ضمن الممارسات المضللة)، وقد ضمت فقرتين (11- 12)، ففي الفقرة 11: قيام الوحدة الاقتصادية بإنشاء احتياطي سري بالمبالغة في المصروفات لمرة واحدة لتخفيض المصروفات الحالية وزيادة الأرباح المستقبلية، وحصلت على نسبة تأييد قليلة نسبياً من أجمالي الاستجابات بمتوسط قياس بلغ (3.22) وكفاية نسبية (64)، اما التشتت في الاستجابات فقد كانت منخفضة نسبياً بمقدار (1.04) (بين أفراد العينة، إما (الفقرة:12 عن فحص الوحدات للأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات للقرض بين مدة وأخرى للتأكد من مالكيها) فقد حصلت على نسبة تأييد أقل من سابقتها بمتوسط قياس بلغ (3.07) وكفاية نسبية منخفضة نسبياً (61)، إما عن مقدار التشتت في إجاباتهم فكانت (1.120) وهي كبيرة نسبياً عن سابقتها.

هـ. وضمن الممارسات غير المقبولة أيضاً (الاحتياطات السرية) المكون الخامس، وتمثل في الفقرة: 14 اذ قد يتجه المحاسب في السنوات الجيدة بإنشاء تخصيصات والرجوع إليها في السنوات الصعبة، حصلت على أهمية أو كفاية نسبية (64)، وقد أيد المستبانون مثل هذه الممارسة بمتوسط قياس (3.18)، ومقدار تشتت في الاستجابات كان (1.31).

و. وقد شكل (الاعتراف غير المناسب بالإيراد) المكون السادس (والأخير)، وضمن الممارسات المضللة لإدارة الأرباح (إذا لجأت الإدارات إلى إجراء صفقات غير حقيقية في نهاية السنة على ان يتم إلغاؤها في السنة القادمة الفقرة: 15) وحصل هذه الفقرة على أدنى متوسط قياس في الجدول (مقارنة ببقية المكونات) بلغ (2.72) وكفاية نسبية منخفضة (54%) وبالمقابل بأعلى تشتت في الاستجابات العينة بلغ (1.33). ويوضح الجدول الآتي النتائج المذكورة انفاً: -

جدول 7 الخلاصة الإحصائية لأجمالي استجابات عينة البحث اتجاه مكونات ممارسات وأساليب إدارة الأرباح

مكونات ممارسات وأساليب إدارة الأرباح	رقم العبارة	متوسط القياس	الانحراف المعياري	الكفاية النسبية	التقويم
أولاً: السياسات المحاسبية 7-1					
يمكن للوحدة الاقتصادية تغيير طريقة الاندثار من القسط الثابت إلى القسط المتناقص في حالة ارتفاع الأسعار.	1	3.570	1.200	71.40	أعلى
يمكن للوحدة الاقتصادية تخفيض قيمة المخزون آخر المدة لغرض زيادة كلفة البضاعة المباعة وتخفيض الدخل لتقليل دفع الضرائب.	2	3.220	1.180	64.40	أعلى
ترسل بعض الوحدات الاقتصادية بعض بنود المصروفات الإيرادية	3	3.530	1.000	70.60	أعلى

					على الرغم من عدم انطباق معايير الرسملة على تلك البنود.
أعلى	68.00	1.280	3.400	4	تعمل بعض الوحدات على أبقاء السجلات مفتوحة لعدة أيام بعد انتهاء السنة لتسجيل عمليات بيع إضافية في السنة المنتهية حالاً.
أعلى	73.40	1.130	3.670	5	تقوم بعض الوحدات بالاعتراف بالإيراد الكلي حتى وأن تم بيع جزء من البضاعة.
أعلى	69.60	1.140	3.480	6	الاعتراف ببيع البضاعة ونقلها إلى الزبون بالرغم أن الدائنين غير جديرين بالانتماء.
أعلى	65.00	1.100	3.250	7	تبالغ بعض الوحدات الاقتصادية في تقدير المنافع المستقبلية لبعض بنود الأصول غير الملموسة مثل البحث والتطوير.
ثانياً: التقديرات المحاسبية 10-8					
أعلى	62.60	1.310	3.130	8	تستخدم بعض الوحدات تقديرات متفائلة لاندثار العمر الاقتصادي لأصولها
أعلى	76.00	0.920	3.800	9	تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى تضمين كشوفات مخزون آخر المدة أصناف راكدة من البضائع.
أعلى	68.60	1.170	3.430	10	تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بالمبالغة في تقدير (بالزيادة أو النقصان) نسب الانجاز للمحافظة على مستوى معين للدخل.
ثالثاً: إعادة الهيكلة 12-11					
أعلى	64.40	1.040	3.220	11	قد تبالغ الوحدة في تكوين احتياطي إعادة هيكلة النفقات لتكون قادرة على عكس جزء من الإيرادات المتراكمة في المستقبل لغرض تحقيق أهداف خاصة.
أعلى	61.40	1.120	3.070	12	لا تُفحص بعض الوحدات الاقتصادية الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو الأصول المؤجرة منها.
رابعاً: الاستحقاقات 13					
أعلى	70.60	1.380	3.530	13	تجعل محاسبة الاستحقاق الأرباح المعلن عنها مُمَهِّدة أكثر من التدفق النقدي وذلك لمساعدة المستثمرين في تقييم أداء الوحدة.
خامساً: الاحتياطات السرية 14					

أعلى	63.60	1.310	3.180	14	المبالغة في تخفيض الأرباح في السنوات الجيدة (أرباح مرتفعة) بإنشاء تخصيصات (مخصص الديون المشكوك في تحصيلها)، والرجوع إليها في السنوات الصعبة (أرباح منخفضة).
سادساً: الاعتراف غير المناسب بالإيراد 15					
أدنى	54.40	1.330	2.720	15	تلجأ الإدارات إلى إجراء صفقات غير حقيقية في نهاية السنة ويتم إلغائها في السنة المقبلة.
أعلى	66.93	0.464	3.347	60	محور ممارسات وأساليب إدارة الأرباح

أولاً: التحليل الإحصائي لاستجابات أفراد العينة (الأكاديميين): حيث نلاحظ من الجدول (8) ان استجابات العينة جميعها كانت دقيقة توضح وجهات نظرهم العلمية والعملية وتتجه نحو التمسك بتطبيق المعايير المحاسبية في الوحدات الاقتصادية، لذا نجد استجاباتهم متماثلة وان قيم الانحراف المعياري صغيرة نسبياً وهذا دليل على تجانس الإستجابات وكالاتي:

1.المكون الأول من السياسات المحاسبية حصل على نسبة تأييد عالية في الفقرات (1، 2، 3، 4)، وبكفاية نسبية عالية تبلغ (69، 63، 73، 60) على التوالي وهي أعلى من نقطة عتبة القطع، وبالمقابل حصلت على أدنى تشتت معياري، إما الفقرات (5، 6، 7) فحصلت على أدنى تأييد وبمتوسطات قياس (2.90)، (2.95)، (2.90) على التوالي، وكفاية نسبية أدنى من نقطة عتبة القطع*) المقدره (60%).

2.المكون الثاني من التقديرات المحاسبية حصلت الفقرات كافة (8، 9، 10) على نسبة تأييد عالية بين (اتفق تماماً، اتفق)، وكفاية نسبية عالية بلغت (66، 74، 62) على التوالي.

3.المكون الثالث في الفقرتين (11، 12) والمكون السادس و(الأخير) في الفقرة (15) قد كانت نسبة التأييد منخفضة جداً بوصفها ممارسات مضللة تؤثر في مصداقية القوائم المالية، وبكفاية نسبية قليلة تبلغ (57، 59، 55) على التوالي.

4.المكون الرابع في الفقرة (13) المتعلق بالاستحقاقات فقد حصل على نسبة تأييد عالية وبمتوسط قياس (4.35) لان الإدارات تفضل تمهيد الدخل للحفاظ على مستوى معين للدخل، وحصل على أعلى كفاية نسبية (مقارنة ببقية الجدول) وهي (87%)، أما المكون الخامس الفقرة (14) المتعلق بالاحتياطات السرية هو أيضاً فقد حصل على نسبة تأييد عالية اذا ما كانت ممارسة معقولة في بيئة غير مستقرة.

جدول 8 الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة (الأكاديميين) اتجاه مكونات إدارة الأرباح

مكونات ممارسات وأساليب إدارة الأرباح	رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الكفاية النسبية	التقويم
أولاً: السياسات المحاسبية 7-1					
يمكن للوحدة الاقتصادية تغيير طريقة الاندثار من القسط الثابت إلى القسط المتناقص في حالة ارتفاع الأسعار.	1	3.45	1.10	69	أعلى
يمكن للوحدة الاقتصادية تخفيض قيمة المخزون آخر المدة لغرض زيادة كلفة البضاعة المباعة وتخفيض الدخل لتقليل دفع الضرائب.	2	3.15	1.18	63	أعلى
ترسمل بعض الوحدات الاقتصادية بعض بنود المصروفات الإيرادية على الرغم من عدم انطباق معايير الرسملة على تلك البنود.	3	3.65	0.81	73	أعلى
تعمل بعض الوحدات على أبقاء السجلات مفتوحة لعدة أيام بعد انتهاء السنة لتسجيل عمليات بيع إضافية في السنة المنتهية حالياً.	4	3.00	1.12	60	أعلى
تقوم بعض الوحدات بالاعتراف بالإيراد الكلي حتى وأن تم بيع جزء من البضاعة.	5	2.90	1.07	58	أدنى
الاعتراف ببيع البضاعة ونقلها إلى الزبون بالرغم أن المدينين غير جديرين بالانتماء.	6	2.95	0.89	59	أدنى
تبالغ بعض الوحدات الاقتصادية في تقدير المنافع المستقبلية لبعض بنود الأصول غير الملموسة مثل البحث والتطوير.	7	2.90	0.85	58	أدنى
ثانياً: التقديرات المحاسبية 8-10					
تستخدم بعض الوحدات تقديرات متفائلة لاندثار العمر الاقتصادي لأصولها.	8	3.30	0.98	66	أعلى
تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى تضمين كشوفات مخزون آخر المدة أصناف راکدة من البضائع.	9	3.70	0.92	74	أعلى
تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بالمبالغة في تقدير (بالزيادة أو النقصان) نسب الانجاز للمحافظة على مستوى معين للدخل.	10	3.10	1.07	62	أعلى
ثالثاً: إعادة الهيكلة 11-12					
قد تبالغ الوحدة في تكوين احتياطي إعادة هيكلة النفقات لتكون قادرة على عكس جزء من الإيرادات المتراكمة	11	2.85	0.81	57	أدنى

					في المستقبل لغرض تحقيق أهداف خاصة.
أدنى	59	0.94	2.95	12	لا تُفحص بعض الوحدات الاقتصادية الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو الأصول المؤجرة منها.
رابعاً: الاستحقاقات 13					
أعلى	87	0.93	4.35	13	تجعل محاسبة الاستحقاق الأرباح المعلن عنها مُمهّدة أكثر من التدفق النقدي وذلك لمساعدة المستثمرين في تقييم أداء الوحدة.
خامساً: الاحتياطات السرية 14					
أعلى	62	1.21	3.10	14	المبالغة في تخفيض الأرباح في السنوات الجيدة (أرباح مرتفعة) بإنشاء تخصيصات (مخصص الديون المشكوك في تحصيلها)، والرجوع إليها في السنوات الصعبة (أرباح منخفضة).
سادساً: الاعتراف بالإيراد 15					
أدنى	55	1.21	2.75	15	تلجأ الإدارات إلى إجراء صفقات غير حقيقية في نهاية السنة ويتم إلغاؤها في السنة المقبلة.

ثانياً: التحليل الإحصائي لاستجابات أفراد العينة (محاسبين قانونيين): يتبين من الجدول الآتي (9) ان إجاباتهم نوعاً ما تتجه نحو الاتفاق على اغلب الفقرات، بوصفهم متعهدين عن أصحاب المصالح فأنهم راغبون في تلبية مصالح الإدارة الداخلية والخارجية، لذا نجد استجاباتهم متماثلة وان قيم الانحراف المعياري صغيرة نسبياً هذا دليل على تجانس الاستجابات وكالاتي:

1. المكون الأول من السياسات المحاسبية فقد حصلت فقراته كافة (1، 2، 3، 4، 5، 6، 7) على نسبة تأييد عالية وبأعلى من الوسط الافتراضي (3)، وأعلى من نقطة عتبة القطع المقدره (60)، وأيضاً حصل المكون الثاني من التقديرات المحاسبية في فقراته (8، 9، 10) على نسبة تأييد عالية واقل نسبة تشتت في إستجابات المستبائين.

2. المكون الثالث الفقرات (11، 12) والسادس الأخير الفقرة (15) من اعادة الهيكلة والاعتراف غير المناسب للإيراد، فقد حصلاً على نسبة تأييد منخفضة وبأدنى من عتبة القطع بنسب (52، 57، 59) على التوالي.

3. المكون الرابع والخامس (11، 13) على التوالي، فكانت نسبة التأييد مرتفعة بين (اتفق تماماً، واتفق) وبمتوسط قياس (3.05)، (3.25) بين إجابات المستبائين.

جدول 9 وصف الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة (المحاسبين القانونيين)

مكونات ممارسات وأساليب إدارة الأرباح	رقم الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	الكفاية النسبية	التقويم
أولاً: السياسات المحاسبية					
يمكن للوحدة الاقتصادية تغيير طريقة الاندثار من القسط الثابت إلى القسط المتناقص في حالة ارتفاع الأسعار.	1	3.95	1.23	79	أعلى
يمكن للوحدة الاقتصادية تخفيض قيمة المخزون آخر المدة لغرض زيادة كلفة البضاعة المباعة وتخفيض الدخل لتقليل دفع الضرائب.	2	3.40	0.99	68	أعلى
ترسمل بعض الوحدات الاقتصادية بعض بنود المصروفات الإيرادية على الرغم من عدم انطباق معايير الرسملة على تلك البنود.	3	3.60	1.23	72	أعلى
تعمل بعض الوحدات على أبقاء السجلات مفتوحة لعدة أيام بعد انتهاء السنة لتسجيل عمليات بيع إضافية في السنة المنتهية حالياً.	4	3.95	1.15	79	أعلى
تقوم بعض الوحدات بالاعتراف بالإيراد الكلي حتى وأن تم بيع جزء من البضاعة.	5	3.85	1.18	77	أعلى
الاعتراف ببيع البضاعة ونقلها إلى الزبون بالرغم أن المدينين غير جديرين بالائتمان.	6	3.40	1.27	68	أعلى
تبالغ بعض الوحدات الاقتصادية في تقدير المنافع المستقبلية لبعض بنود الأصول غير الملموسة مثل البحث والتطوير.	7	3.85	0.93	77	أعلى
ثانياً: التقديرات المحاسبية					
تستخدم بعض الوحدات تقديرات متفائلة لاندثار العمر الاقتصادي لأصولها.	8	3.35	1.50	67	أعلى
تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى تضمين كشوفات مخزون آخر المدة أصناف راكدة من البضائع.	9	3.80	1.01	76	أعلى
تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بالمبالغة في تقدير (بالزيادة أو النقصان) نسب الانجاز للمحافظة على مستوى معين للدخل.	10	3.65	1.18	73	أعلى
ثالثاً: إعادة الهيكلة					
قد تبالغ الوحدة في تكوين احتياطي إعادة هيكلة النفقات لتكون قادرة على عكس جزء من الإيرادات المتراكمة في المستقبل لغرض تحقيق أهداف خاصة.	11	2.95	1.15	59	أدنى
لا تُفحص بعض الوحدات الاقتصادية الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو الأصول المؤجرة منها.	12	2.85	1.31	57	أدنى
رابعاً: الاستحقاقات					

أعلى	61	1.43	3.05	13	تجعل محاسبة الاستحقاق الأرباح المعلن عنها مُمهّدة أكثر من التدفق النقدي وذلك لمساعدة المستثمرين في تقييم أداء الوحدة.
خامساً: الاحتياطات السرية					
أعلى	65	1.37	3.25	14	المبالغة في تخفيض الأرباح في السنوات الجيدة (أرباح مرتفعة) بإنشاء تخصيصات (مخصص الديون المشكوك في تحصيلها)، والرجوع إليها في السنوات الصعبة. (أرباح منخفضة)
سادساً: الاعتراف بالإيراد					
أدنى	52	1.43	2.60	15	تلجأ الإدارات إلى إجراء صفقات غير حقيقية في نهاية السنة ويتم إلغاؤها في السنة المقبلة

ثالثاً: التحليل الإحصائي لاستجابات أفراد العينة (الشركات): يتبين من الجدول السابق (10) بأن إجاباتهم تتجه نحو (اتفاق تماماً، اتفق) على أغلب الممارسات المحاسبية، بوصفهم محاسبين لدى الوحدات الاقتصادية فأنهم متحيزون لتحقيق أهداف الإدارة الداخلية ومصالحهم الذاتية، لذا نجد استجاباتهم متماثلة وبأعلى كفاية نسبية وان قيم الانحراف المعياري صغيرة نسبياً هذا دليل على تجانس الإجابات وكالاتي:

1. المكونات الرئيسية من الأول والثالث والرابع والخامس بفقراتها كافة، حصلت على أعلى نسبة تأييد من إجابات أفراد العينة، وأعلى كفاية نسبية.

المكون الأخير السادس والمكون الثاني بالفقرة (8)، حصلوا على أدنى نسبة تأييد من إجابات أفراد العينة وبمتوسطات قياس (2.80)، (2.72) على التوالي، إما باقي فقرات المكون الثاني حصل على نسبة تأييد عالية

جدول 10 وصف الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة (الشركات)

رقم العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الكفاية النسبية	التقويم	مكونات ممارسات وأساليب إدارة الأرباح
أولاً: السياسات المحاسبية					
1	3.30	1.22	66	أعلى	يمكن للوحدة الاقتصادية تغيير طريقة الاندثار من القسط الثابت إلى القسط المتناقص في حالة ارتفاع الأسعار.
2	3.10	1.37	62	أعلى	يمكن للوحدة الاقتصادية تخفيض قيمة المخزون آخر المدة لغرض زيادة كلفة البضاعة المباعة وتخفيض الدخل لتقليل دفع الضرائب.
3	3.35	0.93	67	أعلى	ترسم بعض الوحدات الاقتصادية بعض بنود المصروفات الإيرادية على الرغم من عدم انطباق معايير الرسملة على تلك البنود.

أعلى	65	1.41	3.25	4	تعمل بعض الوحدات على أبقاء السجلات مفتوحة لعدة أيام بعد انتهاء السنة لتسجيل عمليات بيع إضافية في السنة المنتهية حالاً.
أعلى	85	0.64	4.25	5	تقوم بعض الوحدات بالاعتراف بالإيراد الكلي حتى وأن تم بيع جزء من البضاعة.
أعلى	82	0.97	4.10	6	الاعتراف ببيع البضاعة ونقلها إلى الزبون بالرغم أن المدينين غير جديرين بالائتمان.
أعلى	60	1.26	3.00	7	تبالغ بعض الوحدات الاقتصادية في تقدير المنافع المستقبلية لبعض بنود الأصول غير الملموسة مثل البحث والتطوير.
ثانياً: التقديرات المحاسبية					
أدنى	55	1.37	2.75	8	تستخدم بعض الوحدات تقديرات متفائلة لاندثار العمر الاقتصادي لأصولها.
أعلى	78	0.85	3.90	9	تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى تضمين كشوفات مخزون آخر المدة أصناف راکدة من البضائع.
أعلى	71	1.23	3.55	10	تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بالمبالغة في تقدير (بالزيادة أو النقصان) نسب الانجاز للمحافظة على مستوى معين للدخل.
ثالثاً: إعادة الهيكلة					
أعلى	77	0.88	3.85	11	قد تبالغ الوحدة في تكوين احتياطي إعادة هيكلة النفقات لتكون قادرة على عكس جزء من الإيرادات المتراكمة في المستقبل لغرض تحقيق أهداف خاصة.
أعلى	68	1.05	3.40	12	لا تُفحص بعض الوحدات الاقتصادية الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو الأصول المؤجرة منها.
رابعاً: الاستحقاقات					
أعلى	64	1.40	3.20	13	تجعل محاسبة الاستحقاق الأرباح المعلن عنها مُمهّدة أكثر من التدفق النقدي وذلك لمساعدة المستثمرين في تقييم أداء الوحدة.
خامساً: الاحتياطات السرية					
أعلى	64	1.40	3.20	14	المبالغة في تخفيض الأرباح في السنوات الجيدة (أرباح مرتفعة) بإنشاء تخصيصات (مخصص الديون المشكوك في تحصيلها)، والرجوع إليها في السنوات الصعبة (أرباح منخفضة).
سادساً: الاعتراف بالإيراد					
أدنى	56	1.40	2.80	15	تلجأ الإدارات إلى أجزاء صفقات غير حقيقية في نهاية السنة ويتم إلغاؤها في السنة المقبلة.

وصف المحور الثاني " جودة المعلومات المحاسبية "، تمثل الخصائص النوعية التي يجب ان تتسم بها المعلومات المحاسبية وعلاقتها بالممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح، بهدف التعرف على مواقف أفراد العينة واتجاهاتهم، وقد تم حصر جودة المعلومات المحاسبية في (خمسة مكونات رئيسية) هي:

- ❖ الملاءمة
- ❖ الموثوقية
- ❖ الثبات
- ❖ المادية
- ❖ الشفافية

يظهر الجدول (11) الاتجاه العام لاستجابات العينة عن إدراكهم أهمية جودة المعلومات المحاسبية وتأثيرها في قرارات مستخدمي القوائم المالية.

أ. يهتم المكون الأول بخاصية الملاءمة، ويتمثل هذا المكون (في الفقرة 1 إلى 9)، تشير (الفقرة 1: الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح توفر معلومة ملاءمة) وحصلت الفقرة على نسبة تأييد بالرفض وبمتوسط قياس (3.68) يؤكد رفضهم، مقابل انخفاض في الانحراف المعياري بلغ (1.14)، وبما ان هذه الخاصية تعتمد على ثلاث خصائص ثانوية (القدرة التنبؤية والتوقيت المناسب والتغذية الراجعة)، تم اخذ آراء المستبائين عن ان الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح توصل المعلومات في التوقيت المناسب (فقرة 2)، وانها ذات قدرة تنبؤية عالية (فقرة 3)، وتساعد على تصحيح مسارات الأفعال (فقرة 4)، وأظهرت إجاباتهم نسبة رفض عالية وبمتوسطات قياس متشابهة نوعا ما (3.28)، (3.57)، (3.50) على التوالي، وأعلى الكفاية النسبية (66، 71، 70) على التوالي. اما فقرة (ينتج عن تغيير الممارسات معلومات غير ملاءمة للمستثمرين فقرة 5) حصلت على نسبة تأييد قليلة وبمتوسط قياس ضعيف (3.02) ومساو لنقطة عتبة القطع (60)، على الرغم من ان الجانب النظري يؤكد بان إدارة الأرباح تهدف إلى تحقيق أهداف المساهمين من أصحاب رؤوس الأموال والإدارة الداخلية حتى على حساب متخذو القرار ، وعندما سؤل المستبائين عن التغيير في الممارسات يساعد في الحصول على معلومات ملائمة لقرارات الإدارة (فقرة 6)، أم لأهداف مستخدمي القوائم (فقرة 8) جاءت إجاباتهم باتجاه الملاءمة لأهداف مستخدمي القوائم المالية (فقرة 8) وبمتوسط قياس عالٍ (3.83) وأعلى من نقطة عتبة القطع بنسبة (77%)، وبالمقابل ظهر اقل انحراف معياري بلغ (0.78).

ب. ركز المكون الثاني على خاصية الموثوقية، ويتمثل في (فقرة 10 - 13)، وكانت فقرة (10) إن أساليب إدارة الأرباح تقلل من خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية، وحصلت على نسبة تأييد عالية بمتوسط قياس (3.60) ومع تشتت قليل في الإجابات بلغ (0.99)، إما عند قياس السياسات المحاسبية يتم الاعتماد على الظروف الاقتصادية للأحداث التجارية (فقرة 11)، أم الشكل القانوني (12) لإثبات صحة

المعلومة، جاءت الإجابات باتجاه الفقرة (11) المعلومة ذات الجودة العالية تتحقق عند تمثيلها للواقع الاقتصادي بنسبة تأييد عالية وبمتوسط قياس بلغ (3.60) وأعلى من نقطة عتبة القطع بنسبة (72) و أقل نسبة تشنت بلغت (0.85)، وهذا بخلاف ما مطبق في البيئة العراقية باعتمادهم على الشكل القانوني قبل كل شيء، اما آراء المستبانيين بان إدارة الأرباح تبتعد عن التمثيل الصادق بالتحيز في طرائق القياس (فقرة 7) أم تحيز القائمين في القياس (فقرة 13)، جاءت استجاباتهم متشابهة جدا فالأولى تأييد بمتوسط قياس (3.70) والثانية (3.63)، كفاية نسبية (74%، 73%) على التوالي.

ج. اما خاصية الثبات ظهرت ضمن المكون الثالث (فقرة 14) اذ اتفق أفراد العينة وبمتوسط قياس (3.80) وبكفاية نسبية عالية (مقارنة ببقية المتغيرات في الجدول) وهي (76%)، بان التحول من سياسة إلى أخرى تفقد المعلومة المحاسبية صفة المقارنة، إما التشنت في استجاباتهم فقد بلغ (1.18).

د. اما خاصية الأهمية النسبية (المادية) جاءت ضمن المكون الرابع (فقرة 15) أيد أفراد العينة يساء استعمال مفهوم المادية بهدف تعديل الأرباح إلى المستويات المطلوبة بمتوسط قياس (3.62) وأعلى من عتبة القطع بنسبة (72%).

هـ. اما الخاصية الخامسة (الأخيرة) اهتمت بالشفافية في القوائم المالية (فقرة 16)، فقد اتفق أفراد العينة على أهميتها وان الشفافية المتزايدة تقلل من ممارسات إدارة الأرباح المضللة، بنسبة تأييد عالية وبمتوسط قياس (3.62) و أقل انحراف معياري (مقارنة ببقية المتغيرات) (1.12) وهذا لان البيئة العراقية لا تمارس إدارة الأرباح المضللة بشكل كبير.

جدول 11 الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة البحث اتجاه مكونات جودة المعلومات المحاسبية

مكونات جودة المعلومات المحاسبية	رقم العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الكفاية النسبية	التقويم
أولاً: الملائمة 9-1					
تؤدي الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح معلومات ملائمة ولها القدرة في التأثير على القرارات المتخذة من قبل المديرين.	1	3.680	1.140	73.60	أعلى
أن الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح توصل المعلومات الملائمة إلى متخذ القرار في الوقت المناسب.	2	3.280	1.150	65.60	أعلى
ينتج عن التغيير في الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح معلومات قدرة تنبؤية.	3	3.570	1.090	71.40	أعلى
تسمح الممارسات المحاسبية بالتغذية الراجعة التي توفر الوسائل لاتخاذ القرار وتساعد في تصحيح الأفعال.	4	3.500	1.210	70.00	أعلى
ينتج عن استخدام الممارسات المحاسبية معلومات غير ملائمة للمستثمرين والدائنين.	5	3.020	1.200	60.40	أعلى

أعلى	75.60	0.850	3.780	6	ترتبط السياسات المحاسبية بمفهوم الملائمة للقرار، أي التركيز على المعلومات المفيدة لنماذج القرارات.
أعلى	74.00	1.000	3.700	7	تبتعد الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح عن التمثيل الصادق من خلال التحيز في اختيار طريقة القياس لتعدد الطرائق والخيارات المحاسبية.
أعلى	76.60	0.780	3.830	8	ترتبط الممارسات المحاسبية بمفهوم الملائمة، أي التركيز على المعلومات المفيدة لتحقيق أهداف مستخدمي القوائم المالية.
أعلى	73.40	0.880	3.670	9	أن تعدد البدائل والطرائق المحاسبية هدف لجعل المعلومات ملائمة ذات قدرة تنبؤية.
ثانياً: الموثوقية 10- 13					
أعلى	72.00	0.990	3.600	10	أن الأساليب المحاسبية لإدارة الأرباح تقلل من خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية.
أعلى	72.00	0.850	3.600	11	أن قياسات السياسات المحاسبية تتسم بالقابلية على التحقيق , أي قدرتها في توفير درجة عالية من المعلومات المحاسبية تمثل الأحداث الاقتصادية.
أعلى	63.40	1.010	3.170	12	يستند المحاسب إلى الممارسات المحاسبية على معالجة الأحداث وعرضها تماشياً مع الظروف الاقتصادية للوحدة وليس الشكل القانوني.
أعلى	72.60	1.130	3.630	13	تبتعد الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح عن التمثيل الصادق من خلال التحيز القائم في القياس , أي عرض المعلومات المرغوب في عرضها لتحقيق أهداف معينة حسب رغبة الإدارة.
ثالثاً: الثبات 14					
أعلى	76.00	1.180	3.800	14	التحول من سياسة محاسبية إلى سياسة أخرى يفقد المعلومات المحاسبية صفة المقارنة.
رابعاً: المادية 15					
أعلى	72.40	1.010	3.620	15	يساء استعمال مفهوم المادية بهدف تعديل الأرباح إلى المستويات المطلوبة.
خامساً: الشفافية 16					
أعلى	72.40	1.120	3.620	16	تقلل الشفافية المتزايدة من احتمالية انشغال المديرين بإدارة الأرباح.
أعلى	71.33	0.393	3.567	60	جودة المعلومات المحاسبية

أولاً: التحليل الإحصائي لاستجابات أفراد العينة (الأكاديميين): نلاحظ من الجدول (13) بان استجابات أفراد العينة جميعهم باتجاه (اتفق تماماً، اتفق) على فقرات المحور، وعند النظر إلى قيم الانحراف المعياري نجدها قيم صغيره نسبياً مما يدل على تجانس الاستجابات بشكل عام وكالاتي:

1. المكون الأول من (الملاءمة) أشارت الفقرتين (1، 2) على أدنى نسبة تأييد بالرفض من أفراد العينة و أقل من عتبة القطع بنسبة (56%، 55%) على التوالي، إما باقي الفقرات (3 – 9) لهذا المكون فقد حصلت على أعلى نسبة تأييد بالموافقة، وأدنى انحراف معياري.
2. المكون الثاني (الموثوقية) فقد حصلت الفقرة (12) على أدنى تأييد من أفراد العينة وبمتوسط قياس (2.95) وأدنى تشتت معياري، إما باقي فقرات المكون (10، 11، 13) فقد حصلت على أعلى تأييد وأعلى كفاية نسبية تبلغ (73، 73، 78%) على التوالي.
3. أما المكون الثالث والرابع والخامس من الثبات والمادية والشفافية على التوالي، فقد كانت نسبة التأييد عالية بان تغيير الممارسات المحاسبية تلغي خاصية الثبات وتزيد المادية وتعالج بالشفافية، وأدنى تشتت معياري.
- جدول 12 الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة (الأكاديميين) اتجاه مكونات جودة المعلومات المحاسبية**

مكونات جودة المعلومات المحاسبية	رقم العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الكفاية النسبية	التقويم
أولاً: الملائمة					
تؤدي الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح معلومات ملائمة ولها القدرة في التأثير على القرارات المتخذة من قبل المديرين.	1	2.80	1.11	56	أدنى
أن الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح توصل المعلومات الملائمة إلى متخذ القرار في الوقت المناسب.	2	2.75	0.97	55	أدنى
ينتج عن التغيير في الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح معلومات قدرة تنبؤية.	3	3.45	1.19	69	أعلى
تسمح الممارسات المحاسبية بالتغذية الراجعة التي توفر الوسائل لاتخاذ القرار وتساعد في تصحيح الأفعال.	4	3.05	1.19	61	أعلى
ينتج عن استخدام الممارسات المحاسبية معلومات غير ملائمة للمستثمرين والدائنين.	5	3.50	0.95	70	أعلى
ترتبط السياسات المحاسبية بمفهوم الملائمة للقرار , أي التركيز على المعلومات المفيدة لنماذج القرارات.	6	3.40	0.88	68	أعلى
تبتعد الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح عن التمثيل الصادق من خلال التحيز في اختيار طريقة القياس لتعدد الطرائق والخيارات المحاسبية.	7	3.90	0.55	78	أعلى
ترتبط الممارسات المحاسبية بمفهوم الملائمة , أي التركيز على المعلومات المفيدة لتحقيق أهداف مستخدمي القوائم المالية.	8	3.60	0.60	72	أعلى
أن تعدد البدائل والطرائق المحاسبية هدف لجعل المعلومات ملائمة ذات قدرة تنبؤية.	9	3.25	0.79	65	أعلى
ثانياً: الموثوقية					
أن الأساليب المحاسبية لإدارة الأرباح تقلل من خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية.	10	3.65	0.99	73	أعلى

أعلى	73	0.75	3.65	11	أن قياسات السياسات المحاسبية تتسم بالقابلية على التحقيق , أي قدرتها في توفير درجة عالية من المعلومات المحاسبية تمثل الأحداث الاقتصادية.
أدنى	59	0.94	2.95	12	يستند المحاسب إلى الممارسات المحاسبية على معالجة الأحداث وعرضها تماشياً مع الظروف الاقتصادية للوحدة وليس الشكل القانوني.
أعلى	78	0.79	3.90	13	تبتعد الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح عن التمثيل الصادق من خلال التحيز القائم في القياس , أي عرض المعلومات المرغوب في عرضها لتحقيق أهداف معينة حسب رغبة الإدارة.
ثالثاً: الثبات					
أعلى	77	0.93	3.85	14	التحول من سياسة محاسبية إلى سياسة أخرى يفقد المعلومات المحاسبية صفة المقارنة.
رابعاً: المادية					
أعلى	71	0.69	3.55	15	يساء استعمال مفهوم المادية بهدف تعديل الأرباح إلى المستويات المطلوبة.
خامساً: الشفافية					
أعلى	76	0.83	3.80	16	تقلل الشفافية المتزايدة من احتمالية انشغال المديرين بإدارة الأرباح.

ثانياً: التحليل الإحصائي لاستجابات أفراد العينة (محاسبين قانونيين): نلاحظ من الجدول (14) بان إجابات أفراد العينة جميعهم باتجاه (اتفق تماماً، واتفق) على فقرات المحور، وعند النظر إلى قيم الانحراف المعياري نجدها قيم صغيرة نسبياً مما يدل على تجانس الإجابات وكالاتي:

1. المكون الأول من خاصية الملاءمة حصلت فقراته كافة على نسبة تأييد عالية وبمتوسط قياس أعلى من الوسط الفرضي للقياس (3) عدا الفقرة (5) اذ حصلت على أدنى نسبة تأييد من أفراد العينة وبمتوسط قياس (2. 50)، وتشتت معياري بلغ (1.10).

2. ان المكونات الثانية والثالثة والرابعة والخامسة (الأخيرة) فقد حصلت على نسبة تأييد عالية في فقراته كافة وبأعلى من نقطة عتبة القطع (60).

جدول 13 الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة المحاسبين القانونيين اتجاه مكونات جودة المعلومات المحاسبية

مكونات جودة المعلومات المحاسبية	العدد	متوسط القياس	الانحراف المعياري	الكفاية النسبية	التقويم
أولاً: الملائمة					
تؤدي الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح معلومات ملائمة ولها القدرة في التأثير على القرارات المتخذة من قبل المديرين.	1	4.10	0.79	82	أعلى
أن الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح توصل المعلومات الملائمة إلى متخذ القرار في الوقت المناسب.	2	3.20	1.28	64	أعلى
ينتج عن التغيير في الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح معلومات قدرة تنبؤية.	3	3.40	1.19	68	أعلى

أعلى	75	1.16	3.75	4	تسمح الممارسات المحاسبية بالتغذية الراجعة التي توفر الوسائل لاتخاذ القرار وتساعد في تصحيح الأفعال.
أدنى	50	1.10	2.50	5	ينتج عن استخدام الممارسات المحاسبية معلومات غير ملائمة للمستثمرين والدائنين.
أعلى	80	0.92	4.00	6	ترتبط السياسات المحاسبية بمفهوم الملائمة للقرار , أي التركيز على المعلومات المفيدة لنماذج القرارات.
أعلى	80	1.03	4.00	7	تبتعد الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح عن التمثيل الصادق من خلال التحيز في اختيار طريقة القياس لتعدد الطرائق والخيارات المحاسبية.
أعلى	82	0.79	4.10	8	ترتبط الممارسات المحاسبية بمفهوم الملائمة , أي التركيز على المعلومات المفيدة لتحقيق أهداف مستخدمي القوائم المالية.
أعلى	77	1.04	3.85	9	أن تعدد البدائل والطرائق المحاسبية هدف لجعل المعلومات ملائمة ذات قدرة تنبؤية.
ثانياً: الموثوقية					
أعلى	76	0.95	3.80	10	أن الأساليب المحاسبية لإدارة الأرباح تقلل من خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية.
أعلى	65	0.79	3.25	11	أن قياسات السياسات المحاسبية تتسم بالقابلية على التحقيق , أي قدرتها في توفير درجة عالية من المعلومات المحاسبية تمثل الأحداث الاقتصادية.
أعلى	63	0.93	3.15	12	يستند المحاسب إلى الممارسات المحاسبية على معالجة الأحداث وعرضها تماشياً مع الظروف الاقتصادية للوحدة وليس الشكل القانوني.
أعلى	78	0.97	3.90	13	تبتعد الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح عن التمثيل الصادق من خلال التحيز القائم في القياس , أي عرض المعلومات المرغوب في عرضها لتحقيق أهداف معينة حسب رغبة الإدارة.
ثالثاً: الثبات					
أعلى	82	0.97	4.10	14	التحول من سياسة محاسبية إلى سياسة أخرى يفقد المعلومات المحاسبية صفة المقارنة.
رابعاً: المادية					
أعلى	76	0.95	3.80	15	يساء استعمال مفهوم المادية بهدف تعديل الأرباح إلى المستويات المطلوبة.
خامساً: الشفافية					
أعلى	75	1.07	3.75	16	تقلل الشفافية المتزايدة من احتمالية انشغال المديرين بإدارة الأرباح.

ثالثاً: التحليل الإحصائي لاستجابات أفراد العينة شركات (الوحدات الاقتصادية): نلاحظ من الجدول (13) بأن إجابات أفراد العينة جميعها كانت باتجاه (اتفق تماماً، واتفق) على مكونات المحور وما يتضمنه من فقرات، وعند النظر إلى قيم الانحراف المعياري نجدها قيم صغيرة نسبياً مما يدل على تجانس الإجابات في فقراته كافة، وإن الكفاية النسبية أعلى من عتبة القطع المقدرة.

جدول 14 الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة الشركات اتجاه مكونات جودة المعلومات المحاسبية

مكونات جودة المعلومات المحاسبية	الرقم	متوسط القياس	الانحراف المعياري	الكفاية النسبية	التقويم
أولاً: الملائمة					
تؤدي الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح معلومات ملائمة ولها القدرة في التأثير على القرارات المتخذة من قبل المديرين.	1	4.15	0.99	83	أعلى
أن الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح توصل المعلومات الملائمة إلى متخذ القرار في الوقت المناسب.	2	3.90	0.91	78	أعلى
ينتج عن التغيير في الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح معلومات قدرة تنبؤية.	3	3.85	0.88	77	أعلى
تسمح الممارسات المحاسبية بالتغذية الراجعة التي توفر الوسائل لاتخاذ القرار وتساعد في تصحيح الأفعال.	4	3.70	1.22	74	أعلى
ينتج عن استخدام الممارسات المحاسبية معلومات غير ملائمة للمستثمرين والدائنين.	5	3.05	1.36	61	أعلى
ترتبط السياسات المحاسبية بمفهوم الملائمة للقرار , أي التركيز على المعلومات المفيدة لنماذج القرارات.	6	3.95	0.60	79	أعلى
تبتعد الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح عن التمثيل الصادق من خلال التحيز في اختيار طريقة القياس لتعدد الطرائق والخيارات المحاسبية.	7	3.20	1.15	64	أعلى
ترتبط الممارسات المحاسبية بمفهوم الملائمة , أي التركيز على المعلومات المفيدة لتحقيق أهداف مستخدمي القوائم المالية.	8	3.80	0.89	76	أعلى
أن تعدد البدائل والطرائق المحاسبية هدف لجعل المعلومات ملائمة ذات قدرة تنبؤية.	9	3.90	0.64	78	أعلى
ثانياً: الموثوقية					
أن الأساليب المحاسبية لإدارة الأرباح تقلل من خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية.	10	3.35	1.04	67	أعلى
أن قياسات السياسات المحاسبية تتسم بالقابلية على التحقيق , أي قدرتها في توفير درجة عالية من المعلومات المحاسبية تمثل الأحداث الاقتصادية.	11	3.90	0.91	78	أعلى
يستند المحاسب إلى الممارسات المحاسبية على معالجة الأحداث وعرضها تماشياً مع الظروف الاقتصادية للوحدة وليس الشكل القانوني.	12	3.40	1.14	68	أعلى
تبتعد الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح عن التمثيل الصادق من خلال التحيز القائم في القياس , أي عرض المعلومات المرغوب في عرضها لتحقيق أهداف معينة حسب رغبة الإدارة.	13	3.10	1.41	62	أعلى
ثالثاً: الثبات					
التحول من سياسة محاسبية إلى سياسة أخرى يفقد المعلومات المحاسبية صفة المقارنة.	14	3.45	1.50	69	أعلى
رابعاً: المادية					

يساء استعمال مفهوم المادية بهدف تعديل الأرباح إلى المستويات المطلوبة.	15	3.50	1.32	70	أعلى
خامساً: الشفافية					
تقلل الشفافية المتزايدة من احتمالية انشغال المديرين بإدارة الأرباح.	16	3.30	1.38	66	أعلى

2.2.2: جودة الأرباح

ضم محور جودة الأرباح (خمسة عشر سؤال)، بهدف التعرف على مواقف أفراد العينة واتجاهاتهم، وقد شمل هذا المحور خصائصه وأهميته (جودة الأرباح) لمستخدمي القوائم المالي ومداخل القياس للوصول إلى جودة الإبلاغ المالي، وذلك من خلال الخلاصة الإحصائية المنتظمة على المؤشرات: متوسط القياس، والانحراف المعياري، والكفاية النسبية ومستوى تقويم الاستجابة في ضوء نقطة عتبة القطع للمقياس المعتمد، وحسب الفقرات التي جاء بها هذا المحور وكما يأتي:

أ. تتحقق خاصية الملاءمة في جودة الأرباح عند الاعتراف بالإيرادات والمصروفات في وقت حدوثها أي تطبيق أساس الاستحقاق حتى وإن كانت الأرقام مقدرة (فقرة 1) حصلت على تأييد من المستبائين وبمتوسط قياس (3.47) وأعلى من عتبة القطع بلغ (69) مع أدنى انحراف معياري بلغ (0.98).

ب. اتفق أفراد العينة بأن مستخدمي القوائم المالية يهتمون بجودة الدخل الجاري للتنبؤ بالأرباح المستقبلية (فقرة 2) وقد حصل على نسبة تأييد عالية بمتوسط قياس (3.97) مقابل أدنى انحراف معياري بلغ (0.64).

ج. تتحقق جودة الأرباح بالاقتراب من الموثوقية بعناصرها الثلاثة قابلية التحقق والتمثيل الصادق والحياد (في الفقرات 4، 9، 7) على التوالي، حيث جاءت نسبة التأييد والموافقة وبأوساط حسابية (3.98)، (3.53)، (4.20) على التوالي، وكان التشتت في إجاباتهم (0.65)، (1.02)، (0.88) على التوالي أيضاً.

د. تهتم جودة الأرباح بتقليل تدخل الإدارة في اختيار السياسات (فقرة 5) والتقديرات (فقرة 6) جاءت نسب التأييد بأوساط حسابية متقاربة (3.65)، (3.62)، وبأعلى كفاية نسبية بلغت (73)، (72)، وبذلك يعني أن جودة الأرباح يمكن أن تتحقق بوجود ممارسات وطرائق محاسبية معقولة وضرورية.

هـ. أما رأي المستبائين عن مفهوم جودة الأرباح بأنه مفهوم متجرد من التحيز (التقديرات والأحكام الشخصية) ويعبر عن الواقع الاقتصادي ويبتعد عن قواعد الاعتراف المحاسبي (فقرة 8) وأنه يقترب من الدخل الاقتصادي (فقرة 10) جاءت إجاباتهم بنسبة تأييد قليلة نسبياً وبمتوسط قياس (3.43)، (3.68) على التوالي، وقد كان هناك تشتت في الإجابات بلغ (0.96)، (0.79) على التوالي، إذا كانت جودة الأرباح تتحقق بالدخل الاقتصادي أدن جودة الأرباح لا تتحقق في البيئة العراقية لأنهم يطبقون الدخل المحاسبي.

و. اتفق أفراد العينة على ان جودة الأرباح العالية تتحقق بالثبات والتحفظ ولكن ليس بشرط الاستدامة (في الفترات 11، 13، 14) فالثبات والتحفظ حققا نسبة تأييد عالية بكفاية نسبية (76، 78) على التوالي، وبمتوسط قياس (3.92)، (3.78) على التوالي، أما الاستدامة فقد حصلت على نسبة تأييد قليلة بمتوسط قياس (3.43) وأعلى انحراف معياري (مقارنة ببقية المتغيرات) بلغ (1.08)، وهذا يؤكد ان المحاسبين يفضلون القياس بالدخل المحاسبي الذي يتسم بالثبات والتحفظ في احتساب القوائم المالية.

ز. اما عن وصف الاتجاه العام لصافي الربح الدفترى بالثبات (فقرة 12) فقد كانت اجابة المستبانين بالرفض ونسبة الرفض بلغت (57%) وبأدنى متوسط قياس بلغ (2.85)، وارتفاع في مقدار التشتت بلغ (1.05)، وهذا يؤكد عدم استقرار الدخل خلال المدد.

ح. اما الفقرة الأخيرة (15) ان أساس الاستحقاق يوفر أفضل مؤشر عن أداء الوحدة لمصلحة متخذي القرار، وقد حصلت هذه الفقرة على نسبة تأييد عالية وبمتوسط قياس بلغ (3.98)، كفاية نسبية (79%)، أما الانحراف المعياري فبلغ (0.85) وهو أدنى تشتت (مقارنة ببقية المتغيرات).

جدول 15 وصف الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة البحث اتجاه مكونات جودة الأرباح

مكونات جودة الأرباح	رقم العبارة	متوسط القياس	الانحراف المعياري	الكفاية النسبية	التقويم
تتحقق جودة الإرباح بالاقتراب من الملائمة التي تركز على التوقيت الزمني للاعتراف المحاسبي للظواهر الاقتصادية حتى وان كانت الأرقام معتمدة على التقديرات.	1	3.470	0.980	69.40	أعلى
أن مستخدمي القوائم المالية بحاجة إلى معلومات عن جودة الدخل الجاري سواء المبالغ المعترف بها أو المؤجل الاعتراف بها لأنها مفيدة لإغراض التنبؤ.	2	3.970	0.640	79.40	أعلى
تساعد جودة الأرباح بالتغذية العكسية لتصحيح مسارات قرارات الإدارة.	3	4.100	0.600	82.00	أعلى
تتحقق جودة الأرباح بالاقتراب من الموثوقية التي تركز على تقليل أخطاء القياس.	4	3.980	0.650	79.60	أعلى
أن جودة الأرباح موجهة لتقليل تدخل الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية.	5	3.650	0.900	73.00	أعلى
أن جودة الأرباح موجهة لتقليل تدخل الإدارة في اختيار التقديرات المحاسبية.	6	3.620	1.030	72.40	أعلى
لغرض تحقيق جودة الأرباح ينبغي الابتعاد عن أي نوع من أنواع التحيز، سواء التحيز بطرائق القياس أو تحيز القائمين بالقياس.	7	4.200	0.880	84.00	أعلى
مفهوم جودة الأرباح هو مفهوم متجرد من سياقات المستخدمين ومن قواعد الاعتراف المحاسبي التي تمنع الاعتراف بالعديد من الأصول والالتزامات الاقتصادية.	8	3.430	0.960	68.60	أعلى
ترتبط جودة الأرباح بعلاقة عكسية مع الممارسات المضللة - أعادة هيكلة النفقات على سبيل المثال.	9	3.530	1.020	70.60	أعلى
تتحقق أرباح الجودة العالية عند اقترابها من الدخل الاقتصادي.	10	3.680	0.790	73.60	أعلى
تحقق الجودة العالية خاصية القابلية على المقارنة بين الفترات.	11	3.920	0.620	78.40	أعلى

يمكن وصف الاتجاه العام لصافي الربح الدفترى لدى الوحدات الاقتصادية في العراق بالثبات.	12	2.850	1.050	57.00	أدنى
تتحقق جودة الأرباح باتباع الممارسات المحاسبية في أثبات وقياس عناصر الإيرادات والمصروفات من النوع المتحفظة في ظل الممارسات المحاسبية في العراق.	13	3.780	0.780	75.60	أعلى
تتصف جودة الأرباح العالية بصفة الاستدامة وليس ارتفاعاً طارئاً ومؤقتاً.	14	3.430	1.080	68.60	أعلى
أن الممارسات المتوفرة عن دخل الوحدة ومكوناته المقاسة بمحاسبة الاستحقاق توفر مؤشر أفضل عن أداء الوحدة من استلامات وتسديدات النقد - الأساس النقدي.	15	3.980	0.850	79.60	أعلى
جودة الأرباح	60	3.707	0.400	74.13	أعلى

أولاً: التحليل الإحصائي لاستجابات أفراد العينة (الأكاديميين) و(محاسبين قانونيين) و(الوحدات الاقتصادية): أظهرت الجداول (16) و(17) و(18) وعلى مستوى العينات تجانساً كبيراً في الإجابات، إذ لم تظهر المتوسطات الحسابية والكفاية النسبية اختلافات ملموسة حول المتغيرات السابقة والجداول الآتية تعرض تلك التحليلات بحسب فئات العينة:-

جدول 16 الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة (الأكاديميين) اتجاه مكونات جودة الأرباح

مكونات جودة الأرباح	العدد	متوسط القياس	الانحراف المعياري	الكفاية النسبية	التقويم
تتحقق جودة الإرباح بالاقتراب من الملائمة التي تركز على التوقيت الزمني للاعتراف المحاسبي للظواهر الاقتصادية حتى وان كانت الأرقام متعددة التقديرات.	1	3.30	1.08	66	أعلى
أن مستخدمي القوائم المالية بحاجة إلى معلومات عن جودة الدخل الجاري سواء المبالغ المعترف بها أو المؤجل الاعتراف بها لأنها مفيدة لإغراض التنبؤ.	2	3.80	0.52	76	أعلى
تساعد جودة الأرباح بالتغذية العكسية لتصحيح مسارات قرارات الإدارة.	3	3.90	0.45	78	أعلى
تتحقق جودة الأرباح بالاقتراب من الموثوقية التي تركز على تقليل أخطاء القياس.	4	3.95	0.39	79	أعلى
أن جودة الأرباح موجهة لتقليل تدخل الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية.	5	3.60	0.82	72	أعلى
أن جودة الأرباح موجهة لتقليل تدخل الإدارة في اختيار التقديرات المحاسبية.	6	3.50	1.00	70	أعلى
لغرض تحقيق جودة الأرباح ينبغي الابتعاد عن أي نوع من أنواع التحيز , سواء التحيز بطرائق القياس أو تحيز القائمين بالقياس.	7	4.20	0.52	84	أعلى
مفهوم جودة الأرباح هو مفهوم متجرد من سياقات المستخدمين ومن قواعد الاعتراف المحاسبي التي تمنع الاعتراف بالعديد من الأصول والالتزامات الاقتصادية.	8	3.30	0.66	66	أعلى
ترتبط جودة الأرباح بعلاقة عكسية مع الممارسات المضللة - إعادة هيكلة النفقات على سبيل المثال.	9	3.90	0.72	78	أعلى
تتحقق أرباح الجودة العالية عند اقترابها من الدخل الاقتصادي.	10	3.55	0.89	71	أعلى
تحقق الجودة العالية خاصية القابلية على المقارنة بين الفترات.	11	2.80	0.95	56	أدنى

أعلى	76	0.52	3.80	12	يمكن وصف الاتجاه العام لصافي الربح الدفترى لدى الوحدات الاقتصادية في العراق بالثبات.
أعلى	67	0.99	3.35	13	تتحقق جودة الأرباح باتباع الممارسات المحاسبية في أثبات وقياس عناصر الإيرادات والمصروفات من النوع المتحفظة في ظل الممارسات المحاسبية في العراق.
أعلى	80	0.65	4.00	14	تتنصف جودة الأرباح العالية بصفة الاستدامة وليس ارتفاعاً طارئاً ومؤقتاً.
أعلى	66	1.08	3.30	15	أن الممارسات المتوفرة عن دخل الوحدة ومكوناته المقاسة بمحاسبة الاستحقاق توفر مؤشر أفضل عن أداء الوحدة من استلامات وتسديدات النقد - الأساس النقدي.

جدول 17 وصف الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة (المحاسبين القانونيين) اتجاه مكونات جودة الأرباح

مكونات جودة الأرباح	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الكفاية النسبية	التقويم
تتحقق جودة الإرباح بالاقتراب من الملائمة التي تركز على التوقيت الزمني للاعتراف المحاسبي للظواهر الاقتصادية حتى وان كانت الأرقام معتمدة على التقديرات.	1	3.50	0.95	70	أعلى
أن مستخدمي القوائم المالية بحاجة إلى معلومات عن جودة الدخل الجاري سواء المبالغ المعترف بها أو المؤجل الاعتراف بها لأنها مفيدة لإغراض التنبؤ.	2	3.85	0.67	77	أعلى
تساعد جودة الأرباح بالتغذية العكسية لتصحيح مسارات قرارات الإدارة.	3	4.10	0.72	82	أعلى
تتحقق جودة الأرباح بالاقتراب من الموثوقية التي تركز على تقليل أخطاء القياس.	4	3.80	0.83	76	أعلى
أن جودة الأرباح موجهة لتقليل تدخل الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية.	5	3.40	0.82	68	أعلى
أن جودة الأرباح موجهة لتقليل تدخل الإدارة في اختيار التقديرات المحاسبية.	6	3.50	1.00	70	أعلى
لغرض تحقيق جودة الأرباح ينبغي الابتعاد عن أي نوع من أنواع التحيز , سواء التحيز بطرائق القياس أو تحيز القائمين بالقياس.	7	4.35	0.99	87	أعلى
مفهوم جودة الأرباح هو مفهوم متجرد من سياقات المستخدمين ومن قواعد الاعتراف المحاسبي التي تمنع الاعتراف بالعديد من الأصول والالتزامات الاقتصادية.	8	3.75	0.97	75	أعلى
ترتبط جودة الأرباح بعلاقة عكسية مع الممارسات المضللة - إعادة هيكلة النفقات على سبيل المثال.	9	3.55	0.89	71	أعلى
تتحقق أرباح الجودة العالية عند اقترابها من الدخل الاقتصادي.	10	3.50	0.76	70	أعلى
تحقق الجودة العالية خاصية القابلية على المقارنة بين الفترات.	11	3.00	1.12	60	أدنى
يمكن وصف الاتجاه العام لصافي الربح الدفترى لدى الوحدات الاقتصادية في العراق بالثبات.	12	3.80	0.70	76	أدنى
تتحقق جودة الأرباح باتباع الممارسات المحاسبية في أثبات وقياس عناصر الإيرادات والمصروفات من النوع المتحفظة في ظل الممارسات المحاسبية في العراق.	13	3.50	1.15	70	أعلى

أعلى	80	0.92	4.00	14	تتصف جودة الأرباح العالية بصفة الاستدامة وليس ارتفاعاً طارئاً وموقتاً.
أعلى	70	0.95	3.50	15	أن الممارسات المتوفرة عن دخل الوحدة ومكوناته المقاسة بمحاسبة الاستحقاق توفر مؤشر أفضل عن أداء الوحدة من استلامات وتسديدات النقد - الأساس النقدي.

جدول 18 وصف الخلاصة الإحصائية لمستويات استجابات عينة (الشركات) اتجاه مكونات جودة الأرباح

مكونات جودة الأرباح	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الكفاية النسبية	التقويم
تتحقق جودة الإرباح بالاقتراب من الملائمة التي تركز على التوقيت الزمني للاعتراف المحاسبي للظواهر الاقتصادية حتى وان كانت الأرقام متعددة التقديرات.	1	3.470	0.980	69.40	أعلى
أن مستخدمي القوائم المالية بحاجة إلى معلومات عن جودة الدخل الجاري سواء المبالغ المعترف بها أو المؤجل الاعتراف بها لأنها مفيدة لإغراض التنبؤ.	2	3.970	0.640	79.40	أعلى
تساعد جودة الأرباح بالتغذية العكسية لتصحيح مسارات قرارات الإدارة.	3	4.100	0.600	82.00	أعلى
تتحقق جودة الأرباح بالاقتراب من الموثوقية التي تركز على تقليل أخطاء القياس.	4	3.980	0.650	79.60	أعلى
أن جودة الأرباح موجهه لتقليل تدخل الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية.	5	3.650	0.900	73.00	أعلى
أن جودة الأرباح موجهه لتقليل تدخل الإدارة في اختيار التقديرات المحاسبية.	6	3.620	1.030	72.40	أعلى
لغرض تحقيق جودة الأرباح ينبغي الابتعاد عن أي نوع من أنواع التحيز , سواء التحيز بطرائق القياس أو تحيز القائمين بالقياس.	7	4.200	0.880	84.00	أعلى
مفهوم جودة الأرباح هو مفهوم متجرد من سياقات المستخدمين ومن قواعد الاعتراف المحاسبي التي تمنع الاعتراف بالعديد من الأصول والالتزامات الاقتصادية.	8	3.430	0.960	68.60	أعلى
ترتبط جودة الأرباح بعلاقة عكسية مع الممارسات المضللة - إعادة هيكلة النفقات على سبيل المثال.	9	3.530	1.020	70.60	أعلى
تتحقق أرباح الجودة العالية عند اقترابها من الدخل الاقتصادي.	10	3.680	0.790	73.60	أعلى
تحقق الجودة العالية خاصية القابلية على المقارنة بين الفترات.	11	3.920	0.620	78.40	أعلى
يمكن وصف الاتجاه العام لصافي الربح الدفئري لدى الوحدات الاقتصادية في العراق بالثبات.	12	2.850	1.050	57.00	أدنى
تتحقق جودة الأرباح باتباع الممارسات المحاسبية في أثبات وقياس عناصر الإيرادات والمصروفات من النوع المتحفظة في ظل الممارسات المحاسبية في العراق.	13	3.780	0.780	75.60	أعلى
تتصف جودة الأرباح العالية بصفة الاستدامة وليس ارتفاعاً طارئاً وموقتاً.	14	3.430	1.080	68.60	أعلى
أن الممارسات المتوفرة عن دخل الوحدة ومكوناته المقاسة بمحاسبة الاستحقاق توفر مؤشر أفضل عن أداء الوحدة من استلامات وتسديدات النقد - الأساس النقدي.	15	3.980	0.850	79.60	أعلى

ونستخلص مما سبق ان أغلب الإجابات عن الأسئلة الواردة في الاستبانة كانت موضوعية وتصلح لإجراء

التحليل الإحصائي لتحقيق فرضيات البحث وهذا ما سنتناوله في المبحث الآتي.

3.2: نتائج الاستبانة واختبار الفروض

يتناول هذا المبحث اختبار فروض البحث بهدف التوصل إلى حكم بشأن أثباتها أو نفيها لاستنباط استنتاجات البحث التي من خلالها ومن خلال ما تم استنتاجه في الجانب النظري تبني الباحث توصياتها وقد تمت الاستعانة بالأساليب الإحصائية المناسبة لاختبار الفروض.

1.3.2: اختبار الفروض

يتضمن اختبار الفروض التي توضع كتفسير أولي للظاهرة المراد دراستها للوصول خلالها إلى قرار قبولها أو رفضها، ولغرض اختبار وجود علاقة وقياس مقدار تأثير كل مكون من مكونات المحور كمتغير مستقل عن مكونات المحور الآخر كمتغير تابع، فقد تمت الاستعانة بالبرنامج الإحصائي الجاهز (spss) لتقدير معاملات الارتباط البسيط لبيرسون (Pearson Simple Correlation)، ما بين مكونين رئيسين مع تحديد مستوى المعنوية لتلك العلاقة و لإيجاد مقدرات معلمات نموذج الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) وبعض المؤشرات الإحصائية اللازمة للتأكد من مدى ملائمة النموذج المقدر للواقع لقياس مقدار واتجاه وتأثير كل مكون من تلك المكونات، وبعد تحليل النتائج تم التوصل إلى ما يأتي:

اختبار الفرضية الأولى الرئيسية: اختبار العلاقة وقياس مقدار تأثير ممارسات إدارة الأرباح (كمتغير مستقل) في جودة المعلومات المحاسبية (كمتغير تابع)

تم اختبار درجة التوافق والملائمة من خلال استخدام جودة توفيق النموذج لدرجة موائمة النموذج الخطي البسيط لدراسة ممارسات إدارة الأرباح وتأثيرها في جودة المعلومات المحاسبية، من بين عدد من النماذج المعتمدة لهذا الغرض المبينة تفاصيل جودة توفيق كل منها كما في الجدول (18) إذ أكدت نتائج جودة توفيق النموذج الخطي البسيط أعلى درجة في الموائمة من بين النماذج الأخرى، وكما يوضح الجدول (22)، وجد فرق معنوي موفق عند مستوى معنوي عالٍ (0.04) للمجموعات كافة مقارنة بمستوى الدلالة (0.05) وهذا يحقق صحة الفرضية وثبوتها، بمعنى (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة المعلومات المحاسبية) إذ بلغ معامل التحديد (R^2) للمجموعات كافة (14%) واثّر العوامل الأخرى في النموذج بلغ (86%)، إما اتجاه قيم الانحدار فهي طردية وعالية، وعالية يمكن الاستدلال على صحة الفرضية وثبوتها.

أما الشكل (5) فيبين خط الاتجاه العام على وفق النموذج الخطي بان الزيادة في مستويات الاستجابات المتحققة عند محور ممارسات إدارة الأرباح من شأنه أن يؤدي إلى حدوث زيادات متناقصة في مستويات الاستجابة بشكل عام على مستوى الفقرات الخاصة بمحور جودة المعلومات المحاسبية، وكذلك يتضح ان هناك مصدراً مهماً لتعيين مستوى الاستجابة بشكل عام على فقرات المحور جودة المعلومات المحاسبية

ناتجة عن عوامل أخرى (غير مبحوثة) تشكل بمجموعها قيمة ابتدائية تزيد عن نقطة عتبة القطع لنتائج البيانات المحولة بالصيغة المئوية.

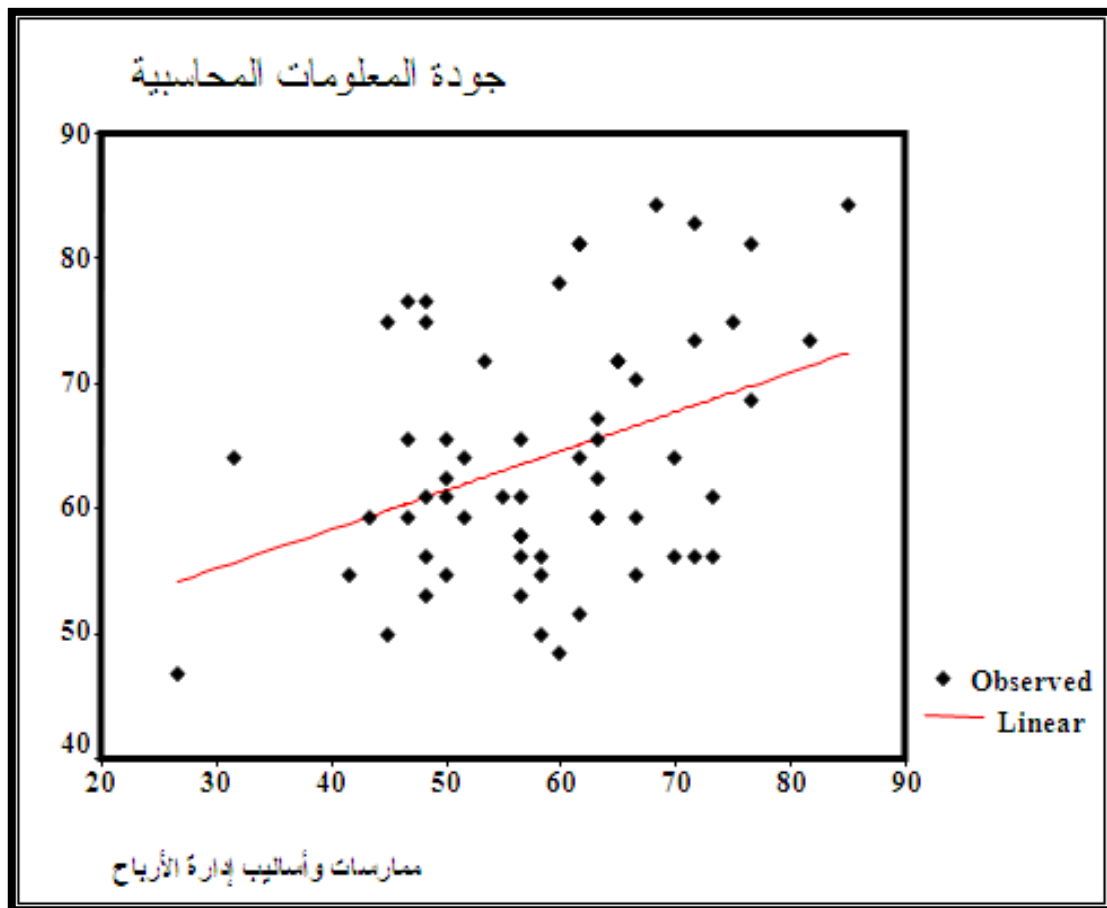
جدول 19 اختبارات درجة المواعمة لعدد من النماذج الرياضية لتقدير أثر متغير إدارة الأرباح بدالة العلاقة المتمثلة بمتغير المعلومات المحاسبية

المتغير المعتمد	Mat h.	R sq.	df	F	Sig.	b0	b1	b2	b3
المعلومات المحاسبية	LIN	0.137	58	9.24	0.004	45.756	0.314		
المعلومات المحاسبية	LOG	0.125	58	8.3	0.006	-1.704	16.261		
المعلومات المحاسبية	INV	0.11	58	7.2	0.009	77.606	-753.650		
المعلومات المحاسبية	QUA	0.152	57	5.11	0.009	65.677	-0.405	0.006	
المعلومات المحاسبية	CUB	0.194	56	4.51	0.007	24.386	4.930	-0.094	0.001
المعلومات المحاسبية	COM	0.136	58	9.16	0.004	47.868	1.005		
المعلومات المحاسبية	POW	0.128	58	8.48	0.005	22.851	0.252		
المعلومات المحاسبية	S	0.116	58	7.64	0.008	4.362	-11.882		
المعلومات المحاسبية	GR O	0.136	58	9.16	0.004	3.868	0.005		
المعلومات المحاسبية	EXP	0.136	58	9.16	0.004	47.868	0.005		

جدول 20 نتائج تقديرات معلمات أثر متغير إدارة الأرباح بدالة العلاقة المتمثلة بمتغير المعلومات المحاسبية

Correlation	0.37062				معامل الارتباط معنوي
R - Square	0.13736				
F =	9.23551	Sign. =	0.0036		النموذج موفق بدرجة معنوية
Variable	B	SE B	Beta	t	Sig. t
إدارة الأرباح	0.314	0.103	0.371	3.039	0.004
أثر العوامل الأخرى	45.756	6.173		7.412	0.000

رسم توضيحي 5 تقدير خط الاتجاه العام لأثر ممارسات وأساليب لإدارة الأرباح في جودة المعلومات المحاسبية



تم اختبار عدة فروض فرعية من الفرضية الرئيسية الأولى (سنة فروض)
 أولاً: الفرضية الفرعية الأولى : اختبار العلاقة وقياس مقدار تأثير السياسات المحاسبية لإدارة الأرباح في مكونات جودة المعلومات المحاسبية.

جدول 21 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكونات الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية المتأثرة بمكونات ممارسات وأساليب إدارة الأرباح

الانحدار	الحد الثابت	مستوى الدلالة	إحصاءة - F	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المعتمد	المتغير المستقل
0.336	2.402	0.000	14.240	0.197	0.444	الملائمة	السياسات المحاسبية
0.472	1.875	0.000	18.260	0.239	0.489	الموثوقية	
-	4.200	0.641	0.220	0.004	0.063	الثبات	
0.116						المادية	
0.154	3.085	0.470	0.530	0.009	0.095	الشفافية	
0.042	3.473	0.860	0.030	0.001	0.032	الملائمة	التقديرات المحاسبية
0.082	3.277	0.300	1.100	0.019	0.138	الموثوقية	
0.167	2.923	0.093	2.910	0.048	0.219	الثبات	
0.068	3.566	0.731	0.120	0.002	0.045	المادية	
0.260	2.718	0.121	2.480	0.041	0.202	الشفافية	
0.141	3.129	0.452	0.570	0.010	0.100	الملائمة	إعادة الهيكلة
0.078	3.314	0.243	1.390	0.023	0.152	الموثوقية	
0.005	3.484	0.954	0.003	0.000	0.000	الثبات	
-	4.384	0.267	1.250	0.021	0.145	المادية	
0.186						الشفافية	
-	4.071	0.315	1.030	0.017	0.130	الملائمة	الاستحقاقات
0.145						الموثوقية	
-	4.887	0.010	7.200	0.110	0.332	الثبات	
0.405						المادية	
-	3.817	0.100	2.790	0.046	0.214	الشفافية	
0.073						الملائمة	الاحتياطات السرية
0.004	3.484	0.938	0.006	0.000	0.000	الموثوقية	
0.004	3.788	0.975	0.001	0.000	0.000	الثبات	
-	3.702	0.801	0.060	0.001	0.032	المادية	
0.024						الشفافية	
-	3.765	0.695	0.160	0.003	0.055	الملائمة	الاعتراف غير
0.042						الموثوقية	
0.063	3.357	0.178	1.860	0.031	0.176	الثبات	
0.020	3.437	0.743	0.110	0.002	0.045	المادية	
-	4.077	0.461	0.550	0.009	0.095	الشفافية	
0.087						الملائمة	
-	3.862	0.448	0.580	0.010	0.100	الموثوقية	
0.077						الثبات	
0.022	3.547	0.846	0.040	0.001	0.032	الملائمة	
0.007	3.540	0.881	0.020	0.000	0.000	الموثوقية	
0.002	3.494	0.968	0.002	0.000	0.000	الثبات	
0.025	3.732	0.831	0.050	0.001	0.032		

0.139 ⁻	3.995	0.161	2.020	0.034	0.184	المادية	المناسب بالإيراد
0.139 ⁻	3.995	0.207	1.630	0.027	0.164	الشفافية	

يبين الجدول المذكور انفاً (20):

1. وجود علاقة (ارتباط) طردية نسبياً ومعنوية بدرجات متفاوتة بين السياسات المحاسبية وكل مكون من مكونات جودة المعلومات المحاسبية الآتية: الموثوقية (0.489)، الملاءمة (0.444) علاقة ارتباط معنوية قوية، فضلاً عن وجود علاقة ارتباط بدرجة ثقة عالية نسبياً لكل من المادية (0.095)، للثبات (0.063) والشفافية (0.032).

2. أما المؤشرات الإحصائية لمقدار التغير في كل مكون من المكونات جودة المعلومات نتيجة تأثير السياسات المحاسبية يمكن أن تفسر بالآتي: كانت الأعلى في الموثوقية بنسبة (24%)، الملاءمة (20%)، المادية (9%) والثبات (4%)، وأقل تأثير في الشفافية (1%) وذلك بالاعتماد على مؤشر معامل التحديد.

3. اختبار مستوى الدلالة يفسر جودة النموذج باستخدام نماذج الانحدار الخطي البسيط لكل مكون من مكونات جودة المعلومات المحاسبية كمتغير تابع وممارسات إدارة الأرباح كمتغير مستقل بوجود علاقة معنوية بدرجات عالية لكل من الموثوقية والملاءمة، إذ كانت أقل من مستوى المعنوية (0.05)، إما باقي المكونات الأخرى فمستوى الثقة يؤكد وجود تأثير نسبي فكانت أعلاها في المادية نسبة الثقة (53)، والثبات (36)، والشفافية (14)، ونلاحظ إن التأثيرات تكاد تكون ضعيفة لوجود تأثيرات أخرى على مستوى الثقة تسمى بالتأثيرات الذاتية.

4. أما استجابة الحد الثابت عند كل مكون من المكونات جودة المعلومات (y) بافتراض انعدام تأثير السياسات المحاسبية (X) فهي واضحة ومتباينة فيما بينها وكالاتي: الثبات (4.200)، الشفافية (3.473)، المادية (3.085)، الملاءمة (2.402)، الموثوقية (1.402).

5. تأثير المتغير المستقل السياسات المحاسبية في كل مكون من مكونات جودة المعلومات هو تأثير موجب في أربعة مكونات بنسب مختلفة، ويفسر في جدول الانحدار بوجود علاقة طردية، وإن السياسات المحاسبية تسهم في كل مكون من مكونات جودة المعلومات بالترتيب الآتي: الموثوقية (0.472)، والملاءمة (0.336)، المادية (0.154)، الشفافية (0.042)، إما الثبات فإشارتها سالبة أي إن إسهاماتها عكسية، فالزيادة في السياسات تقابلها انخفاض في الثبات (0.116).

واعتماداً على النتائج التي سيظهرها الجدول التالي (21) وبعد ملاحظة اختبار (F) الذي أظهر تأثيراً ذا دلالة بمستوى ثقة عالية يثبت قبول الفرضية الفرعية الأولى وهي:

(هناك علاقة ارتباط بدرجة ثقة عالية بان السياسات المحاسبية لإدارة الأرباح تؤثر في مكونات جودة المعلومات المحاسبية طرديا بنسبة (80%)، وعكسيا بنسبة (20%))

جدول 22 خلاصة تحليل نتائج الجدول 22

المتغير المستقل	المتغير التابع	علاقة الارتباط	تأثير الانحدار	اختبار F (*)
السياسات المحاسبية	الملاءمة	طردية قوية	موجب	مستوى دلالة معنوي
	موثوقية	طردية قوية	موجب	مستوى دلالة معنوي
	الثبات	علاقة عكسية	سالب	مستوى ثقة عالية (36%)
	المادية	طردية قوية	موجب	مستوى ثقة عالية (53%)
	الشفافية	طردية قوية	موجب	مستوى ثقة عالية (14%)

ثانياً: الفرضية الفرعية الثانية: اختبار العلاقة وقياس مقدار تأثير التقديرات المحاسبية لإدارة الأرباح في مكونات جودة المعلومات المحاسبية.

يبين الجدول (21) الآتي:

1. وجود علاقة ارتباط بدرجة ثقة عالية نسبيا وبدرجات متفاوتة بين التقديرات المحاسبية وكل مكون من مكونات جودة المعلومات المحاسبية الآتية: الموثوقية (0.219)، المادية (0.202)، الملاءمة (0.138)، الشفافية (0.100)، الثبات (0.045).

2. مدى ملاءمة النموذج المقدر للواقع من خلال المؤشرات الإحصائية التي تشير إلى مقدار تفسير التقديرات المحاسبية للتغيرات الحاصلة في مكونات جودة المعلومات وهي كالاتي: الموثوقية (5%)، المادية (4%)، الملاءمة (2%)، الشفافية (1%)، الثبات (0.2%)، نلاحظ ان مكونات جودة المعلومات تتأثر بالتقديرات حيث تكون الأعلى في الموثوقية والأدنى في الثبات.

3. اختبار مستوى الدلالة يفسر توفيق النموذج باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط المقدر لكل مكون من مكونات جودة المعلومات، فسر ان الممارسات المحاسبية ذات علاقة ومستوى ثقة عالية نسبيا بمكونات جودة المعلومات وكالاتي: الموثوقية (91%)، المادية (88%)، الملاءمة (70%)، الشفافية (55%)، الثبات (27%)، نلاحظ ان العلاقات متباينة لوجود تأثيرات أخرى في مستوى الثقة تسمى تأثيرات ذاتية.

4. استجابة كل مكونات جودة المعلومات بافتراض انعدام تأثير التقديرات المحاسبية فان أثرها واضح ومتباين كالاتي: الثبات (3.566)، الملاءمة (3.277)، الشفافية (3.129)، الموثوقية (2.923)، المادية (2.718).

5. الاتجاه العام الموجب لتأثير التقديرات في المكونات المختلفة لجودة المعلومات، يعني تحقق التقديرات تأثيرات موجبة في مكونات جودة المعلومات كافة ولكن بنسب متفاوتة بحسب ما تظهره قيم الانحدار ويمكن ترتيبها كالآتي: المادية (0.260)، الموثوقية (0.167)، الشفافية (0.141)، الملاءمة (0.082)، الثبات (0.068).

وخلاصة القول، وبعد ملاحظة النتائج التي أوردها الجدول (21) والتي أظهرت التأثير ذو دلالة معنوية بمستوى ثقة قوية، تعد هذه النسبة مقبولة لذا سيتم قبول الفرضية الثانية وهي:

جدول 23 خلاصة تحليل نتائج الجدول 23

المتغير المستقل	المتغير التابع	علاقة الارتباط	تأثير الانحدار	اختبار F
التقديرات المحاسبية	الملاءمة	طردية قوية	موجب	مستوى ثقة عالية (70%)
	موثوقية	طردية قوية	موجب	مستوى ثقة عالية (91%)
	الثبات	طردية قوية	موجب	مستوى ثقة عالية (27%)
	المادية	طردية قوية	موجب	مستوى ثقة عالية (88%)
	الشفافية	طردية قوية	موجب	مستوى ثقة عالية (55%)

(هناك علاقة ارتباط قوية بدرجة ثقة عالية تؤكد ان التقديرات المحاسبية تؤثر بمكونات جودة المعلومات المحاسبية بشكل طردي) (100%)
ثالثاً: الفرضية الفرعية الثالثة: اختبار العلاقة وقياس مقدار تأثير إعادة الهيكلة في كل مكون من مكونات جودة المعلومات المحاسبية.

يبين الجدول (22) الآتي:

1. وجودة علاقة ارتباط طردي بدرجات متفاوتة بين إعادة الهيكلة وكل مكون من مكونات جودة المعلومات المحاسبية وهي: كانت الأعلى في الشفافية (0.332)، الملاءمة (0.152)، الثبات (0.145)، المادية (0.130)، وينعدم الارتباط في الموثوقية.
2. المؤشرات الإحصائية لمدى ملائمة النموذج المقدر للواقع خلال معامل التحديد (R) يبين لنا ان إعادة الهيكلة قد فسر (0.110) من التغيرات الحاصلة في الشفافية، و(0.023) في الملاءمة، و(0.021) في الثبات، و(0.017) في المادية، أما خاصية الموثوقية فلم تتغير لعدم وجود ارتباط مع إعادة الهيكلة.
3. التأثير بمستوى ثقة عالية نسبياً بوجود علاقة بين إعادة الهيكلة وكل مكون من مكونات جودة المعلومات المحاسبية، يظهر في النموذج الخطي البسيط لكل مكون من مكونات جودة المعلومات كمتغير تابع وإعادة الهيكلة كمتغير مستقل: فكانت الأعلى في الشفافية (99%)، الملاءمة (76%)، الثبات (73%)، المادية (69%)، إما في الموثوقية ضعيف جداً بنسبة (5%).

4. تأثير العوامل الأخرى في النموذج لكل مكون من مكونات جودة المعلومات بافتراض عدم وجود أي مصدر مؤثر آخر لتكوينها كما يأتي: الشفافية (4.89)، الثبات (4.38)، المادية (4.07)، الموثوقية (3.48)، الملاءمة (3.31).

5. اتجاه تأثير متغير إعادة الهيكلة في مكونات جودة المعلومات تبدو من خلال قيم الانحدار، فقد كانت أشارت اثنين من المكونات موجبة في الملاءمة (0.078)، والموثوقية (0.005)، أي وجود علاقة طردية بين المستقل والتابع، إما باقي المكونات فإشاراتها سالبة وهي الشفافية (0.405)، الثبات (0.186)، المادية (0.145).

جدول 24 خلاصة تحليل نتائج الجدول 24

المتغير المستقل	المتغير التابع	علاقة الارتباط	تأثير الانحدار	اختبار F
إعادة الهيكلة	الملاءمة	طردية قوية	موجب	مستوى ثقة عالية (76%)
	موثوقية	لا يوجد علاقة	موجب ضعيف	مستوى ثقة (5%)
	الثبات	عكسية قوية	سالب	مستوى ثقة عالية (73%)
	المادية	عكسية قوية	سالب	مستوى ثقة عالية (69%)
	الشفافية	عكسية قوية	سالب	مستوى ثقة عالية (99%)

خلاصة القول، بعد ملاحظة النتائج التي أوردها الجدول (22) تؤكد قبول الفرضية الفرعية الثالثة ان (هناك علاقة بمستوى ثقة عالية بين إعادة الهيكلة ومكونات جودة المعلومات المحاسبية) مع ملاحظة:

- ❖ وجود ارتباط طردي بمستوى ثقة عالية بين إعادة هيكلة النفقات ولاسيما الملاءمة.
- ❖ لا يوجد ارتباط بين إعادة الهيكلة وخاصية الموثوقية.
- ❖ وجود علاقة عكسية بين إعادة الهيكلة ومكونات جودة المعلومات من الثبات والمادية والشفافية.

(عكسية بنسبة 60% وطردية بنسبة 20%)

بالعودة إلى الجدول (23) نجد الآتي:

1. ان علاقة الارتباط بين الاستحقاقات ومكونات جودة المعلومات يمكن ترتيبها بالآتي: الملاءمة (0.214)، الشفافية (0.055)، المادية (0.032)، وينعدم الارتباط مع خاصيتي الموثوقية والثبات.
2. المؤشرات الإحصائية لمقدار التغير في كل مكونات جودة المعلومات نتيجة تأثير المستحقاقات، يمكن إن تفسر بالآتي: كانت الأعلى في الملاءمة (0.046)، والشفافية (0.003)، والمادية (0.001)، وينعدم التغير لكل من الموثوقية والثبات.
3. أما مستوى الثقة بوجود علاقة بين المستحقاقات كمتغير مستقل وكل مكون من مكونات جودة المعلومات كمتغير تابع باستخدام النموذج الخطي البسيط المقدر تبين أن له تأثيراً بمستوى ثقة عالٍ نسبياً في كل من: الملاءمة (90%)، الشفافية (31%)، المادية (20%)، الموثوقية (6%)، الثبات (3%).

4. أما تأثير المتغير التابع للعوامل الأخرى لها الأثر الكبير في النموذج، فالملاحظ بأنها واضحة ومتباينة وهي: أعلاها في الملاءمة (3.817)، الثبات (3.788)، الشفافية (3.765)، المادية (3.702)، الموثوقية (3.484).

5. الاتجاه العام لتأثير المستحقات في المكونات المختلفة لجودة المعلومات المحاسبية تختلف أشارتها بين الموجبة والسالبة ودرجات متباينة: فهي طردية ضعيفة في الموثوقية (0.004)، والثبات (0.004)، ولكن عكسية قوية جدا في باقي المكونات الملاءمة (0.073)، الشفافية (0.042)، المادية (0.024).

جدول 25 خلاصة تحليل نتائج الجدول 25

المتغير المستقل	المتغير التابع	علاقة الارتباط	تأثير الانحدار	اختبار F
المستحقات	الملاءمة	عكسية قوية	سالب	مستوى ثقة عالية (90%)
	موثوقية	تتعدم العلاقة	موجب ضعيف	مستوى ثقة (6%)
	الثبات	تتعدم العلاقة	موجب ضعيف	مستوى ثقة (3%)
	المادية	عكسية قوية	سالب	مستوى ثقة عالية (20%)
	الشفافية	عكسية قوية	سالب	مستوى ثقة عالية (31%)

استناد إلى ما أوضحت الجدول (23) نستطيع قبول الفرضية الرابعة بمستوى ثقة عالية وهي (هناك علاقة ارتباط قوية بين المستحقات ومكونات جودة المعلومات المحاسبية فهي طرية ضعيفة في الموثوقية والثبات وعكسية في الملاءمة والمادية والشفافية)

خامساً: الفرضية الفرعية الخامسة : اختبار العلاقة وقياس مقدار تأثير الاحتياطات السرية في كل مكون من مكونات جودة المعلومات المحاسبية.

بالعودة إلى الجدول (24) نجد الآتي:

1. وجود علاقة ارتباط وبمستوى ثقة عالية نسبيا بين متغير الاحتياطات السرية وكل مكون من مكونات جودة المعلومات وترتب كما يأتي: الملاءمة (0.176)، المادية (0.100)، الثبات (0.095)، الموثوقية (0.045)، الشفافية (0.032).

2. ملاءمة النموذج المقدر للواقع من خلال المؤشرات الإحصائية (معامل التحديد) وقد فسرت الاحتياطات السرية من التغيرات الحاصلة في كل مكون من مكونات جودة المعلومات اذ مثلت: الملاءمة (0.031)، المادية (0.010)، الثبات (0.009)، الموثوقية (0.002)، الشفافية (0.001).

3. ان جدول تحليل التباين لنموذج الانحدار الخطي البسيط المقدرة لكل مكون من مكونات جودة المعلومات كمتغير تابع والاحتياطات السرية كمتغير مستقل، أوضح بوجود تأثير بمستوى ثقة عالية في كل مكونات جودة المعلومات بحسب ما أفادتنا به إجابات أفراد العينة وبحسب الترتيب: الملاءمة (82%)، المادية (55%)، الثبات (54%)، الموثوقية (25%)، الشفافية (15%).

4. تأثير كل مكون من مكونات جودة المعلومات بالعوامل الأخرى (الاتساق الذاتي) بافتراض عدم التأثير بالمتغير المستقل فهي كبيرة ومتباينة فيما بينها كالاتي: الثبات (4.077)، المادية (3.86)، الشفافية (3.55)، والموثوقية (3.44)، والملاءمة (3.36).

5. ان الاحتياطات السرية متوفرة وتسهم في كل مكونات جودة المعلومات، من خلال قيم الانحدار وإشاراتها التي أظهرت التأثير (الموجب والسالب) لهذا المطلب: هي طردية في الملاءمة (0.063)، والشفافية (0.022)، والموثوقية (0.020)، وسالبة في الثبات (0.087)، والمادية (0.077).

جدول 26 خلاصة تحليل نتائج الجدول 26

المتغير المستقل	المتغير التابع	علاقة الارتباط	تأثير الانحدار	اختبار F
الاحتياطات السرية	الملاءمة	علاقة طردية	موجب	مستوى ثقة عالية (82%)
	موثوقية	علاقة طردية	موجب	مستوى ثقة عالية (25%)
	الثبات	عكسية قوية	سالب	مستوى ثقة عالية (54%)
	المادية	عكسية قوية	سالب	مستوى ثقة عالية (55%)
	الشفافية	علاقة طردية	موجب	مستوى ثقة (15%)

استناد إلى ما أوضحت الجدول (25) نستطيع قبول الفرضية الرابعة بمستوى ثقة عالية وهي (هناك علاقة ارتباط قوية بين الاحتياطات السرية ومكونات جودة المعلومات المحاسبية فهي طردية في الملاءمة والموثوقية وعكسية في الثبات والمادية والشفافية أي طردية بنسبة 60% وعكسية بنسبة 40%) سادساً: الفرضية الفرعية السادسة: اختبار العلاقة وقياس مقدار تأثير الاعتراف غير المناسب بالإيراد في كل مكون من مكونات جودة المعلومات المحاسبية.

بالرجوع إلى الجدول (25) يتبين:

1. وجود علاقة الارتباط وبمستوى ثقة عالية بين الاعتراف غير المناسب بالإيراد وكل مكون من مكونات جودة المعلومات: فهي تتواجد في المادية (0.184)، والشفافية (0.164)، الثبات (0.032)، وينعدم الارتباط في الملاءمة والموثوقية.

2. مدى ملاءمة النموذج المقدر للواقع من خلال المؤشرات الإحصائية (معامل التحديد) الذي يشير إلى إن الاعتراف غير المناسب بالإيراد قد فسر: المادية (0.34)، والشفافية (0.027)، والثبات (0.001)، إما بقية المكونات لم تتغير نتيجة تأثير المتغير المستقل الاعتراف بالإيراد.

3. التأثير ذو مستوى عالٍ نسبياً من الثقة لمتغير الاعتراف غير المناسب بالإيراد في مكونات جودة المعلومات كافة، وقد أشار إليه جدول التباين لنماذج الانحدار الخطي البسيط المقدرة لكل مكون من

المكونات كمتغير تابع والاعتراف بالإيراد كمتغير مستقل وهي متباينة كالأتي: المادية (84%)، والشفافية (80%)، والثبات (17%)، والملاءمة (12%)، والموثوقية (3%).

4. استجابة العوامل الأخرى في النموذج للمكونات المختلفة لجودة المعلومات المحاسبية بافتراض انعدام تأثير الاعتراف بالإيراد كالأتي: الشفافية (3.99)، والمادية (3.99)، والثبات (3.732)، والملاءمة (3.540)، والموثوقية (3.494).

5. قيم معاملات الانحدار (الميل) وإشارتها تدل على الاتجاه (الموجب أو السالب) لتأثير الاعتراف بالإيراد في متغير جودة المعلومات، بمعنى ان متغير الاعتراف بالإيراد يسهم (إيجابيا أو سلبيا) في جودة المعلومات المحاسبية: ففي الثبات (0.025)، والملاءمة (0.007)، والموثوقية (0.002) إشارتها طردية، وإما في المادية (0.139)، والشفافية (0.139) فتأثيرها سلبي.

جدول 27 خلاصة تحليل نتائج الجدول 27

المتغير المستقل	المتغير التابع	علاقة الارتباط	تأثير الانحدار	اختبار F
الاعتراف المضلل بالإيراد	الملاءمة	تنعدم العلاقة	موجبة	مستوى ثقة (12%)
	موثوقية	تنعدم العلاقة	موجبة	مستوى ثقة ضعيفة (3%)
	الثبات	علاقة طردية	موجبة	مستوى ثقة (17%)
	المادية	علاقة عكسية	سالبة	مستوى ثقة عالية (84%)
	الشفافية	علاقة عكسية	سالبة	مستوى ثقة عالية (80%)

واعتمادا على النتائج التي أظهرها الجدول (25) وبعد ملاحظة اختبار F الذي اظهر تأثيراً ذا دلالة بمستوى ثقة عالية يثبت قبول الفرضية الفرعية السادسة وهي:

(هناك علاقة ارتباط بدرجة ثقة عالية بان الاعتراف بالإيراد تؤثر في مكونات جودة المعلومات المحاسبية فهي طردية في الثبات وعكسية في المادية والشفافية وتنعدم العلاقة مع الملاءمة والموثوقية).

لقد ارتأت الباحثة اختبار الفرضيات على مستوى العينات فكانت النتائج كما يأتي:

اختبار الفرضيات الفرعية على مستوى العينات (أكاديمي، ومحاسب قانوني، و وحدات اقتصادية) للعلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة المعلومات المحاسبية

ان اختبار الفرضيات الفرعية بين الممارسات المحاسبية كمتغير مستقل والمكونات الرئيسة لجودة المعلومات المحاسبية كمتغير تابع وعلى مستوى العينات الثلاث (أكاديمي ومحاسب قانوني، وحدات اقتصادية) نلاحظ وجود علاقات ارتباط قوية نسبيا وبمستوى ثقة عالية بين العلاقات، والمؤشرات الإحصائية لمعامل التحديد يفسر التغيرات الحاصلة بمتغير جودة المعلومات نتيجة لأثر ممارسات إدارة الأرباح فيه، ومن خلال تحليل التباين لنموذج الانحدار الخطي البسيط لكل مكونات جودة المعلومات

والممارسات المحاسبية وفي العينات كافة كان له تأثير ذو دلالة إحصائية بمستوى ثقة عالية في تلك العلاقات كافة ومن ثم أصبحت تلك العلاقات جميعها مقبولة للدراسة، كما تظهرها نتائج التحليل في الجداول (25-32) وكالاتي:

1. أن الأكاديميين الأكثر فهم وأدراك لنتائج التغيير في الممارسات المحاسبية سواء كانت المقبولة أو غير المقبولة، وما يترتب عليها من أظهار قوائم مالية غير حقيقية (مضللة) ومن ثم الإضرار بمستخدمي تلك القوائم من جهة وبالوحدة الاقتصادية نفسها في المدى الطويل من جهة أخرى، ونجد ذلك من خلال العلاقات العكسية (ضمن قيم الانحدار) بين اغلب الممارسات لإدارة الأرباح من السياسات والتقديرات وإعادة الهيكلة والمستحقات وغيرها والمكونات الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية، فهي عكسية مع الموثوقية والثبات والمادية والشفافية، وطرديّة ضعيفة مع الملاءمة.

2. أما المحاسبون القانونيون الأقل حذر من مخاطر ممارسات إدارة الأرباح، إذا ما تم ممارستها بشكل معقول وفي حدود المبادئ المسموح بها، بصفتهم يعملون لصالح الوحدات الاقتصادية ولصالح أصحاب المصالح الخارجيين، اذ تظهر نتائج التحليل علاقات طردية ضعيفة بين الممارسات والملاءمة والموثوقية المعلومات المحاسبية، وعلاقة عكسية مع المادية والثبات، ومتباينة مع الشفافية.

3. تتميز الوحدات الاقتصادية بأنهم متحفظين في الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح لكونهم ملتزمون بتطبيق قوانين وتشريعات الدولة في البيئة العراقية (النظام المحاسبي الموحد) الذي يمنعهم من (تبديل أو تغيير الطرائق المحاسبية بين مدة وأخرى) هذا من جهة، ولكن من جهة ثانية لديهم مرونة في تطبيق المعايير المحاسبية مثل توقيت الاعتراف بالإيراد والمصروفات وفي تطبيق أساس الاستحقاق وفي التقدير في نسب الانجاز والتميز بين المصروفات الايرادية والرأسمالية وغيرها، بذلك أظهرت نتائجهم علاقة طردية بين الممارسات المقبولة ومكونات جودة المعلومات المحاسبية جميعها، اما الممارسات غير المقبولة فقد ظهرت علاقة عكسية مع الثبات والشفافية والملاءمة وطرديّة ضعيفة مع الموثوقية والمادية.

جدول 28 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكونات الرئيسة لجودة المعلومات المحاسبية المتأثرة بمكون السياسات المحاسبية للمجموعات المبحوثة

المتغير المستقل	المجموعة	المتغير المعتمد	معامل الارتباط	معامل التحديد	إحصاءة F	مستوى الدلالة	الحد الثابت	الميل
السياسات المحاسبية	الأكاديميون	الملائمة	0.114	0.013	0.240	0.629	2.924	0.120
		الموثوقية	0.152	0.023	0.420	0.526	3.035	0.160
		الثبات	0.138	0.019	0.340	0.567	4.696	-0.269
		المادية	0.464	0.215	4.930	0.040	5.665	-0.673
		الشفافية	0.000	0.000	0.007	0.936	3.906	-0.034
المحاسبون القانونيون	المحاسبون	الملائمة	0.396	0.157	3.340	0.084	2.590	0.287
		الموثوقية	0.714	0.510	18.710	0.000	0.986	0.684
		الثبات	0.277	0.077	1.510	0.235	5.806	-0.459

0.044	3.638	0.910	0.010	0.001	0.032	المادية		
0.153	3.181	0.725	0.130	0.007	0.084	الشفافية		

جدول 29 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكونات الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية المتأثرة بمكون التقديرات المحاسبية للمجموعات المبحوثة

المتغير المستقل	المجموعة	المتغير المعتمد	معامل الارتباط	معامل التحديد	إحصاءة F	مستوى الدلالة	الحد الثابت	الميل
التقديرات المحاسبية	الأكاديميون	الملائمة	0.167	0.028	0.520	0.480	2.904	0.118
		الموثوقية	0.179	0.032	0.590	0.451	3.968	-0.128
		الثبات	0.152	0.023	0.430	0.519	4.537	-0.204
		المادية	0.369	0.136	2.830	0.110	4.767	-0.362
		الشفافية	0.228	0.052	0.990	0.333	4.716	-0.272
	المحاسبون القانونيون	الملائمة	0.167	0.028	0.520	0.481	3.329	0.091
		الموثوقية	0.000	0.000	0.000	0.987	3.515	0.003
		الثبات	0.221	0.049	0.930	0.347	5.086	-0.274
		المادية	0.063	0.004	0.080	0.783	4.088	-0.080
		الشفافية	0.126	0.016	0.290	0.598	3.134	0.171

جدول 30 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكونات الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية المتأثرة بمكون إعادة الهيكلة للمجموعات المبحوثة

المتغير المستقل	المجموعة	المتغير المعتمد	معامل الارتباط	معامل التحديد	إحصاءة F	مستوى الدلالة	الحد الثابت	الميل
إعادة الهيكلة	الأكاديميون	الملائمة	0.105	0.011	0.210	0.655	3.103	0.068
		الموثوقية	0.279	0.078	1.520	0.234	4.064	-0.181
		الثبات	0.130	0.017	0.320	0.580	4.312	-0.159
		المادية	0.089	0.008	0.150	0.708	3.781	-0.080
		الشفافية	0.606	0.367	10.440	0.005	5.699	-0.655
	المحاسبون القانونيون	الملائمة	0.055	0.003	0.050	0.829	3.712	-0.020
		الموثوقية	0.055	0.003	0.060	0.806	3.610	-0.029
		الثبات	0.032	0.001	0.020	0.887	4.015	0.029
		المادية	0.316	0.100	2.000	0.174	4.580	-0.269
		الشفافية	0.286	0.082	1.600	0.222	4.542	-0.273

جدول 31 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكونات الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية المتأثرة بمكون الاستحقاقات للمجموعات المبحوثة

المتغير المستقل	المجموعة	المتغير المعتمد	معامل الارتباط	معامل التحديد	إحصاءة F	مستوى الدلالة	الحد الثابت	الميل
الاستحقاقات	الأكاديميون	الملائمة	0.214	0.046	0.880	0.362	3.794	-0.114
		الموثوقية	0.055	0.003	0.060	0.809	3.672	-0.031
		الثبات ² *)	0.000	0.000	0.000	0.990	3.837	0.003
		المادية	0.095	0.009	0.160	0.692	3.248	0.070
		الشفافية	0.161	0.026	0.490	0.494	3.169	0.145
	المحاسبون القانونيون	الملائمة	0.105	0.011	0.200	0.660	3.750	-0.031
		الموثوقية	0.230	0.053	1.010	0.328	3.801	-0.091
		الثبات	0.032	0.001	0.020	0.886	4.030	0.023
		المادية	0.224	0.050	0.950	0.342	4.254	-0.149
		الشفافية	0.197	0.039	0.730	0.404	4.200	-0.148

جدول 32 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكونات الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية المتأثرة بمكون الاحتياطات السرية للمجموعات المبحوثة

المتغير المستقل	المجموعة	المتغير المعتمد	معامل الارتباط	معامل التحديد	إحصاءة F	مستوى الدلالة	الحد الثابت	الميل
الاحتياطات السرية	الأكاديميون	الملائمة	0.429	0.184	4.050	0.059	2.760	0.174
		الموثوقية	0.145	0.021	0.390	0.541	3.351	0.060
		الثبات	0.313	0.098	1.950	0.180	4.597	-0.241
		المادية	0.055	0.003	0.060	0.811	3.450	0.032
		الشفافية	0.179	0.032	0.590	0.454	3.421	0.122
	المحاسبون القانونيون	الملائمة	0.126	0.016	0.290	0.598	3.529	0.039
		الموثوقية	0.032	0.001	0.010	0.915	3.559	-0.011
		الثبات	0.219	0.048	0.900	0.356	4.600	-0.154
		المادية	0.524	0.275	6.820	0.018	4.982	-0.364
		الشفافية	0.134	0.018	0.330	0.572	4.091	-0.105

جدول 33 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكونات الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية المتأثرة بمكون الاعتراف بالإيراد للمجموعات المبحوثة

المتغير المستقل	المجموعة	المتغير المعتمد	معامل الارتباط	معامل التحديد	إحصاء F	مستوى الدلالة	الحد الثابت	الميل
الاعتراف بالإيراد	الأكاديميون	الملائمة	0.095	0.009	0.160	0.695	3.405	-0.038
		الموثوقية	0.179	0.032	0.600	0.450	3.742	-0.074
		الثبات	0.000	0.000	0.002	0.961	3.825	0.009
		المادية	0.141	0.020	0.370	0.548	3.773	-0.081
		الشفافية	0.210	0.044	0.820	0.377	3.404	0.144
	المحاسبون القانونيون	الملائمة	0.383	0.147	3.100	0.095	3.952	-0.114
		الموثوقية	0.463	0.214	4.900	0.040	3.997	-0.182
		الثبات	0.071	0.005	0.080	0.774	3.979	0.046
		المادية	0.565	0.319	8.450	0.009	4.778	-0.376
		الشفافية	0.550	0.303	7.840	0.012	4.822	-0.412

2.3.2: اختبار الفرضية الثانية الرئيسية

اختبار العلاقة وقياس مقدار تأثير جودة المعلومات المحاسبية (كمتغير مستقل) في جودة الأرباح (كمتغير تابع)

تم اختبار درجة التوافق والملائمة من خلال استخدام جودة توفيق النموذج لدرجة موائمة النموذج الخطي البسيط لدراسة جودة المعلومات المحاسبية وتأثيرها في جودة الأرباح، من بين عدد من النماذج المعتمدة لهذا الغرض المبينة تفاصيل جودة توفيق كل منها كما في الجدول (33) إذ أكدت نتائج جودة توفيق النموذج الخطي البسيط أعلى درجة في الموائمة من بين النماذج الأخرى، كما يوضح الجدول (38)، يوجد فرق معنوي موفوق عند مستوى معنوي عالٍ (0.03) للمجموعات كافة لمستوى الدلالة (0.05) وهذا يحقق صحة الفرضية وثبوتها، بمعنى (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المعلومات المحاسبية وجودة الأرباح) بلغ معامل التحديد (R) للمجموعات كافة (20%) واثّر العوامل الأخرى في النموذج بلغ (80%)، أما اتجاه قيم الانحدار طردية عالية، وعليه تستدل الباحثة على صحة الفرضية وثبوتها.

أما الشكل (13) يبين خط الاتجاه العام للنموذج الخطي بان الزيادة في مستويات الإجابة المتحققة عند محور جودة المعلومات المحاسبية من شأنه أن يؤدي إلى حدوث زيادات متناقصة في مستويات الاستجابة بشكل عام على مستوى فقرات محور جودة الأرباح، وكذلك يتضح بان هناك مصدر مهم لتعيين مستوى الاستجابة على فقرات محور جودة الأرباح بشكل عام ناتجة عن عوامل أخرى (غير مبحوثة) تشكل مجملها قيمة ابتدائية تزيد عن نقطة عتبة القطع لنتائج البيانات المحولة بالصيغة المئوية.

الجدول (32)

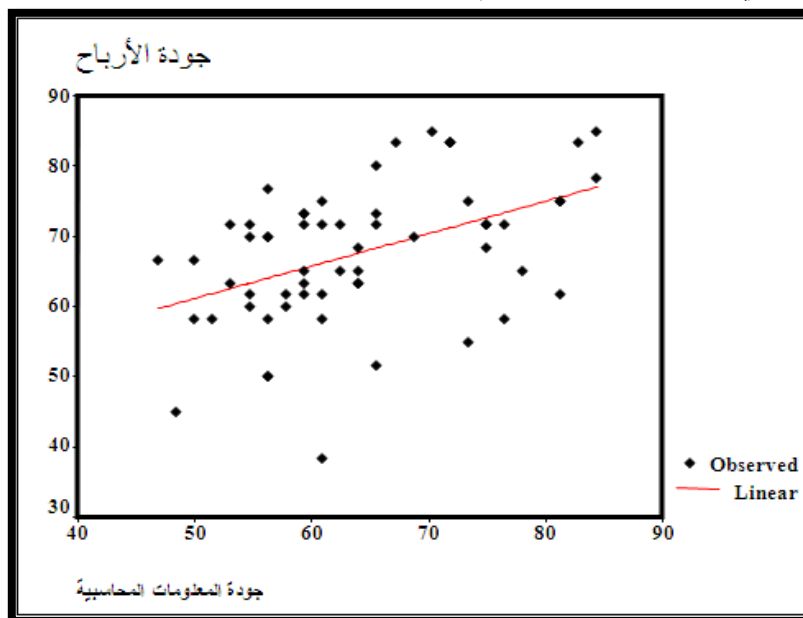
جدول 34 اختبارات درجة المواعمة لعدد من النماذج الرياضية لتقدير أثر متغير المعلومات المحاسبية بدالة العلاقة المتمثلة بمتغير جودة الأرباح

المتغير المعتمد	Math.	R sq.	df	F	Sig.	b0	b1	b2	b3
جودة الأرباح	LIN	0.205	58	14.93	0.000	38.069	0.461		
جودة الأرباح	LOG	0.206	58	15.03	0.000	57.292	30.109		
جودة الأرباح	INV	0.204	58	14.89	0.000	98.090	1909.100		
جودة الأرباح	QUA	0.206	57	7.39	0.001	23.406	0.914	0.003	
جودة الأرباح	CUB	0.206	57	7.39	0.001	23.406	0.914	0.003	
جودة الأرباح	COM	0.182	58	12.94	0.001	43.048	1.007		
جودة الأرباح	POW	0.184	58	13.07	0.001	10.385	0.449		
جودة الأرباح	S	0.183	58	12.99	0.001	4.657	-28.497		
جودة الأرباح	GRO	0.182	58	12.94	0.001	3.762	0.007		
جودة الأرباح	EXP	0.182	58	12.94	0.001	43.048	0.007		

جدول 35 نتائج تقديرات معلمات أثر متغير جودة المعلومات المحاسبية بدالة العلاقة المتمثلة بمتغير جودة الأرباح

معامل الارتباط					0.45245	Correlation
معنوي						
					0.20471	R - Square
النموذج موفق					Sign. = 0.0003	F = 14.929
بدرجة معنوية						
	Sig. t	t	Beta	SE B	B	Variable
	0.0003	3.864	0.452447	0.119381	0.461267	إدارة الأرباح
	0.0000	4.913		7.747863	38.068698	أثر العوامل الأخرى

رسم توضيحي 6 تقدير خط الاتجاه العام لأثر جودة المعلومات المحاسبية على جودة الأرباح



تم اختبار عدة فروض فرعية من الفرضية الثانية الرئيسية (خمس فروض) يتم اختبار العلاقة وقياس مقدار تأثير كل مكون من المكونات الرئيسية لجودة المعلومات (الملاءمة، والموثوقية، والثبات، والمادية، والشفافية) في محور جودة الأرباح.

الجدول (34)

جدول 36 تحليل الانحدار الخطي لدوال المحور الكلي لجودة الأرباح المتأثرة بمكونات قياس جودة المعلومات المحاسبية

المتغير المستقل	المتغير المعتمد	معامل الارتباط	معامل التحديد	إحصاءة F	مستوى الدلالة	الحد الثابت	الميل
الملاءمة	جودة الأرباح	0.335	0.112	7.330	0.009	2.694	0.285
الموثوقية	جودة الأرباح	0.268	0.072	4.490	0.038	3.081	0.179
الثبات	جودة الأرباح	0.105	0.011	0.660	0.420	3.569	0.036
المادية	جودة الأرباح	0.321	0.103	6.660	0.012	3.247	0.127
الشفافية	جودة الأرباح	0.293	0.086	5.490	0.023	3.327	0.105

أظهر الجدول (35) نتائج التحليل الآتية:

- وجود علاقة ارتباط طردية قوية نسبياً بمستوى ثقة عالية بين الملاءمة كمتغير مستقل وجودة الأرباح كمتغير تابع بلغت (0.335)، استجابة جودة الأرباح كمتغير تابع نتيجة تأثير المتغير المستقل فيه تبلغ (0.112) وهي تفسر التغيرات الحاصلة بمتغير جودة الأرباح نتيجة لأثر مكون الملاءمة فيه، أما تأثيرات العوامل الأخرى في النموذج على المتغير التابع بافتراض انعدام تأثير المتغير المستقل بلغ

(2.69)، وان التأثير بوجود علاقة ذات مستوى عالٍ من الثقة بلغ (99%) بين المتغيرين (التابع والمستقل)، أما قيم الانحدار الخطي التي تحدد اتجاه العلاقة فكانت طردية بلغ (0.285)، بمعنى زيادة خاصية الملاءمة تؤدي إلى زيادة جودة الأرباح، نستنتج من هذا النموذج المقدر ملاءمته لدراسة خاصية الملاءمة إحدى مكونات جودة المعلومات مع جودة الأرباح، لذا نستطيع قبول الفرضية الفرعية " ان هناك علاقة ارتباط ذات مستوى عالٍ من الثقة بين خاصية الملاءمة وجودة الأرباح ".

2. ان علاقة الارتباط قوية وطردية بلغت (0.268) بمستوى ثقة عالية (96%) لخاصية الموثوقية كمتغير مستقل وجودة الأرباح كمتغير تابع، إما استجابة جودة الأرباح لتأثيرات المتغير المستقل فتبلغ (0.072)، واستجابة العوامل الأخرى في النموذج والمؤثرة في المتغير التابع فكانت كبيرة وواضحة (3.081)، إما اتجاه العلاقة يحددها الانحدار لمعرفة تأثيرات العلاقة وتؤشر وجود علاقة طردية (0.179)، والخالصة من هذا النموذج المقدر ملائم لدراسة خاصية الموثوقية كإحدى مكونات جودة المعلومات وجودة الأرباح، لذا نستطيع قبول الفرضية الفرعية "هناك علاقة ارتباط ذات مستوى ثقة عالية بين خاصية الموثوقية كإحدى مكونات جودة المعلومات وجودة الأرباح ".

3. أن علاقة الارتباط قوية وطردية بلغت (0.105) بمستوى ثقة عالية (58%) لخاصية الثبات كمتغير مستقل وجودة الأرباح كمتغير تابع، المؤشرات الإحصائية لمقدار التغير في جودة الأرباح نتيجة تأثير خاصية الثبات بلغ (0.011)، واستجابة العوامل الأخرى في النموذج فكانت (3.569)، إما تأثير المتغير المستقل إحدى مكونات جودة المعلومات في جودة الأرباح فانه يفسر باتجاه العلاقة الطردية الايجابية (0.036)، بالاستناد الى ذلك يتم قبول الفرضية الفرعية " يوجد علاقة ارتباط بمستوى ثقة عالية بين خاصية الثبات كإحدى مكونات جودة المعلومات وجودة الأرباح ".

4. ان علاقة الارتباط قوية بمستوى ثقة عالية بين المادية كمتغير مستقل وجودة الأرباح كمتغير تابع تبلغ (0.321)، اما المؤشرات الإحصائية لمقدار التغير في جودة الأرباح نتيجة تأثير خاصية المادية بلغ (0.103)، واستجابة العوامل الأخرى في النموذج بافتراض انعدام تأثير المادية بلغ (3.247) اما تأثير بوجود علاقة فانه ذو مستوى ثقة عالية بلغ (98%) بين المتغير التابع (جودة الأرباح) والمتغير المستقل، وان قيمة الانحدار تحدد اتجاه العلاقة فكانت إشارتها موجبة تبلغ (0.127)، لذا نستطيع قبول الفرضية الفرعية بأن "هناك علاقة ارتباط ذات مستوى ثقة عالية بين خاصية المادية كإحدى مكونات جودة المعلومات وجودة الأرباح ".

5. أما الفرضية الأخيرة بوجود علاقة ارتباط قوية وطردية تبلغ (0.293)، بمستوى ثقة عالية تبلغ (97%) لخاصية الشفافية كمتغير مستقل وجودة الأرباح كمتغير تابع، والمؤشرات الإحصائية لمقدار التغير في جودة الأرباح نتيجة تأثير خاصية الشفافية بلغ (0.086)، إما استجابة العوامل الأخرى فكانت (3.327)، إما تأثير المتغير المستقل الشفافية إحدى مكونات جودة المعلومات في جودة الأرباح فانه يفسر

بالاتجاه الطردي (0.105)، وبالاستناد إلى ذلك يتم قبول الفرضية بأنه " هناك علاقة ارتباط بمستوى ثقة عالية بين الشفافية وجودة الأرباح ".

واعتماداً على النتائج التي سيظهرها الجدول الآتي (35) وبعد ملاحظة اختبار F الذي أظهر تأثيراً ذا دلالة بمستوى ثقة عالية يثبت قبول الفروض كافة.

جدول 37 خلاصة تحليل نتائج الجدول 37

المتغير المستقل	المتغير التابع	علاقة الارتباط	تأثير الانحدار	اختبار F
الملاءمة	جودة الأرباح	طردية قوية	موجب	مستوى ثقة عالية (99%)
موثوقية	جودة الأرباح	طردية قوية	موجب	مستوى ثقة عالية (96%)
الثبات	جودة الأرباح	طردية قوية	موجب	مستوى ثقة عالية (58%)
المادية	جودة الأرباح	طردية قوية	موجب	مستوى ثقة عالية (98%)
الشفافية	جودة الأرباح	طردية قوية	موجب	مستوى ثقة عالية (97%)

اختبار الفرضيات الفرعية على مستوى العينات (أكاديمي، محاسب قانوني، وحدات اقتصادية) للعلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية وجودة الأرباح

أظهرت نتائج التحليل على مستوى العينات الثلاث تجانس في الإجابات، حيث لم يظهر معامل الارتباط أو معامل التحديد اختلافات ملموسة، وإشارات الانحدار فكانت أغلبها تفسر بأنها طردية تعني وجود علاقة ايجابية بين المكونات الرئيسية لجودة المعلومات كمتغير مستقل وجودة الأرباح كمتغير تابع، عدا مكون الثبات فقد أظهر علاقة عكسية مع جودة الأرباح لأن تحقيق دخل ثابت من الناحية العملية غير ممكن إذ تتسم مكونات الدخل بأنها متقلبة بحسب نشاط الوحدة.

جدول 38 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكونات الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية المتأثرة بمكونات قياس جودة الأرباح المدمجة

المتغير المستقل	المجموعة	المتغير المعتمد	معامل الارتباط	معامل التحديد	إحصاءة F	مستوى الدلالة	الحد الثابت	الميل
الملاءمة	الأكاديميون	جودة الأرباح	0.548	0.3	7.71	0.012	2.5195	0.3456
	المحاسبون القانونيون	جودة الأرباح	0.283	0.08	1.56	0.227	2.6555	0.2821
الموثوقية	الأكاديميون	جودة الأرباح	0.266	0.071	1.38	0.256	3.0771	0.1648
	المحاسبون القانونيون	جودة الأرباح	0.370	0.137	2.86	0.108	2.7015	0.2795
الثبات	الأكاديميون	جودة الأرباح	0.261	0.068	1.32	0.265	4.1566	-0.1146
	المحاسبون القانونيون	جودة الأرباح	0.084	0.007	0.130	0.724	3.779	-0.032
المادية	الأكاديميون	جودة الأرباح	0.000	0.000	1.55	0.940	3.631	0.008
	المحاسبون القانونيون	جودة الأرباح	0.506	0.256	0.21	0.023	2.8295	0.2256
الشفافية	الأكاديميون	جودة الأرباح	0.290	0.084	0.650	0.215	3.256	0.115
	المحاسبون القانونيون	جودة الأرباح	0.077	0.006	0.100	0.752	3.762	-0.023

3.3.2: اختبار الفرضية الثالثة (الأخيرة) الرئيسية

اختبار العلاقة وقياس مقدار تأثير ممارسات إدارة الأرباح (كمتغير مستقل) في جودة الأرباح (كمتغير تابع) تم اختبار درجة التوافق والملاءمة من خلال استخدام جودة توفيق النموذج لدرجة موافقة النموذج اللوجستي لدراسة ممارسات إدارة الأرباح وتأثيرها في جودة الأرباح، من بين عدد من النماذج المعتمدة لهذا الغرض المبينة تفاصيل جودة توفيق كل منها كما في الجدول (42) حيث أكدت نتائج جودة توفيق النموذج اللوجستي أعلى درجة في المواءمة من بين النماذج الأخرى، كما يوضح في الجدول (43)، ووجد فرق معنوي موفق عند مستوى ثقة عالية لا تقل عن (83%) وهذا يحقق صحة الفرضية وثبوتها، بمعنى (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة الأرباح)، بلغ معامل الارتباط للمجموعات كافة (0.18) وأثر العوامل الأخرى في النموذج بلغ (89)، وعليه يمكن الاستدلال على صحة الفرضية وثبوتها.

أما الشكل (7) يبين خط الاتجاه العام للنموذج اللوجستي بان الزيادة في مستويات الاستجابة المتحققة عند محور ممارسات إدارة الأرباح من شأنه أن يؤدي إلى حدوث زيادات متناقصة في مستويات الاستجابة على مستوى بشكل عام على فقرات محور جودة الأرباح، وكذلك يتضح ان هناك مصدراً مهماً لتعيين مستوى الاستجابة بشكل عام على عموم فقرات محور جودة الأرباح ناتجة عن عوامل أخرى (غير مبحوثة) تشكل مجملها قيمة ابتدائية تزيد عن نقطة عتبة القطع لنتائج البيانات المحولة بالصيغة المئوية.

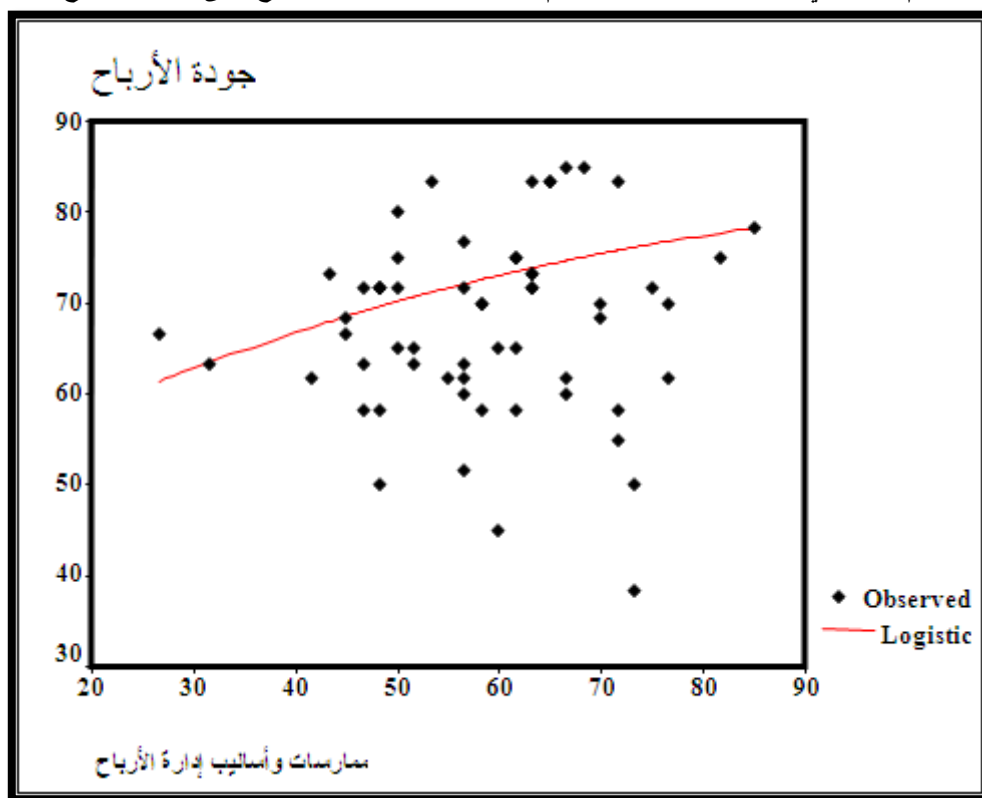
جدول 39 اختبارات درجة المواءمة لعدد من النماذج الرياضية لتقدير أثر متغير إدارة الأرباح بدالة العلاقة المتمثلة بمتغير جودة الأرباح

المتغير المعتمد	Math.	R sq.	df	F	Sig.	Upper bound	b0	b1	b2	b3
جودة الأرباح	LIN	0.006	58	0.350	0.554		63.724	0.067		
جودة الأرباح	LOG	0.006	58	0.360	0.551		52.750	3.683		
جودة الأرباح	INV	0.006	58	0.340	0.562		70.815	176.530		
جودة الأرباح	QUA	0.006	57	0.180	0.839		62.319	0.118	0.0004	
جودة الأرباح	CUB	0.008	56	0.140	0.934		45.582	1.109	-0.019	0.0001
جودة الأرباح	COM	0.002	58	0.090	0.764		64.804	1.001		
جودة الأرباح	POW	0.002	58	0.100	0.757		59.190	0.030		
جودة الأرباح	S	0.002	58	0.100	0.756		4.230	-1.490		
جودة الأرباح	GRO	0.002	58	0.090	0.764		4.171	0.001		
جودة الأرباح	EXP	0.002	58	0.090	0.764		64.804	0.001		
جودة الأرباح	LGS	0.033	58	1.970	0.166	85.010	0.009	0.975		

جدول 40 نتائج تقديرات معلمات أثر متغير إدارة الأرباح بدالة العلاقة المتمثلة بمتغير جودة الأرباح

Correlation	0.18109				معامل الارتباط معنوي
R - Square	0.03279				
F = 1.96659		Sign. = 0.1661			النموذج موفق بدرجة ثقة لا تقل عن 83.39 %
Variable	B	SE B	Beta	t	Sig. t
إدارة الأرباح	974720.3	017790.5	834350.7	77.546	00.000
أثر العوامل الأخرى	0894.008	00976.05		916.0	36330.

رسم توضيحي 7 تقدير خط الاتجاه العام لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة الأرباح



تم اختبار عدة فرضيات فرعية من الفرضية الثالثة الرئيسية (ست فرضيات)
 تم اختبار العلاقة وقياس مقدار تأثير كل مكون من المكونات الرئيسية للممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح
 (السياسات المحاسبية، والتقديرات المحاسبية ، وإعادة هيكلة النفقات، والاستحقاقات ، والاحتياطات
 السرية، والاعتراف المضلل بالإيراد) في محور جودة الأرباح

جدول 41 تحليل الانحدار الخطي لدالة المكون الكلي لجودة الأرباح المتأثر بالمكونات الرئيسية لممارسات وأساليب إدارة الأرباح

المتغير المستقل	المتغير المعتمد	معامل الارتباط	معامل التحديد	إحصاءة F	مستوى الدلالة	الحد الثابت	الميل
السياسات المحاسبية	جودة الأرباح	0.110	0.012	0.720	0.400	3.462	0.071
التقديرات المحاسبية	جودة الأرباح	0.055	0.003	0.180	0.671	3.608	0.029
إعادة الهيكلة	جودة الأرباح	0.032	0.001	0.060	0.814	3.749	-0.014
الاستحقاقات	جودة الأرباح	0.000	0.000	0.006	0.941	3.697	0.003
الاحتياطات السرية	جودة الأرباح	0.145	0.021	1.220	0.275	3.567	0.044
الاعتراف المضلل بالإيراد	جودة الأرباح	0.164	0.027	1.590	0.213	3.840	-0.049

اظهر الجدول (39) نتائج التحليل الآتية:

- وجود ارتباط طردي معنوي بدرجة عالية من الثقة تبلغ (60%) بين متغير السياسات المحاسبية لإدارة الأرباح كمتغير مستقل وجودة الأرباح كمتغير تابع تبلغ (0.110)، وان درجة استجابة المتغير المستقل للتغيرات الحاصلة بمتغير جودة الأرباح نتيجة لأثر مكون السياسات المحاسبية فيه يفسر (0.012)، إما تأثير العوامل الأخرى في النموذج (3.462)، اما إشارة قيم الانحدار فكانت طردية ضعيفة مقدارها (0.071)، لان التغير في السياسات لا يحقق بالضرورة جودة الأرباح.
- وجود علاقة ارتباط طردية معنوية بدرجة ثقة عالية (33%) بين متغير التقديرات المحاسبية كمتغير مستقل وجودة الأرباح كمتغير تابع بلغ (6%)، إما استجابة المتغير المستقل للتغيرات الحاصلة في المتغير التابع تفسر (0.003)، وتأثير العوامل الأخرى تبلغ (3.608)، وإما إشارة الانحدار فكانت طردية ضعيفة قدرت (0.029).
- وجود علاقة طردية معنوية بدرجة ثقة عالية بلغت (19%) بين اعادة الهيكلة كمتغير مستقل وجودة الأرباح كمتغير تابع بلغ (0.032)، واستجابة المتغير المستقل للتغيرات الحاصلة في المتغير التابع ضعيفة مقدارها (0.001)، وتأثير العوامل الأخرى في النموذج (3.749)، وإشارة الميل تفسر بوجود علاقة سلبية بين المتغيرين التابع والمستقل (0.014) لأنها تظهر أرقام غير حقيقة.
- لا يوجد ارتباط بين الاستحقاقات كمتغير مستقل وجودة الأرباح كمتغير تابع وبدرجة ثقة عالية تبلغ (6%)، مع تأثير العوامل الأخرى في النموذج تبلغ (3.697) إما إشارة الميل تفسر بوجود علاقة

طردية ضعيفة تبلغ (0.003) لان جودة الأرباح تعني التمثيل الصادق للأرباح المستقبلية والاعتراف بالدخل الجاري وغير الجاري.

5. وجود علاقة طردية معنوية بدرجة ثقة عالية تبلغ (73%) بين الاحتياطات السرية كمتغير مستقل وجودة الأرباح كمتغير تابع تبلغ (0.145)، ودرجة استجابة المتغير المستقل للتغيرات الحاصلة في المتغير التابع تبلغ (0.021) وتأثير العوامل الأخرى (3.567)، إما إشارة الميل فكانت طردية تبلغ (0.044).

6. وجود علاقة ارتباط طردية معنوية بدرجة ثقة عالية تبلغ (79%) بين الاعتراف المضلل بالإيراد كمتغير مستقل وجودة الأرباح كمتغير تابع (0.164)، وان درجة استجابة المتغير المستقل للتغيرات الحاصلة في المتغير التابع تبلغ (0.027)، إما تأثير العوامل الأخرى تبلغ (3.840)، اما اتجاه الميل يفسر وجود علاقة عكسية بين المتغيرين تبلغ (0.049) لان تغيير طرائق الاعتراف بالإيراد يخفض جودة الأرباح.

جدول 42 خلاصة نتائج تحليل الجدول 42

المتغير المستقل	المتغير التابع	علاقة الارتباط	الانحدار	اختبار F
السياسات المحاسبية	جودة الأرباح	علاقة طردية	موجبة	مستوى ثقة عالية (60%)
التقديرات المحاسبية		علاقة طردية	موجبة	مستوى ثقة عالية (33%)
أعادة الهيكلة		علاقة عكسية	سالبة	مستوى ثقة (19%)
الاستحقاقات		تعدم علاقة	موجبة ضعيفة	مستوى ثقة (6%)
الاحتياطات السرية		علاقة قوية	موجبة	مستوى ثقة عالية (73%)
الإيراد المضلل		علاقة عكسية	سالبة	مستوى ثقة عالية (79%)

استناد إلى نتائج التحليل التي أظهرها الجدول (41) وبعد ملاحظة اختبار (F) الذي اظهر تأثيرا ذا دلالة معنوية بدرجة ثقة عالية لذا (سيتم قبول الفرضيات جميعها).

اختبار الفرضيات الفرعية على مستوى العينات (أكاديمي، محاسب قانوني، وحدات اقتصادية) للعلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة الأرباح

تظهر نتائج الجدول (46) توافق معلمات النموذج باستخدام الانحدار الخطي البسيط المقدر وعلى مستوى العينات الثلاث (أكاديمي، محاسب قانوني، شركات)، وان اختبار مستوى الدلالة يشير إلى وجود علاقة بمستوى عالٍ من الثقة بين المكونات الرئيسة لإدارة الأرباح كمتغير مستقل والمكون الكلي لجودة الأرباح كمتغير تابع، ووجود علاقة ارتباط قوية نسبيا بدرجات متفاوتة بينهما. ان أشارات الميل نجدها سالبة في الممارسات غير المقبولة مع جودة الأرباح، وهذا يفسر بوجود علاقة عكسية بينهما وهي متشابهة نوعا

ما بين العينات، إما باقي الممارسات نجد أشارتها موجبة ويفسر بوجود علاقة طردية ضعيفة، واستنادا الى تلك النتائج سيتم قبول الفرضيات كافة بين ممارسات إدارة الأرباح بمكوناتها الستة وجودة الأرباح.

جدول 43 تحليل الانحدار الخطي لدوال المكون الرئيس لجودة الأرباح المتأثرة بمكونات ممارسات إدارة الأرباح

المتغير المستقل	المجموعة	المتغير المعتمد	معامل الارتباط	معامل التحديد	إحصاءة F	مستوى الدلالة	الحد الثابت	الميل
السياسات المحاسبية	الأكاديميين	جودة الأرباح	0.145	0.021	0.380	0.546	3.956	-0.094
	المحاسبين القانونيين	جودة الأرباح	0.217	0.047	0.880	0.361	3.107	0.156
التقديرات المحاسبية	الأكاديميين	جودة الأرباح	0.063	0.004	0.07	0.801	3.57	0.0267
	المحاسبين القانونيين	جودة الأرباح	0.290	0.084	1.640	0.216	3.124	0.156
إعادة الهيكلة	الأكاديميين	جودة الأرباح	0.105	0.011	0.210	0.653	3.535	0.043
	المحاسبين القانونيين	جودة الأرباح	0.084	0.007	0.130	0.724	3.779	-0.032
الاستحقاقات	الأكاديميين	جودة الأرباح	0.276	0.076	1.470	0.241	3.262	0.091
	المحاسبين القانونيين	جودة الأرباح	0.032	0.001	0.020	0.879	3.720	-0.011
الاحتياطات السرية	الأكاديميين	جودة الأرباح	0.703	0.494	17.570	0.001	3.101	0.180
	المحاسبين القانونيين	جودة الأرباح	0.077	0.006	0.100	0.752	3.762	-0.023
الاعتراف بالإيراد	الأكاديميين	جودة الأرباح	0.239	0.057	1.090	0.311	3.829	-0.061
	المحاسبين القانونيين	جودة الأرباح	0.379	0.144	3.040	0.098	3.980	-0.113

الخاتمة

الاستنتاجات

يتضمن هذا المبحث أهم الاستنتاجات التي يمكن الخروج بها في هذه الدراسة عبر محورين أساسيين، يتناول المحور الأول أهم الاستنتاجات المتعلقة بالجانب النظري للدراسة، في حين خصص المحور الثاني لاستعراض أهم الاستنتاجات المتعلقة بالجانب الميداني للدراسة وعلى النحو الآتي:-

الاستنتاجات المتعلقة بالجانب النظري للدراسة

1. ظهرت سياسة إدارة الأرباح نتيجة المرونة العالية للاختيار بين السياسات والتقديرات المحاسبية والمسموح بها في حدود المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
2. أن إدارة الأرباح تخدم الإدارة الداخلية ولا تخدم مستخدم القوائم المالية لأنها تسعى إلى تحقيق مصالح الإدارة الداخلية حتى لو كان على حساب مستخدم القوائم.
3. إدارة الأرباح يتم اعدادها ضمن سياسة الوحدة الاقتصادية لتمهيد الدخل في قائمة الدخل السنوية لإظهار انطباع جيد عن أعمال الوحدة لدى المستثمرين وتخفيف حدة تقلبات الدخل.
4. أن أهداف أو دوافع إدارة الأرباح عديدة ومتنوعة منها اقتصادية وسياسية واجتماعية (مثلاً زيادة أسعار الأسهم، ومنع التدخل الحكومي، ومنع انتهاك عقود الدين، وتعظيم مكافآت الإدارة).
5. جودة الأرباح هي جزء من جودة المعلومات المحاسبية، ظهرت نتيجة انتشار أدارة الأرباح وتأثيراتها السلبية في جودة القوائم المالية وجودة المعلومات المحاسبية ولإعادة الثقة لمستخدم تلك القوائم وهذا أظهرته الدراسات الأجنبية.
6. لا تحرف إدارة الأرباح المعلومات المحاسبية إذا ما تم تبديل الممارسات المحاسبية داخل حدود المبادئ وبشكل عقلاني ومناسب لمساعدة الوحدة في تحقيق سيولة نقدية مستمرة وجذب مستثمرين جدد إلى الوحدة.
7. تستخدم إدارات الوحدات الاقتصادية ومحاسبوها معرفتهم بالقوانين والأعراف والقواعد المحاسبية وباستغلال الثغرات في التطبيقات المحاسبية التي تسمح لهم بتعديل الأرقام وصولاً إلى أهداف معينة قد لا تحقق المصداقية والعدالة التي يسعى إليها المحاسب.
8. إن إدارات الوحدات لها القدرة على استعمال الحرية المتاحة لها في تطبيق السياسات والطرائق المحاسبية على وفق ما تراه مناسباً لها وبما يحقق طموحاتها المستقبلية وفي تعزيز الثقة بالقرارات المهمة.

الاستنتاجات المتعلقة بالجانب الميداني للدراسة

1. تمارس إدارة الأرباح في كافة الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح وضمن حدود المبادئ المقبولة قبولاً عاماً فقط، مثلاً من خلال استعمال أساس استحقاق وتأخير وتقديم الاعتراف بالإيرادات والمصروفات،

وتقدير الموجودات غير الملموسة وغيرها، وتبتعد عن الممارسات المضللة (خارج حدود المبادئ)، وهذا ما اظهر في الجداول من جدول رقم 17 الى جدول رقم 18).

2. أن الوحدات الاقتصادية ملتزمة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد من حيث احتساب طرق الاندثار وتقدير العمر الإنتاجي للموجود وطرق تقييم المخزون وهذا ما أوضحه الجدول (9) عن وصف الاستجابات الإجمالية لمكونات أساليب إدارة الأرباح .

3. نلاحظ إن فئة الأكاديميين من بين العينات المختارة أكثر فهماً ومعرفة بإدارة الأرباح نوعاً ما والأكثر تشاؤماً من هذه الممارسة وذلك لتأثيراتها السلبية في جودة المعلومات المحاسبية، ويأتي بالمرتبة الثانية المحاسب القانوني ثم الشركات وقد تم اثباته في التحليل العاملي الموضح في الجدول (14)

4. توصلت الدراسة عبر المقياس الإحصائي الى تجانس أفراد العينة الذي أوضحه الانحراف المعياري وكما اظهر مقياس الوسط الحسابي الموزون تجاوزها عن الوسط الحسابي الافتراضي (3) لمعظم الأسئلة وهو مؤشر ايجابي لإجابات أسئلة الاستبانة كما في الجداول من 10 الى 21.

5. وجود اتفاق عالٍ بين مستخدمي القوائم على أهمية القوائم في اتخاذ قرار الاستثمار.

6. على الرغم من تحديد الخيارات المحاسبية للوحدات من الجهات المنظمة للمهنة، بإصدار المعايير والقواعد والأنظمة فما تزال هناك بدائل عديدة تترك التقدير الشخصي للإدارة ، وان تختار منها ما يعظم منافعتها ويحقق أهدافها.

7. هناك ضعف واضح لدى إدارات الوحدات والعاملين فيها في فهم إدارة الأرباح وأساليبها وأهدافها ومشاكلها وانعكاساتها على التطبيقات المحاسبية، والكلام نفسه ينطبق على مفهوم جودة الأرباح خصائصها وقياساتها.

8. وجودة علاقة عكسية بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملاءمة والموثوقية) وممارسات إدارة الأرباح من الطرائق والتقديرات المتحيزة باتجاه هدف محدد مسبقاً.

التوصيات

في ضوء ما تم التوصل إليه من استنتاجات في المبحث الأول، ندرج التوصيات الآتية والتي تأمل الباحث أن تسهم في معالجة المشاكل التي تعانيها الوحدات الاقتصادية:

1. طلب إبلاغ (إظهارات) أكثر تفصيلاً حول تأثير التغييرات في السياسات والطرائق المحاسبية فإن متطلبات هذه الاظهارات هي أن تكون ملحقاً للقوائم المالية تبين التغيير في أرصدة الحسابات (أرصدة الحسابات) (أرصدة أول وآخر المرة والحركة خلال المدة الزمنية بضمنها التعديلات لأن الهدف المباشر منها هو مساعدة مستخدم القوائم المالية بشكل أفضل لفهم طبيعة وتأثيرات هيكلية المطلوبات والخسائر المستحقة.
2. إعادة النظر في الكثير من المعالجات المحاسبية التي يتطلبها النظام المحاسبي الموحد (ومنها على سبيل المثال تقييم المخزون بطريقة المعدل الموزون حصراً وأتباع طريقة الكلفة أو السوق أيهما اقل في تقييم

الاستثمارات المؤقتة) لتنسجم مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية أو المعايير المحاسبية المحلية على أقل تقدير.

3. تعزيز دور التدقيق الداخلي والخارجي في الوحدات الاقتصادية واثبات استقلاليتها وحياديتها في تطبيق القوانين والمعايير المحاسبية والتدقيقية، والعمل على مراجعة ومتابعة السياسات المرسومة وتقويمها، لاكتشاف نقاط الضعف واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها.

4. إن معالجة دوافع إدارة الأرباح تمنع إدارات الوحدات الاقتصادية من ممارستها من خلال:

- إنشاء لجان للتعين على أساس الكفاءة والمهارة العلمية والعملية والمنافسة في العمل.
- العمل على نشر الوعي العلمي والفكري لدى المستثمرين وأصحاب الوحدات الاقتصادية وذلك عن طريق عقد الندوات في النقابات ومراكز الإعلان المستمرة عن سوق الأوراق المالية لتوعية المستثمرين وأصحاب المصالح.
- وضع تعليمات وضوابط واضحة للشراء والتعاقدات، وباللجوء إلى أسلوب الإعلان في الصحف والمجلات المالية والتذكير بها في القوائم المالية والملاحق الأساسية للوحدة لإمكانية متابعتها وتدقيقها لمنع التلاعب.

5. توصي الدراسة بأن على مدققي الحسابات مراجعة الآتي بين الحين والآخر للتأكد ما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن الواقع الاقتصادي لتقويم جودة الأرباح:

- مراجعة التغيرات التي حدثت في المبادئ والتقديرات وتحديد لها إمكانية معالجتها.
- مقارنة السياسات والطرائق المستخدمة حالياً بتلك المستخدمة في السنوات الماضية.
- تحديد ما إذا كانت المصروفات التقديرية كالدعاية والإعلان تم تأجيلها لمقارنتها بتلك الخاصة بالسنوات السابقة.

الملحق رقم(1) استمارة الاستبانة

الأستاذ الفاضل.....

السلام عليكم....

الاستبانة المعروضة بين أيديكم هي جزءاً من متطلبات نيل رسالة الماجستير في المحاسبة والموسومة

((دور إدارة الأرباح في جودة المعلومات المحاسبية))

تهدف الرسالة الى إلقاء الضوء على ممارسات إدارة الأرباح وتأثيرها في ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية والعلاقة بينهما وبين جودة الإرباح .

ولما تتوسمه الباحث فيكم من دراية وخبرة في موضوع الرسالة، نأمل أن نحظى بمعرفتكم وخبرتكم في الإجابة على الأسئلة المرافقة مباشرة، ويحدونا الأمل في الحصول على أكبر قدر ممكن من العناية والدعم من فيض الخبرة التي تمتلكونها، لما لذلك من تأثير على الاستنتاجات التي ستتوصل إليها الباحث ونتائج الدراسة بشكل عام. ولأغراض الإيضاح ندرج لاحقاً بعض المصطلحات الواردة في الاستبانة.

مع وافر التقدير لمساهمتكم الكريمة

المعلومات العامة

1. الوحدة الاقتصادية أو المصرف:
2. العنوان الوظيفي أو اللقب العلمي:
3. الشهادة:
4. التخصص العلمي:
5. سنوات الخبرة (العملية أو النظرية):

ت	المحور الأول : ممارسات وأساليب إدارة الأرباح	اتفق تماماً	اتفق	اتفق إلى حد ما	لا اتفق تماماً	لا اتفق
1	يمكن للوحدة الاقتصادية تغيير طريقة الاندثار من القسط الثابت إلى القسط المتناقص في حالة ارتفاع الأسعار.					
2	يمكن للوحدة الاقتصادية تخفيض قيمة المخزون آخر المدة لغرض زيادة كلفة البضاعة المباعة وتخفيض الدخل لتقليل دفع الضرائب.					
3	تبالغ بعض الوحدات الاقتصادية في تقدير المنافع المستقبلية لبعض بنود الأصول غير الملموسة مثل البحث والتطوير.					
4	ترسم بعض الوحدات الاقتصادية بعض بنود المصروفات الايرادية على الرغم من عدم انطباق معايير الرسملة على تلك البنود.					
5	تعمل بعض الوحدات على أبقاء السجلات مفتوحة لعدة أيام بعد انتهاء السنة لتسجل عمليات بيع إضافية في السنة المنتهية حالياً.					
6	تقوم بعض الوحدات بالاعتراف بالإيراد الكلي حتى وان تم بيع جزء من البضاعة.					
7	الاعتراف ببيع البضاعة ونقلها إلى الزبون بالرغم ان المدينين غير جديرين الائتمان.					
8	تستخدم بعض الوحدات تقديرات متفائلة لاندثار العمر الاقتصادي لموجوداتها.					
9	تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى تضمين كشوفات مخزون آخر المدة أصناف راکدة من البضائع.					
10	تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بالمبالغة في تقدير (بالزيادة أو النقصان) نسب الانجاز للمحافظة على مستوى معين للدخل.					

ت	المحور الأول : ممارسات وأساليب إدارة الأرباح	اتفق تماماً	اتفق	لا اتفق	لا اتفق تماماً
11	قد تبالغ الوحدة في تكوين احتياطي إعادة هيكلة النفقات لتكون قادرة على عكس جزء من الإيرادات المتراكمة في المستقبل لغرض تحقيق أهداف خاصة.				
12	لا تفحص بعض الوحدات الاقتصادية الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو الأصول المؤجرة منها				
13	تجعل محاسبة الاستحقاق الأرباح المعلن عنها ممهدة أكثر من التدفق النقدي وذلك لمساعدة المستثمرين في تقييم أداء الوحدة.				
14	المبالغة في تخفيض الأرباح في السنوات الجيدة (أرباح مرتفعة) بإنشاء تخصيصات (مخصص الديون المشكوك في تحصيلها)، والرجوع إليها في السنوات الصعبة (إرباح منخفضة)				
15	تلجأ الإدارات إلى إجراء صفقات غير حقيقية في نهاية السنة ويتم إلغائها في السنة المقبلة.				
ت	المحور الثاني : جودة المعلومات المحاسبية	اتفق تماماً	اتفق	لا اتفق	لا اتفق تماماً
1	تؤدي الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح معلومات ملائمة ولها قدره في التأثير على القرارات المتخذة من قبل المديرين.				
2	أن الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح توصل المعلومات الملائمة إلى متخذ القرار في الوقت المناسب.				
3	ينتج عن التغيير في الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح معلومات ذات قدرة تنبؤية.				
4	تسمح الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح بالتغذية الراجعة التي توفر الوسائل لاتخاذ القرار وتساعد في تصحيح الأفعال.				

5	ينتج عن استخدام الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح معلومات غير ملائمة للمستثمرين والدائنين.				
6	ترتبط السياسات المحاسبية لإدارة الأرباح بمفهوم الملاءمة للقرار، أي التركيز على المعلومات المفيدة لنماذج القرارات.				
7	تبتعد السياسات المحاسبية لإدارة الأرباح عن التمثيل الصادق من خلال التحيز في اختيار طريقة القياس لتعدد الطرق والخيارات المحاسبية (مثلاً التحول في تقييم المخزون من FIFO إلى LIFO).				
8	ترتبط التقديرات المحاسبية لإدارة الأرباح بمفهوم الملاءمة للهدف، أي التركيز على المعلومات المفيدة لتحقيق أهداف مستخدمي القوائم المالية.				
ت	المحور الثاني : جودة المعلومات المحاسبية	اتفق تماماً	اتفق	اتفق الى حد ما	لا لا لا اتفق تماماً
9	ان تعدد البدائل والطرائق المحاسبية لإدارة الأرباح هدف لجعل المعلومات ملائمة ذات قدره تنبؤية.				
10	أن الأساليب المحاسبية لإدارة الأرباح يقلل من خاصية الموثوقية المعلومات المحاسبية.				
11	أن قياسات التقديرات المحاسبية لإدارة الأرباح تتسم بالقابلية على التحقق، أي قدرتها في توفر درجة عالية من المعلومات المحاسبية تمثل الأحداث الاقتصادية.				
12	يستند المحاسب في التقديرات المحاسبية لإدارة الأرباح على معالجة الأحداث وعرضها تماشياً مع الظروف الاقتصادية للوحدة وليس الشكل القانوني في البيئة العراقية.				
13	تبتعد التقديرات المحاسبية لإدارة الأرباح عن التمثيل الصادق من خلال التحيز القائم في القياس، أي عرض المعلومات المرغوب في عرضها لتحقيق أهداف معينة حسب رغبة الإدارة.				

14	التحول من سياسة محاسبية إلى سياسة أخرى يفقد المعلومات المحاسبية صفة المقارنة.				
15	يساء استعمال مفهوم المادية بهدف تعديل الأرباح إلى المستويات المطلوبة عند إعداد قائمة الدخل.				
16	تقلل الشفافية المتزايدة من احتمالية انشغال المديرين بإدارة الإرباح.				
ت	المحور الثالث : جودة الأرباح	اتفق تماماً	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق تماماً
1	تتحقق جودة الأرباح بالاقتراب من الملاءمة التي تركز على التوقيت الزمني للاعتراف المحاسبي للظواهر الاقتصادية حتى وان كانت الأرقام معتمدة على التقديرات.				
2	أن مستخدمي القوائم المالية بحاجة إلى معلومات عن جودة الدخل الجاري سواء المبالغ المعترف بها أو المؤجل الاعتراف بها لأنها مفيدة لإغراض التنبؤ.				
3	تساعد جودة الأرباح بالتغذية العكسية لتصحيح مسارات قرارات الإدارة.				
4	تتحقق جودة الأرباح بالاقتراب من الموثوقية التي تركز على تقليل أخطاء القياس.				
5	ان جودة الأرباح موجهة لتقليل تدخل الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية.				
6	ان جودة الارباح موجهة لتقليل تدخل الإدارة في اختيار التقديرات المحاسبية				
ت	المحور الثالث : جودة الأرباح	اتفق تماماً	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق تماماً

					لغرض تحقيق جودة الأرباح ينبغي الابتعاد عن أي نوع من أنواع التحيز سواء التحيز بطرق القياس أو تحيز القائمين بالقياس.	7
					مفهوم جودة الأرباح هو مفهوم متجرد من سياقات المستخدمين ومن قواعد الاعتراف المحاسبي التي تمنع الاعتراف بالعديد من الأصول والالتزامات الاقتصادية.	8
					ترتبط جودة الأرباح بعلاقة عكسية مع الممارسات المضللة (أعادة هيكلة النفقات على سبيل المثال).	9
					تتحقق أرباح الجودة العالية عند اقترابها من الدخل الاقتصادي.	10
					تحقق الجودة العالية خاصية القابلية على المقارنة بين الفترات.	11
					يمكن وصف الاتجاه العام لصافي الربح الدفئري لدى الوحدات الاقتصادية في العراق بالثبات.	12
					تتحقق جودة الأرباح العالية باتباع الممارسات المحاسبية في إثبات وقياس عناصر الإيرادات والمصروفات من النوع المتحفظة في ظل الممارسة المحاسبية في العراق.	13
					تتصف جودة الإرباح العالية بصفة الاستدامة وليس ارتفاعاً طارئاً ومؤقتاً.	14
					ان المعلومات المتوفرة عن دخل الوحدة ومكوناته المقاسة بمحاسبة الاستحقاق توفر مؤشر أفضل عن أداء الوحدة من استلامات وتسديدات النقد (الأساس النقدي).	15

المصادر والمراجع العربية

القرآن الكريم

أولاً : الكتب العربية

1. أبو نصار ، محمد ، جمعة حميدات ، " معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي " ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2008 .
2. بلقاوي ، احمد رياحي ، " نظرية محاسبية " ، ترجمة : رياض العبد الله ، طلال الججاوي ، الجزء الأول ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009.
3. بلقاوي ، احمد رياحي ، " نظرية محاسبية " ، ترجمة : رياض العبد الله ، طلال الججاوي ، الجزء الثاني ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009.
4. جمعة ، أحمد حلمي ، " المدخل إلى التدقيق الحديث " ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2009.
5. حسين ، احمد حسين علي "القوائم المالية المحاسبية" ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 2006.
6. شرويدر ، ريشارد ، مارتن كلارك ، جاك كاثيري ، " نظرية المحاسبة " ، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي ، إبراهيم ولد محمد فال ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 2006.
7. الشيرازي ، عباس مهدي ، " نظرية المحاسبة " ، ذات السلاسل للطباعة والنشر ، الطبعة الأولى ، الكويت ، 2011.
8. العادلي ، يوسف عوض و محمد احمد العظمة و صادق محمد البسام ، " مقدمة في المحاسبة المالية " ، الطبعة الأولى ، منشورات ذات السلاسل ، الكويت ، 2008.
9. عباس ، علي ، " الإدارة المالية " ، مطبعة إثراء للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2008.
10. عبد الله ، خالد أمين ، " علم تدقيق الحسابات " ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية ، عمان ، 2004.
11. كيسو وويجانت ، دونالد وجيري ، " المحاسبة المتوسطة " ، الجزء الأول ، تعريب د. احمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، الرياض ، 2015.
12. مطر ، محمد ، " مبادئ المحاسبة المالية : مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح " الجزء الثاني ، دار وائل للنشر ، الطبعة الرابعة ، عمان ، 2007.
13. النقيب ، كمال عبد العزيز ، " نظرية محاسبية " ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2004.
14. هندركسن ، " النظرية المحاسبية " ، ترجمة كمال أبو خليفة ، جامعة الإسكندرية ، جمهورية مصر العربية ، 2011.

ثانياً : البحوث والدراسات والدوريات

1. الداعور ، جبر إبراهيم ، محمد نواف عابد ، " أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة ، في سوق فلسطين للأوراق المالية " ، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد السابع عشر ، العدد الأول ، يناير 2009.
2. العبد الله ، رياض ، " المفهوم المحاسبي للدخل والمفهوم الاقتصادي للدخل أيهما أفضل " ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد الثالث العدد الأول ، كانون الثاني، 2000.
3. النقيب ، عبد الخالق عبد الجبار ، فرقد فيصل جدعان ، " اقتراح تقنية تقدير تناسب درجات المفاضلة لعدة مجموعات مستقلة بمؤشر الاتساق الذاتي في التحليل العملي " ، بحث غير منشور ، 2009 .
ثالثاً : الرسائل والأطاريح الجامعية
1. الجبوري، نصيف جاسم، "مفاهيم نظرية الوكالة وانعكاساتها على نظم الحوافز لبعض الشركات المساهمة " ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد ، 2009.
2. حبيب ، عقيل حمزة ، " تمهيد الدخل " دراسة ميدانية في عينة مختارة من الشركات الصناعية ، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، 2003.
3. العزي ، اسعد منشد محمد ، " مسؤولية مراقب الحسابات في التأثير في بواعث الإدارة باختيار السياسات المحاسبية في ضوء النظرية الوضعية " ، بحث دكتوراه ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2008.
4. فرهود ، صبيحة برزان ، " دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق بين مصالح أطراف الوكالة " ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2008.
5. الكيلاني ، بسمة قيس شهاب ، " تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها " ، بحث دكتوراه ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2008.
6. نوري، آمال محمد نوري، " انعكاس المعلومات المحاسبية بالتجارة الالكترونية وآفاق تطبيقها في سوق الأوراق المالية " ، رسالة ماجستير كلية الإدارة والاقتصاد ، بغداد ، 2007.

First : Books

1. Carmichael, D. R., O. Ray Whittington, Lyafard Graham, "Accountant's Hand Book", Eleventh edition, Volume one, John Wiley & sons, Inc, 2007.
2. Financial Accounting Standards Board (FASB), "Statements of Financial Accounting Concepts", 2009-2000 Ed., John Wiley & Sons Inc. U.S.A., 2000.

- FASB, "*International standard setting: a vision for the future*", Norwalk , 2009. .3
- IASB, "*Exposure Draft on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*", London, 2008. .4
- Kieso, Donald E. and Weyegandt", Jerry J. "**Intermediate Accounting**", 8th edition John Wiley and sons Inc USA , 2009. .5
- Kieso, Donald E. and Weyegandt and Warfield , "**Fundamentals of Intermediate Accounting**" , 9th edition, John Wiley and sons Inc, U.S.A, 2003. .6
- Libby, Robert, and Parricia, A. Libbly, Danial a Shorti, Financial Accounting, 2007Higher Education Group USA, .7
- Mulford, and Comiskey, Charles W. Eugene E. "**The Financial Numbers Games**", John Wiley & Sons, INC. Canada print he united states of America , 2002. .8
- Pratt , J. "**Financial Accounting in an Economic Context** ", 4th edition , Cincinnati, OH: South-Western College publishing, 2000. .9
- Revsine, L., D. W. Collins and W. B. Johnson, "**Financial Reporting and Analysis**",2nd ed., Prentice Hall, 2002. .10
- Revsine, Lawrence; Collins, Johnson, "**Financial reporting and analysis**" Prentice Hall, Upper adder river , new jersey,2009. .11
- Richard, G. Shroeder, Levis D., MC cullers & Myrtle clark, "**Accounting theory : text and readings**" 3rd Ed, (New york : John Wiley and sons Co) , 2004 .12
- Ronen, J. and Sadan, s., "**Extraordinary Items and the predictive Ability of Income numbe**" , Vincent C. Ross institute of accounting research, Working paper 74/ 3, New York university, New York , 1974. .13
- Schroeder , Mc Cullers, and Clork, "**Accounting Theory: Text and Readings**", 3rd Ed., John Wiley & Sons, U.S.A., 2004. .14

- Schroeder, Richard G. and Clark, Myrtle W., **“Accounting Theory Text and Readings”**, John Wiley and Sons, 6th edition, 2008. .15
- Scott, W, **"financial accounting theory"**, Englewood Cliffs, NJ, .16
Prentice-Hall, 2007.
- Van Praag B. ,**" Earnings Management : Empirical evidence on value relevance and income smoothing"** Doctoral dissertation , Ten Bergen institutes Research series, Netherlands, 2001. .17
- Watt, R.L, and J.L. Zimmerman , **" positive accounting theory"**, .18
Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall, 2008.
- Wilkison, Joseph w. **“Accounting and Information System”** .19
2nded, John Wiely and Sons, Inc. USA, 2004.

Second : Periodicals & Publications

- dhikari, A., Derashid C. and Zhang H.,**" Earnings Management to Influence Tax Policy: Evidence from Large Malaysian Firms "**, Journal of International Financial Management & Accounting, 16 (2), 2005. .1
- Amat, Oriol, John Blake , Jack Dowd,**" The ethics of creative accounting"**, Journal of economic ,2009. .2
- Arnold, Dewey, Jack L. Krogstad, **" National commission on fraudulent financial reporting "** 2004. .3
- Ball, R, and L. Shivakumar, **"Earnings quality at initial public offerings"**, .4
forthcoming, 2007. Journal of accounting and economics
- Bao, B. H. and D. H. Bao , **"Income Smoothing, Earnings Quality and Firm Valuation"**, *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol.31, .5
No.9-10, Nov. - Dec. 2004.
- Barth, M., W. Beaver, and W. Landsman., **"The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: Another view "**. *Journal of Accounting and Economics* 31 (1-3) , .6
2001.

- Beidleman, C.R., " **Income smoothing : the role of management** " the .7
accounting review, Vol. 48 No 4 , October, 2003.
- Bin Hj, Hameed and Ibrahim, Mohammed, "**A Review of Income And .8
Value Measurement Concepts In Conventional Accounting Theory
And Their Relevance To Islamic Accounting**", IBFNET, 2004.
- Botosan, C., "**Discussion of a framework for the analysis of risk .9
communication**", *The International Journal of Accounting*, 39, 2004.
- Bradshaw, A.P.Hutton, L.Meulbroek, and R.G. Sloan, " Short sellers , .10
fundamental analysis and stock return ", *Journal of financial Economics*
61,2001
- DeAngelo, L. E.," **Managerial competition, information costs, and .11
corporate governance: The use of accounting performance
measures in proxy contests** ". *Journal of Accounting and Economics*
10 , 2004.
- Dechow, P., " **Accounting earnings and cash flows as measures of .12
firm performance: The role of accounting accruals** ", *Journal of
Accounting and Economics* 18 (1), 2010.
- DeFond, M. L., and J. Jiambalvo., " **Debt covenant effects and the .13
manipulation of accruals** ", *Journal of Accounting and Economics* ,
17 (January), 2010.
- Degeorge, F., J. Patel, and R. Zeckhauser, "Earnings .14
management to exceed thresholds** ", *Journal of Business* 72 (1):
2009.
- Emanuel, D. M . , " **The information content of sign and size of .15
earnings announcements: New Zealand evidence** " , *Accounting and
finance* , November, 2002.
- Gaeremynck, A. & Willekens, M., "**The Endogenous Relationship .16
between Audit-Report Type and Business Termination: Evidence on**

Private Firms in a Non-Litigious Environment". *Accounting and Business Research*, 33 (1), 2003.

Gaver, J., K. Gaver, and J. Austin," Additional evidence on bonus .17 plans and income management ", *Journal of Accounting and Economics* 18, 2015.

Guidry, F., A. Leone, and S. Rock, " Earnings-based bonus plans and .18 earnings management by business unit managers " *Journal of Accounting and Economics* (January) 26, 2009.

Healy, P., "The effect of bonus schemes on accounting decisions ", .19 *Journal of Accounting and Economics*, 7, 1985.

Holthausen, D. Larcker, and R. Sloan , "Annual bonus schemes and .20 the manipulation of earnings " , *Journal of Accounting and Economics* 19,2015.

Holthausen, R.," Evidence on the effect of bond covenants and .21 contracts on the choice of accounting management compensation techniques: the case of the depreciation switch-back " , *Journal of Accounting and Economics* (March) ,2002.

Hunton , James & Robert Libby& Cheri Mazza, "Financial reporting .22 transparency and earnings management", the Accounting review
VOI.81, NO .1, 2006.

Jonas, G. & Blanchet, J., "Assessing Quality of Financial Reporting", .23 *Accounting Horizons*, 14 (3), 2000.

Jones, J.," Earning Management during Import Relief Investigations .24
", *Journal of Accounting Research*, 29 (2), 2010.

Kaplan, R.S. and R. Roll , " Investor evaluation of accounting .25 information : Some empirical evidence", *Journal of business*, April
,1972.

- Kelly , L., " The development of a positive theory of corporate :.26
management role in external financial reporting ", Journal of
Accounting literature, spring ,2002.
- Kin, Lo, "Earnings management and earnings quality" , Journal of .27
accounting and economics 41, 2007.
- Lee, Y.W., Strong, D.M., Kahn, B.K. & Wang, R.Y., "AIMQ : a .28
Methodology for information quality assessment". *Information and
Management*, 40, 2002.
- Levitt, Arthur, "The Numbers Game" , Speech delivered at the NYU .29
Center for Law and Business, New York , 2008.
- Maines, L. & Wahlen, J., "The Nature of Accounting Information .30
Reliability : Inferences from Archival and Experimental Research",
Accounting Horizons, 20 (4), 2006.
- Merchant, K.A., and Rockness, J," The ethics of managing earnings: .31
an empirical investigation" , Journal of Accounting public policy , vol.32
,2010.
- Mohanram, Partha, "How to manage earnings management?", .32
Accounting World , India , 2003.
- Nelson, M. W.,and Elliot, J. A. & Tarpley, R. L.," Evidence from auditors .33
about managers and auditors earning management decision " The
Accounting Review, 77 Supplement, 2002 .
- Nelson, Mark W., John A. Elliott and Robin L. Tarpley,. "How Are .34
Earnings Managed? Examples from Auditors", *Accounting Horizons*
(Supplement): 2003.
- Nichols, D. & Wahlen, J., "How Do Earnings Numbers Relate to Stock .35
Returns? A Review of Classic Accounting Research with Updated
Evidence", *Accounting Horizons*, 18 (4), 2004.
- Leftwich, R., "Research plans for the 2002", the impact of accounting .36
research on policy and practice , 2002.

- Payne, Jeff and Sean Robb , " **Earnings management : the effect of ex .37 ante earnings expectation** ", Unpublished working paper, University of Missouri , 2007.
- Perry, S., and T. Williams , " **Earnings management preceding .38 management buyout offers** ", *Journal of Accounting and Economics* **18 , 2010 .**
- Richardson, S., R. G. Sloan, M. Soliman and I. Tuna, "**Information in .39 Accruals about the Quality of Earnings**", working paper, university of Michigan Business School , 2001.
- Ritter, Jay R. , " **Initial public offerings**" , Journal of applied corporate .40 finance , Vol.2, No.1, Spring 2008.
- Schipper, K., "**Commentary on earnings management.**" Accounting .41 Horizons (December), 2004.
- Sen, P. K. "**Reported Earnings Quality under Conservative .42 Accounting and Auditing**", *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol.20, No.3, Summer 2005.
- Shipper, Katherine and Linda Vincent," **Earnings Quality**", .43 Accounting Horizons (17) , 2003.
- Sloan, R. G., "**Do Stock Prices Fully Reflect Information in Accruals .44 and Cash flow About Future Earnings?** ", The Accounting Review, Vol.71, No.3, Jul. 2007.
- Sweeney, A. P., "**Debt-covenant violations and managers' .45 accounting responses** " , *Journal of Accounting and Economics* (May), 2010.
- Visvanathan, G., " **Deferred Tax Valuation Allowances and Earnings .46 Management** ", Journal of Financial Statement Analysis, Summer2008.

Warfield, T., and J. Wild., "**Accounting recognition and the relevance of earnings as an explanatory variable for returns** ", *The Accounting Review* 67 (4) , 2007. .47

Watts, R.L, " **Corporate financial statements, A Product of the market and political processes**", Australian *Journal of management* , April ,1977. .48

Wong, J., "**Agency Theory and Accounting Choices A Theoretical Framework**", In *Accounting Theory A Contemporary*, Edited by: Jones, et. al., Harcourt Brace & Company, Australia, 2015. .49

Wong, J., " **Political Costs and Intrapperiod Accounting Choice for Export Tax Credits**", *Journal of Accounting and Economics*, 10, .2004 .50

The role of profit management in the quality of accounting information (field study)

ORIGINALITY REPORT

4%	3%	3%	3%
SIMILARITY INDEX	INTERNET SOURCES	PUBLICATIONS	STUDENT PAPERS

PRIMARY SOURCES

1	Submitted to Amman Arab University for Graduate Studies Student Paper	<1%
2	Submitted to Bocconi University Student Paper	<1%
3	hdl.handle.net Internet Source	<1%
4	التميمي ، عباس حميد يحيى المساعد ، حكيم حمود فليح. "إدارة الأرباح"، Dar Ghidaa for Publishing & Distribution, 2015 Publication	<1%
5	docplayer.net Internet Source	<1%
6	etds.lib.ncku.edu.tw Internet Source	<1%
7	dspace.unive.it Internet Source	<1%

eprints.lse.ac.uk

**BİLİMSEL ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU**

15.02.2021

Dear Kardar Hamad

Your application titled **“The role of profit management in the quality of accounting information A field study on joint stock companies in Erbil”** with the application number NEU/AE/2021/12 has been evaluated by the Scientific Research Ethics Committee and granted approval. You can start your research on the condition that you will abide by the information provided in your application form.

Assoc. Prof. Dr. Direnç Kanol

Rapporteur of the Scientific Research Ethics Committee

A handwritten signature in cursive script, reading 'Direnç Kanol'.

Note: If you need to provide an official letter to an institution with the signature of the Head of NEU Scientific Research Ethics Committee, please apply to the secretariat of the ethics committee by showing this document.