

**دور المحاسبة الابتداعية في الحد من
مخاطر التلوث واثرها على إدارة الأرباح
دراسة استطلاعية في عينة من شركات
صناعة الاثاث في نينوى**

م.م. حسان حسان جاسم العبدريه

قسم تقانات البيئة / كلية علوم البيئة وتقاناتها /

جامعة الموصل / العراق

إن المحاسبة الابتداعية تشكل بعداً أساسياً في إدارة الأرباح وخاصة في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وتتبع المشكلة في بعض الشركات التي تطبق ممارسات المحاسبة الابتداعية أثناء إعداد القوائم المالية، بهدف تغيير نتيجة النشاط أفق ما ترتثيه الإدارة، على الرغم من أهمية هذه القوائم وما تعكسه ومدى الاعتماد عليها لما تحتويه من بيانات، لذا هدف البحث إلى توضيح دور وأثر المحاسبة الابتداعية في الحد من المخاطر البيئية وأثرها في إدارة الأرباح، والتعرف على أساليبها وطرائقها المستخدمة، وبيان دوافع الإدارة من استخدامها، فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي ثم التحليلي في صياغة البحث، فقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، إن عمليات إدارة الأرباح تؤثر على مصداقية البيانات المالية وتجعلها مضللة وتفقد خصائص الجودة والمصداقية والموضوعية، مما يؤثر على قرارات مستخدمي تلك القوائم، وعليه كانت أهم التوصيات هي ضرورة توعية الشركات على المخاطر الناجمة من عمليات المحاسبة الابتداعية وانعكاساتها السلبية على أداء الشركات.

Abstract:

Innovative accounting is an essential dimension in profit management, especially in the income statement and the statement of financial position. The problem arises in some companies that apply innovative accounting practices during the preparation of the financial statements, with the aim of changing the outcome of the activity, Relying on the data, so the purpose of the research to clarify the role and impact of innovative accounting in the management of profits, and identify to the methods and roles used, and to demonstrate the motives of the administration of use, the researcher used the descriptive and analytical method in the formulation of research. The results of the study have led to a number of results, the most important of which are that profit management processes effect the credibility of the financial statements and make them misleading and lose quality, credibility and objectivity. This affects the decisions of the users of these lists. On corporate performance.

المقدمة

لقد شهدت في السنوات الأخيرة من القرن الماضي الولايات المتحدة الأمريكية والدول الأوروبية وأستراليا العديد من حوادث الفشل المالي لشركات الصناعية، وقد بين العديد من الباحثون بأن سبب حدوث هذا الفشل هو الممارسات المفرطة لتلك الشركات في مجال إدارة الأرباح ومجالات المحاسبة الابتداعية مقرونة بسياسة الإهمال الذي مارسه المدققين في القيام بالعبء المهنية الواجبة لدى فحص حساباتها والتي وصلت في بعض الأحيان إلى حد التواطؤ، وعدم الدقة في الأرباح المعلنة للشركات، وعدم سلامة المحتوى المعلوماتي وماله من آثار هامة تعكس على البيانات المالية لتلك الشركات ومن ثم على القرارات الاستثمارية والتمويلية، ونتيجة لما تمثله الأرباح من رقما مهما لمعدي البيانات المالية وكذلك مستخدمي تلك البيانات لذا ليس من المفاجئ انشغال الإدارة في اغلب الأحيان في إدارة الأرباح، فاستخدمت مؤخرًا منهج إداري بتطبيق محاسبي سمي بإدارة الأرباح، وهذا ما يعزوه البعض إلى إفلاس وانهيار العديد من الشركات وخسارة المستثمرين في أسواق المال التي شكلت أزمة اقتصادية، إذ تلجأ الإدارة بعض الشركات إلى استخدام مجموعة من الأساليب والطرق للتأثير على البيانات المالية، مستفيدة من بعض الثغرات بدوافع مختلفة من إدارة الشركة إلى أخرى وعدم التزام تلك الشركات بالمعايير المحاسبية.

مشكلة البحث:

تتمثل المشكلة الرئيسية في أن هناك بعض الشركات تقوم ببعض الممارسات والإجراءات أثناء إعداد القوائم المالية، بهدف تغيير حقيقة نتيجة النشاط أفق ما ترتثيه الإدارة، رغم أهمية هذه القوائم وما تعكسه ومدى الاعتماد عليها لما تحتويه من بيانات، والتي تؤخذ بعين الاعتبار في العديد من القرارات، على ضوء ما تقدم يمكن لنا تحديد إشكالية الموضوع من خلال الأسئلة التالية:

١. هل توجد علاقة أثر وارتباط بين المحاسبة الابتداعية وإدارة الأرباح.

٢. هل يمكن أن يؤدي تطبيق مفهوم المحاسبة الابتداعية إلى تقليل موثوقية القوائم المالية.

٣. هل يمكن أن يؤدي تطبيق المحاسبة الابتداعية إلى تقليل مخاطر التلوث البيئي.

فرضية البحث: اعتمادا على نموذج البحث الافتراضي تم صياغة فرضيات البحث وكالاتي:

الفرضية الرئيسية الأولى: هناك علاقة ارتباط معنوية بين المحاسبة الابتداعية وإدارة الأرباح قيد البحث، وتتفرع من هذه الفرضية عدة فرضيات فرعية:

1. هناك علاقة ارتباط معنوية بين أساليب المحاسبة الابتداعية في قائمة الدخل وإدارة الأرباح.
 2. هناك علاقة ارتباط معنوية بين أساليب المحاسبة الابتداعية في قائمة المركز المالي وإدارة الأرباح.
- الفرضية الرئيسية الثانية:** هناك علاقة تأثير معنوي بين المحاسبة الابتداعية وإدارة الإرباح قيد البحث، وتفرع من هذه الفرضية عدة فرضيات فرعية:

1. هناك علاقة تأثير معنوي بين أساليب المحاسبة الابتداعية في قائمة الدخل وإدارة الأرباح .
 2. هناك علاقة تأثير معنوي بين أساليب المحاسبة الابتداعية في قائمة المركز المالي وإدارة الأرباح.
- أهمية البحث:** تتجلى أهمية البحث من خلال الآتي:

1. التعرف على مفهوم المحاسبة الابتداعية وأهميتها وإمكانية تطبيقها.
 2. التعرف على مفهوم إدارة الأرباح مفهومها، طرقها وأساليبها.
 3. تسليط الضوء على مدى تأثير إدارة الأرباح بإجراءات وتطبيقات المحاسبة الابتداعية .
- أهداف البحث:** يهدف البحث إلى توضيح دور المحاسبة الابتداعية في إدارة الأرباح من خلال الأهداف الآتية:
1. التعرف على أساليب وطرق المحاسبة الابتداعية المستخدمة وأثرها على إدارة الأرباح .
 2. بيان دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الابتداعية في إدارة الأرباح.

منهج البحث: لتحقيق هدف البحث واختبار الفرضيات، اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في صياغة البحث من خلال الرجوع إلى ما كتب حول موضوع البحث في المراجع العلمية السابقة، ثم اعتمد المنهج التحليلي من خلال استمارة الاستبيان التي وزعت .

المبحث الأول/ الإطار النظري للمحاسبة الابتداعية

1-1. مفهوم المحاسبة الابتداعية: لقد ظهر في الآونة الأخيرة أسلوب جديد للتلاعب أنفق على تسميته بالمحاسبة الابتداعية، وذلك باستغلال المتلاعب للثغرات وتعدد البدائل في التبويات المحاسبية و استخدام السياسات المحاسبية المختلفة+ في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة منها الإدارة، ولهذا أصبح مفهوم المحاسبة الابتداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة، ويعتبر مفهومها من المفاهيم المثيرة للجدل، وأن مفهومها واسع ومتشعب ولهذا لا يمكننا فهم المحاسبة الابتداعية من تعريف محدد ولذلك سوف يتم التطرق إلى العديد من الدراسات التي تناولت هذا المفهوم. فقد عرفت المحاسبة الابتداعية Creative Accounting " أنها عملية التلاعب في القيم المالية، متضمنة الخيار النفعي في تطبيق المبادئ المحاسبية، والتضليل في الإبلاغ وأية خطوات متخذة اتجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل". (ربحانة، ٢٠١٥) فيما أشار حمادة الى أن المحاسبة الابتداعية "هي عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صورة متحيزة عن الأداء المالي للشركة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها". (حمادة، ٢٠١٠، ٩٥) فيما أشار Belkaoui "بأن المحاسبة الإبتداعية تستخدم لإظهار النتائج المالية المعدة من قبل المحاسب بصورة أفضل مما تكون عليه أصلا، أي أنها عملية تحويل الأرقام المحاسبية من وضعها الطبيعي الحقيقي الى ما ترغب الإدارة باستخدام العديد من الطرق والوسائل للتأثير في القوائم المالية". (Belkaoui, 2004, 59) ويرى الباحث بأن المحاسبة الإبتداعية "بأنها المحاسبة التي تنطوي على عمليات تحويل البيانات والمعلومات المالية باستخدام الخيارات والتقديرات المحاسبية وأي ممارسات تسمح بها القوانين والأنظمة المحاسبية من وضع إلى آخر وفق مصلحة الإدارة والمستثمرين.

1-2. عوامل ظهور المحاسبية الابتداعية: هناك العديد من العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الابتداعية وهي كالآتي: (عبد الله، ٢٠١٣، ٢٢)

1. حرية اختيار سياسات المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات للشركة احيانا أن تختار من مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعادة قوائمها المالية، حيث تسمح للعديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، هذا يترتب عليه اختيار الشركة، الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها، وتحقيق أفضل صورة لإدارة الشركة، مثلا في كثير من البلدان يسمح للشركة أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها وإطفائها مدى الحياة.

٢. حرية التقديرات المحاسبية: يعرف التقدير المحاسبي بأنه مبلغ تقديري لبند معين في غياب القياس المحاسبي المحكم، ويتضمن إعداد العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقديرات والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة سابقاً.

٣. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في وقت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسب فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجيل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة. بينما ترى ربحانة أن أهم عوامل ظهور المحاسبة الابتداعية تتمثل بالاتي: (ربحانة، ٢٠١٥، ٤٢)

١. القيود المحاسبية المضللة يمكن أن تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك من خلال إدخال القيود ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثل بيع احد موجودات الشركة وإعادة استئجارها حتى تنتهي مدة اندثارها.
٢. القيود المحاسبية الحقيقية التي يمكن أن توظف لإعطاء صورة وانطباع جديدين عن الحسابات. ويرى الباحث بأن عامل ظهور المحاسبية الابتداعية يتمثل من خلال بعض القواعد المحاسبية للشركة تسمح باختيار أساليب محاسبية مختلفة وسياسات محددة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة عن الشركة.

١-٣. أشكال المحاسبة الابتداعية: تتعدد أشكال وأنواع التلاعب بالحسابات وتتباين تصنيفاتها تبعاً لرؤية دارسي هذه الظواهر، ولعل من أبرز الذين درسوا هذه الظاهرة Comiskey و Mulford، في كتاب (Schilit, 2002) وفيما يلي عرض لأساليب التلاعب بالحسابات وأشكالها: (ربحانة، ٢٠١٥، ٤١)

١. المحاسبة النفعية **Aggressive Accounting**: هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.
٢. إدارة الدخل **Earnings Management**: هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.
٣. تلطيف صور الدخل **Income Smoothing**: هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ، يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ.
٤. التلاعب بالتقارير المالية **Fraudulent Financial Reporting**: هو إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، ويعتبر هذا العمل مخالف للقوانين المحاسبية.
١-٤. الأساليب والممارسات المتبعة في المحاسبة الابتداعية. يمكن حصر أهم الأساليب والممارسات المتبعة في المحاسبة الابتداعية في الآتي:

١. اختيار أساليب محاسبية مختلفة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة ومطلوبة من قبل جهة معينة. (الحلي، ٢٠٠٩، ٢٤)
٢. التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ، على سبيل المثال عند تقدير عمر أحد الأصول من أجل حساب الاندثار فإنه عادة ما تتم هذه التقديرات داخل العمل وتنتج للمحاسب المبدع أن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقدير. (جعارة واخرون، ٢٠١٥، ٢٣٠)

٣. نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقه. (ثليب، ٢٠١٥، ٤٥)
ويرى الباحث أن من أهم أساليب والممارسات المتبعة في المحاسبة الابتداعية تتمثل في نقل الإرباح بين الفترات المحاسبية ويتحقق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون مع الطرف الثالث مثل بيع أحد الأصول الشركة وإعادة استئجارها حتى تنتهي فترة اندثار، إن سعر البيع المشروط بإعادة التأجير يمكن أن يكون أعلى أو أقل من القيمة الفعلية للأصل.

١-٥. دوافع استخدام المحاسبة الابتداعية: تتعدد العوامل والدوافع وراء الإدارة لاستخدام أساليب وممارسات المحاسبة الابتداعية متمثلة بالاتي:

١. التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق، إذ عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الابتداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء الشركة التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية على الشركة أمام منافسيها. (الحلي، ٢٣، ٢٠٠٩)
٢. التأثير على سعر الأسهم للشركة في السوق بهدف تعظيم القيم المالية، حيث إن تراجع القيم المالية للشركة يؤثر سلباً في أسعار أسهمها في الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الابتداعية تهدف إلى تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية. (Mulford & Comisky, 2002, 8)
٣. زيادة الإقراض من البنوك الأمر الذي سيؤثر ايجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض، حيث تستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤثرات الائتمانية بهدف تقييم أداء شركات الأعمال كخطوة تسبق اتخاذ قرار المنح للقروض لهذه الشركات، لذلك تلجأ تلك الشركات إلى استخدام أساليب المحاسبة الابتداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر إيجاباً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض. (Mulford & Comisky, 2002, 5)

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لإدارة الأرباح

٢-١. مفهوم إدارة الأرباح منذ انفصال الملكية عن الإدارة سعى مدراء الشركات إلى كسب ثقة الملاك من خلال محاولتهم تعظيم الملكية وتحقيق استقرار في الدخل، فقد كانوا في بعض الأحيان يلجئون إلى ما يعرف بسياسة تطيف الدخل التي تقوم على مبدأ الثبات في الإعلان عن الأرباح وفقاً لنسب متساوية في نهاية كل فترة، ويتم ذلك بزيادة نسبة الاقتطاعات في فترة الأرباح المرتفعة وتوزيعها في فترة الأرباح المنخفضة مما يوحي للملاك بأن الشركة مستمرة بتحقيق الربح حتى لو كانت الشركة تحقق صافي خسائر أي أن رقم صافي الربح المعلن عنه يعطي دلالة مضللة لمتخذ القرار، إذ انه يعكس حالة ربح مع وجود الخسائر. (السرطاوي وأخرون، ٢٠١٣، ٨٢٦) أي أن لجوء الإدارة لتغيير مدلولات الأرباح يتم بهدف التأثير على مدلولات الأرقام المحاسبية وخصوصاً الأرباح المحاسبية ليس لأهداف إستراتيجية من خلال استغلال المرونة المنطوية في بعض السياسات المحاسبية، والمغالاة في ممارسة التقديرات الشخصية، (Parfet, 2000, 485) فتعرف إدارة الأرباح "بأنها محاولة من الإدارة للتأثير في إدارة الأرباح المفصح عنها، أو التلاعب بها باستخدام أساليب محاسبية معينة، مثل الاعتراف ببود غير متكررة على أنها متكررة، وتأجيل الاعتراف ببعض المصروفات أو الإيرادات، أو استخدام أساليب أخرى مصممة للتأثير في أرباح المدى القصير". (Mrchael, et, al, 2007) وعرفها حماد "على أنها مناورة نشطة للوصول إلى رقم محدد مسبقاً قد يكون موضوعاً من جانب الإدارة أو تنبؤات بمعرفة المحللين الماليين أو قيم متفق عليها مع تدفق أكثر سلاسة واستدامة للمكاسب". (حماد، ٢٠٠٥، ٤٥) فيما أشار اللوزي بأن إدارة الأرباح تعني "التحريف المتعمد للأرباح، الأمر الذي يفرض بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرين قرارات لا تخضع لأسباب إستراتيجية بل لمجرد التعديل على الأرباح. (اللوزي، ٢٠١٣، ١٠) فيما أشاروا التميمي والساعدي إلى إدارة الأرباح "بأنها التوقيت المخطط للإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر لتمهيد الارتفاع والانخفاض في الدخل". (التميمي والساعدي، ٢٠١٥، ٢١) فيما أشار فريد بأن إدارة الأرباح Earning Management "هي التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من المحللين أو في تناغم مع تطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة". (فريد، ٢٠١٤، ٢٥٢) ويرى الباحث بأن إدارة الأرباح "هي العملية التي تحدث عندما يستعمل المدراء أحكاماً شخصية في إعداد التقارير المالية، يضلوا المساهمين حول الأداء الاقتصادي الجيد وراء نشاط الشركة أو للتأثير على النتائج التي تعتمد عليها، من خلال مجموعة من الأساليب والإجراءات المتخذة من قبل المدراء وتتم من خلال استغلال المرونة في المعايير المحاسبية عن طريق التلاعب بالمستحقات أو الأنشطة الحقيقية للشركة".

٢-٢. أنواع وأسباب إدارة الأرباح: يوجد ثلاثة أنواع للإدارة الأرباح وهي كالاتي: (Ronen & Yaari, 2008)

١. إدارة الأرباح البيضاء: والتي تتمثل بأنها الفائدة من المرونة في اختيار المعالجة المحاسبية للإشارة إلى المعلومات الخاصة بالمدير بشأن التدفقات النقدية المستقبلية.
 ٢. إدارة الأرباح الرمادية: والتي تتمثل من خلال اختيار المعالجات المحاسبية والتي هي أما لأغراض الكفاءة الإدارية أو بدافع الانتهازية.
 ٣. إدارة الأرباح السوداء: والتي تتمثل من خلال محاولة استعمال التلاعب لتحريف أو تقليل شفافية التقارير المالية.
- ويبين اللوزي بأن هنالك العديد من الأسباب التي تدعو الإدارة إلى انتهاج سياسة وإستراتيجية تمهيد الدخل وأهمها: (اللوزي، ٢٠١٣،

١. تخفيف العبء الضريبي، وذلك من خلال توقيت حدوث تحقق بنود الإيرادات والمصروفات على مدار عدد من الفترات المالية.
 ٢. تنمية وتقوية العلاقة بين الإدارة والعاملين، وذلك أن الزيادة الحادة في الأرباح المعلنة يمكن أن تؤدي إلى متطلبات بأجور مرتفعة من قبل العاملين.
 ٣. أن سياسة تمهيد الدخل يمكن أن يكون لها أثر سيكولوجي على الاقتصاد.
- ويرى الباحث أن من أهم الأسباب التي تدعو إلى إدارة الأرباح هي استقرار سياسة توزيع الأرباح وهو أمر مرغوب فيه لتنمية وتعظيم ثقة المستثمر في أداء الشركة وكفاءة الإدارة.
- ٢-٣. الأساليب وطرق إدارة الأرباح: توجد مجموعة من الأساليب التي يمكن أتباعها من أجل قيام الإدارة بإدارة الأرباح والعديد من الدوافع التي تحفز الإدارة إلى إدارة أرباحها بغرض تحسين العلاقة مع الدائنين والمستثمرين والعاملين فضلاً عن تقليل الآثار السلبية لتقلبات الدخل خلال الفترات المتتالية، لذلك تتخذ الإدارة من بين البدائل المحاسبية ما يعظم منفعتها مستغلة في ذلك ما تسمح به المرونة في تطبيقات المعايير المحاسبية والتي تؤثر على الأرباح في إتجاه أو آخر وبين تلك الأساليب ما يلي: (Scott & Pitman , 2005, 55)
١. استخدام تقديرات متفائلة حول العمر الإنتاجي للأصول الثابتة بغرض تخفيض قسط الاندثار وبالتالي تضخيم الأرباح .
 ٢. استخدام تقديرات متفائلة لدى تصنيف الديون والتسهيلات الائتمانية الممنوحة بما يتيح المجال لتخفيض المخصصات المكونة لمقابلة الديون المشكوك فيها وبالتالي تضخيم الأرباح .
 ٣. التلاعب في توقيت إثبات الأرباح المتعلقة ببيع الأصول كالأوراق المالية والأصول الثابتة مما يؤدي إلى التأثير في أرقام الأرباح .
 ٤. لجوء بعض المديرين إلى استخدام قيم سوقية متفائلة عند تقييم المخزون كأساس عند المقارنة بين التكلفة أو السوق، ومن ثم ممارسة إدارة الأرباح .
 ٥. القيام بمعالجة بعض مصروفات الصيانة على أنها مصروفات رأسمالية وتحميلها على قيمة الأصل بغرض تدعيم الأرباح المالية.
- بينما يرى (Mckee) بأن أهم أساليب إدارة الأرباح يتمثل من خلال تنظيف الدفاتر عن طريق المبالغة المفرطة في الاعتراف بالخسائر الدفترية، وتلجأ الإدارة إلى مثل هذا الأسلوب في حالات إعادة التنظيم، التي تتطلب بيع إحدى شركاتها التابعة أو إحدى وحداتها الإنتاجية الهامة، أو لدى إعادة هيكلة الأنشطة أو إعادة جدولة الديون أو لدى احتساب قيمة تدني الأصول، وقد تلجأ الإدارة إلى مثل هذه الإجراءات عندما تستلم إدارة الشركة مهماتها من إدارة سابقة وذلك بقصد إظهار خسائر وهمية تحملها للإدارة السابقة لتجني هي أثارها الايجابية في الفترة اللاحقة ذلك لان هذه الإجراءات تنعكس أثارها في بداية الأمر سلبا على السعر السوقي لسهم الشركة لتظهر أثارها الايجابية في الأجل الطويل بعد أن يعود سعر السهم إلى الارتفاع مرة أخرى. (Mckee, 2005, 20) لقد أشار (Perols & Lougee) بأن أساليب إدارة الأرباح تتمثل في القيام بعمليات وهمية تدخل في نطاق عملية الغش والاحتيال، من خلال التلاعب بأرقام الحسابات من أجل تحقيق أغراض خاصة تسعى إليها الإدارة ويعتبر هذا الإجراء الأكثر خطراً من بين جميع الممارسات السابقة لإدارة الأرباح. (Perols & Lougee, 2011, 40-41) .بينما يرى (محمد) بأن الأساليب التي تؤثر على الأرباح بطريقة أو بأخرى كالآتي: (محمد، ٢٠١٧، ٣٩٤)
- أ. تتطلب حساب عقود الإنشاءات طويلة الأجل تقديرات تتعلق بالتقدم في انجاز الأعمال وتكلفة هذا الانجاز، وبالتالي يمكن للمدراء أن يستخدموا تقديرات متفائلة للتقديم في أنجاز العمال وذلك بهدف تضخيم الأرباح.
 - ب. يجب أن يظهر المخزون بالسجلات على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، ويمكن للمدراء من خلال استخدام قيم السوق متفائلة تخفيض قيمة المخزون ومن ثم ممارسة إدارة الأرباح.
 - ج. يجب أن يظهر حساب العملاء بالقيمة القابلة للتحقق، وبالتالي يمكن للمدراء أن يستخدموا تقديرات متفائلة للقيم القابلة للتحصيل بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها ومن ثم تضخيم الأرباح.
 - د. يمكن للمدراء تحفيز العملاء على الشراء من خلال تخفيض السعر بغرض زيادة المبيعات ومن ثم تدعيم الأرباح..
 - هـ. يجب تصنيف التكاليف إلى تكاليف إنتاج وتكاليف فترة زمنية، ويمكن للمدراء أثناء فترات نمو المخزون تصنيف بعض التكاليف إلى تكاليف إنتاج بدلا من تكاليف فترة مما يؤدي إلى تقليل المصروفات، ومن ثم تضخم الأرباح.
 - و. يجب الاعتراف بأرباح بيع الموجودات بالكامل في مدة البيع، ويمكن للمدراء التلاعب بتوقيت بيع الموجودات مثل الأوراق المالية والموجودات الثابتة، مما يؤدي إلى تدعيم الأرباح.

ز. يجب اعتبار مصاريف الصيانة العادية مصاريف دورية تحمل على المدة أما مصاريف الصيانة غير العادية فتعتبر مصروف رأسمالي تحمل على الموجود موضوع الصيانة. ويرى الباحث بأن من أهم الأساليب والأكثر شيوعاً في إدارة الأرباح تتمثل في حساب الاندثار وتقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للموجودات القابلة للاندثار، وبالتالي يمكن للمدراء أن يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي وقيمة الخردة، ذلك لتقليل مصروف الاندثار بنية تضخيم الأرباح.

٢-٤. الانعكاس المستقبلي للإدارة الأرباح على الرغم من أن الكثير من مدراء الشركات يدركون أن إدارة الأرباح وأن كانت تحقق منافع للشركات في المدى القصير إلا أنها قد تؤدي على المدى الطويل إلى انعكاسات كثيرة ومن أهم هذه الانعكاسات هي: (محمد، ٢٠١٧، ٣٩٦)

١. تخفيض قيمة الشركة: توجد العديد من القرارات التشغيلية التي تتخذها الشركة بغرض التأثير على الأرباح من أجل القصير إلا أنها قد تؤدي إلى أضرار في الكفاءة الاقتصادية في الأجل الطويل، مثل تعجيل الإيرادات أو تأخير المصروفات.

٢. عقوبات اقتصادية وإعادة أعداد القوائم المالية: بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية فرضت في السنوات الأخيرة عقوبات صارمة ضد الشركات التي قامت بإدارة أرباحها وإعادة أعداد القوائم المالية.

٣. أخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية: لا تتم ممارسة إدارة الأرباح فقط على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما تمارس أيضاً على مستوى الإدارة التشغيلية فالمدراء في الإدارة التشغيلية يعالجون البيانات بهدف الحصول على المكافآت والترقيات وتجنب الانتقادات على الأداء السيئ، ومن أهم مخاطر إدارة الأرباح على المستوى الإدارة الدنيا أخفاء مشكلات تشغيلية عن الإدارة العليا فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشكلات بدون معالجات لمدة زمنية طويلة.

٤. تلاشي المعايير الأخلاقية: أن إدارة الأرباح وأن كانت لا تنتهك المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية فالشركات التي تدير أرباحها ترسل رسالة إلى العاملين في الشركة بأن أخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة.

المبحث الثالث/ دور المحاسبة الابتداعية في إدارة الأرباح

يتمثل دور المحاسبة الابتداعية في إدارة الأرباح من خلال تأثيرها على القوائم المالية كالتالي:

١.٣: المحاسبية الابتداعية المستخدمة في قائمة الدخل : يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال النقاط الآتية: (Schilit, 2002, 24-25)

١. تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً وقبل شحنها أو قبل تسجيلها وقبل التزام الزبون بدفع ثمنها.
٢. زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً، وابتداع دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية.

٣. نقل المصاريف إلى فترات محاسبية قادمة أو سابقة، وتشمل تسجيل التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى اندثار التكاليف بشكل بطيء جداً، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول.

٤. نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية.

٥. نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة.

٢.٣: المحاسبة الابتداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي: يتم التلاعب في قائمة المركز المالي من خلال النقاط الآتية: (القطيس والصوفي، ٢٠١١، ٣٦٧-٣٦٨)

١. الأصول غير الملموسة حيث يتم المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل العلامة التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

٢. الأصول الثابتة حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة بالسوق.
 ٣. الاستثمارات المتداولة حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.
 - بينما يرى آخرون أن التلاعب في قائمة المركز المالي تتمثل من خلال النقاط التالية: (عادل، ٢٠١٥، ١٣)
 ١. حقوق المساهمين مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتبارها بنود من بنود سنوات سابقة.
 ٢. المخزون في هذا البند تتركز عمليات وممارسة أساليب المحاسبة الابتداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقدمة مما يؤدي إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون.
 ٣. النقدية ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
 ٤. الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المالية، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة الشركة. بينما أشار (ريحانة) إلى أن التلاعب في قائمة المركز المالي تتمثل من خلال النقاط التالية: (ريحانة، ٢٠١٥، ٥٦)
 ١. عدم استبعاد مبيعات مابين الشركات التابعة والشقيقة، مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والأصول المتداولة وتضخيم حقوق الملكية والأصول المتداولة.
 ٢. تتضمن المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح.
 ٣. تسجيل جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة أو الماضية مما يؤدي إلى التأثير في النتائج والأرباح.
 ٤. تصنيف الشركات التابعة والخاسرة منها كاستثمار وعدم دمج حساباتها مع الشركة الأم، مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل.
 ٥. زيادة توزيع أرباح الشركات التابعة إلى الشركة الأم، مما يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمارات.
 ٦. تسجيل بعض المصاريف أو الإيرادات غير العادية في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل، يؤدي إلى التأثير إيجاب أو سلب على الأرباح.
 ٧. تخفيض المخزون بشكل غير عادي نهاية الفترة، مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران المخزون.
- يرى الباحث بان دور المحاسبة الابتداعية في إدارة الأرباح يتمثل بالعديد من الأساليب التي تستخدمها الإدارة ومن أهمها هو عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة، مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والأصول المتداولة وتضخيم حقوق الملكية والأصول المتداولة، كذلك في تأخير عمليات الشراء وتسريع إصدار الفواتير في نهاية الفترة، مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحققة، وبالتالي فإن إدارة الأرباح تعد إدارة فعالة لتطبيق إجراءات المحاسبة الابتداعية، وإن كلاهما يهدف إلى تسوية الأرقام المالية والمحاسبية ضمن المبادئ المحاسبية والخيارات، ومتشبهتان أيضا من حيث الغرض فكلاهما يهدفان إلى تقليل أو تعظيم الدخل حسب المستوى المرغوب فيه.
- ٣-٣. **المحاسبة الابتداعية والمخاطر البيئية:** يتم التلاعب في الأرباح باستخدام المحاسبة الابتداعية من خلال قياس التكاليف البيئية على الرغم من أهميتها ومبررات تطويرها لقياس للأثر البيئي المترتب على أنشطة الشركة والإفصاح عنها، ويتبين هذا التلاعب من خلال الأتي: (سحيم، ٢٠١٨، ١٢)
 ١. تكاليف منع التلوث: تتمثل من خلال تكاليف الإدارة البيئية والعمال والخدمات الخارجية التي تتحملها الشركات لحماية البيئة ومنع التأثيرات السلبية لأنشطتها على المجتمع الداخلي والخارجي، وتتضمن أيضا تكاليف البحث والتطوير الهادف لمنع التلوث، وتشمل جزء رأسمالي ممثلا في فرق التكاليف الاستثمارية التي تتحملها الشركة للحصول على الإنتاج الأخضر، كذلك جزء آخر ممثل في فروق التكاليف التشغيلية التي تتحملها الشركة لإنتاج منتجات صديقة للبيئة.

٢. تكاليف المعالجة (التخلص): تتضمن تكاليف معالجة الانبعاث والتخلص من النفايات ومعالجة الأضرار البيئية المترتبة على أنشطة الشركة، وتشمل تلك التكاليف تكلفة اندثار المعدات المرتبطة بالبيئة وتكاليف العمالة والمواد المستخدمة وما يترتب على الآثار السلبية للأنشطة من التزامات تتحملها الشركة بما فيها نفقات التأمين ضد المخاطر البيئية.

البحث الرابع/ الإطار التطبيقي للبحث

أولاً: عينة الدراسة وصف الأفراد المبحوثين: يتكون مجتمع الدراسة من ثلاث شركات لصناعات الأخشاب في نينوى والتمثلة بالشركة الوطنية لصناعة الأثاث المنزلي/الموصل، وشركة الأخشاب التابع لمديرية بلدية الموصل، وشركة الشاهين في الموصل، قام الباحث بتوزيع استمارة استبيان على عينة من مدراء الشركات بمختلف المستويات الإدارية للشركات، ومدراء الشعب الحاسوبية و المحاسبين والمدققين العاملين، وهم من لديهم الخبرة والدراية وعلى علم بنشاط الشركات ومهامها ضمانا لتحقيق الإفادة من المعلومات الدقيقة منهم، إذ تم توزيع (٤٠) استمارة استبيان على الأفراد المبحوثين استرجعت (٣٦) استمارة منها أي نسبة الاستجابة بلغت (٩٠٪) ويشير الجدول (١) إلى خصائص الأفراد المبحوثين في الشركة قيد البحث.

الجدول (١) خصائص الأفراد المبحوثين في الشركة قيد البحث

| التحصيل الدراسي | | | | | | | |
|----------------------|-------|------------------|-------|------------------|-------|-------------|-------|
| دبلوم | | بكالوريوس | | ماجستير | | | |
| العدد | % | العدد | % | العدد | % | | |
| 8 | 22.22 | 22 | 61.11 | 6 | 16.67 | | |
| العمر (سنة) | | | | | | | |
| أقل من 30 | | 39-30 | | 49-40 | | 50 فما فوق | |
| العدد | % | العدد | % | العدد | % | العدد | % |
| 3 | 8.35 | 20 | 55.55 | 8 | 22.22 | 5 | 13.88 |
| مدة الخدمة في الشركة | | | | | | | |
| أقل من 5 سنوات | | من 6 إلى 9 سنوات | | من 10 إلى 14 سنة | | من 15 فأكثر | |
| العدد | % | العدد | % | العدد | % | العدد | % |
| 6 | 16.67 | 8 | 22.22 | 6 | 16.67 | 16 | 44.44 |
| الجنس | | | | | | | |
| ذكر | | | | أنثى | | | |
| العدد | % | العدد | % | العدد | % | العدد | % |
| 30 | 83.33 | 6 | 16.67 | | | | |

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ثانياً: وصف متغيرات الدراسة وتشخيصها: من خلال هذا المحور نحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل مجموعة من مجموعات أسئلة الاستبيان والتي تمثل فرضيات الدراسة، حيث تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات أفراد العينة على جميع فقرات استمارة الاستبيان، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل فقرة من فقرات الاستبيان.

أ. تحليل عبارات المحور الأول المحاسبة الابتداعية: قام الباحث بتحليل استجابات أفراد عينة الدراسة حول عنصر المحاسبة الابتداعية في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي من خلال البيانات المعروضة في الجدول التالي وقد تم استخراج التوزيعات التكرارية والنسب المئوية وقيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المبحوثين حول هذا العنصر كما مبين في الجدول (٢) ذلك:

الجدول (٢) آراء أفراد العينة حول محور المحاسبة الابتداعية

| الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | اتفق | | محايد | | لا اتفق | | X |
|-------------------|---------------|------|---------|-------|---------|---------|---------|----|
| | | 3 | | 2 | | 1 | | |
| | | % | التكرار | % | التكرار | % | التكرار | |
| 0.35074 | 2.6611 | 86.1 | 31 | 13.9 | 5 | 0 | 0 | X1 |
| 0.49441 | 1.3889 | 0 | 0 | 38.9 | 14 | 61.1 | 22 | X2 |
| 0.35074 | 2.8611 | 86.1 | 31 | 13.9 | 5 | 0 | 0 | X3 |

| | | | | | | | | |
|---------|--------|---|----|------|----|------|----|-----|
| 0.35074 | 2.8611 | 86.1 | 31 | 13.9 | 5 | 0 | 0 | X4 |
| 0.35074 | 2.8611 | 86.1 | 31 | 13.9 | 5 | 0 | 0 | X5 |
| 0.43916 | 2.7500 | 75.0 | 27 | 25.0 | 9 | 0 | 0 | X6 |
| 0.43916 | 1.2500 | 0 | 0 | 25.0 | 9 | 75.0 | 27 | X7 |
| 0.49441 | 2.6111 | 61.1 | 22 | 38.9 | 14 | 0 | 0 | X8 |
| 0.31873 | 2.8889 | 88.9 | 32 | 11.1 | 4 | 0 | 0 | X9 |
| 035074 | 1.1389 | 0 | 0 | 13.9 | 5 | 86.1 | 31 | X10 |
| 0.0694 | 2.8611 | المتوسط الحسابي العام لعبارات المحاسبة الابتداعية | | | | | | |

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تشير نتائج الجدول السابق توجه الشركات المبحوثة حول موضوع البحث المتضمن (دور المحاسبة الابتداعية في إدارة الأرباح دراسة استطلاعية)، إذ كانت إجابات المبحوثين تشير إلى أن الشركة لا تفصح عن البنود النقدية وشبه النقدية في القوائم، حيث كانت نسبة الاتفاق (88.9%) بوسط حسابي (2.8889)، وانحراف معياري (0.31873)، وإذ كانت إجابات المبحوثين تشير إلى أن الشركة تسجل إيرادات المبيعات مبكراً قبل التزام الزبون، حيث كانت نسبة الاتفاق (86.1%) بوسط حسابي (2.6611)، وانحراف معياري (0.35074)، بينما كانت آراء المبحوثين حول الشركة تتلاعب بالمخزون من خلال كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة مما يؤدي إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، حيث كانت نسبة عدم الاتفاق (86.1%) بوسط حسابي (1.1389)، وانحراف معياري (0.35074)، وبما إن المتوسط الحسابي لجميع عبارات محور المحاسبة الابتداعية بلغ (2.8611)، وانحراف معياري قدره (0.0694)، ذلك يعكس النظرية الايجابية لأفراد العينة اتجاه مجمل العبارات لمحور المحاسبة الابتداعية في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

ب. تحليل عبارات المحور الثاني إدارة الإنتاج: قام الباحث بتحليل استجابات أفراد عينة الدراسة حول عنصر إدارة الإنتاج من خلال البيانات المعروضة في الجدول (3)، وقد تم استخراج التوزيعات التكرارية والنسب المئوية وقيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المبحوثين حول هذا العنصر كما مبين في الجدول (3) ذلك: الجدول (3) آراء أفراد العينة حول محور إدارة الإنتاج

| الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | اتفق | | محايد | | لا اتفق | | X |
|-------------------|---------------|---|---------|-------|---------|---------|---------|-----|
| | | 3 | | 2 | | 1 | | |
| | | % | التكرار | % | التكرار | % | التكرار | |
| 0.31873 | 2.8889 | 88.9 | 32 | 11.1 | 4 | 0 | 0 | X11 |
| 0.45426 | 1.2778 | 0 | 0 | 27.8 | 10 | 72.2 | 26 | X12 |
| 0.50000 | 2.5833 | 58.3 | 21 | 41.7 | 15 | 0 | 0 | X13 |
| 0.47809 | 2.6667 | 66.7 | 24 | 33.3 | 12 | 0 | 0 | X14 |
| 0.49441 | 2.6111 | 61.1 | 22 | 38.9 | 14 | 0 | 0 | X15 |
| 0.0000 | 3.0000 | 100 | 36 | 0 | 0 | 0 | 0 | X16 |
| 0.50395 | 1.4444 | 0 | 0 | 44.4 | 16 | 55.6 | 20 | X17 |
| 0.50631 | 2.4722 | 47.2 | 17 | 52.8 | 19 | 0 | 0 | X18 |
| 0.43916 | 1.2500 | 0 | 0 | 25.0 | 9 | 75.0 | 27 | X19 |
| 0.35074 | 2.8611 | 86.1 | 31 | 13.9 | 5 | 0 | 0 | X20 |
| 0.14131 | 2.3056 | المتوسط الحسابي العام لعبارات إدارة الإنتاج | | | | | | |

تشير نتائج الجدول السابق توجه الشركات المبحوثة حول موضوع البحث المتضمن (دور المحاسبة الابتداعية في إدارة الأرباح دراسة استطلاعية)، إذ كانت إجابات المبحوثين تشير إلى أن الشركة تنظف الدفاتر عن طريق المبالغة المفرطة في الاعتراف بالخسائر الدفترية، حيث كانت نسبة الاتفاق (88.9%) بوسط حسابي (2.8889)، وانحراف معياري (0.31873)، وإذ كانت إجابات المبحوثين تشير إلى تقوم الشركة بتحفيز العملاء على الشراء من خلال تخفيض الأسعار بغرض زيادة المبيعات، حيث كانت نسبة الاتفاق (86.1%) بوسط حسابي (2.6611)، وانحراف معياري (0.35074)، بينما كانت آراء المبحوثين حول الشركة تقوم بتغيير توقيت إثبات الأرباح المتعلقة ببيع الأصول كالأوراق المالية والأصول الثابتة، حيث كانت نسبة عدم الاتفاق (75.0%) بوسط حسابي (1.2500)، وانحراف معياري (0.43916)، وبما إن المتوسط الحسابي لجميع عبارات محور إدارة الأرباح بلغ (2.3056)، وانحراف معياري قدره (0.14131)، ذلك يعكس النظرية الايجابية لأفراد العينة اتجاه مجمل العبارات لمحور إدارة الأرباح.

ثالثاً: اختبار علاقة الارتباط بين المتغيرات: يشير الجدول (٤) إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين كل من إدارة الأرباح والمحاسبة الابتداعية في (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي)، في الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية المنبثقة من كما هو موضح أدناه:

١. علاقة ارتباط بين أساليب المحاسبة الابتداعية في قائمة الدخل وإدارة الأرباح، يشير الجدول (٤) إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين أساليب المحاسبة الابتداعية في قائمة الدخل للشركة بوصفها أحد المتغيرات التابعة وإدارة الأرباح المتغيرات المستقلة إذ بلغ قيمة الارتباط (**0.654)، هذا قد يحقق الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على: "هناك علاقة ارتباط معنوية بين أساليب المحاسبة الابتداعية في قائمة الدخل وإدارة الأرباح".

٢. علاقة ارتباط بين أساليب المحاسبة الابتداعية في قائمة المركز المالي وإدارة الأرباح، يشير الجدول (٤) إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين أساليب المحاسبة الابتداعية في قائمة المركز المالي بوصفها أحد المتغيرات التابعة وإدارة الأرباح بوصفها أحد المتغيرات المستقلة، إذ بلغ قيمة الارتباط (**0.926)، هذا قد يحقق الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على: "هناك علاقة ارتباط معنوية بين أساليب المحاسبة الابتداعية في قائمة المركز المالي وإدارة الأرباح".

الجدول (٤) علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة على مستوى الشركة

| المؤشر الكلي | المحاسبة الابتداعية | | المتغير المستقل |
|--------------|--|------------------------------------|-----------------|
| | المحاسبة الابتداعية في قائمة المركز المالي | المحاسبة الابتداعية في قائمة الدخل | |
| 0.861** | 0.926** | 0.654** | إدارة الأرباح |

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

أما الفرضية الرئيسية فقد بين الجدول السابق إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين إدارة الأرباح والمحاسبة الابتداعية، إذ بلغ معامل الارتباط بينهما هو (**0.861)، وهذا دليل على قوة العلاقة بين المتغيرين إذ تشير هذه النتيجة إلى علاقة ارتباط موجبة، وهذا قد يحقق الفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على: "هناك علاقة ارتباط معنوية بين المحاسبة الابتداعية وإدارة الأرباح قيد البحث".

رابعاً: اختبار علاقة التأثير بين المتغيرات: إن نموذج البحث وفرضياته ستلزمان إيجاد أساليب المحاسبة الابتداعية وإدارة الأرباح أي التحقق من الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على "هناك علاقة تأثير معنوي بين المحاسبة الابتداعية وإدارة الأرباح قيد البحث"، إذ يوضح الجدول (٥) تلك العلاقة على النحو الآتي: **الجدول (٥) تأثير**

| المحاسبة الابتداعية | | | | | | | |
|---------------------|-------|------------|------------|-------|------|------------|------------|
| B0 | B1 | T المحسوبة | T الجدولية | R2 | DF | F المحسوبة | F الجدولية |
| 1.055 | 0.872 | 10.399 | 1.697 | 0.761 | 1.34 | 108.13 | 4.17 |

P<0.05

N=44

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من ملاحظة الجدول (٥) نجد وجود تأثير معنوي موجب لأساليب المحاسبة الابتداعية مجتمعة بوصفها متغيراً مستقلاً في إدارة الأرباح، إذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (108.13) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (4.17) عند درجة الحرية (1:34) وبمستوى معنوية (0.05) وبلغ معامل التحديد (R2) (0.761) وهذا يعني أن (76%) من الاختلافات المفسرة في إدارة الأرباح تعود إلى أساليب المحاسبة الابتداعية، ويعود الباقي إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها أو أنها غير داخلية في نموذج الانحدار، ومن متابعة معامل (B1) البالغ (0.872) واختبار (T) لها تبين أن قيمة (T) المحسوبة (10.399) وهي قيمة معنوية وأكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.697) عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية (1:34)، وبذلك فقد تحقق الفرضية الرئيسية الثانية، وتتفرع من هذه الفرضية عدد من الفرضيات سوف نتناولها بالتعاقب، من خلال إعطاء مؤشرات أكثر تفصيلاً لتأثير كل أسلوب من أساليب المحاسبة الابتداعية في إدارة الأرباح، وكما موضح في الجدول (٦) الذي يوضح هذه العلاقات التأثيرية. الجدول (٦) تأثير أنشطة المحاسبة الابتداعية بشكل منفرد في إدارة الإنتاج

| المتغيرات | المحاسبة الابتداعية | | | | | | | | | |
|---------------|---------------------|-------------------------|------------------------------|------|-----------------|-------------------------|-----------------|-------------------------|-------------|---------------------|
| | F الجدولية | F المحسوبة لقائمة الدخل | F المركز المالي لقائمة الدخل | DF | R2 لقائمة الدخل | R2 لقائمة المركز المالي | B0 لقائمة الدخل | B0 لقائمة المركز المالي | قائمة الدخل | قائمة المركز المالي |
| | | | | | | | | | B1 | B2 |
| إدارة الأرباح | 3.32 | 11.42 | 190.217 | 2:34 | 0.565 | 0.848 | 0.788 | 0.755 | 0.502 | 0.921 |
| | | | | | | | | | (3.382) | (13.792) |

* () تشير إلى قيمة T المحسوبة N=44 P<0.05

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول السابق تأثير كل أسلوب من أساليب المحاسبة الابتداعية في إدارة الأرباح، إذ تبين من خلال متابعة معاملات (B) واختبار (T) أن هناك تأثير معنوي لجميع أساليب المحاسبة الابتداعية في إدارة الأرباح، ويتضح لنا من الجدول (٦) أن أعلى تأثير لأساليب المحاسبة الابتداعية في إدارة الأرباح، يتمثل في أساليب المحاسبة الابتداعية في قائمة المركز المالي بإدارة الأرباح، إذ بلغت قيمة (T) المحسوبة (13.792) وهي أعلى من قيمتها الجدولية البالغة (1.697) عند درجة الحرية (2:34)، في حين جاءت أساليب المحاسبة الابتداعية في قائمة الدخل في المرتبة الثانية في التأثير بإدارة الأرباح، إذ بلغت قيمة (T) المحسوبة (3.382) وهي أعلى من قيمتها الجدولية البالغة (1.684) عند درجة الحرية (2:34)، اتساقاً من ما تقدم تقبل الفرضيات المنبثقة عن الفرضية الرئيسية الثانية.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. يجب على المنظمات المهنية أن تطور وسائل اكتشاف الممارسات المحاسبية الابتداعية حتى تتماشى مع الزيادة المطرودة في تلك الحالات التي قد تؤدي إلى إخفاق عملية تدقيق الأرباح.
2. إن عمليات إدارة الأرباح تؤثر على مصداقية البيانات المالية وتجعلها مضللة وتفقد خصائص الجودة والمصداقية والموضوعية، مما يؤثر على قرارات مستخدمي تلك القوائم.
3. توجد صعوبات في ضبط وتحديد المحاسبة الابتداعية في إدارة الأرباح.
4. تتنوع الأساليب والإجراءات المستخدمة في إدارة الأرباح، وأن أكثرها شيوعاً هي ما يقع منها ضمن نطاق المحاسبة الابتداعية.

٥. أن بعض ممارسات المحاسبة الابتداعية، تؤدي إلى زيادة الإرباح المتحققة وهي الأغلب في أكثر الشركات، والبعض الأخر إلى تخفيض هذه الأرباح إلى مستوى معين، أي أن هناك تعارض بين هذه الممارسات مما يجعل الإدارة في الشركات تقوم بالموازنة بين هذه الممارسات بما يحقق أعظم منفعة للشركة.

ثانياً: التوصيات

١. فرض إجراءات رقابية من قبل الجهات المختصة على الشركات التي تتورط في ممارسة المحاسبة الابتداعية في إدارة الأرباح ينتج عنها تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها.
٢. ضرورة إجراء دراسات حديثة حول تأثير إدارة الأرباح بالمحاسبة الابتداعية والتأثيرات الأخرى.
٣. ضرورة عمل دورات تدريبية للمحاسبين لتعريفهم بالتطبيقات والحالات العملية للمحاسبة الابتداعية وخصوصاً في مجال الإجراءات الوقائية من ممارسات التلاعب المحاسبي في إدارة الأرباح.
٤. على المدققين الداخليين العمل على التطوير المستمر بمهاراتهم لاكتشاف التلاعب في القوائم المالية التي يصعب كشفها في بعض الأحيان.
٥. ضرورة توعية الشركات على المخاطر الناجمة من عمليات المحاسبة الابتداعية وانعكاساتها السلبية على أداء الشركات.
٦. ضرورة توعية مستخدمي التقارير المالية بشكل عام، والمستثمرين بشكل خاص بآثار وانعكاسات ممارسات المحاسبة الابتداعية في إدارة الأرباح على قراراتهم.

المصادر

أولاً: الكتب

١. التميمي، الساعدي، عباس حميد يحيى، حكيم حمود فليح، (٢٠١٥): إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، دار الثقافة، عمان، الاردن.
٢. حماد، طارق، (٢٠٠٥): التقارير المالية، الدار الجامعة، الاسكندرية.

ثانياً: الرسائل والاطاريح

١. ثليب، خولة، (٢٠١٥): دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابتداعية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خضير بكسرة، الجزائر.
٢. الحلبي، ليندا، (٢٠٠٩): دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن المنشآت تجارية المساهمة الاردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، عمان، الاردن.
٣. ريحانة، خلايفة، (٢٠١٥): دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر.
٤. عادل، عليوش، (٢٠١٥): دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابتداعية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية علوم الاقتصاد والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.
٥. عبد الله، باخجة، (٢٠١٣): تأثير أساليب المحاسبة الابتداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير في العلوم المحاسبية، جامعة السليمانية العراقية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة.
٦. اللوزي، خالد محمد، (٢٠١٣): اثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم، دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط.
٧. يوسف، علاء فريد عبد الأحد، (٢٠٠٦): أثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة.

ثالثاً:المجلات والمؤتمرات

١. الأغا، عماد، (٢٠١٢): المحاسبة الأبداعية، مجلة مال وأعمال، كلية العلوم التطبيقية، جامعة الزهر، العدد الثاني.

٢. جعارة، اسامة، كمال أحمد القضاة، ميساء أبو تمام، (٢٠١٥): أثر إدراك المالىين للممارسة المحاسبية الابداعية على قائمة التدفق النقدي دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الصناعية الاردنية، مجلة العلوم الإدارية، الجامعة الأمريكية، الأردن، المجلد ٤٢، العدد ٣. حمادة، رشا، (٢٠١٠): دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦، العدد الثاني، ٨٧ - ١١٧.
٤. سحيم، مريم مصباح، (٢٠١٨): القياس المحاسبي للتكاليف البيئية دراسة تطبيقية لشركة الزاوية لتكرير النفط، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، المجلد ١٠، العدد ٢.
٥. السرطاوي، عبد المطلب، علام حمدان، صبري مشتفي، عماد أبو عجلية، (٢٠١٣): اثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد ٢٧، العدد ٤.
٦. فريد، أمنية فداوي، (٢٠١٤): دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجامعية، جامعة الجزائر، العدد ١٦، المجلد ١.
٧. القطيس، حسن فليح، جمال حسين الصوفي، (٢٠١١): أساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم والاقتصادية الجامعة، العدد ٢٧، جامعة الاسراء.
٨. محمد، محمد جاسم، (٢٠١٧): أثر مكونات إدارة الارباح وفقا لنموذج ٢٠٠٥ على قيمة الشركة تحليل حالة لمجموعة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارة، المجلد ١٤، العدد ١.

رابعا: المراجع الاجنبية:

١. Belkaoui, Ahmad, (2004): Accounting Theory, 5th, ed. Australia: Thomson learning, inc.
٢. Mckee ,T, (2005): Earnings Management ,an executive perspective, Mason ,O.H, Thomson.
٣. Michael, D, Akers, D, Jodi, B, (2007): Earnings Management and its Implication, The CPA Journal, Available at.
٤. Mulford, C, E, Comisky,(2002): The Financial Numbers Game. John Wiley & Sons Inc.
٥. Parfet, W, (2000): Commentary Accounting subjectivity and earnings management, A Perspective, Accounting Horizons, 14(4), 481-488.
٦. Perols J.L and Lougee B.A (2011): The relation between earning management and financial statements fraud; Advances in Accounting, Vol.1, Iss: (4), p.39-53.
٧. Ronen, Joshua and Yaari, Varda, (2008): Earnings Management Emerging Insights In Theory, Practice and Research, Springer Inc, USA.
٨. Schilit, Howard M, (2002): Financial Shenanigans, McGraw- Hill Professional.
٩. Scott, B. Jacobson and M. K. pitman . (2005): Auditors and Earnings Management Available From: www.nyssscpa.org/cpajournal/2005/0802/features/of085002.htm.

استمارة استبانة

يهدف البحث الموسومة " دور المحاسبة الابتداعية في إدارة الأرباح دراسة استطلاعية في عينة من شركات صناعية الاثاث في نينوى" ولغرض التعرف على الجهود المبذولة من قبل الشركات في تحقيق إدارة الأرباح، وكذلك توضيح مدى تأثير إدارة الأرباح بأساليب وإجراءات المحاسبة الابتداعية ، والتعرف على أساليب وطرق المحاسبة الابتداعية المستخدمة، كذلك بيان دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الابتداعية في إدارة الأرباح. فقد تم إعداد قائمة الاستقصاء المرفقة إلى الوقوف على رأيكم بشأن بعض الجوانب الخاصة بالمحاسبة الابتداعية وإدارة الأرباح. يقدر الباحث لكم تعاونكم بالإجابة على الأسئلة الواردة بالقائمة المرفقة، يؤكد لكم أنّ إجاباتكم سوف تعامل بسرية تامة، تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، وأخيراً نشكركم على حسن تعاونكم.

أولاً: البيانات الشخصية والوظيفية.

المؤهل العلمي:

| | | |
|-------|-----------|---------|
| دبلوم | بكالوريوس | ماجستير |
|-------|-----------|---------|

العمارة: _____

| | | | |
|-----------|----------|----------|------------|
| أقل من ٣٠ | من ٣٠-٣٩ | من ٤٠-٤٩ | ٥٠ فما فوق |
|-----------|----------|----------|------------|

الجنس:

| | |
|-----|------|
| ذكر | أنثى |
|-----|------|

مدة الخدمة في الشركة:

| | | | |
|----------------|------------------|------------------|-------------|
| أقل من 5 سنوات | من 6 الى 9 سنوات | من 10 الى 14 سنة | من 15 فأكثر |
|----------------|------------------|------------------|-------------|

ثانيا: البيانات الموضوعية:

ضع علامة (✓) في الدائرة التي تعكس قناعتك وموقفك عن كل فقرة من فقرات الاستبانة:

المحور الأول: المحاسبة الابتداعية.

| أولاً: أساليب المحاسبة الابتداعية في قائمة الدخل | | 1 | 2 | 3 |
|---|--|---------|-------|------|
| | | لا اتفق | محايد | اتفق |
| 1 | الشركة تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً قبل التزام الزبون بدفع ثمنها. | | | |
| 2 | الشركة تعمل على بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً، وابتداع دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية. | | | |
| 3 | الشركة تعمل على تسجيل التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى اندثار التكاليف بشكل بطيء جداً، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول. | | | |
| 4 | الشركة تعمل على نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية. | | | |
| 5 | الشركة تعمل على نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة. | | | |
| ثانياً: أساليب المحاسبة الابتداعية في قائمة المركز المالي | | لا اتفق | محايد | اتفق |
| 6 | الشركة تغير في الاستثمارات المتداولة من خلال أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية. | | | |
| 7 | الشركة تغير الذمم المالية من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المالية، وتصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة الشركة. | | | |
| 8 | الشركة تقوم بتغيير بحقوق المساهمين مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتبارها بنداً من بنود سنوات سابقة. | | | |
| 9 | عدم الإفصاح عن البنود النقدية وشبه النقدية في القوائم. | | | |
| 10 | الشركة تتلاعب بالمخزون من خلال كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقدمة مما يؤدي إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها. | | | |

المحور الثاني: إدارة الأرباح

| ثانياً: إدارة الأرباح | | 1 | 2 | 3 |
|-----------------------|---|---------|-------|------|
| | | لا اتفق | محايد | اتفق |
| 11 | الشركة تنظيف الدفاتر عن طريق المبالغة المفرطة في الاعتراف بالخسائر الدفترية. | | | |
| 12 | الشركة تتلاعب بأرقام الحسابات من أجل تحقيق أغراض خاصة تسعى إليها الإدارة. | | | |
| 13 | الشركة تقوم بظهور المخزون بالسجلات على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل. | | | |
| 14 | الشركة تقوم بتأجيل شراء بعض الموجودات إلى مدة زمنية لاحقة. | | | |
| 15 | تتضمن بعض مبيعات الشركة عقود بيع غير مؤكدة. | | | |
| 16 | الشركة تقوم بزيادة توزيع أرباح الشركة الفرعية التابعة لها إلى الشركة الأم. | | | |
| 17 | عدم استبعاد المبيعات بين الشركة التابعة والشركة الأم. | | | |
| 18 | تصنيف الشركات التابعة والخاسرة منها كاستثمار وعدم دمجها مع حساباتها مع الشركة الأم. | | | |
| 19 | تقوم الشركة بتغيير توقيت إثبات الأرباح المتعلقة ببيع الأصول كالأوراق المالية والأصول الثابتة. | | | |
| 20 | تقوم الشركة بتحفيز العملاء على شراء من خلال تخفيض الأسعار بغرض زيادة المبيعات. | | | |