مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: مدى تأثر طرق الاعتراف المحاسيب عناصر القوائم المالية بأهداف ممارسات إدارة الأرباح –دراسة ميدانية في الشركات المساهمة العامة في سورية–
اسم الكاتب: د. علي يوسف، ربيع سميا
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4795
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 18:31 +03

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

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

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38) العدد (1) 2016
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (38) No. (1) 2016

مدى تأثر طرق الاعتراف المحاسبي عناصر القوائم المالية بأهداف ممارسات إدارة الأرباح

- دراسة ميدانية في الشركات المساهمة العامة في سورية-

الدكتور علي يوسف*

ربيع سميا**

(تاريخ الإيداع 4 / 11 / 2015. قُبِل للنشر في 21 / 1 / 2016)

□ ملخّص □

هدف البحث إلى دراسة أثر الاعتراف بعناصر القوائم المالية في ممارسات إدارة الأرباح، من خلال تحديد مفهوم الاعتراف بعناصر القوائم المالية ، وتحديد معايير الاعتراف ،وكيفية الاعتراف لكل عنصر من عناصر البيانات المالية على حدا وفقا لما جاء في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ، كما يدرس هذا البحث طبيعة وماهية إدارة الأرباح، والدوافع التي تدفع الإدارة إلى ممارسة أنشطة إدارة الأرباح، والطرق التي تتبعها الإدارة عند ممارستها لأنشطة إدارة الأرباح، بهدف زيادة أرباحها أو تخفيضها أو الحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح خلال فترة زمنية معينة، وتم اختبار فرضية البحثمن خلال الدراسة الميدانية المطبقة على عينة من الشركات المساهمة العامة في سورية مكونة من /20/ شركة، وقد توصلت الدراسة إلى أن إدارة المنشأة تقوم باستخدام القواعد المختلفة للاعتراف لكل عنصر من عناصر البيانات المالية بهدف الوصول إلى الأرباح المستهدفة، كما توصلت الدراسة إلى ضرورة الحد من الحرية المتاحة للمدراء في استخدام الأحكام في اختيار قواعدالاعتراف عن المعلومات، وضرورة التقيد بمعايير موحدة لجميع الشركات.

الكلمات المفتاحيه: الاعتراف المحاسبي،إدارة الأرباح.

* أستاذ مساعد في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق – دمشق – سورية

** طالب دكتوراه في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق – دمشق – سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38) العدد (1) 2016

Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (38) No. (1) 2016

The vulnerability of the accounting methods of recognition of the elements offinancial statements ofthe goals ofearnings management practices. -A field studyinpublic shareholding companiesinSyria-

Dr. Ali Yousef[*]
Rabiesmaya[**]

(Received 4 / 11 / 2015. Accepted 21 / 1 / 2016)

□ ABSTRACT □

The research aims to study the impact of the recognition of the elements of financial statements in earnings management practices, by defining the concept of recognition of the elements of financial statements, and to identify the criteria for recognition, and how to recognize each of the elements of financial statements to an end, according to the International Financial Reporting Standards and International Accounting Standards, also studying this research nature and essence of earnings management, and motivations that drive management to the practice of earnings management activities, and the ways in which the management on the exercise of the activities of earnings management, in order to increase profits or reduce or maintain stable profits series during a certain period of time, Findhypothesiswastested throughfield studyapplied toa sample ofpublic shareholding companiesin Syriais composed of/ 20 /company. The study has found that the management of the facility are using different rules for the recognition of each of the elements of financial statements in order to reach the target profit, as the study found the need to limit the freedom available to managers in the use of Provisions in the selection rules for the recognition of information, and the need to comply with uniform standards for all companies.

Key Words: Accounting Recognition, Earnings Management

[*]**Assistant Professor- Department of Accounting- Faculty of Economics- Damascus University- Damascus- Syria.**
[**]**Postgraduate student- Department of Accounting- Faculty of Economics- Damascus University- Damascus-Syria.**

مقدمــة:

تعتبر التقارير المالية Financial Reportingالمنتج النهائي في المحاسبة، إذ إنها تلعب دوراً مهماً في إمداد الأطراف المهتمة بالمنشأة من مستثمرين ودائنين ومدققين بالمعلومات المهمة حول أداء المنشأة، وهذه التقارير بما تتضمنه من معلومات تتأثر بشكل كبير بالقواعد والسياسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة عند إعداد تقاريرها المالية. فيحدد الاختيار المحاسبي Accounting Choice أن هناك أكثر من بديل محاسبي متاح لمعالجة نفس الصفقات أو العناصر، كما في تعدد طرق تسعير المنصرف من المخزون [مثل FIFO ومتوسط التكلفة المرجح] أو تعدد الطرق التي يمكن استخدامها في اهتلاك الأصول الثابتة، لذلك فإن اختيار بديل دون غيره يحدد طبيعة المعلومات الناتجة. وقد أظهرت تحليلات نظرية الوكالة أن الإدارة (الوكيل) تقوم بإدارة الشركة لمصلحة الملاك (الموكل)، والذين يعجزون عن الوصول مباشرة إلى بيانات الشركة، فيعتمدون لذلك بشكل رئيس على معلومات التقارير المالية التي تعدها الإدارة في اتخاذ قراراتهم. إلا أن الواقع العملي أثبت بأن الإدارة قد تستخدم الاختيار المحاسبي لزيادة منافعها الخاصة Self. Interest ومن هنا يمكن القول بأن للإدارة القدرة والحافز للقيام بممارسات إدارة الأرباح Earnings Management، من خلال تغيير طرق الاعتراف المحاسبي في القوائم المالية، فمثلاً قد تقوم بتخفيض الأرباح بهدف التهرب الضريبي، أو زيادة الأرباح بهدف زيادة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، أو من خلال الحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح بهدف الحد من التقلبات الحادة في مستوى أسعار الأسهم في السوق، الأمر الذي يدفع إدارة الشركات إلى اعتماد معايير مختلفة للاعتراف بعناصر القوائم المالية بما يتناسب مع الأهداف المحددة للإدارة.

مشكلة البحث:

نظرا لموقع الإدارة وعملها كوكيل عن المساهمين في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشأة واستخدامها التقديرات المحاسبية المحددة وفقا لأساس الاستحقاق Accruals،فتمثل مشكلة الكشف عن ممارسات الإختيار الإستنسابي للسياسات المحاسبية من قبل الإدارة أحد أبرز الاتجاهات البحثية الهامة، خاصةً فيما يتعلق بطرق الاعتراف المحاسبي، إذ يمكن للإدارة استغلال المرونة والغموض المحيطة بمعايير الاعتراف بهدف الاختيار بين البدائل المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما فيها التلاعب بالقوائم المالية، الأمر الذي يخلق للإدارة دافعاً قوياً للتدخل دائماً في عملية التقرير المالي من خلال الاختيار بين هذه الطرق والبدائل المحاسبية بهدف تغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي تحقق للإدارة أهدافها.

بناءً عليه، يمكن صياغة مشكلة البحث بالسؤال الرئيسي التالي:

هل تتأثر طرق الاعتراف المحاسبي بعناصر القوائم المالية بأهداف ممارسات إدارة الأرباح؟

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيس مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

أ -هل يتأثر طرق الاعتراف بالأصول بأهداف ممارسات إدارة الأرباح؟

ب -هل يتأثر طرق الاعتراف بالالتزامات بأهداف ممارسات إدارة الأرباح؟

ت -هل يتأثر طرق الاعتراف بالدخل بأهداف ممارسات إدارة الأرباح؟

ث -هل يتأثر طرق الاعتراف بالمصاريف بأهداف ممارسات إدارة الأرباح؟

أهمية البحث و أهدافه:

للبحث أهمية من الناحيتين العملية والأكاديمية. فمن الناحية العملية، حيث أن النتائج التي يتم التوصل إليها ستساهم في معرفة الهدف من تغيير طرق الاعتراف المحاسبي من قبل إدارة الأرباح بهدف زيادة أرباحها أو تخفيضها أو الحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح خلال فترة زمنية معينة. ومن الناحية الأكاديمية، يندرج موضوع البحث في إطار البحث المحاسبي في مجال إدارة الأرباح فقد ركز الأدب المحاسبي المعاصر على دراسة ممارسات إدارة الأرباح وإمكانية الحد منها لتحقيق مصالح جميع الأطراف المهتمة بالمنشأة.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بصفة رئيسية إلى دراسة مدى تأثر طرق الاعتراف المحاسبي بعناصر القوائم المالية للقيام بممارسات إدارة الأرباح، ويفرع عن هذا الهدف الرئيس الأهداف الفرعية التالية:

1 – تحديد أثر تغيير معايير الاعتراف بالأصول على أهداف ممارسات إدارة الأرباح.

2 – تحديد أثر تغيير معايير الاعتراف بالالتزامات على أهداف ممارسات إدارة الأرباح.

3 – تحديد أثر تغيير معايير الاعتراف بالدخل على أهداف ممارسات إدارة الأرباح.

4 – تحديد أثر تغيير معايير الاعتراف بالمصاريف على أهداف ممارسات إدارة الأرباح.

فرض البحث:

توجد علاقة بين استخدام أسس ومعايير الاعتراف بعناصر القوائم المالية وممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة في سورية.

منهجية البحث:

أ – الخطوات المنهجية (منهج البحث):

في إطار طبيعة البحث وتحقيقاً لغايته وأهدافه تم اعتماد منهجية علمية، وصفية الهدف باعتباره يحاول أن يوصف العلاقة بين متغيري الدراسة. وهي منهجية تحليلية بطبيعتها كونها تستخدم التحليل بأدواته الملائمة لتوصيف تلك العلاقة. لهذا فقد تم رسم خطوات ومراحل انجاز البحث، بعد تحديد أهدافه وفروضه، كما يلي:

1 – الاطلاع على الدراسات السابقة والأدبيات ذات الصلة بموضوع البحث في مجال إدارة الأرباح، والاعتراف المحاسبي، وذلك بغية تكوين اطار معرفي واسع وشامل يمكن من الالمام بكافة جوانب البحث والمشكلة البحثية. اضافة الى معرفة آخر ما وصلت إليه الأدبيات العلمية، والاعتماد على المرجعية منها، لاسيما ما يتعلق بإدارة الأرباح.

2– جمع المعلومات والبيانات اللازمة عن الشركات المساهمة العامة في سورية خصوصا فيما يتعلق بمعايير الاعتراف المحاسبي إضافة إلى ممارسات إدارة الأرباح.

3– جمع البيانات اللازمة من الشركات عينة الدراسة لإجراء الدراسة الميدانية واختبار فرضهباستخدام برنامج SPSS [حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية].

4– ربط نتائج الخطوة السابقة (الثالثة) مع المعلومات المشتقة من الخطوة التي سبقتها (الثانية) ومن ثم مع نتائج دراسات سابقة بغية الوصول إلى نتائج البحث وفق واقع بيئة الأعمال السورية.

ب – أدوات جمع البيانات:

أحد مصادر المعلومات لإعداد هذا البحث هو الأدبيات العلمية ذات الصلة بمشكلة البحث. أما البيانات المطلوبة لإجراء الدراسة الميدانية فيتمثل في بيانات تتعلق بالشركات المساهمة العامة السورية.

الدراسات السابقة:

أ –دراسة (Beneish2001)بعنوان " **إدارة الأرباح**": هدفت هذه الدراسة إلى تقديم وجهة نظر عن إدارة الأرباح، فقد قامت بدراسة مفهوم وتعريف إدارة الأرباح، كيفية حدوث إدارة الأرباح، طرق قياس إدارة الأرباح، والتعرف على الدوافع المختلفة للإدارة والمتعلقة بزيادة أو تخفيض الأرباح، حيث تم التعرض إلى الدوافع التنظيمية والدوافع التعاقدية وخيارات الأسهم بالإضافة إلى دوافع سوق الأسهم، كما تم دراسة امتداد تأثير إدارة الأرباح، وقد توصلت الدراسة إلى وجود دوافع ضعيفة لقيام الإدارة بزيادة الأرباح من أجل الدوافع التعاقدية وإصدارات الأسهم، بينما يوجد دافع قوي لقيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح من أجل إخفاء التدهور في الأداء، أو من أجل بيع الأسهم الطارئة بالسعر الأعلى، بينما الدوافع الأخرى كانت محدودة.

ب – دراسة (2007) Bagnoli and Watts بعنوان " **إدارة الأرباح والإفصاح**" : هدفت إلى تحديد فيما إذا كان تحيز التقارير المالية (إدارة الأرباح) يؤثر على تنافسية المنشآت في سوق المنتجات، وكيف يؤثر التنافس بين المنشآت على تحفيز المنشآت لإدارة الأرباح المصرح عنها.وقد توصلت الدراسة إلى أن المنشآت المتنافسة تقوم بتعديل تقاريرها المالية لكي تعطي الإنطباع أن تكاليف إنتاجها أقل من الحقيقة، وهذا التعديل يقود إلى تكاليف إنتاج إجمالية أقل، وبالتالي سعر أعلى، وربح أعلى في سوق المنتجات. كما توصلت الدراسة إلى أن مقدار إدارة الأرباح يكون أكبر عندما تتنافس المنشآت في سوق منتجات أكبر، بينما يصبح أصغر عندما يستطيعون الحصول على معلومات أكثر عن تكاليف منافسيهم في سوق المنتجات. كما أن المنشآت ذات التكاليف الأقل تلجأ إلى التلاعب وإدارة الأرباح أكثر من منافسيها عندما تكون التكاليف المعلن عنها في التقارير المضللة غير متماثلة. كما يكون إنتاجها أكبر وتحقق أرباح أكثر من الأرباح التي سوف تحققها في بيئة المعلومات الكاملة.

جـ – دراسة (marai&Pavlovic 2013) بعنوان "**إدارة الأرباح والتلاعب بالقوائم المالية**": هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم كل من إدارة الأرباح والتلاعب في التقارير المالية، وتحديد الفروق بين كل من المفهومين، وتحديدالتطابق بين إدارة الأرباح والاحتيال في القوائم المالية، والأسباب التي تجعل البدائل المتاحة في معايير المحاسبية ونية الإدارة عوامل غير كافية لتكون اختلاف واضح بينهما، وقد توصلت الدراسة إلى أن إدارةالأرباح والاحتيال في إعداد التقارير المالية يشتركان في العديد من الميزات مثل الخداع، والحصول على مكاسب خاصة، كما أن نية الإدارة لخداع مستخدمي البيانات المالية عامل غير جدير بالملاحظة حيث لا يمكن قياسه مالم تعترف به الإدارة، كما توصلت الإدارة إلى أن الالتزام بالمعايير يمكن أن يقدم أسهل طريقة للتمييز بين هذين المفهومين، من خلال استخدام الإدارة لإحكامهم وتقديراتهم المتاحة من خلال المعايير والذي يمكن أن يتحول إلى احتيال في حال الخروج عن هذه المعايير.

د – دراسة (WanqingXu(2014بعنوان" **أثر تبني المعايير الدوالية لإعداد التقارير المالية على إدارة الأرباح**" **دليل من الشركات الخاصة في المملكة المتحدة:**

هدفت الدراسة إلى دراسة الآثار المترتبة على اعتماد معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على إدارة الأرباح بالتطبيق على عينة من الشركات الخاصة في المملكة المتحدة عن الفترة الممتدة من عام 2003 حتى 2010،

باستخدام التسويات المحاسبية وفقاً لأساس الاستحقاق Accruals بشكل استنسابي Discretionary اعتماداً على نموذج جونز. من جهة ثانية فقد تم اختبار أثر تبني IFRS على جودة التدقيق وحجم الشركة. وقد أظهرت النتائج أن اعتماد IFRS لا يقلل من مستوى إدارة الأرباح. على العكس من ذلك، فقد أظهرت النتائج زيادة التلاعب بعد اعتماد المعايير المحاسبية الجديدة بين شركات القطاع الخاص في المملكة المتحدة. علاوة على ذلك، تشير النتائج إلى أن ارتفاع جودة التدقيق قد يؤدي إلى التقليل من التلاعب برقم الربح، لكنه من شأنه زيادة مستوى إدارة الأرباح للمتبنين لـ IFRS. إضافة إلى ذلك، فإن كبر حجم الشركة يزيد من إدارة الأرباح لاسيما عند ارتفاع مستوى الدخل.

من خلال استعراض الدراسات السابقة يمكن للباحث تسجيل الملاحظات التالية:

1 – انخفاض التكاليف وزيادة الإيرادات يزيد من إدارة الأرباح.

2 – زيادة التلاعب بالقوائم المالية يؤدي إلى زيادة ممارسات إدارة الأرباح.

3 – إن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات لا يعتبر مؤشراً لانخفاض ممارسات إدارة الأرباح.

إلا أنه ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أن الدراسة الحالية تبحث في أهداف ممارسات إدارة الأرباح من تغيير طرق الاعتراف المحاسبي، هل هو السبب زيادة أرباحها أم تخفيضها أم الحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح.

الإطار النظري للبحث:

1 – الاعتراف بعناصر القوائم المالية:

الاعتراف هو عملية الإدراج في الميزانية العمومية أو في بيان الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر ويفي بمعايير الاعتراف، بحيث يتم وصف البند بالكلمات وبالمبالغ وإدخال هذا المبلغ في مجاميع الميزانية العمومية أو بيان الدخل (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2012)، ويمكن تحديد معايير الاعتراف كما يلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2012 ص 46 – 47أ) :

1. احتمالية تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية: أي أن البند يفي بتعريف العنصر إذا كان من المحتمل أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المشروع، ويستخدم مفهوم الاحتمال في معايير الإعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المشروع، إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التي تميز البيئة التي يعمل فيها المشروع، ويتم تقييم درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استنادا إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد البيانات المالية.

2. موثوقية القياس: إن المعيار الثاني للاعتراف ببند ما، هو أن يكون له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية، وفي كثير من الحالات يتوجب تقدير التكلفة أو القيمة، واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها، ولكن عندما يتعذر إجراء تقدير معقول فان البند لا يعترف به في الميزانية العمومية أو بيان الدخل، وفي هذا السياق عبر (Watts, 1977) عن ذلك في محاولته وضع نظرية للقوائم المالية بقوله "أنا أفترض أن الناس يعظمون منافعهم المتوقعة، وأنهم مبدعون وخلاقون في القيام بذلك، وينظر إلى القوائم المالية على أنها نتيجة للتفاعل الداخلي بين هؤلاء الذين يعظمون منافعهم الخاصة Self–Interest، في كل من السوق والعملية السياسية".

ولتحقيق معايير الاعتراف المحاسبي فقد جاء في الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية قواعد الاعتراف المحاسبي والمتمثلة بـ(ص 46 – 48أ):

أولا: الاعتراف بالأصول:

بشكل عام يتم الاعتراف بالأصل في الميزانية العمومية عندما يكون:

- من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق على المشروع،
- وان للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

بينما لا يعترف بالأصل في الميزانية العمومية عند تكبيد نفقة ليس من المحتمل أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمشروع تتعدى الفترة الجارية، وبدلا من ذلك فإنه ينجم عن مثل هذه العملية اعتراف بمصروف في بيان الدخل.

بناءً عليه، فيحدد الاختيار المحاسبي Accounting Choice أن هناك أكثر من بديل محاسبي متاح لمعالجة نفس الصفقات أو العناصر، كما في تعدد طرق تسعير المنصرف من المخزون [مثل FIFO ومتوسط التكلفة المرجح] أو تعدد الطرق التي يمكن استخدامها في اهتلاك الأصول الثابتة، لذلك فإن اختيار بديل دون غيره يحدد طبيعة المعلومات الناتجة وخصائصها النوعية.

ثانيا: الاعتراف بالالتزامات:

يتم الاعتراف بالإلتزام في الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن تدفقا خارجا من الموارد التي تشكل منافع اقتصادية سوف ينتج عن تسديد التزام حالي، وأن المبلغ الذي سيتم تسديده يمكن قياسه بموثوقية في الواقع العملي.

وانطلاقا من هذه القاعدة المحاسبية يمكن أن نلاحظ ما يلي (علي، 2007، ص225):

أ -موثوقية قياس التضحية لسداد الالتزام هي الأساس في الاعتراف بالالتزام في الميزانية.

ب لا يجوز الاعتراف بالتعهدات المقابلة لعقود لم تنفذ بعد في الميزانية.

ت يجب الاعتراف بالالتزام في الميزانية إذا استوفى شروط الاعتراف، وبالتالي يمكن للفاحص أن يتحقق من المستندات والحقائق المؤيدة للقياس الصادق للالتزام.

ثالثا: الاعتراف بالدخل:

يتم الاعتراف بالدخل في بيان الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل، أو نقص في التزام ويمكن قياسها بموثوقية.

وفقاً لإطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية يعرف الإيراد Revenue بأنه الدخل Income المتولد من، أو الناتج عن الأنشطة العادية للمشروع وفق اساس الاستحقاق، والذي يتم الإشارة له من خلال مسميات كثيرة مثل المبيعات، والأتاوات أو الأتعاب والفوائد وأرباح الأسهم، وينبغي الإقرار بالإيراد عندما توافر الشرطان التاليان(المعيار المحاسبي الدولي الأول):

- عندما يكون من المحتمل أن منافع إقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المنشاة.
- عندما يكون من الممكن قياس هذه المنافع بصورة موثوقة.

رابعا: الاعتراف بالمصروفات:

يتم الاعتراف بالمصروفات وفقاً لأساس الاستحقاق في بيان الدخل عندما ينشأ نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل، أو زيادة في التزام ويمكن قياسه بموثوقية، كما يتم الاعتراف بالمصروفات في بيان الدخل على أساس الارتباط المباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل، أي وفقا لمبدأ مقابلة التكاليف مع الإيرادات، بحيث يتضمن الاعتراف المتزامن أو المتجمع بالإيرادات والمصروفات التي تنتج مباشرة وبشكل مشترك من نفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى، كما يجب الاعتراف بالمصروفات في بيان الدخل على أساس

إجراءات توزيع منتظمة ومنطقية في حال كان من المتوقع أن تنشا المنافع الاقتصادية خلال عدد من الفترات المحاسبية والارتباط مع الدخل يمكن تحديده بشكل غير مباشر، كما يعترف بالمصروف حالا في بيان الدخل عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع اقتصادية مستقبلية، أو عندما لا تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية مؤهلة، أو لم تعد مؤهلة للاعتراف بها كأصل في الميزانية العمومية، وكذلك يتم الاعتراف بمصروف في قائمة الدخل في الحالات التي يتم تكبد التزام بها دون الاعتراف بأصل.

2 – إدارة الأربـــــــاح:

2 – 1 : مفهوم وتعريف إدارة الأرباح:

تعتبر إدارة الأرباح من المجالات التي تلقى إهتماماً على المستويات العملية والتنظيمية، فعلى الرغم من أن البحوث الأكاديمية في المحاسبة ترتكز على أن إدارة الأرباح تمثل جزء من الإختيار المحاسبي من قبل الإدارة، التي قد تكون قانونية في بعض حالاتها، إلا أن مفهومها في الممارسات العملية يقوم على خضوع أرقام الربح المحاسبية لعملية تضليل وتحريف جوهرية (حسن، 2003)

وقدتم تعريف إدارة الأرباح من وجهات نظر مختلفة، فقد تم تعريفها في سياق عملية وضع المعايير المحاسبية على أنها"إستخدام الإدارة لأحكامها الخاصة في عملية التقرير المالي والقيام بالصفقات بهدف تغيير التقارير المالية إما لتضليل أصحاب المصلحة فيما يتعلق بالأداء الإقتصادي الأساسي للمنشأة أو للتأثير على نتائج العملية التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية التي يقرر عنها" (Healy, 1999)، كما تم تعريفها بأنها عملية اتخاذ خطوات متعمدة ضمن قيود مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً لتحقيق المستوى المنشود لتقرير الأرباح (Beneish, 2001)، كما عرفها (partha. 2003) على أنها التحريف المتعمد للأرباح، الأمر الذي يفضي 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.

2 – 2:مجالات إدارة الأرباح:

هناك العديد من المجالات المتاحة أمام الإدارة لممارسة إدارة الأرباح، من هذه المجالات (يوسف، 2005):

1 -تقدير عدد من الأحداث الاقتصادية المستقبلية، ومن أمثلة ذلك تقدير العمر الإنتاجي والقيم المتبقية (قيمة الاسترداد) Salvage Values للأصول الثابتة، التزامات منافع التقاعد والمعاشات، الضرائب المؤجلة، الخسائر الناتجة عن الديون المعدومة، وتخفيض الأصول Asset Impairments.

2 -اختيار مبادئ أو سياسات محاسبية من بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما للتقرير عن نفس الصفقات الاقتصادية، كما في اختيار طريقة الإهلاك (مثلا الاختيار بين طريقة القسط الثابت وطريقة الاستهلاك المتزايد) أو لتقييم المخزون السلعي (كما في حالة الاختيار بين الوارد أخيرا صادر أولا LIFO أو الوارد أولا صادر أولا FIFO أو المتوسط المرجح).

3 -تطبيق آرائها أو أحكامها على رأس المال العامل (كما في تحديد مستويات المخزون، توقيت عمليات شحن أو شراء المخزون، السياسات المتعلقة بالمدينين)، ومثل هذه الأحكام تؤثر على تخصيص التكلفة و صافي العائدات.

4 -اختيار القرارات الإدارية بين رسملة أو إنفاق بعض أنواع التكاليف، كما في البحث والتطوير، الإعلان، الصيانة.

5 -اختيار كيفية إنجاز بعض أنواع الصفقات، مثلا، في حالات الانضمام Combinations يمكن تقييد هذا الانضمام لتتم المحاسبة عنه وفقا لطرية الشراء Purchase أو طريقة تبادل المصالح Pooling of Interests، أيضا عقود التأجير يمكن أن تتم على أنها حسابات خارج الميزانية Off – Balance Sheet.

6– التأثير على رقم الربح المحاسبي الظاهر في قائمة الدخل حيث تمثل الأرباح المحاسبية المتغير الأساس الذي يتأثر بالسياسات المحاسبية، كما أنه عامل أساسي في تحديد سعر السهم، كما يعتبر وسيلة لقياس مدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف الموكلة إليها من قبل أصحاب المنشأة، ومساعدة الإدارة في اتخاذ قرارات حول، لذا لا بد أن يكون حساب الربح سليماً وصحيحاً .

7– التأثير على نسب توزيع الأرباح: بما أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن توزيع الأرباح فقد تلجأ إلى التأثير على نسب توزيع الأرباح دون الأخذ بالإعتبار ضرورة التوفيق بين مصلحة المستثمرين ومصلحة باقي المستخدمين المختلفين (المقابلة 2005) وقد تقرر إدارة المنشأة تخفيض توزيعاتها للأرباح نتيجة لعدم وجود سيولة رغم تحقيقها أرباح، وبالتالي سيتولد انطباعا لدى الأطراف الخارجية بأن هناك اتجاهات إنخفاض في أرباح المنشأة رغم احتمالات أن نقص التوزيعات نتيجة عدم وجود سيولة نقدية، والإتجاه إلى زيادة الإستثمارات الداخلية.

2 – 3: دوافع إدارة الأرباح:

1. دوافع ترتبط بسوق الأوراق المالية:

تتضمن دوافع إدارة الأرباح المرتبطة بسوق الأوراق المالية، اختيار إجراءات التسويات المحاسبية للتأثير على أسعار الأسهم من خلال استخدام الإجراءات المحاسبية التي تزيد أرباحها، بهدف التأثير على توقعات المستثمرين وتقييمهم للمنشأة، بما يؤدي إلى زيادة أسعار بيع الأسهم (William,et al 2003). وفي حالة تحديد جزء من تعويضاتها على أساس أسعار الأسهم في تاريخ محدد كما في خيارات الأسهم، حيث يرغب المديرين بخيارات الأسهم لأن تلك الخيارات يمكن أن تجعل منهم أثرياء حالاً إذا حققت المنشأة نجاحاً ، من خلال الفرق بين سعر السهم السوقي وسعر تنفيذ الخيار بتاريخ المنح، وهذا ما يدفع الإدارة للتأثير على قيمة السهم في تاريخ منح الخيارات للحصول على تعويضات . كما ناقش (Abarbanell 2003) أن إدارة المنشأة تعمل على زيادة الأرباح أو تخفيضها في الفترة الحالية، فتستخداماالإحتياطيات والأرباح الناتجة عن تدخل الإدارة في الأرباح لتحقيق هذه الأرقام المستهدفة للربح مستقبلاً ، وإذا لم تكن الإحتياطيات الحالية كافية، فإن الإدارة تتدخل لتخفيض الأرباح الحالية وتعظيم الإحتياطيات، لاستخدامها مستقبلاً في التقرير عن أرباح تتسق مع التوقعات.

2. دوافع ترتبط بالترتيبات التعاقدية:

تتضمن الدوافع التعاقدية لإدارة الأرباح كلاً من عقود التمويل بالدين، وعقود مكافآت الإدارة، فمن الممكن أن تقوم الإدارة بممارسات إدارة الأرباح عن طريق اختيار التسويات المحاسبية لتعظيم تعويضاتها ومكافآتها، على أن يكون هناك حد أدنى وحد أقصى للمكافأة، ووفقاً لهذه العلاقة فإن الإدارة يكون لديها الدافع لزيادة القيمة الحالية لمكافآتها عن طريق زيادة الأرباح الحالية على حساب الأرباح في الفترات المستقبلية.

كما تقوم الإدارة بممارسة أنشطة إدارة الأرباح لتجنب مخالفة عقود الإقراض، وتفادي تكاليف مخالفة العقود، بالتالي كلما اقتربت المنشآت من شروط المديونية المبنية على أساس الأرقام المحاسبية، كلما زاد ميل الإدارة إلى استخدام الطرق والإجراءات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح التي تقرر عنها.

3. دوافع ترتبط بالترتيبات التنظيمية:

تتضمن الدوافع التنظيمية لإدارة الأرباح عدة أنواع من الدوافع منها: حجم المنشأة، التنظيم على مستوى الصناعة، بالإضافة إلى وجود قوانين ضريبية معينة لقطاع إقتصادي معين، وبعض الضغوط التي تتعرض لها بعض قطاعات الإقتصاد، فقد يكون حجم المنشأة ونصيبها من السوق من العوامل الأساسية التي تدفع الإدارة إلى ممارسة أنشطة إدارة الأرباح، وذلك لارتباط كل منها بالأعباء السياسية التي تتحملها المنشأة، والمرونة الأكبر في استخدام التغييرات المحاسبية، وكذلك لوجود احتمالية أكبر لتقلب الأرباح بين سنة وأخرى في المنشآت الكبيرة بعكس الحال في المنشآت الصغيرة (جهماني ، 2001).

4. دوافع عدم تماثل المعلومات:

فالإدارة من خلال موقعها في المنشأة لديها معلومات خاصة قد لا تكون متاحة للغير من الأطراف الخارجية، كفرص الإستثمار المتاحة لديها في الوقت الحالي أو المتوقع توافرها في المستقبل، وإمكانية نجاح واستمرار تلك المنشأة، وهو الأمر الذي يسمح بحدوث عدم تماثل المعلومات بينها وبين تلك الأطراف، ونتيجة التعارض في المصالح بين الإدارة والمستثمرين، فإن إدارة المنشأة يمكن أن تستغل ما تمتلكه من معلومات خاصة في القيام ببعض التصرفات الإنتهازية بغية تحويل الثروة من المستثمرين إليها، كما أن عدم تماثل المعلومات في السوق يعتبر دافعاً أساسياً لقيام إدارة المنشأة بممارسات إدارة الأرباح بهدف زيادة الربح وبالتالي زيادة مكافآتها أو بهدف التأثير على أسعار أسهم المنشأة في السوق وخصوصاً في الفترات التي يتسم فيها أداء تلك الأسهم بالضعف أو في حال قيام المنشأة بطرح أسهم جديدة في السوق(Cohen ,2005).

2 – 4: طرق إدارة الأرباح:

يوجد طرق وآليات مختلفة تعتمدها إدارة المنشأة بهدف التدخل في التقرير المالي من خلال الإجراءات التي تزيد من الأرباح المحاسبية الحالية، أو تخفيض الأرباح المحاسبية الحالية، أو الحفاظ على سلسلة مستقرة وثابتة من الأرباح المحاسبية وذلك عن طريق تخفيض التقلبات في الأرباح أو ما يعرف بتمهيد الدخل، ويمكن أن يتم الأمر بمنتهى سوء نية كما وصف من قبل محاسبة الإبداع، كما يمكن أن يتم عن طريق محاولة استيعاب معظم الخسائر في السنة الحالية لإتاحة الفرصة لتحقيق أرباح عالية في المستقبل وهو ما يعرف إعادة ترتيب الدفاتر

1. **تمهيد الدخلIncome Smoothing:**

يعتبر تمهيد الدخل من أهم الطرق المتبعة في إدارة الأرباح وأكثرها شيوعاً، حيث تحاول الإدارة من وراء اتباع هذا الأسلوب المحافظة على تيار مستقر من الأرباح المحاسبية التي تقرر عنها المنشأة، بحيث يتم الوصول إلى الأرباح المستهدفة، وذلك من خلال التحكم بتوقيت العمليات الفعلية أو اختيار السياسات المحاسبية التي تحقق لها هذه الغاية، وقد قامت الدراسات السابقة بتعريف تمهيد الدخل على أنه عملية متعمدة لمضائلة التقلبات حول مستوى معين ومحدد مسبقاً من الأرباح، كما عرف تمهيد الدخل بأنه محاولة بعض المديرين لتخفيض التقلبات غير الطبيعية في الأرباح المحاسبية ضمن الحدود التي تسمح بها المبادئ المحاسبية المقبولة (Beidelman, 1973)، كما عرف بأنه "قيام الإدارة بالتصرف بالطريقة التي تمكنها من الحد من التقلبات في رقم صافي الدخل الذي تتضمنه القوائم المالية المنشورة(محرم، 1995).

وهناك طريقتان مختلفتان لتمهيد الدخل (جهماني 2001):

أولاً: طريقة التمهيد التي تتم بشكل طبيعي (Naturally Smoothing): وهي الناتجة عن العملية الطبيعية لتوليد الأرباح في المنشأة دون وجود أي تأثير غير طبيعي فيها.

ثانياً : طريقة التمهيد التي تتم بشكل مقصود (Intentionally Smoothing) من قبل إدارة المنشأة.

2. **المحاسبة الإبداعية Creative Accounting:**

حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، فقد عرف "أن كل منشأة في البلاد تتلاعب بأرباحها، فتعتمد كل مجموعة من الحسابات المنشورة على الدفاتر التي أعدت بذكاء أو تم التلاعب بها بشكل كامل، فالأرقام التي تقدم مرتين في العام ليتم استخدامها في قرارات الإستثمار، تغيرت لحماية المذنبين، وفي الحقيقة هذا الوصف هو شرعي بالكامل إنه محاسبة الإبداع (Amat, 1999)، كما عرفتبأنها أي تدخل من ناحية الإدارة والتي تؤثر على تقرير الأرباح والتي تقدم صورة غير واقعية عن الوضع الإقتصادي للمنشأة، والتي من الممكن أن تكون ضارة على المدى البعيد(Merchant, 1994).

يوجد أربع طرق مختلفة للمحاسبة الإبداعية وهي (Amat, 1999):

أولاً : أحياناً تسمح المبادئ المحاسبية لإدارة المنشأة بالإختيار من بين الطرق المحاسبية المختلفة.

ثانياً: إن بعض القيود في الحسابات تتضمن مقداراً لا يمكن تجنبه من التقديرات، الأحكام، والتنبؤات، مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول الذي يستخدم لحساب الإستهلاك.

ثالثاً: يمكن أن تستخدم المعاملات الوهمية إما للتلاعب بأرصدة الميزانية أو لتحريك الربح بين الفترات المحاسبية.

رابعاً : يمكن أن يستخدم توقيت العمليات الحقيقية في عكس الانطباع المرغوب على الحسابات.

3. **محاسبة إعادة ترتيب الدفاتر Big Bath:**

تقوم إستراتيجية محاسبة إعادة ترتيب الدفاتر على التأثير على قائمة الدخل لجعل النتائج السيئة تبدو أكثر سوءاً مما هي عليه، حيث تعتمد عادة على الفترة التي تحقق فيها المنشأة خسائر بدلاً من الأرباح وتقوم بالمبالغة بأرقام الخسارة، بهدف تحسين الأرباح في العام القادم. وتحدث عملية إعادة ترتيب الدفاتر في فترات إعادة التنظيم وتغيير الإدارة التنفيذية في المنشأة، بحيث يقوم المدراء التنفيذيين الجدد باستخدام محاسبة إعادة ترتيب الدفاتربحيث يحملوا أداء المنشأة السيئ والنتائج السلبية على المدراء التنفيذيين السابقين وتتم عملية تصفية أو تنظيف لحسابات المنشأة، بطريقة تمكنها من استخدامها مستقبلاً لتمهيد الأرباح وطمأنة حملة الأسهم، وتحقيق تدفق مستمر من العائدات، وينالوا الفضل في تحسينات السنة التالية لأنفسهم، ويرى البعض أن إدارة المنشأة قد يكون لديها الحافز لتخفيض الأرباح في بعض الفترات، فإذا كانت الأرباح المحققة أقل من المستهدفة، فإن الإدارة سيكون لديها الحافز لسلوك ما يسمى بإعادة ترتيب الدفاتر حيث ستعمد إلى تخفيض الأرباح أو حتى تحقيق خسائر عن طريق إدراج أقصى ما يمكن من مصروفات القوائم المالية للفترة الحالية، مما يزيد من فرصة تحقيق أرباح وبالتالي ضمان الحصول على المكافآت في الفترات المستقبلية (الدهراوي، 2006).

3– الدراسة الميدانية:

أولا: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة في سورية حيث تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من هذه الشركات مكونة من 20 شركة وزع عليها 146 استبيان وكان عدد المسترد من هذه الاستبيانات والقابل للتحليل 95 استبيان.

وقد تم تحديد حجم العينة بناء على الانحراف المعياري للمجتمع و المقدر هنا بناء على دراسات سابقة بمقدار 0.60 وحجم خطأ معياري يمكن قبوله بمقدار 0.05 وبالتالي يكون حجم العينة الكافي عند هذه الأرقام هو (شافا فرانكفورت، ناشمياز، 2004، ص205):

$$N = \frac{S^2}{(S.E.)^2}$$

S: هو الانحراف المعياري المقدر للمجتمع.

S.E.: هو الخطأ المعياري المرغوب والذي يمكن قبوله.

بالتالي فإن الحجم الأدنى المقبول لعدد مفردات العينة:

$(0.60)^2 \div (0.05)^2 = 144$ مفردة.

ثانياً: درجة استجابة العينة:

يبين الجدول رقم (1) يضم طبقات المجتمع الإحصائي وكذلك الاستبيانات المستردة والقابلة للتحليل الإحصائي، حيث يتكون مجتمع الدراسة من ثلاث فئات، ويبين الجدول التالي هذه الفئات متضمناً العينة المستهدفة في الدراسة والتي تعكس الاستمارات الموزعة، والعينة الفعلية تتمثل في عدد الاستبانات المستردة والقابلة للتحليل الإحصائي، حيث تم توزيع 146 استبانة وكان عدد الاستبانات المستردة والقابلة للتحليل 95 استبانة أي بما يعادل 65,06% وهي نسبة مقبولة لتحليل البيانات في دراسات العلوم الاجتماعية.

جدول رقم (1) يبين الاستبيانات الموزعة والمستردة ونسبة الاسترداد

طبقات المجتمع الإحصائي	عدد أفراد عينة الدراسة		نسبة الاستجابة الفعلية
	المستهدف	الاستجابة الفعلية	
شركات مساهمة	52	32	%61.54
شركات وساطة مالية	41	27	%65.85
مدققي الحسابات	53	36	%67.92
المجموع	146	95	%65.06

نلاحظ من الجدول السابق أن عدد الاستبيانات الموزعة بلغ 146 استبيان وعدد الاستبيانات المستردة والقابلة للتحليل 95 استبيان أي بنسبة 65.06% وهي نسبة مقبولة لتحليل البيانات في دراسات العلوم الاجتماعية.

ثالثاً: وصف عينة الدراسة:

تم استخدام التكرارات والنسب المئوية لمعرفة توزيع العينة وفقاً للبيانات العامة للاستبيان وذلك كما يلي:

1 – توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي: يبين الجدول التالي توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي:

جدول رقم (2) توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة(%)

إجازة جامعية	54	56.84
دبلوم	8	8.42
ماجستير	20	21.05
دكتوراه	9	9.48
أخرى	4	4.21
الإجمالي	95	100

بالنظر إلى الجدول السابق نلاحظ أن غالبية أفراد العينة هم من الحاصلين على الشهادة الجامعية حيث بلغت نسبتهم 56.84%، ويليهم الحاصلين على الماجستير بنسبة 21.05%، والحاصلين على شهادة الدكتوراه 9.48%، أما الحاصلين على درجة الدبلوم بلغت 8.42%، وباقي أفراد العينة هم من الحاصلين على شهادات أخرى قد تكون شهادة معهد أو من الشهادات المهنية وهم ما بلغت نسبتهم 4.21%، وهذا يدل على أن الأفراد المستهدفين من خلال المسح هم من المؤهلين بصورة جيدة.

2 – توزيع عينة البحث وفقاً للتخصص الأكاديمي:

جدول رقم (3) توزيع عينة البحث وفقا ًللتخصص الأكاديمي

التخصص الأكاديمي	التكرارات	النسبة(%)
محاسبة	47	49.48
علوم مالية ومصرفية	22	23.16
إدارة الأعمال	12	12.63
اقتصاد	9	9.47
أخرى	5	5.26
الإجمالي	95	100

ويبين الجدول التالي توضع المؤهل العلمي مقارنة بالتخصص الأكاديمي حيث يظهر الجدول أن معظم أفراد العينة من اختصاص المحاسبة من الحاصلين على إجازة جامعية والدبلوم والماجستير والدكتوراه.

جدول رقم (4) تقاطع أفراد العينة وفقاً للمؤهل العلمي والتخصص الأكاديمي

المؤهل العلمي	التخصص الأكاديمي					الإجمالي
	محاسبة	علوم مالية ومصرفية	إدارة أعمال	اقتصاد	أخرى	
إجازة جامعية	31	10	6	5	2	54
دبلوم	4	2	0	2	0	8

ماجستير	9	4	3	0	1	17
دكتوراه	2	5	1	2	2	12
أخرى	1	1	2	0	0	4
الإجمالي	47	22	12	9	5	95

جدول رقم (5) تقاطع عدد أفراد العينة حسب المؤهل العلمي والموقع الوظيفي

المؤهل العلمي	الموقع الوظيفي					الإجمالي
	مدير شركة	مدير مالي	محلل مالي	مدقق خارجي	أخرى	
إجازة جامعية	4	7	16	22	5	54
دبلوم	1	3	1	3	0	8
ماجستير	1	1	5	5	5	17
دكتوراه	1	1	4	6	0	12
أخرى	0	0	0	0	4	4
الإجمالي	7	12	26	36	14	95

ويبين الجدول رقم (4) توضع المؤهل العلمي مقارنة بالموقع الوظيفي ويظهر الجدول أن معظم أفراد العينة هم من الحاصلين على إجازة جامعية يشغلون موقع محلل مالي ومدير مالي ومدقق خارجي.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم الاعتماد على عدد من الأساليب الإحصائية المتمثلة في بعض مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، فضلا عن الاستعانة بالبرنامج الإحصائي (SPSS)، وبعض المصادر العربية والأجنبية المناسبة، وذلك بهدف عرض نتائج الدراسة ووصف إجابات وآراء المستجيبين التي انبثقت عن أسئلة الاستبانة، وتتمثل تلك الأساليب في:

1. الوسط الحسابي Arithmetic mean:

يسمى في بعض الأحيان "الوسط" أو "المتوسط mean " أو المعدل الحسابي Average". ويستخدم لتمثيل مجموعة من البيانات بقيمة واحدة.

2. الانحراف المعياري Standard deviation:

يعبر عن مقدار تشتت القيم عن وسطها الحسابي مقاسا بوحدات المتغير نفسه، ويعتبر من أهم مقاييس التشتت ويقف في مقدمتها عند التطبيق وله مميزات الوسط الحسابي نفسها.

3. الخطأ المعياري:

هو الانحراف المعياري لتوزيع أوساط متعددة من معاينات متعددة، ويستخدم لتحديد مدى الدقة المتوقعة في التقدير.

4. اختبار Tستيودنت للعينة الواحدة One Sample T- Test:

يستخدم لاختبار فرضية تتعلق بالوسط الحسابي ويشترط لإجراء الاختبار أن تكون العينة عشوائية وقيم أفرادها لا تعتمد على بعضها البعض. وتحسب قيمة t من خلال المعادلة الآتية:

$$t = \frac{\bar{X} - \alpha}{S/\sqrt{n}}$$

حيث أن:

$\bar{X}$: الوسط الحسابي للعينة

α : قيمة ثابتة عبارة عن/ (5+4+3+2+1)5= 3

S: الانحراف المعياري للعينة

n: عدد أفراد العينة

هناك أكثر من نوع لاختبار Tستيودنت يسمى النوع الأول اختبار Tستيودنت للعينة الواحدة One Sample T- Test، وهو مخصص لمقارنة متوسط متغير ما لعينة وحيدة مع قيمة معيارية معينة، وقد تم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية(SPSS) في احتساب قيمة t الإحصائية، كما تم الاعتماد على مستوى الدلالة (المعنوية) 0.05 كأساس لقبول الفرضيات أو رفضها حيث سيتم قبول الفرضية إذا كانت دلالة t أكبر من أو تساوي 0.05 وبطبيعة الحال سيتم رفض الفرضية إذا كانت دلالة t أقل 0.05.

خامساً:اختبار فروض البحث:

تم استخدام التكرارات والنسب المئوية واختبار (One Sample T-test) لاختبار الفرضكما يلي:

نتائج اختبار وتحليل الفرض:

يتضمن هذا المحور ثمان أسئلة موجهة لاختبار الفرض والذي ينص على افتراض التأثير الايجابي للاختيار بين الأسس المختلفة للاعتراف بعناصر القوائم المالية في ممارسات إدارة الأرباح.

أولا: التكرارات والنسب المئوية لبنود الفرض:

جدول رقم (6) التكرارات والنسب المئوية لإجابات الفرض

البيان	التكرارات والنسب المئوية لعينة الدراسة				
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الاعتراف بآثار العمليات المالية وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي بدلا من الأساس النقدي	14 14.7	67 70.5	8 8.4	4 4.2	2 2.1
الاعتراف بأقساط الاستهلاك وفقا لطريقة القسط الثابت اوطريقة القسط المتناقص أو طريقة وحدات الإنتاج	15 15.8	64 67.4	9 9.5	7 7.4	0 0
تقوم الإدارة برسملة تكاليف التطوير و تطفأ خلال فترة قادمة بدلا من أن تقتطع في الفترة التي تم تكبدها فيها	9 9.5	74 77.9	6 6.3	4 4.2	2 2.1
الاعتراف بتكاليف الاقتراض ضمن تكلفة الأصل أو الاعتراف بها كمصروف	23 24.2	62 65.3	6 6.3	1 1.1	3 3.2

تقوم الإدارة بالاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضاعة عند تسليم البضاعة بدلا من تاريخ استلام الثمن	11 11.6	75 78.9	3 3.2	3 3.2	3 3.2
الاعتراف بالمنح الحكومية وفقا لمنهج رأس المال أو مدخل الإيراد	14 14.7	71 74.7	3 3.2	7 7.4	0 0
تقوم الإدارة بالاعتراف بإيراد الفائدة وفقا لأساس الاستحقاق بدلا من الأساس النقدي	13 13.7	72 75.8	5 5.3	3 3.2	2 2.1
الاعتراف بالإيراد الناتج عن تقديم الخدمات وفقا لطريقة نسبة الانجاز بدلا من التكاليف التي من المتوقع إستردادها	18 18.9	59 62.1	15 15.8	2 2.1	1 1.1
إجمالي المحور	117 15.38	544 71.57	55 7.25	31 4.1	13 1.7

بقراءة جدول تكرارات إجابات الفرض يتبين أن نسبة الموافقة على الإجراءات التي تقوم بها الإدارة من خلال الاعتراف بعناصر القوائم المالية للتأثير على إدارة الأرباح بلغت 86.95%، موزعة بنسبة 15.38% موافق بشدة، ونسبة 71.57% موافق، بينما بلغت نسبة محايد 7.25%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 5.8%، وهي النسبة الأقل.

ثانيا: اختبار T لبنود الفرض:

لتأكيد التحليل السابق تم اختبار (One Sample T-test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي لكل سؤال من الأسئلة مع المتوسط المقاس عليه في هذه الدراسة وهو 3 كما بينا سابقاً، فكانت النتائج كما يلي:

جدول (7) الأوساط الحسابية والانحرافات وقيمة T لإجابات الفرض

	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةT المحسوبة	مستوى الدلالة
1	الاعتراف بآثار العمليات المالية وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي بدلا من الأساس النقدي	3.92	0.767	11.635	0.000
2	الاعتراف بأقساط الاستهلاك وفقا لطريقة القسط الثابت اوطريقة القسط المتناقص أو طريقة وحدات الإنتاج	3.92	0.739	12.080	0.000
3	تقوم الإدارة برسملة تكاليف التطوير و تطفأ خلال فترة قادمة بدلا من أن تقتطع في الفترة التي تم تكبدها فيها	3.88	0.713	12.095	0.000
4	الاعتراف بتكاليف الاقتراض ضمن تكلفة الأصل أو الاعتراف بها كمصروف	4.06	0.796	13.011	0.000
5	تقوم الإدارة بالاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضاعة عند تسليم البضاعة بدلا من تاريخ استلام الثمن	3.93	0.747	12.083	0.000
6	الاعتراف بالمنح الحكومية وفقا لمنهج رأس المال أو	3.97	0.691	13.657	0.000

	مدخل الإيراد				
7	تقوم الإدارة بالاعتراف بإيراد الفائدة وفقا لأساس الاستحقاق بدلا من الأساس النقدي	3.96	0.713	13.088	0.000
8	الاعتراف بالإيراد الناتج عن تقديم الخدمات وفقا لطريقة نسبة الانجاز بدلا من التكاليف التي من المتوقع إستردادها	3.96	0.728	12.823	0.000
	إجمالي المحور	3.95	0.736	12.559	0.000

وبالرجوع إلى اختبار T لجميع بنود المحور يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 12.0451وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، وكما أن قيمة مستوى الدلالة الموافقة أصغر بكثير من القيمة 0.05، أي أنه عند مستوى ثقة 95% توجد فروق دالة إحصائياً بين القيمة المعيارية (3) والمتوسط الحسابي لكل من المتغيرات المعنية، ويلاحظ أن قيم جميع المتوسطات المذكورة أعلى من القيمة المعيارية (3)، أي أن أفراد العينة كانوا موافقين على أن الاعتراف المحاسبي يتأثر بأهداف ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي فإن الفرضية الرئيسة محققة على وجود علاقة بين استخدام أسس ومعايير الاعتراف بعناصر القوائم المالية وممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة في سورية

ثالثا: اختبار المصداقية للفرض الرئيسي:

```
RELIABILITY
/VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability

[DataSet1] F:\الاستبيان.sav

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	95	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	95	100.0

a. List wise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.945	8

النتائج المناقشة:

النتائج:

1. ترتبط إدارة الأرباح بالاختيار المحاسبي، فهي تنطلق من الحرية المتاحة للإدارة في اختيار الإجراءات المحاسبية واستخدام التقديرات المحاسبية المحددة وفقا لأساس الاستحقاق، بحيث يؤدي تدخل الإدارة إلى التقرير عن الأرباح بشكل مختلف عنه في حالة عدم تدخلها، فقد تهدف ممارسات إدارة الأرباح إلى زيادة أرباحها أو تخفيضها أو الحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح خلال فترة زمنية معينة، مما يؤدي إلى تعظيم منافعها على حساب منافع الملاك.

2. نتيجة لموقع الإدارة في المنشأة فإنها تستخدم الحرية المتاحة لديها في تغيير طرق الاعتراف المحاسبي بعناصر القوائم المالية ذلك من خلال تغيير قواعد الاعتراف المحاسبي لتبدو القوائم في غير ماهي عليه.

3. تستخدم الإدارة الحرية المتاحة لديها في تغير طرق اهتلاك الأصول الثابتة مما يؤثر على رقم الربح النهائي وبالتالي التأثير على قيمة حقوق الملكية.

4. تقوم الإدارة بتغيير طرق تقدير المخزون السلعي من أجل التلاعب برقم الربح النهائي إضافة إلى تغيير رقم المخزون في القوائم المالية.

مما سبق تبين وجود علاقة ايجابية بين الاعتراف بعناصر القوائم المالية وممارسات إدارة الأرباح.

التوصيات:

1. ضرورة الزام الشركات بتطبيق نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات [قواعد حوكمة الشركات المساهمة] الصادر بالقرار رقم 18 / م لعام 2008، ذلك من خلال التقيد بتطبيق قواعد الشفافية والافصاح في القوائم المالية، لاسيما فيما يتعلقباختيار السياسات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف المحاسبي بعناصر القوائم المالية المستخدمة في المنشاة والتي لها تأثير مباشر على قيمة البنود المقرر عنها في القوائم المالية.

2. الحد من الحرية المتاحة للمديرين في استخدام الأحكام في اختيار طرق وأسس الاعتراف بالمعلومات المتعلقة بالمحاسبة عن الأحداث والعمليات المالية بالشكل الذي لا يشير بدقة إلى الوضع الإقتصادي للمنشاة.

3. العمل على ضرورة تطوير دليل قواعد السلوك الأخلاقي والمهني مما يحد من السلوكيات غير الأخلاقية للإدارة، مثل تسريب المعلومات، المضاربة بها، وفرض عقوبات على المعلومات المضللة، وقيام الشركات بوضع نظام داخلي لمراقبة تطبيق هذه القواعد.

المراجع:

المراجع العربية:

1. الدهراوي، كمال الدين مصطفى، سرايا، محمد السيد، *دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة* ، المكتب الجامعي الحديث، 2006، 151.

2. جهماني، عمر عيسى، *سلوك تمهيد الدخل في الأردن دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان*، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الرابع، العدد الأول، مايو ,2001 ، 104-142.

3. حسن، ليلى محمد لطفي، *تقييم جودة الأرباح المحاسبية الصادرة عن الشركات المساهمة المصرية المسجلة في سوق الأوراق المالية*- مجلة الدراسات المالية والتجارية، 2003.

4. شافا فرانكفورت، ناشمياز، *طرائق البحث في العلوم الاجتماعية، الإصدار الخامس* ، ترجمة ليلى الطويل، بترا للنشر والتوزيع، 2004.

5. علي، عبد الوهاب نصر، *القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية* ، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

6. مجلس معايير المحاسبة الدولية، *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية* ، تعريب جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، شارع مكة، كلية طلال أبو غزالة، الجامعة الأردنية الألمانية، 2012.

7. محرم، زينات محمد، *أثر اختيار الطرق المحاسبية على استقرار الدخل دراسة لتقييم فرض تمهيد الدخل المحاسبي*، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية، 1995، 362-391.

8. المقابلة، علي، *بيتا وسياسة توزيع الأرباح في المؤسسات البنكية الأردنية* ، المجلة العلمية لكلية التجارة، بنيين، جامعة الأزهر، كلية التجارة، العدد3-2005.

9. يوسف، علي محمد، *استخدام المدخل التطبيقي في الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتنظير المحاسبي* ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، 2005.

المراجع الأجنبية:

1. Abarbanell, J.; and R. Lehavy, Can Stock Recommendations Predict Earnings Management and Analysts' Earnings Forecast Errors? Journal of Accounting Research, Vol.41,No.1, 2003.

2. Amat,O.,Etal., *The Ethics of Creative Accounting*, Working Paper, Journal of Economic Literature Classification:M41, December, 1999, 1-16.

3. Bagnoli, mark,e.; watts, susan, g. oligopoly, *disclosure and earning management, working paper*, krannert graduate school of management, purdue university, October, 2007. 1-26.

4. Beidelman,C. , *Income smoothing: The role of management,* The accounting Review, Vol.48,No.4 ,October, 1973, 653-667.

5. Beneish, M.D. *Earnings Management :A Perspectiv***,** Managerial Finance, 27, 2001, 1-16.

6. Cohen ,b; and dean, t. *information asymmetry and investor valuation of ipo: top management team legitimacy as capital market signal*, strategic managementjournal**,** vol.26, 2005, 683-690.

7. Healy, P.M.; and Wahlen, J.M. *A Review of The Earnings Management Literature And Its Implications For Standard Setting*." Accounting Horizons,Vol.13,No.4, 1999, 365-383.

8. Marai, A., Pavlovic, V., *Earnings Management vs Financial Reporting Fraud – Key Features for Distinguishing*, Economics and Organization Vol. 10, No 1, 2013, 39 – 47.

9. Merchant, K.A. and Rockness, J; *The ethics of managing earnings: an empirical investigation*, Journal of Accounting and Public Policy,1994, 13.

10. Partha S Mohanram, *How to Manage Earnings Management*, Accounting World, Oct 2003, 13-19

11. WanqingXu, *The Effects of IFRS Adoption on Earnings Management: Evidence from the UK Private Firms*, Master thesis Department Finance Tilburg school of Economics and Management Tilburg University, 2014.

12. Watts, R, *"Corporate Financial Statements, A Product of the Market and Political Processes"*, Australian Journal of Management, (Vol. 2, April),1997, PP 53-75.

13. William, R .Ortega, Cma, Andgerry H .Grant,Cpa,"Operational Earnings Management Techniques, Strategic Financial, July 2003.