

دور أساليب إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية (من وجهة نظر المراجعين الخارجيين - دراسة ميدانية)

- أ. المبروك خالد محمد البرعصي / محاضر مساعد بقسم المحاسبة/كلية الاقتصاد فرع الايبار/ جامعة بنغازي.
أ. أماني ونيس الفيتوري / محاضر مساعد بقسم المحاسبة / كلية الاقتصاد فرع سلوق / جامعة بنغازي.
أ. محمد أصميذة أحمددي بوعظمت / محاضر مساعد بقسم المحاسبة/كلية الاقتصاد فرع الايبار/جامعة بنغازي.

المستخلص:

هدف هذا البحث إلى التعرف على دور أساليب ممارسات إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية، وكذلك التعرف على الأسباب والدوافع وراء هذا وكذلك بيان أهم الوسائل التي يمكن أن تستخدم للحد أو التقليل من هذا التلاعب، ولتحقيق هدف البحث تم تبين المنهج الاستنباطي الاستقرائي أي المنهج الحديث في المحاسبة، واقتضت عينة الدراسة على المراجعين الخارجيين الممارسين للمهنة فعلاً في مدينة بنغازي والبالغ عددهم (70) مراجع، وقد تبين من نتائج الاختبارات الإحصائية وجود دور لأساليب إدارة الأرباح على مصداقية القوائم المالية، قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية، حيث تبين النتائج ان أساليب إن الأرباح لها دور قائمة الدخل بالمرتبة الأولى ، ويليهما قائمة التدفقات النقدية، وأخيراً قائمة المركز المالي، ومن إبراز توصيات البحث ضرورة قيام المنظمات المهنية بوضع برامج تدريبية للتعرف على إدارة الأرباح وأساليبها وطرق الكشف عنها، وذلك بهدف الارتقاء بالأداء المهني للمراجعين الخارجيين وضمان مستوى الثقة في القوائم المالية من قبل مستخدميها.

الكلمات المفتاحية: إدارة الأرباح، مصداقية القوائم المالية.

Abstract

This study aims to identify methods of profit management practices and their impact on the fairness of financial statements, the study adopted an inductive deductive approach or what is known as the modern scientific method in the field of accounting survey of the opinions of external auditors working and registered in the Association of Accountants and Legal Auditors in the city of Benghazi the researcher designed a questionnaire based on some previous studies, after confirming its reliability and stability factor,(70). The results of the study showed that there is an effect of profit management methods on the fairness of the financial statements The study recommended several recommendations that may contribute to raising the efficiency of external auditors in verifying and limiting profit management practices, including the need for professional organizations to develop training programs to identify profit management, its methods and methods for disclosure, with the aim of improving the professional performance of external auditors and ensuring the level of confidence in Financial statements by its users .

Key words: management practices, the fairness of financial statements.

المقدمة:

نتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة وتضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين والمستفيدين من القوائم المالية وكذلك المرونة في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية، مما دفع الإدارة إلى التفكير بابتداع طرق وأساليب في المعالجات المحاسبية لأجل إظهار الشركة بوضع على غير حقيقته لخدمة أغراض خاصة بالإدارة، وقد أطلق على هذا النوع مسمي ممارسات وأساليب إدارة الأرباح (إسماعيل، 2013). وقد وصف البعض هذه الأساليب بالمعول الذي تهدم به الشركة نفسها لما لها من أثر في اختيار مركزها المالي نتيجة الإعلان عن أرباح وهمية مع القيام بتوزيعات نقدية الأمر الذي يؤدي إلى تآكل رأس المال (الزيادي: 193، 2015). بالرغم من أن للإدارة الأرباح جانبين

أحدهما ايجابي يتمثل في التطوير من خلال إيجاد حلول مبتكرة تساعد على توفير معلومات محاسبية صحيحة وفاعلة لخدمة المستفيدين منها، إلا أن الجانب السلبي لها يؤثر على عدالة القوائم المالية، ويأخذ هذا الجانب من التلاعب العديد من الأبعاد منها ما يرتبط بالتلاعب بقائمة المركز المالي من خلال تعظيم قيمة الأصول وتخفيض قيمة الالتزامات، كما يمكن التلاعب بقائمة الدخل وذلك بزيادة الأرباح من خلال الاعتراف بإيرادات قبل استحقاقها أو تخفيض المصروفات بالاعتماد على المرونة في المبادئ والمعايير المحاسبية. وجاء هذا البحث للمساهمة في التركيز على أهمية المعلومات الواردة في القوائم المالية ومدى مصداقيتها وملائمتها لمستخدميها، وكذلك التركيز على أساليب وممارسات إدارة الأرباح وتجنب الآثار السلبية المترتبة لها على مصداقية القوائم المالية.

مشكلة الدراسة:

تعد مصداقية المعلومات المحاسبية من الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية والتي من خلالها يستطيع مستخدمو تلك المعلومات من الاعتماد عليها بموضوعية عالية ونظراً لانتشار ظاهرة إدارة الأرباح دون التمييز بين جوانبها السلبية والايجابية، فهي تعد من المشكلات التي عانى منها الكثير من الشركات والتي قد تؤدي إلى تعرضها إلى خسائر وفضائح مالية، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات الآتية:

التساؤل الرئيسي: "هل يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية". ويتفرع من هذا التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة الدخل؟
2. هل يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة المركز المالي؟
3. هل يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة التدفقات النقدية؟

فرضيات الدراسة:

من خلال عرض مشكلة الدراسة ولتحقيق أهدافها تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:
الفرضية الرئيسية: " يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية". ويتفرع من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة الدخل.
الفرضية الفرعية الثانية: يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة المركز المالي.
الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة التدفقات النقدية.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

1. التعرف على مفهوم إدارة الأرباح وأساليبها المستخدمة في تضليل مستخدمي القوائم المالية.
2. التعرف على الأسباب التي أتاحت للإدارة التلاعب في البيانات المالية، والدوافع التي تسعى الإدارة لتحقيقها من هذا التلاعب.
3. التعرف على الوسائل التي يمكن أن تستخدم في الحد أو التقليل من ممارسات أساليب إدارة الأرباح في القوائم المالية.
4. التعرف على دور ممارسات إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية.

أهمية الدراسة: تستمد هذه الدراسة أهميتها من:

1. التعريف بالدور الذي قد تلعبه أساليب إدارة الأرباح في تظليل مستخدمي القوائم المالية والذي ينعكس بدوره على قرارات الجهات التي اعتمدت هذه التقارير.
2. كشف عن أساليب إدارة الأرباح التي تستخدمها في التلاعب في قوائمها المالية ودورها في مصداقية القوائم المالية.
3. محاولة مساعدة أصحاب المصالح المشتركة في التعرف على ممارسات وأساليب إدارة الأرباح التي تستخدمها الإدارة في تضليلهم.

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجين المسجلين والعاملين في نقابة المراجعين والمحاسبين القانونيين في مدينة بنغازي، وقد تم تقدير عددهم بناءً على إفادة رئيس نقابة بنغازي بحوالي (70) مراجع ممارسين فعلاً للمهنة في مدينة بنغازي.

منهجية الدراسة:

إنَّ المنهجية التي تم استخدامها من أجل خدمة هذا البحث هو المنهج الوصفي التحليلي والمعتمد على جمع البيانات والمعلومات حول مشكلة الدراسة ومن ثم تحليلها وتفسيرها للحصول على إجابة عن الأسئلة المطروحة من أجل الوصول إلى النتائج النهائية للدراسة. وذلك بالاعتماد على أدبيات المحاسبة التي تناولت موضوع إدارة الأرباح ودورها على القوائم المالية، كما تم استخدام برنامج SPSS من أجل تحليل الإجابات الواردة من مجتمع الدراسة والمتمثلة من المراجعين الخارجين المسجلين والعاملين بنقابة المراجعين الخارجين في مدينة بنغازي، وللتحقق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة البحث تم استخدام معامل الفايكرونباخ لإجابات مجتمع الدراسة التي تم الحصول عليها بعد توزيع الاستبانة عليهم، إذا بلغ هذا المعامل 86.4% وهي نسبة مقبولة.

حدود الدراسة:

يتحدد مجال الدراسة الحالية بالحدود التالية:

- الحد البشري: تقتصر الدراسة على المراجعين الخارجين المسجلين والعاملين في نقابة المراجعين والمحاسبين القانونيين في مدينة بنغازي.

- الحد الزمني: تقتصر الدراسة على الفترة ما بين 2020 - 2021

الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع إدارة الأرباح ودورها في القوائم المالية، والتي أشارت إلى أن إدارة الأرباح هي من الممارسات الحديثة والمبتكرة والمعقدة، ولا شك إن هذه الممارسات لها دور بالغ الأهمية في زعزعة ثقة الاطراف ذات المصالح المهتمة بالمعلومات الواردة بالقوائم المالية لعدد الشركات، ومن هذه الدراسات ما يلي:

دراسة (محمد وحيزية، 2018): هدفت هذه الدراسة الى معرفة دور المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وانعكاساتها السلبية على مصداقية وموثوقية البيانات المالية، وتوصلت هذه الدراسة ان المتغيرات المستقلة (حجم الشركة، مديونية الشركة، ربحية الشركة، الكثافة الرأسمالية) علاقة ذات دلالة إحصائية ارتباطية مع المستحقات الاختيارية، كما توصلت الدراسة الى ان كل من حجم الشركة والكثافة الرأسمالية الأكثر تأثيرا في إدارة الأرباح مقارنة بربحية ومديونية الشركة.

دراسة (عثمان وعبدالرحمن، 2018): هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اخلاقيات مهنة المحاسبة بالدور الذي تلعبه في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من خلال معرفة تأثير عناصر هذه الاخلاقيات والمتمثلة في الالتزام بالموضوعية، الاستقلالية، الكفاءة المهنية، والنزاهة، والشفافية، وتوصلت هذه الدراسة الى ان اخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة والمتمثلة في الالتزام بالموضوعية، الاستقلالية، الكفاءة المهنية، والنزاهة، والشفافية، ساهمت في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السودانية.

دراسة (الفرجاني، 2016): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ما إذا كان لجودة المراجعة دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثرها على مصداقية القوائم المالية، وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود ارتباط سلبي بين أساليب إدارة الأرباح وموثوقية البيانات الصادرة عن الشركات الليبية، حيث أن أساليب إدارة الأرباح الخاصة بكل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية ترتبط ارتباطاً سلباً بموثوقية البيانات المالية الصادرة عنها.

دراسة (الزيادي، 2014): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم أساليب التلاعب التي تمارسها الإدارة في القوائم المالية وأسباب ودوافع هذا التلاعب، وكذلك بيان أهم الوسائل التي يمكن أن تستخدم للحد من آثارها، وبينت نتائج الدراسة وجود علاقات ارتباط قوية بين أساليب التلاعب وبين مصداقية القوائم المالية، وكذلك وجود تأثير كبير لأساليب التلاعب على مصداقية القوائم المالية بلغت نسبة التأثير 72%.

دراسة (إسماعيل، 2013): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية السلبية والتي لها له تأثير في موثوقية المعلومات المحاسبية، وكذلك التعرف على دور كل من المحاسب والمراجع للحد من تأثير تلك الآثار، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية السلبية تهدف إلى تضليل نتيجة الأعمال أو المركز المالي أو الاثنين معاً، وذلك من خلال استغلال عنصرى المرونة والاختيار في المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها والتي تؤثر كثيراً على موثوقية المعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف الإدارة على حساب الاطراف الأخرى.

دراسة (القطيش والصوفي، 2011): هدفت هذه الدراسة إلى استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها ودوافع الإدارة في استخدام هذه الأساليب وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية، وكذلك سعت الدراسة إلى بيان دور المراجع الخارجي في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية في الكشف عن الوضع المالي للشركات، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الأردنية المساهمة تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية.

دراسة (الحلبي، 2009): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الدراسة إلى أن أساليب المحاسبة الإبداعية هي عملية بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح، وبالتالي فإن هذه الأساليب تؤثر على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن هذه الشركات، وكذلك أن مجالس إدارات الشركات المساهمة الأردنية تمارس أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية عند إعداد البيانات المالية وبالمقابل يقوم مراجعي الحسابات بالإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن هذه الممارسات.

الإطار النظري للدراسة:

تعريف إدارة الأرباح:

يشكل موضوع إدارة الأرباح أحد أهم اتجاهات البحث المحاسبي المعاصر وفي ظل عدم وجود تعريف محدد لمفهوم إدارة الأرباح، وتعدد التعريفات التي قدمتها الأبحاث المحاسبية لهذا المفهوم، إلا أنها تحمل في طياتها وجهات نظر مكملتها لبعضها البعض مما يساعدنا على وصف إدارة الأرباح بشكل جيد ومن هذه التعاريف ما يلي: تعريف (التميمي والساعدي، 2015: 22): هي مجموعة من الأنشطة والوسائل والإجراءات المتخذة من إدارة الشركة، والتي تتم من خلال استغلال المرونة في المعايير المحاسبية عن طريق التلاعب بالمستحقات أو الأنشطة الحقيقية للشركة، أو عن طريق الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال تطبيق ممارسات لا تمثل لها، وذلك بهدف تعظيم فوائد الإدارة وتحقيق بعض المكاسب الخاصة لها بغض النظر عن مشروعيتها أو طبيعتها أثرها على نشاط الشركة. وأيضاً عرفها كلا من (Mulford & Comiskey 2002): "التلاعب المفيد في النتائج المحاسبية بهدف خلق تصور مختلف عن الأداء الحقيقي للشركة". وقام (Babalyan، 2004) بتعريفها: "بأنها تشير إلى التلاعب في حساب المستحقات وخيارات الإدارة في استخدام سياسات وعمليات التقدير والتخمين بما يندرج ضمن الحيل والخدع بقصد معين أو لأغراض بعيدة الأمد". وهناك من يرى إن ممارسات إدارة الأرباح تنقسم إلى نوعين هما (الأشقر، 2010):

- إدارة الأرباح السيئة: هي الممارسات التي تهدف لإخفاء الأداء التشغيلي الحقيقي للشركة عن طريق إيجاد بعض العمليات الوهمية، كإعتراف الخاطئ بالإيرادات أو تخفيض مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها، وهي بالتالي تعتبر ممارسات غير منتجة ولا تحقق القيمة الحقيقية للشركة.
- إدارة الأرباح الجيدة: وهي التي تحدث عندما تتخذ الإدارة قرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالي مقبول ومستقر للشركة، كتقديم خصومات تجارية للعمليات وتعد هذه ممارسة مقبولة من الناحية القانونية.

الأهداف الأساسية من ممارسات إدارة الأرباح:

تلجأ الإدارة من خلال ممارساتها لإدارة الأرباح إلى تحقيق أهداف تعطي انطباعاً بانخفاض المخاطر التي تتعرض لها الشركة ومن هذه الأهداف:

- إظهار أرباح أكثر استقراراً وثباتاً وبالتالي ارتفاع أسهمها وانخفاض التكاليف اللازمة لمتطلبات الاقتراض والتمويل.
- زيادة إقبال المستثمرين على الاستثمار في الشركة.
- التحايل على الأنظمة الضريبية.
- تحقيق أهداف الإدارة الشخصية كإستفادة من خطط التعويض والمكافآت.

العوامل التي ساعدت على ظهور إدارة الأرباح:

يرجع سبب ظهور إدارة الأرباح إلى ثلاثة عوامل هي (بوعروج، 2016: 32):

1. حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية.
2. حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً.
3. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت 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 مناسباً فقد تُوَجَّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

دوافع إدارة الأرباح:

مما لا شك فيه إن ظاهرة إدارة الأرباح تحدث نتيجة دوافع معينة لدى المدراء لتحقيق أهداف محددة مسبقاً، ولا يوجد خلاف على وجود الظاهرة ولكن يوجد خلاف على الدوافع وراء ممارستها، ومن هذه الدوافع (معروف، 2010):

1. التوافق مع شروط عقد الدين: كثيراً ما تستخدم المعلومات والأرقام المحاسبية التي تقوم الشركة بالتقرير عنها في قوائمها المالية وخاصة رقم الربح في تعظيم علاقاتها التعاقدية بين العديد من الأطراف أصحاب المصلحة من الشركة، ونتيجة لذلك تحاول الإدارة جاهدة للتحكم في تلك المعلومات والأرقام بالشكل الذي يقوي موقفها التعاقدية ويحقق مصالحها الخاصة
2. دافع الكفاءة: ويتمثل في الحفاظ على بقاء واستمرار الشركة في السوق من ناحية تحقيق الميزة التنافسية، وبيان قوة الشركة من الناحية المالية لدى المستثمرين ومستخدمي البيانات المالية، وأيضاً ما يؤثر على مدى كفاءة إدارة الشركة في عملها خلال الفترة المالية.
3. تقوية فرص الاستفادة من المعلومات الداخلية: أحياناً تسمح قوانين بعض الشركات من أن يقوم مدراء وموظفو الشركة بتداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين، ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء باستخدام أساليب إدارة الأرباح لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق، الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الشركة.
4. التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق: تستخدم أساليب إدارة الأرباح أحياناً بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء شركات الأعمال التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الشركة أمام منافسيها.
5. الحصول على تمويل أو المحافظة عليه: غالباً ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة للاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها.
6. الأمان الوظيفي: قد يكون الهدف من وراء ممارسات إدارة الأرباح من قبل المديرين في الشركات ليس فقط زيادة احتمال استيفاء المتطلبات الضرورية للحصول على المكافآت الإدارية، ولكن أيضاً تقليص احتمال إنهاء خدمتهم في الشركة، حيث إن تحقيق

أهداف الشركة المتمثلة في الأرباح، والعوائد لحملة الأسهم - الملاك- يضمن للإدارة الأمن والاستقرار الوظيفي ويمثل الدافع الأول للإدارة من وراء ممارسات إدارة الأرباح.

7. **تفادي التكاليف السياسية:** تتمثل تلك التكاليف في الأعباء التي قد تتحملها الشركات كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة، مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك قد تلجأ إدارات الشركات إلى تبني ممارسات إدارة الأرباح واختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح، لتجنب مثل تلك التكاليف (كبلان، 2016، 35).

8. **التأثير على أسعار الأسهم في السوق:** يؤدي الاعتماد الكبير على الأرقام المحاسبية من جانب المستثمرين والمحللين الماليين، لغرض المساعدة في تقييم الأوراق المالية إلى إيجاد دافع لدى المدراء للتلاعب في الأرباح وذلك في محاولة منهم للتأثير على أداء السهم في سوق الأوراق المالية في الآجل القصير (Healy & Wahlen, 1999).

9. **تحقيق الدوافع الذاتية:** وهو أن المديرين في الشركات التي تربط المكافآت بالأرباح سوف يختارون الطرق المحاسبية التي ستزيد الدخل الظاهر في القوائم المالية للفترة الحالية، لأن ذلك سيزيد من القيمة الحالية لمكافآتهم، حيث إذا كانت الأرباح دون الحد المطلوب للحصول على المكافأة، يتم ممارسة إدارة الأرباح تصاعدياً إلى أن تصل إلى الحد المطلوب.

10. **لغايات التلاعب الضريبي:** تقوم بعض الشركات من خلال أساليب إدارة الأرباح بتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.

العلاقة بين إدارة الأرباح ومصداقية القوائم المالية:

نظراً لأن ممارسة إدارة الأرباح تؤثر على جودة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية وإمكانية اعتماد مستخدمي القوائم المالية عليها في اتخاذ قراراتهم المختلفة، الأمر الذي يتطلب منا التعرف على مفهوم مصداقية البيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية، ومن التعرف على أثر الأساليب المختلفة لإدارة الأرباح على مصداقية القوائم المالية، ويقصد بمصداقية البيانات المالية خلوها من الأخطاء الهامة وإمكانية الاعتماد عليها من قبل المستخدمين بأقل درجة ممكنة من الخوف (الأعما، 2011)، ويتحقق ذلك إذا توافرت فيها العناصر الأساسية التالية:

- الموثوقية: وهي احتواء القوائم المالية على قدر كافي ومقبول من الثقة وان المعلومات الواردة فيها تعبر بصدق وأمانة عن الحقائق والأحداث المالية وان تكون خالية من الأخطاء المادية والعموض.
- الحيادية: هي أن تكون خالية من التحيز للوصول إلى نتيجة معينة، أو سلوك معين، كما تعني تقديم حقائق صادقة دون حذف أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين.
- الملائمة: وتعني تطابق المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية مع احتياجات مستخدميها وقدرتها في التأثير على القرارات الصادرة عنهم أو قدرتها على تغيير قرارات مستخدميها.
- الموضوعية: هو إمكانية التحقق من صحة البيانات المالية والوصول إلى نفس النتائج من قبل شخصين مؤهلين.

وسيتم تناول أثر إدارة الأرباح على مصداقية القوائم المالية من خلال دراسة أثر أهم أساليب إدارة الأرباح على القوائم المالية المنشورة، ويكون من خلال الآتي:

أساليب إدارة الأرباح ودورها في مصداقية القوائم المالية:

هناك مجموعة من الأساليب التي تلجأ إليها الإدارة للتلاعب في القوائم المالية والتي لها أثر على مصداقية القوائم المالية:

- أساليب إدارة الأرباح المستخدمة في قائمة الدخل: يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار ممارسات إدارة الأرباح بالأساليب التالية:

 1. الاعتراف المبكر بالإيراد: حيث يقوم المحاسبون بالاعتراف بالإيراد بينما عملية البيع لا تزال غير مكتملة، بمعنى إنه يوجد شك في إتمام عملية البيع، (Shcilit & Perler، 2010).
 2. تضخيم المبيعات والربح الإجمالي بالقيود والعمليات المزيفة: إجراء صفقات بيع صورية قبل انتهاء الفترة المالية ليتم إلغاؤها لاحقاً في الفترة المالية التالية، أو تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة. (عليوش، 2015).
 3. الإقرار بإيرادات غير حقيقية قبل اندماج الشركات: تقوم العديد من الشركات بزيادة إيراداتها خلال عمليات اندماج الشركات مع بعضها البعض، وذلك من خلال توفر فرص للتلاعب بالإيرادات وتضخيمها أثناء عملية اندماجها. إذ ترغب كل شركة بزيادة حصتها من الإيرادات قبل عملية الدمج، ومثال ذلك ما تم أثناء عملية اندماج شركتي (3COM و US-Robtics)، حيث قامت شركة (US-Robtics) بتضخيم قيمة الإيرادات التي تمتلكها باستخدام العديد من الطرق المتبعة في مثل هذه الحالات، وذلك لزيادة حصتها من الشركة المندجة الجديدة. (جرار، 2006).
 4. تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية: تتم عند عدم الاعتراف بخسائر فروق العملة نتيجة لعدم إعادة تقييم الالتزامات بالعملة الأجنبية على أساس أسعار الصرف السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية (طالب، 2013).
 5. التلاعب في مصروفات الاستهلاك على الأصول الثابتة: حيث تقوم الشركة أحياناً بالتلاعب في تكوين واستخدام المخصصات بغرض التحكم في مستوى الأرباح المحققة في كل فترة محاسبية بما يتناسب مع ما قد تعلنه من توقعات في هذا الشأن، وذلك عن طريق المغالاة في تقدير قيمة المخصصات في الفترات المحاسبية التي تحقق أرباحاً مرتفعة، وبالتالي تخفيض أرباح الفترة الحالية (دوارة، 2014).
 6. المعالجة الخاطئة للمصروفات الغير المتكررة أو الغير عادية (الرأسمالية): حيث يتم إدراج هذه المصاريف من ضمن بنود المصاريف العادية أو المتكررة، والذي يؤدي بدوره إلى تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية، أو قد تتم معالجة المصروفات العادية مثل مصاريف الصيانة على إنها مصاريف غير عادية (رأسمالية)، لغرض تضخيم الأرباح (Shcilit and Perler، 2010).
 7. رسملة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة: حيث يتم تأخير الاعتراف بالمشتريات آخر العام وتأجيلها لبداية العام القادم، وعدم تسجيل بعض المصروفات المستحقة عن الفترة، ورسملة المصروفات الإيرادية، مما يترتب عليه تحميل مصروفات السنة الحالية على عدة فترات مستقبلية، الأمر الذي يضخم ربح السنة الحالية وتخفيض ربح السنوات السابقة (مطر والحلي، 2009).

أساليب إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي:

- يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة المركز المالي في إطار ممارسات إدارة الأرباح بالأساليب التالية:
1. **المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة:** حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول الغير الملموسة مثل العلامات التجارية والاعتراف بالشهرة الغير المشتراه. (هادي، 2017).
 2. **النقدية:** ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب في الأسعار المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوافرة من العملات الأجنبية. (سرير، 2016)
 3. **التلاعب في مخصصات الديون:** ويتم ذلك بعدم الكشف عن الديون المشكوك في تحصيلها بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها. (البارودي، 2002).
 4. **تضخيم الممتلكات والمعدات (الخلي، 2009):**
 - أ. تخفيض نسب الاستهلاك عن النسب المتعارف عنها في السوق.
 - ب. إعادة تصنيف بعض الأصول بين الثابتة والمتداولة والاستثمارات طويلة الأجل.
 - ج. عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات القروض.
 - د. عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية واعتماد إعادة التقييم بالقيمة السوقية وإظهار الفائض في قائمة الدخل بدلاً من حقوق الملكية.
 5. **التلاعب في حقوق الملكية:** وذلك من خلال إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري. (مطر، 2006).
 6. **التلاعب في طرق تقييم الأدوات المالية:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار (القطيش والصوفي، 2011).
 7. **تقليل الالتزامات:** ويتم التلاعب من خلال عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة. (جبار، 2015).
 8. **المغالاة في تقييم المخزون:** وذلك من خلال تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها. (القطيش والصوفي، 2011).

أساليب إدارة الأرباح في قائمة التدفق النقدي:

- يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة التدفق النقدي في إطار ممارسات إدارة الأرباح بالأساليب التالية:
1. **التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية الخارجية لغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلة وذلك من خلال دفع تكاليف البحث والتطوير وتسجيلها عن طريق تدفقات نقدية استثمارية (أبو تمام، 2013).**
 2. **التلاعب في المنتحولات النقدية للمدينين الناتجة عن بيع السلع والخدمات التي تمثل النشاط الرئيسي للوحدة الاقتصادية (القطيش والصوفي، 2011).**

3. إمكانية التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضريبة. (بوعروج، 2016).
4. التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة كإزالة البنود الغير متكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للشركة باعتبارها اسهماً تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات تجارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ بها (القطيش والصوي، 2011)

الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات إدارة الأرباح:

وفيما يلي أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها، وذلك كالاتي (بوعروج، 2016):

1. توفير لجان مراجعة والتوصية بضرورة إنشاء لجنة مكونة من أعضاء غير تنفيذيين يكون من مهامهم تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه بهدف زيادة استقلاليتهم عند إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية من عدمها.
2. وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية يطلق عليها حوكمة الشركات، في ظل الانفتاح في الأسواق المالية العالمية وعملة الأسواق واعتماد أسواق القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي.
3. خفض المجال في اختيار البدائل المحاسبية بوضع معالجة قياسية في المعايير.
4. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، وتفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية.

أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب المراجعة ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن ممارسات إدارة الأرباح التي يتم اكتشافها والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

الدراسة الميدانية:

يهدف هذا الجانب إلى دراسة دور أساليب إدارة الأرباح على مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين والمسجلين في نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين في مدينة بنغازي وقد تم تقدير عددهم بناءً على إفادة رئيس نقابة بنغازي بحوالي (70) مراجع ممارسين فعلاً للمهنة في مدينة بنغازي، وقد تم توزيع عدد (70) استبيان على المشاركين في الدراسة، والتي تم تصميمها بالاعتماد على دراسة كل من الحلبي (2009)، ثليب (2015)، الفرجاني (2016)، وبلغ عدد الاستمارات المستردة (65) استمارة من ضمنها (3) غير صالحة للتحليل الإحصائي، بالتالي يكون عدد الاستمارات الداخلة في التحليل (62).

أولاً: تحليل البيانات الشخصية:

يتضمن هذا الجزء من الدراسة تحليل البيانات الشخصية للمشاركين في الدراسة والتي تتمثل في (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، صفة مالي الاستبيان في مكتب المراجعة)، وفيما يلي تحليل هذه البيانات:

أ. المؤهل العلمي:

يبين الجدول (1) أن ما نسبته 56.5% من إجمالي المشاركين في الدراسة يحملون درجة الماجستير، بينما 29% من حملة درجة الدكتوراه، وتمثل نسبة 14.5% من الحاصلين على درجة بكالوريوس محاسبة، مما يعني أن مالكي الاستبيان لديهم حد من الكفاءة العلمية التي تساعدهم في إجابة فقرات الاستبيان بشكل مناسب الأمر الذي يضيف إمكانية الاعتماد على إجاباتهم المختلفة، كما أن المؤهل العلمي العالي مؤشر إيجابي على قدرات وكفاءة المشاركين.

جدول (1)

توزيع المشاركين في الدراسة بحسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي		
النسبة % Percent	التكرار Frequency	البيان
14.5	9	بكالوريوس
56.5	35	ماجستير
29	18	دكتوراه
100	62	المجموع

ب. عدد سنوات الخبرة:

ويبين الجدول (2) أن ما نسبته 83.9% من المشاركين تزيد خبرتهم عن 5 سنوات، وهذا يعطينا مؤشر لمصداقية الاستجابات لأنها أكثر واقعية نتيجة لتوفر الخبرة العملية لديهم.

جدول (2)

توزيع المشاركين في الدراسة بحسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة		
النسبة % Percent	التكرار Frequency	البيان
16.1	10	أقل من 5 سنوات
25.8	16	من 5 إلى 10
24.2	15	من 11 إلى 15
33.9	21	من 16 فأكثر
100	62	المجموع

ج. صفة مالي الاستبيان في مكتب المراجعة:

ويبين الجدول (3) إلى أن ما نسبته 32% من المشاركين يحملون صفة صاحب مكتب، وهي ذات النسبة بالنسبة لشركاء في المكتب، بينما تمثل 36% وهي النسبة الأعلى يحملون صفة مراجع أول.

جدول (3)

توزيع المشاركين في الدراسة بحسب صفة مالي الاستبيان في المكتب

صفة مالي الاستبيان في مكتب المراجعة		
النسبة % Percent	التكرار Frequency	البيان
32	20	صاحب مكتب
32	20	شريك في المكتب
36	22	مراجع أول
100	62	المجموع

ثانيا: تحليل البيانات الأساسية من الاستبيان:

في هذا الجزء من الدراسة تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والمتمثلة في المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحليل آراء وتوجهات المشاركين حول محاور الدراسة.

الفرضية الرئيسية: " يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية" وتنقسم إلى الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

" يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة الدخل "

تضمنت الاستبانة سبع عبارات تتعلق بوجود دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة الدخل، وعند احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، لإجابات المشاركين في الدراسة عن تلك الأسئلة الموضحة بالجدول (4)، أمكن التعرف على دور أساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة الدخل وفقا لآراء عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط العام لهذا المحور (4.1083)، وبانحراف معياري بلغ (0.67239)، وبمقارنته بالمتوسط الفرضي للدراسة البالغ (3) يتضح أنه يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة الدخل وبدرجة موافق بشدة، والجدول (4) يوضح تحليلاً لعبارات دور أساليب إدارة الأرباح على مصداقية قائمة الدخل، حيث يبين أن أعلى نسبة كانت لعبارة " رسملة وتأجيل مصروفات السنة الحالية لفترات لاحقة لتضخيم ربح السنة الحالية"، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.2903)، وبدرجة موافق بشدة، في حين كانت أقل نسبة لعبارة "عدم الاعتراف بخسائر فروق العملة نتيجة لعدم إعادة التقسيم في تاريخ الميزانية"، بمتوسط حسابي (4.0161)، وبدرجة موافق بشدة.

جدول (4)

التحليل الإحصائي الوصفي للبيانات التي تتعلق حول

وجود دور لأساليب إدارة الأرباح في عدالة قائمة الدخل

الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	العبرة
5	0.76753	4.0323	سرعة تسجيل الإيرادات من عمليات غير تامة.
3	0.86289	4.0968	إجراء صفقات البيع الصورية بنهاية العام والغاؤها لاحقاً.
4	0.86595	4.0645	الإقرار بإيرادات غير حقيقية قبل اندماج الشركات وذلك لزيادة الحصة من الشركة المندمجة.
6	0.94941	4.0161	عدم الاعتراف بخسائر فروق العملة نتيجة لعدم إعادة التقييم في تاريخ الميزانية.
3	0.93580	4.0968	التلاعب في مصروفات الاستهلاك على الأصول الثابتة.
2	0.94424	4.1613	إدراج مصاريف الصيانة على أساس إنها مصاريف رأسمالية.
1	0.89419	4.2903	رسملة وتأجيل مصروفات السنة الحالية لفترات لاحقة لتضخيم ربح السنة الحالية.
		4.1083	المتوسط المرجح العام
	0.67239		الانحراف المعياري العام

الفرضية الفرعية الثانية " يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة المركز المالي "

يتضمن الجدول (5) تحليلاً للإجابات التي تتعلق بوجود دور لأساليب إدارة الأرباح على مصداقية قائمة المركز المالي، وقد كان المتوسط العام لهذا المحور (3.8041)، وانحراف معياري بلغ (0.70188)، وبمقارنته بالمتوسط الفرضي للدراسة البالغ (3)، يتضح أنه يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح على مصداقية قائمة المركز المالي بدرجة موافق، كما يتبين من الجدول (5)، أن عبارة " تضمين المخزون بضاعة متقدمة وتغيير غير مبرر في طرق تسعير المخزون " جاءت بأعلى نسبة وبدرجة موافق بشدة، وبمتوسط بلغ (4.2258)، بينما عبارة " إدراج أرباح وخسائر تقلبات أسعار الصرف ضمن حقوق الملكية "، كانت تمثل أقل نسبة وبدرجة موافق، وبمتوسط بلغ (3.5184).

جدول (5)

التحليل الإحصائي الوصفي للبيانات التي تتعلق بوجود

دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة المركز المالي

الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	العبرة
3	1.00554	3.8065	المغالاة في تقييم الأصول الغير الملموسة كالعلامات التجارية.
4	0.98656	3.7581	التلاعب في أسعار الصرف في ترجمة البنود النقدية بالعملات الأجنبية.
2	0.89493	3.9516	تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بهدف تضخيم قيمة المدينون.
5	1.09805	3.6774	التلاعب في إعادة تصنيف الأصول المتداولة والاستثمارات طويلة الأجل.
7	1.22377	3.5484	إدراج أرباح وخسائر تقلبات أسعار الصرف ضمن حقوق الملكية.
6	1.03929	3.6613	تخفيض مخصصات هبوط أسعار الأدوات المالية.
1	0.63812	4.2258	تضمين المخزون بضاعة متقادمة وتغيير غير مبرر في طرق تسعير المخزون.
		3.8041	المتوسط المرجح العام
	0.70188		الانحراف المعياري العام

الفرضية الفرعية الثالثة: " يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة التدفقات النقدية "

تضمنت الاستبانة أربع عبارات تتعلق بوجود دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة التدفقات النقدية، وعند احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، لإجابات المشاركين في الدراسة عن تلك الأسئلة الموضحة بالجدول (6)، أمكن التعرف على دور أساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة التدفقات النقدية وفقاً لآراء عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط العام لهذا المحور (3.9274)، وانحراف معياري بلغ (0.49254)، وبمقارنته بالمتوسط الفرضي للدراسة البالغ (3) يتضح أنه يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح على مصداقية قائمة التدفقات النقدية وبدرجة موافق، والجدول (6) يوضح تحليلاً لعبارات دور أساليب إدارة الأرباح في عدالة قائمة التدفقات النقدية، حيث يبين أن أعلى نسبة كانت لعبارة " التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب"، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.0645)، وبدرجة موافق بشدة، في حين كانت أقل نسبة لعبارة " التلاعب في تسجيل تكاليف البحث والتطوير وجعلها تدفقات نقدية استثمارية خارجة"، بمتوسط حسابي (3.6774)، وبدرجة موافق.

جدول (6)

التحليل الإحصائي الوصفي للبيانات التي تتعلق بوجود

دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة التدفقات النقدية

الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	العبارة
4	0.84493	3.6774	التلاعب في تسجيل تكاليف البحث والتطوير وجعلها تدفقات نقدية استثمارية خارجة.
3	0.77729	3.9516	التلاعب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة من المدينين بقيم لم تحصل بعد.
1	.765460	4.0645	التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب.
2	0.63998	4.0161	التلاعب بإزالة وتغيير البنود غير المتكررة من العمليات المستمرة للتلاعب بالدخل.
		3.9274	المتوسط المرجح العام
	0.49254		الانحراف المعياري العام

نتائج اختبار الفرضيات:

الفرضية الرئيسية: "يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية" وسيتم اختبار هذه الفرضية عن طريق اختبار الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: "يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في عدالة قائمة الدخل".

يبيّن من خلال الجدول (7) أن قيمة اختبار T المحسوبة كانت (12.979)، وأن قيمة المشاهدة (P-value=0.000) وهي أقل من قيمة مستوي الدلالة المعنوية 5%، وعليه "يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة الدخل".

جدول (7)

نتائج اختبار T-Test للكشف عن وجود دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة الدخل.

الفرضية الفرعية الأولى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفرق بين متوسطين	قيمة T	درجة الحرية	القيمة المشاهدة P- Value
	4.1083	0.67239	1.10829	12.979	61	0.000

الفرضية الفرعية الثانية: "يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة المركز المالي".

يبيّن جدول (8) أن قيمة اختبار T المحسوبة (9.021)، وأن قيمة المشاهدة (P-value=0.000) وهي أقل من مستوي الدلالة المعنوية 5%، وعليه "يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية المركز المالي".

جدول (8)

نتائج اختبار T-Test للكشف عن وجود دور لأساليب إدارة الأرباح في مصدقيه قائمة المركز المالي.

الفرضية الفرعية الثانية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفرق بين المتوسطين	قيمة-T	درجة الحرية	القيمة المشاهدة P- Value
	3.8041	0.70188	0.80415	9.021	61	0.000

الفرضية الفرعية الثالثة: "يوجد دور لإدارة الأرباح في مصدقيه قائمة التدفقات النقدية".

من خلال الاطلاع على الجدول (9) يتبين لنا أن قيمة اختبار T المحسوبة كانت (14.826)، وأن قيمة المشاهدة P-value=0.000) وهي أقل من مستوي الدلالة المعنوية 5%، وعليه "يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة التدفقات النقدية".

جدول (9)

نتائج اختبار T-Test للكشف عن وجود دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية قائمة التدفقات النقدية.

الفرضية الفرعية الثالثة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفرق بين متوسطين	قيمة-T	درجة الحرية	القيمة المشاهدة P- Value
	3.9274	0.49254	0.92742	14.826	61	0.000

بناءً على نتائج اختبار الفرضيات الفرعية، تم قبول الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه "يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية"، واتفقت هذه النتيجة مع ما آلت دراسة الحلبي (2009)، ودراسة خلايفة (2015)، ودراسة الفرجاني (2016)، فقد توصلت هذه الدراسات على وجود دور لأساليب إدارة الأرباح على موثوقية ومصداقية القوائم المالية.

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

- أن أساليب وإجراءات إدارة الأرباح غالباً ما تتم على أيدي محاسبين متخصصين وعلى درجة عالية من المهارة والمعرفة بالمبادئ والمعايير المحاسبية لذلك من الصعب الكشف عنها.
- أظهرت النتائج أن المشاركين في الدراسة لديهم اتجاه عام بالموافقة على وجود دور لأساليب إدارة الأرباح على مصداقية القوائم المالية.
- أظهرت نتائج الدراسة إلى أن يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح على قائمة الدخل بالمرتبة الأولى، ويليهما قائمة التدفقات النقدية، وأخيراً قائمة المركز المالي.

- بينت نتائج اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة أنه يوجد دور لأساليب إدارة الأرباح على مصداقية قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية.

ثانياً: التوصيات:

- ضرورة قيام نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين في ليبيا بعقد ورش عمل ودورات متخصصة لأعضائها، تتعلق بمتابعة التطورات التي تحدث في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وممارسات إدارة الأرباح ووسائل الحد من آثارها، فضلاً على إظهار الجانب السلبي لإدارة الأرباح الذي كان سبباً في انهيار عدد من الشركات العالمية.
- أن المراجعة لا تستطيع التصدي لبعض ممارسات إدارة الأرباح، وهذا يرجع إلى المرونة والاختيار في المبادئ المحاسبية الأمر الذي يتطلب إعادة صياغتها والتي تسبب عائق أمام المراجع.
- ضرورة قيام المنظمات المهنية بوضع برامج تدريبية للتعرف على إدارة الأرباح وأساليبها وطرق الكشف عنها، وذلك بهدف الارتقاء بالأداء المهني للمراجعين الخارجيين وضمان مستوى الثقة في القوائم المالية من قبل مستخدميها.
- التأكيد على توعية مستخدمي القوائم المالية وقائمة الدخل بشكل خاص، بآثار وانعكاسات ممارسات المتعلقة بإدارة الأرباح على قراراتهم المالية.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

- أبو تمام، ميساء محمد، (2013)، مدي إدراك المحللين والمدققين الخارجيين والمحاسبين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير، الأردن: جامعة الشرق الوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة والتمويل.
- إسماعيل، مجبل دواي، (2013)، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية، مجلة القادسة للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد الثالث: العراق.
- الأشقر، هاني محمد، (2010)، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة، رسالة ماجستير، فلسطين: الجامعة الإسلامية، غزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة.
- الآغا، عماد سليم، (2011)، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، فلسطين: جامعة الأزهر، غزة، عمادة الدراسات العليا، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.
- البارودي، شريف محمد، (2002)، تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة اختيارية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة، العدد الأول.
- بوعروج، معاذ، (2016)، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، الجزائر: جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية.

- التميمي، عباس حميد يحيى، الساعدي، حكيم حمود فليح، (2015)، إدارة الأرباح: عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها(ط1)، دار غيداء، عمان، الأردن.
- ثليب، خوله، (2015)، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، الجزائر: جامعة محمد خضير_ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير.
- جبار، ناظم شعلان، (2015)، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد التاسع، العدد الثاني.
- جرار، عدي منذر لظفي، (2006)، تطوير استراتيجيه للحد من آثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، الأردن: جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا.
- الخلي، ليندا، (2009)، دور مراجع الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، الأردن: جامعة الشرق الأوسط.
- خلايفة، ربحانة، (2015)، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، رسالة ماجستير، الجزائر: جامعة الشهيد حمه لخضر_ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير.
- دوارة، سامر، (2014)، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، سوريا: جامعة حلب.
- الزيادي، نعيم، (2015)، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، الكويت: مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد(17) العدد(2).
- سرير، عبد الله إدريس عبد الكريم، (2016)، دور لجان المراجعة في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي، ليبيا.
- طالب، ياخجة عبد الله محمد، (2013)، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، العراق: إقليم كردستان، جامعة السليمانية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة.
- عليوش، عادل، (2015)، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، رسالة ماجستير، الجزائر: جامعة قاصدي مرياح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير.
- الفرجاني، سارة محمد مصطفى، (2016)، دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من أثر ممارسة إدارة الأرباح على موثوقية البيانات المالية في الشركات الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي، ليبيا.
- القطيش، حسين فليح مفلح، الصوفي، فارس جميل حسن، (2011)، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السابع والعشرون.
- كبلان، معتز عبد الحميد، (2016)، أثر ممارسات إدارة الأرباح على أسعار الأسهم في الشركات المسجلة في سوق الأوراق المال الليبي، ليبيا: مجلة البحوث المالية والاقتصادية، جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد.

عثمان، خالد، عبدالرحمن، عبدالله، (2018)، اخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الإدارية، جامعة افريقيا، العدد الثاني، مطر، محمد، (2006)، التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

محمد وحيزية، بنية، بنية، (2018)، أهمية المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح واثارها السلبية على مصدقيه البيانات المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 5، العدد 2 - ديسمبر 2018.

معروف، هادي مسعود، (2010)، دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، رسالة ماجستير، مصر: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، قسم المحاسبة.

هادي، الأء مهدي، (2017)، العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وحجم التداول، باستخدام نموذج ميلر في قياس إدارة الأرباح، رسالة ماجستير، جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة.

ثانياً: المراجع الانجليزية:

- Healy, P.M. & Wahlen, J.M. (1999). A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting. Accounting Horizons, 13(4): 365- 383.
- Mulford, Charles W. and Comiskey, Eugene E, The Financial Numbers Game- Detecting Creative Accounting Practices "John & Sons Inc- New York- Copyright 2002".
- Babalyan. L. (2004). Earnings Management by Firms Applying International Financial Reporting Standards: Implications for Valuation: University of Fribourg (Switzerland) Faculty of Economics and Social Sciences in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Economics and Social Sciences.
- Schilit. H & Perler. J. (2010). Financial Shenanigans: How to detect Accounting Financial: Third Edition.