



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

**دور سياسة تمهيد الدخل في استقرار الشركات في
بيئة الأعمال غير المستقرة
(دراسة ميدانية)**

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الباحث
خالد وليد الدويري

إشراف الدكتور
باسل أسعد

2015 م

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

وَمَا أَوْفَيْتُمْ مِّنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا

سورة الإسراء، الآية (٨٥)

صدق الله العظيم

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم

من سلك طريقاً يلتمس فيه علماً سهل الله له به طريقاً إلى الجنة

رواه مسلم



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

التصريح

دور سياسة تمهيد الدخل في استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة
(دراسة ميدانية)

أصرح بأن هذا البحث غير مقتبس أو منقول أو محرف من أي عمل علمي آخر، ولم يسبق قبوله للحصول على أي شهادة أو درجة علمية.

التاريخ: 2015 / 7 / 28

اسم الباحث:

خالد وليد الدويري



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ: 2015 / 7 / 28

قرار لجنة الحكم

التوقيع	الإسم والمرتبة العلمية
.....	د. صافي فلوح الأستاذ في قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق عضواً
.....	د. نضال عرييد الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق عضواً
.....	د. باسل أسعد الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق عضواً مشرفاً

الإهداء

إلى من بذلوا كل غالٍ ونفيس في سبيل نجاحي ...

إلى أغلى وأحب الناس على قلبي ...

إلى من علمني التحدي رغم الصعاب ...

إلى الوحيدة التي تغمرنني بحنانها في أوقاتي الصعبة ...

والدي ووالدتي

إلى من كنا معاً قلباً واحداً ونفساً واحداً ولا زلنا ...

إلى من أتمنى لهم حياة دافئة وأيام سعيدة مليئة بالنجاح والتوفيق ...

إلى سندي وعوني في الحياة ...

أخوتي وخواتي

إلى من عشت معهم أصدق لحظات حياتي وأمتعها ...

إلى من سرنا معاً بأجمل محطات لا يمكن تكرارها ...

إلى الذين أحبهم كثيراً ولن أنساهم ...

أصدقائي

إلى كل من علمني حرفاً وأسدى لي معروفاً ...

أهدي ثمرة جهدي المتواضع

شكر وتقدير

لا يسعني بعد أنا وصلت إلى هذه النهاية التي طالما تمنيتها إلا أن أشكر الله عز وجل الذي وفقني في إنجاز وإتمام هذا البحث.

ويسعدني أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير والاحترام إلى الدكتور باسل أسعد الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة. والذي لم يدخر جهداً في تقديم خبرته وإرشاده وتوجيهه في سبيل إتمام هذا البحث.

كما أتقدم بجزيل الشكر للسادة الدكاترة أعضاء لجنة الحكم:

الدكتور صافي فلوح

الدكتور نضال عرييد

لتفضلهم بالمشاركة في لجنة الحكم وإغناء هذا البحث بملاحظاتهم القيمة، فلهم كل الاحترام والتقدير.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم ومد يد العون لتذليل الصعاب في طريقي ومساعدتي في إخراج هذا البحث إلى ما هو عليه.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
1	الإطار العام للبحث
2	1. مقدمة البحث
3	2. مشكلة البحث
3	3. أهمية البحث
3	4. أهداف البحث
4	5. الدراسات السابقة
9	6. فروض البحث
10	7. منهج البحث
11	8. متغيرات البحث
11	9. تقسيمات البحث
12	الفصل الأول: طبيعة سياسة تمهيد الدخل
13	تمهيد
14	المبحث الأول: سياسة تمهيد الدخل (المفهوم والطرق والأساليب)
15	1.1-1: مفهوم سياسة تمهيد الدخل
18	1.1-2: طرق سياسة تمهيد الدخل
19	1.1-3: أساليب سياسة تمهيد الدخل
22	1.1-4: المنظور الأخلاقي لسياسة تمهيد الدخل
25	المبحث الثاني: دوافع الإدارة في ممارسة سياسة تمهيد الدخل
27	1.2-1: عقود مكافآت الإدارة

29	1.2-2: التوافق مع شروط سداد الديون	
31	1.2-3: تجنب التكاليف السياسية	
33	1.2-4: تخفيض الأعباء الضريبية	
34	1.2-5: هيكل الملكية	
36	1.2-6: دوافع السوق	
39	1.2-7: الأمان الوظيفي	
41	1.2-8: استقرار سياسة توزيع الأرباح	
42	المبحث الثالث: أدوات سياسة تمهيد الدخل	
43	1.3-1: اعتبارات تحديد أداة تمهيد الدخل	
45	1.3-2: التغييرات المحاسبية الاختيارية	
60	1.3-3: التحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات	
64	1.3-4: إعادة تبويب بنود قائمة الدخل	
67	الفصل الثاني: بيئة الأعمال	
68	تمهيد	
69	المبحث الأول: مفهوم بيئة الأعمال والمقومات الأساسية لها	
70	2.1-1: مفهوم بيئة الأعمال	
71	2.1-2: المقومات الأساسية لبيئة الأعمال	
75	المبحث الثاني: أهم ملامح بيئة الأعمال السورية الراهنة	
76	2.2-1: الانكماش الاقتصادي	
78	2.2-2: الارتفاع في معدلات التضخم	
80	2.2-3: التذبذب في أسعار صرف العملات الأجنبية	
81	2.2-4: الانخفاض في مؤشر سوق دمشق للأوراق المالية	

83	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية واختبار الفروض
84	تمهيد
85	المبحث الأول: عينة البحث وصفاتها
86	3.1-1: مجتمع وعينة البحث
87	3.1-2: أساليب جمع البيانات
88	3.1-2: وصف عينة البحث
101	المبحث الثاني: اختبار الفروض وتحليل النتائج
102	3.2-1: إجراءات معالجة الاستبانة
104	3.2-2: نتائج اختبار وتحليل الفرض الأول
109	3.2-3: نتائج اختبار وتحليل الفرض الثاني
113	3.2-4: نتائج اختبار وتحليل الفرض الثالث
117	المبحث الثالث: النتائج والتوصيات
120	مراجع البحث
130	ملاحق البحث
162	English Abstract
163	English Cover Page

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
86	عدد الاستبانات الموزعة والمستردة ونسبة الاسترداد.	1
88	توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي.	2
89	تقاطع أفراد العينة وفقاً للمؤهل العلمي والتخصص الأكاديمي.	3
90	تقاطع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي والمعرفة بسياسة تمهيد الدخل.	4
91	تقاطع أفراد العينة وفق المؤهل العلمي والمعرفة ببيئة الأعمال غير المستقرة.	5
92	توزيع عينة البحث وفقاً للتخصص الأكاديمي.	6
93	تقاطع أفراد العينة وفقاً للتخصص الأكاديمي والموقع الوظيفي.	7
94	تقاطع أفراد العينة وفقاً للتخصص الأكاديمي والمعرفة بسياسة تمهيد الدخل.	8
95	تقاطع أفراد العينة وفق التخصص الأكاديمي والمعرفة ببيئة الأعمال غير المستقرة.	9
95	توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي.	10
97	تقاطع أفراد العينة وفقاً للموقع الوظيفي وسنوات الخبرة.	11
97	توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة.	12
98	توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح سياسة تمهيد الدخل.	13
99	توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح سياسة تمهيد الدخل والمعرفة بمصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة.	14
100	توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة.	15
102	تنقيب البنود الإيجابية والسلبية للاستبانة.	16
103	قيمة معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور البحث.	17
105	التكرارات والنسب المئوية لإجابات الفرض الأول.	18
107	الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة T لإجابات الفرض الأول.	19

110	التكرارات والنسب المئوية لإجابات الفرض الثاني.	20
111	الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة T لإجابات الفرض الثاني.	21
114	التكرارات والنسب المئوية لإجابات الفرض الثالث.	22
115	الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة T لإجابات الفرض الثالث.	23

قائمة الأشكال والرسوم البيانية

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
17	سياسة تمهيد الدخل.	1
21	أساليب سياسة تمهيد الدخل.	2
26	دوافع الإدارة في ممارسة سياسة تمهيد الدخل.	3
77	الخسائر الاقتصادية الإجمالية بمليارات الدولارات.	4
78	التوزيع النسبي للخسائر الإجمالية المقدرة في الناتج المحلي الإجمالي حسب القطاعات.	5
79	تطور معدل التضخم السنوي في سورية خلال الفترة 2009-2013.	6
80	تغيرات أسعار صرف الدولار مقابل الليرة السورية خلال الفترة 2009-2013.	7
82	مؤشر سوق دمشق للأوراق المالية خلال الفترة 2010-2013.	8
89	نسب توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي.	9
92	نسب توزيع عينة البحث وفقاً للتخصص الأكاديمي.	10
96	نسب توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي.	11
98	توزيع عينة البحث وفقاً لوضوح مصطلح سياسة تمهيد الدخل.	12
100	توزيع عينة البحث وفقاً لوضوح مصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة.	13
108	نسب إجابات أفراد العينة على بنود الفرض الأول.	14
112	نسب إجابات أفراد العينة على بنود الفرض الثاني.	15
116	نسب إجابات أفراد العينة على بنود الفرض الثالث.	16

137	نسب إجابات أفراد العينة على تغيير الإدارة في طرق الاستهلاك.	17
138	نسب إجابات أفراد العينة على تلاعب الإدارة بتكاليف الاقتراض.	18
139	نسب إجابات أفراد العينة على تلاعب الإدارة بطرق تقويم المخزون.	19
140	نسب إجابات أفراد العينة على تلاعب الإدارة بأسس قياس المخزون.	20
141	نسب إجابات أفراد العينة على عدم إضافة الإدارة للنفقات اللاحقة للأصل.	21
142	نسب إجابات أفراد العينة على استخدام الإدارة لمعدلات اهتلاك أقل من المعدلات المتعارف عليها.	22
143	نسب إجابات أفراد العينة على عدم إظهار الإدارة للتقديرات الفعلية في مخصص الديون المشكوك فيها.	23
144	نسب إجابات أفراد العينة على قيام الإدارة بالمبالغة أو التقليل في تقدير العمر الإنتاجي للأصل.	24
145	نسب إجابات أفراد العينة على قيام الإدارة برسملة المصاريف الإيرادية دون انطباق شروط الرسملة عليها.	25
146	نسب إجابات أفراد العينة على تأجيل الإدارة الاعتراف بمبيعات آخر العام للعام القادم.	26
147	نسب إجابات أفراد العينة على اعتراف الإدارة بإيراد المبيعات قبل تحقق شروط الاعتراف به.	27
148	نسب إجابات أفراد العينة على قيام الإدارة بزيادة المبيعات من خلال عقد صفقات بيع صورية.	28
149	نسب إجابات أفراد العينة على إثبات بضاعة الأمانة كمبيعات.	29
150	نسب إجابات أفراد العينة على إبقاء الإدارة للدفاتر والسجلات المحاسبية مفتوحة لتسجيل مبيعات إضافية.	30
151	نسب إجابات أفراد لعينة على قيام الإدارة بتضمين مخزون آخر المدة مخزون راكد أو متقادم.	31
152	نسب إجابات أفراد العينة على قيام الإدارة باعتبار البضاعة المباعة غير المسلمة جزءاً من المخزون	32

153	نسب إجابات أفراد العينة على تبويب الإدارة لبعض المصروفات التشغيلية ضمن البنود غير المتكررة.	33
154	نسب إجابات أفراد العينة على تضمين الإدارة الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بيع أصول ثابتة.	34
155	نسب إجابات أفراد العينة على قيام الإدارة بالتأثير على الربح التشغيلي من خلال المصروفات المدفوعة مقدماً.	35
156	نسب إجابات أفراد العينة على قيام الإدارة بإضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة إلى الربح التشغيلي.	36
157	نسب إجابات أفراد العينة على إظهار الإدارة لفائض إعادة التقييم في قائمة الدخل بدلاً من قائمة حقوق الملكية.	37
158	نسب إجابات أفراد العينة على معالجة الإدارة لمكاسب أو خسائر تقلبات أسعار الصرف ضمن حقوق الملكية بدلاً من قائمة الدخل.	38
159	نسب إجابات أفراد العينة على تضمين الإدارة الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود غير عادية.	39

دور سياسة تمهيد الدخل في استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة (دراسة ميدانية)

إشراف الدكتور:

باسل أسعد

إعداد الباحث:

خالد وليد الدويري

مستخلص البحث:

يهدف هذا البحث إلى دراسة دور سياسة تمهيد الدخل في تحقيق استقرار الشركات العاملة في بيئة الأعمال السورية الراهنة، كما يهدف إلى عرض أهم دوافع وأدوات سياسة تمهيد الدخل. ولتحقيق هدف البحث قام الباحث بإعداد استبانة وزعت على مجموعة من الشركات السورية مكونة من 31 شركة تعمل في بيئة الأعمال السورية الراهنة، وقد تضمنت الاستبانة ثلاثة محاور (التغييرات المحاسبية الاختيارية، التحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، إعادة تبويب بنود قائمة الدخل).

وتوصل البحث إلى أن إدارة الشركات السورية تقوم بممارسة سياسة تمهيد الدخل لتحقيق استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة من خلال المفاضلة بين التغييرات المحاسبية الاختيارية والتحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات وإعادة تبويب بنود قائمة الدخل. وأوصى الباحث بضرورة توعية مستخدمي المعلومات المحاسبية لأهمية سياسة تمهيد الدخل ودوافع الإدارة في ممارستها، لكي لا ينظروا إلى أرقام القوائم المالية كأرقام مسلم بها.

الإطار العام للبحث

1. مقدمة البحث:

تفضل الشركات بشكل عام الإفصاح عن اتجاه مستقر في نمو الدخل، وترغب في عدم إظهار تقلبات الدخل وما يمر به من ارتفاع في بعض الفترات وهبوط في الفترات الأخرى، ولتحقيق ذلك فإن الإدارة تحاول قدر المستطاع تخفيض هذه التقلبات بين الفترات من خلال اتباع أساليب محاسبية مقبولة عموماً في إطار ما يعرف بسياسة تمهيد الدخل *Income Smoothing Policy*. حيث تعتمد الإدارة على الأداء النسبي الحالي والمستقبلي للمنشأة، فعندما يكون الدخل الحالي منخفض والدخل المستقبلي المتوقع جيد فإن الإدارة تلجأ إلى اقتراض الدخل (محاسبياً) من الفترة المستقبلية لاستخدامه في الفترة الحالية، وعند حدوث العكس بأن يكون الدخل الحالي جيد ولكن الإدارة تتوقع دخلاً مستقبلياً منخفضاً، عندها تلجأ الإدارة إلى ادخار الدخل الحالي لاستخدامه المحتمل في المستقبل.

وتواجه الشركات السورية اليوم العديد من التغيرات في بيئتها الداخلية والخارجية والتي أصبحت تشكل تحدياً حقيقياً أمام استمراريتها وبقاؤها في بيئة الأعمال السورية، الأمر الذي يحتم على إدارة هذه الشركات البحث عن أكثر الطرق فاعلية لمواجهة هذه التغيرات بما يضمن بقاؤها في بيئة الأعمال. إن هذه التغيرات في البيئة المحيطة للشركات السورية تخلق لها بيئة أعمال غير مستقرة من شأنها زعزعة استقرار الدخل، والتي تفرض على إدارة هذه الشركات البحث عن طرق وسياسات محاسبية معينة تمكنها من ضمان استمرار مزاولتها نشاطها بالرغم من هذه التغيرات الحاصلة.

ومن الأدوات المحاسبية التي من الممكن لإدارة الشركات السورية اتباعها لتحقيق الاستقرار في بيئة الأعمال الراهنة هي الأدوات التي تستخدم في إطار سياسة تمهيد الدخل، والتي من خلالها يمكن للإدارة تقليل التقلبات غير المرغوبة في الدخل إلى الحد المسموح به في ظل المبادئ والمعايير المحاسبية، بالشكل الذي يحقق أهداف الإدارة في الاستمرار والبقاء في بيئة الأعمال السورية الراهنة.

2. مشكلة البحث:

يمكن للباحث صياغة مشكلة البحث من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

- هل يوجد علاقة بين التغييرات المحاسبية الاختيارية في استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.
- هل يوجد علاقة بين تحكم الإدارة في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات في استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.
- هل يوجد علاقة بين إعادة تبويب بنود قائمة الدخل في استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

3. أهمية البحث:

إن أهمية هذا البحث يكمن في كونه يدرس سياسة تمهيد الدخل كأحد أشكال تدخل الإدارة في عملية القياس والإفصاح المحاسبي، والتي قد تمارسها إدارة الشركات في سورية للتقليل من التقلبات غير المرغوبة في الدخل في ظل بيئة الأعمال السورية الراهنة والتي تتسم بعدم الاستقرار نسبياً. الأمر الذي يضمن لهذه الشركات الاستمرار في مزاوله نشاطها على الرغم من الظروف الاقتصادية الصعبة التي تمر بها البلاد.

4. أهداف البحث:

تكمن أهمية البحث في كونه يبرز دور سياسة تمهيد الدخل كأحد السياسات التي تمارسها الإدارة في الشركات السورية لتقليل التقلبات غير المرغوبة في الدخل التي فرضتها الظروف الراهنة على بيئة الأعمال السورية، ويرتبط بهذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على سياسة تمهيد الدخل من جوانبها كافة من حيث المفهوم والطرق والأساليب.
- التعرف على دوافع الإدارة في ممارستها لسياسة تمهيد الدخل.

- توضيح أدوات سياسة تمهيد الدخل التي تستخدمها الإدارة في تحقيق أهدافها.
- توضيح أهم ملامح بيئة الأعمال السورية الراهنة.
- إبراز دور سياسة تمهيد الدخل في استقرار الشركات السورية في ظل بيئة الأعمال السورية الراهنة.

5. الدراسات السابقة:

1) دراسة (حمد، وأبو نصار، 2013)¹ بعنوان: أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر سياسة تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات الصناعية والخدمية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، واختبار أثر حجم الشركة ونوع القطاع على سياسة تمهيد الدخل. وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من 70 شركة مدرجة في بورصة عمان تتمثل في 44 شركة صناعية، و26 شركة خدمية، للفترة الممتدة من عام (1996-2005). وقد استخدم نموذج (Eckel, 1981) لتصنيف الشركات إلى ممهدة وغير ممهدة لدخلها، وتم استخدام أربعة مقاييس للدخل متمثلة بمجمل الربح، وصافي الربح التشغيلي، والدخل قبل الضريبة، وصافي الدخل. وتوصلت الدراسة إلى أن بعض الشركات الأردنية تمارس سياسة تمهيد الدخل، حيث ظهر تمهيد الدخل في جميع مقاييس الدخل الأربعة في القطاعين وينسب مختلفة، وتبين أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية وشركات الخدمات في ممارسة سياسة تمهيد الدخل باستخدام مقاييس الدخل المختلفة باستثناء مجمل الربح كمقياس للتمهيد، وأنه لا توجد أيضاً فروق ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركات الممهدة وغير الممهدة باستخدام مقاييس الحجم الثلاثة، باستثناء الفرق بين حجم الشركات الممهدة وغير الممهدة في حالة استخدام متوسط المبيعات كمقياس لحجم الشركة

¹ حمد، أمانة خميس، وأبو نصار، محمد، (2013)، أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، *دراسات - العلوم الإدارية*، المجلد 40، العدد الثاني، ص (329-351).

عند اختبار القطاعين معاً، في حين تبين أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية لسياسة تمهيد الدخل على العوائد السوقية غير العادية.

(2) دراسة (Luqman and Fakhar, 2012)¹:

An Association between Income Smoothing, Income Tax and Profitability Ratios in Karachi Stock Exchange:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين سياسة تمهيد الدخل وضريبة الدخل ونسب الربحية المتمثلة في العائد على الأصول (ROA) والعائد على حقوق الملكية (ROE)، والتي أجريت على 168 شركة مدرجة في سوق كراتشي للأوراق المالية للفترة الواقعة بين (2001-2007). وقد تم تصنيف الشركات إلى شركات ممهدة وغير ممهدة للدخل باستخدام نموذج (Eckel, 1981)، وشملت المتغيرات المستقلة على ضريبة الدخل ونسبة الربحية (ROA and ROE) والمتغيرات التابعة على سياسة تمهيد الدخل. ونتج عن هذه الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين سياسة تمهيد الدخل وضريبة الدخل ونسب الربحية.

(3) دراسة (Mohammadi et al., 2012)² بعنوان:

The Effect of Cash Holding on Income Smoothing:

طبقت هذه الدراسة على عينة مكونة من 73 شركة مدرجة في بورصة طهران خلال الفترة (2005-2010) لتحليل العلاقة بين الاحتفاظ بالنقدية وسياسة تمهيد الدخل، وقد أشارت نتائج هذه الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين الاحتفاظ بالنقدية وسياسة تمهيد الدخل، وأنه لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغير الإيجابي للاحتفاظ بالنقدية وبين سياسة تمهيد الدخل.

¹ Luqman, R. A., and Fakhar, S., (2012), An Association between Income Smoothing, Income Tax and Profitability Ratios in Karachi Stock Exchange: an Empirical Investigation, *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, Vol. 9, No. 3, PP. (986-990).

² Mohammadi, S., Maharlouie, M. M., and Mansouri, O., (2012, June), The Effect of Cash Holding on Income Smoothing, *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, Vol. 2, No. 4, PP. (523-532).

4) دراسة (Taktak et al., 2010)¹ بعنوان:**Income Smoothing Practices Evidence from Banks Operating in OECD Countries:**

طبقت هذه الدراسة على عينة مكونة من 278 مصرفاً من المصارف التجارية العاملة في دول منظمة التعاون الاقتصادي، وقد أظهرت الدراسة أن هناك العديد من المصارف الممهدة لدخولها إما باستخدام مخصصات خسائر القروض أو عن طريق بيع الأوراق المالية التجارية، وتلجأ هذه المصارف إلى تمهيد الدخل الحقيقي أكثر من تمهيد الدخل الاصطناعي. كما أشارت النتائج إلى ميل المصارف إلى تمهيد الأرباح المعلنة ويعتمد ذلك على القيود التحوطية والعلاجية وعلى مختلف القيود المؤسسية.

5) دراسة (Matsuura, 2008)² بعنوان:**The Relation between Real Earnings Management and Accounting Earnings Management: Income Smoothing Perspective:**

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين إدارة الأرباح الحقيقية وإدارة الأرباح المحاسبية لتمهيد الدخل للشركات اليابانية المدرجة في بورصة طوكيو خلال الفترة (2002-2007)، وقد ركزت الدراسة على التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية كمتغير وهمي لإدارة الأرباح الحقيقية، والمستحقات الاختيارية كمتغير وهمي لإدارة الأرباح المحاسبية. ونتج عن هذه الدراسة أن العلاقة بين إدارة الأرباح الحقيقية وإدارة الأرباح المحاسبية هي علاقة تكملية، كما وجد دليل على أن إدارة الأرباح الحقيقية لتمهيد الدخل تحدث قبل إدارة الأرباح المحاسبية.

¹ Taktak, N. B., Shabou, A., and Dumontier, P., (2010, November), Income Smoothing Practices: Evidence from Banks Operating in OECD Countries, *International Journal of Economics and Finance*, Vol. 2, No. 4, PP. (140-150).

² Matsuura, S., (2008), The Relation between Real Earnings Management and Accounting Earnings Management: Income Smoothing Perspective, *Journal of International Business Research*, Vol. 7, No. 3, PP. (63-77).

6) دراسة (العبد الله، وآخرون، 2007)¹ بعنوان: الوسائل والدوافع المؤثرة في سياسة تمهيد الدخل:

سعت هذه الدراسة إلى تحقيق هدفين أساسيين: الهدف الأول هو التعرف على مدى انتشار سياسة تمهيد الدخل في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية في ظل ثلاث مقاييس للدخل (صافي الربح التشغيلي، صافي الدخل قبل الضريبة، صافي الدخل). أما الهدف الثاني هو التعرف على المؤثرات أو الموجهات لسلوك الإدارة نحو تمهيد الدخل. ولأجل تحقيق هذين الهدفين فقد تم اختيار القطاع الصناعي الأردني المساهم كمجتمع للدراسة، وتم تمثيل هذا المجتمع بعينة مكونة من 53 شركة مساهمة توافرت عنها البيانات المالية لفترة (1996-2003). وفي ضوء هذه البيانات تم اختبار 11 فرضية متعلقة بالحجم (القيم المطلقة) و13 فرضية متعلقة بالنسب المالية (العلاقات بين المتغيرات). وكانت نتيجة اختبار الفرضيات تؤكد إمكانية وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الممهدة للدخل والشركات غير الممهدة للدخل حصراً فيما يتعلق ببعض النسب المالية، وليس هناك من فروق ذات دلالة إحصائية في حالة الفرضيات ذات العلاقة بمتغيرات الحجم.

7) دراسة (العبد الله، والحسناوي، 2006)² بعنوان: العوامل المؤثرة في عملية تمهيد الدخل:

استخدمت هذه الدراسة ثلاثة مفاهيم للدخل المحاسبي وست فرضيات في محاولة للتحقق من ممارسة سياسة تمهيد الدخل في الشركات الصناعية العراقية، ولتفسير ممارسة الإدارة لسياسة تمهيد الدخل. وتوصلت الدراسة إلى أن الإدارة في الشركات الصناعية العراقية تميل بشكل أكبر إلى تمهيد الدخل في ضوء كل من

¹ العبد الله، رياض، سويدان، ميشيل، والقرعان، سناء، (2007، مايو)، الوسائل والدوافع المؤثرة في سياسة تمهيد الدخل - دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد العاشر، العدد الأول، ص (1-41).

² العبد الله، رياض، والحسناوي، عقيل، (2006، مايو)، العوامل المؤثرة في عملية تمهيد الدخل - دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الصناعية العراقية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد التاسع، العدد الأول، ص (27-72).

مفهومي دخل النشاط الجاري ودخل التشغيل الحالي مقارنة بتمهيد صافي الدخل. وتبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الممهدة للدخل والشركات غير الممهدة للدخل من خلال المدفوعات الضريبية وربحية الشركة ونوع الملكية، وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في حالي حجم الشركة والكثافة الرأسمالية.

(8) دراسة (Albornoz and Alcarria, 2003)¹ بعنوان:

Analysis and Diagnosis of Income Smoothing in Spain:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور استخدام المستحقات الاختيارية في سياسة تمهيد الدخل من قبل الشركات المساهمة غير المالية الإسبانية وتأثير مستوى الأداء على هذه السياسة. وقد اتضح أن الإدارة تقوم باستخدام المستحقات الاختيارية لتخفيض الدخل عندما يكون الاداء الفعلي للشركة أكبر من الوسط الحسابي للأداء في القطاع. فعندما يكون أداء الفترة الحالية جيد ويتوقع لأداء الفترة المستقبلية أن يكون ضعيف، فإن الإدارة تقوم باستخدام المستحقات الاختيارية لتخفيض الدخل الحالي بهدف تحسين دخل الفترة اللاحقة والعكس صحيح.

(9) دراسة (Lewis and Chaney, 2001)² بعنوان:

An Empirical Analysis of Income Smoothing Evidence from Initial Public Offerings:

ركزت هذه الدراسة على سلوك الإدارة عند اتخاذ قرار بإصدار أسهم جديدة للجمهور من خلال الأرباح المعلنة للشركات التي قامت بطرح أسهم جديدة للاكتتاب على عينة مكونة من 489 شركة ظل فرضيتين، الفرضية الأولى هي وجود علاقة معنوية موجبة بين سياسة تمهيد الدخل ومستوى أداء المنشأة، أما

¹ Albornoz, B. G., and Alcarria, J. J., (2003), Analysis and Diagnosis of Income Smoothing in Spain, *European Accounting Review*, Vol. 12, No. 3, PP. (443-463).

² Lewis, C. M., and Chaney, P. K., (2001), *An Empirical Analysis of Income Smoothing: Evidence from Initial Public Offerings*, Retrieved July 16, 2014 from www.papers.ssrn.com

الفرضية الثانية فهي وجود علاقة معنوية موجبة بين سياسة تمهيد الدخل واستقرار أسعار الأسهم. ونتج عن هذه الدراسة أن الإدارة تمارس سياسة تمهيد الدخل في فترات طرح الأسهم بهدف تحسين الأداء، وأن أسعار الأسهم في المنشآت الممهدة للدخل تكون أكثر استقراراً.

من خلال استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث يمكن تلخيص ما يميز هذه الدراسة بما يلي:

- تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أن الدراسات السابقة كانت تتناول جانب واحد من موضوع الدراسة الحالية وهو موضوع سياسة تمهيد الدخل، بينما هذه الدراسة يحاول الباحث من خلالها إبراز العلاقة بين سياسة تمهيد الدخل واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.
- غالبية الدراسات التي تم إجراؤها في هذا المجال تم في بيئات عمل مختلفة كالبيئة الأردنية والعراقية... الخ، بينما هذه الدراسة تتناول بيئة الأعمال في الجمهورية العربية السورية.

6. فروض البحث:

استناداً لما سبق وتحقيقاً لأهداف البحث تم صياغة الفروض التالية:

- الفرض الأول:** هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين التغييرات المحاسبية الاختيارية واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.
- الفرض الثاني:** هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين التحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.
- الفرض الثالث:** هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين إعادة تبويب بنود قائمة الدخل واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

7. منهج البحث:

في إطار طبيعة مشكلة البحث واختباراً لفروضه المحددة، فإن البحث يتبع بشكل رئيسي المنهج الوصفي، وذلك من خلال اتباع الخطوات التالية:

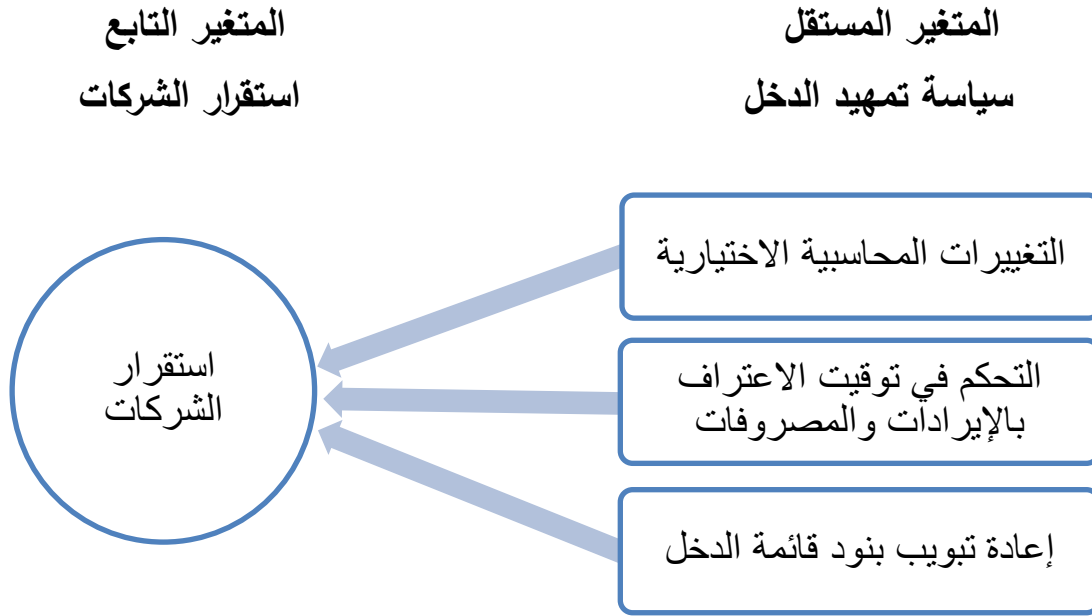
(1) تجميع البيانات من المصادر المختلفة والاطلاع على الدراسات السابقة، وذلك بهدف تكوين الإطار النظري للبحث.

(2) تحديد فروض البحث التي تتمحور حول تقديم إجابات لمشكلة البحث المتمثلة بدور سياسة تمهيد الدخل في استقرار الشركات العاملة في بيئة عمل غير مستقرة.

(3) تجميع البيانات الأولية والثانوية التي تمكن من اختبار الفروض المحددة، حيث يعتمد البحث على قائمة الاستقصاء كأداء لجمع البيانات من مجتمع البحث، ومن ثم تحديد المتغيرات المستقلة والتابعة.

(4) اختبار فروض البحث، وذلك من خلال تحديد المؤشرات التي يمكن استنتاجها من الإحصاءات الوصفية للمتغيرات المستقلة والتابعة، بما يمكن من تحديد الأساليب الإحصائية لاختبار الفروض، ومن ثم اختبار الفروض باستخدام البرنامج الإحصائي لتطبيقات العلوم الاجتماعية SPSS.

(5) الوصول إلى نتائج البحث وتقديم التوصيات.

8. متغيرات البحث:**9. تقسيمات البحث:**

في إطار طبيعة البحث ومنهجه، تم تقسيم البحث إلى الفصول التالية:

الفصل الأول: طبيعة سياسة تمهيد الدخل

يدرس هذا الفصل طبيعة سياسة تمهيد الدخل في الفكر المحاسبي المعاصر، والدوافع التي تحفز الإدارة إلى ممارسة سياسة تمهيد الدخل، والأدوات التي قد تتبعها الإدارة في ممارستها لهذه السياسة.

الفصل الثاني: بيئة الأعمال

يدرس هذا الفصل مفهوم بيئة الأعمال، والمقومات الأساسية لها، وأهم ملامح بيئة الأعمال السورية في المرحلة الراهنة.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية واختبار الفروض

يعرض هذا الفصل مجتمع وطريقة البحث، واختبار الفروض من خلال معالجة الاستبيان إحصائياً وصولاً لتحديد نتائج الاختبار وتحليل النتائج.

الفصل الأول

طبيعة سياسة تمهيد الدخل

تمهيد:

تمثل سياسة تمهيد الدخل واحدة من السياسات غير المعلنة التي تمارسها الإدارة للتحكم في كمية ونوعية المعلومات المرغوب التقرير عنها في التقارير المالية، واتباع هذه السياسة يعتمد بشكل كبير على مدى استغلال الإدارة للمرونة المتاحة لها في اختيار الطرق والسياسات المحاسبية للحد من تقلبات الدخل عبر الفترات المحاسبية المتتالية، أي محاولة إظهار الدخل بشكل أكثر استقراراً عند وجود عوامل من شأنها التأثير على الدخل وإظهاره بشكل متقلب من فترة محاسبية إلى أخرى.

وتعتبر سياسة تمهيد الدخل من أهم الطرق المتبعة في إدارة الأرباح وأكثرها شيوعاً، فقد أشار (Beattie et. al., 1994) إلى أن سياسة تمهيد الدخل مثال محدد لإدارة الأرباح Earnings Management. فسياسة تمهيد الدخل جزء جوهري من ممارسات إدارة الأرباح، فضلاً عن كونها حالة خاصة من الإفصاح المحاسبي المتوافق مع رغبة الإدارة¹.

وسوف يتم في هذا الفصل مناقشة سياسة تمهيد الدخل بمزيد من التفصيل من

خلال:

المبحث الأول: سياسة تمهيد الدخل (المفهوم، والطرق، والأساليب)

المبحث الثاني: دوافع الإدارة في ممارسة سياسة تمهيد الدخل

المبحث الثالث: أدوات سياسة تمهيد الدخل

¹ Beattie V., Brown, S., Ewer, D., John, B., Manson, S., Thomas, D., and Turner, M., (1994), Extraordinary Items and Income Smoothing: Appositive Accounting Approach, *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 21, PP. (791-811).

المبحث الأول

سياسة تمهيد الدخل (المفهوم، والطرق، والأساليب)

ازداد الاهتمام في الآونة الأخيرة بسياسة تمهيد الدخل وخاصة بعد ما تعرضت كبرى الشركات على المستوى الدولي لانهيارات أدت إلى تصفيتها، وذلك نتيجة التلاعب في دخولها وإظهار أرباح غير حقيقية، وقد يكون ذلك من خلال ممارسة الإدارة لسياسة تمهيد الدخل في محاولة منها لإظهار دخل الشركة بشكل أكثر استقراراً، وذلك لتلبية التوقعات المطلوبة منها والمتوقعة من قبل الجمهور.

وسوف يتعرض هذا المبحث إلى مفهوم سياسة تمهيد الدخل، وإلى الطرق والأساليب المتبعة فيه وذلك من خلال ما يلي:

1-1-1: مفهوم سياسة تمهيد الدخل

1-1-2: طرق سياسة تمهيد الدخل

1-1-3: أساليب سياسة تمهيد الدخل

1-1-4: المنظور الأخلاقي لسياسة تمهيد الدخل

1-1-1: مفهوم سياسة تمهيد الدخل:

تعتبر سياسة تمهيد الدخل أحد أشكال إدارة الأرباح Earnings Management، وهي حالة خاصة منها، بمعنى أن وجود تمهيد للدخل يعني وجود إدارة للأرباح. وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب وضع تعريف محدد لتمهيد الدخل Income Smoothing، لكن نظراً للاختلاف في توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت عدة تعريفات لهذا المفهوم وجميعها تصب في معنى واحد ألا وهو عدم ترك رقم الدخل حراً وإنما تقييده في حدود معينة حسب ما تراه الإدارة ملائماً.

حيث عرف (بحيري، 1993) تمهيد الدخل بأنه التحكم المتعمد بالتخفيض أو الزيادة في الأرباح من قبل الإدارة لتقليل التباين غير العادي في الأرباح إلى الحد الذي تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والمبادئ السليمة للإدارة¹.

كما عرف (Ashari et. al., 1994) تمهيد الدخل بأنه المفهوم الأخر لعملية تمثيل اختياري ومقصود من قبل الإدارة لتقليل الاختلافات في الدخل باستخدام أدوات محاسبية محددة، فقد أوضحوا بأن هذه العملية تجري اختياريًا من قبل الإدارة وليست مجبرة على تطبيقها بهدف تقليل التذبذبات التي تظهر في الدخل من سنة إلى أخرى باتباع طرائق محاسبية معينة تعتبر وسائل لتمهيد الدخل².

بينما عرف (Fudenberg and Tirole, 1995) تمهيد الدخل بأنه عملية يتم من خلالها معالجة الأرباح المتحققة بصورة احتيالية لجعل الدخل الناتج أقل تقلباً، ويستخلص الباحثان مما سبق أن تمهيد الدخل مصطلح يعبر عن تدخل مقصود من قبل

¹ بحيري، أحمد هاني، (1993)، دراسة تحليلية اختبارية لمتطلبات الاستراتيجية الإدارية للخيارات المحاسبية في مصر، *مجلة البحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، جمهورية مصر العربية، ص9.

² Ashari, N., Koh, H. C., Tan, S. L., and Wong, W. H., (1994), Factors Affecting Income Smoothing among Listed Companies in Singapore, *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 96, PP.(291-301).

الإدارة لتخفيض الانحرافات والتقلبات في الدخل، وباستخدام أدوات محاسبية معينة لتحقيق ما ترغب به الإدارة ووفق ما تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً¹.

وعرف (Rivard et. al., 2003) تمهيد الدخل على أنه ممارسة استخدام الطرق المحاسبية لتقليل التقلبات في صافي الدخل، ومن خلال هذا التعريف أشار الباحثون إلى وسيلة مهمة من الوسائل المتبعة في تمهيد الدخل وهي استخدام الطرق والسياسات المحاسبية².

أما (Belkaoui, 2004) فيرى أن تمهيد الدخل هو تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول إلى المستوى أو الاتجاه المرغوب والذي يعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى الحد الممكن أو المسموح به في ظل المبادئ المحاسبية والإدارية المقبولة³.

كما عرف (Acharya and Lambrecht, 2012) تمهيد الدخل بأنه عبارة عن الاجراءات التي تقوم بها الإدارة من خلال استغلال المرونة المتاحة لها في اختيار السياسات والاجراءات المحاسبية للحد من تقلبات الدخل عبر السنوات المتتالية، أي لمحاولة إظهار الدخل أكثر استقراراً⁴.

¹ Fudenberg, D. and Tirole, J., (1995), A Theory of Income and Dividend Smoothing Based on Incumbency Rents, *Journal of Political Economy*, Vol. 103, No. 1, PP. (75-93).

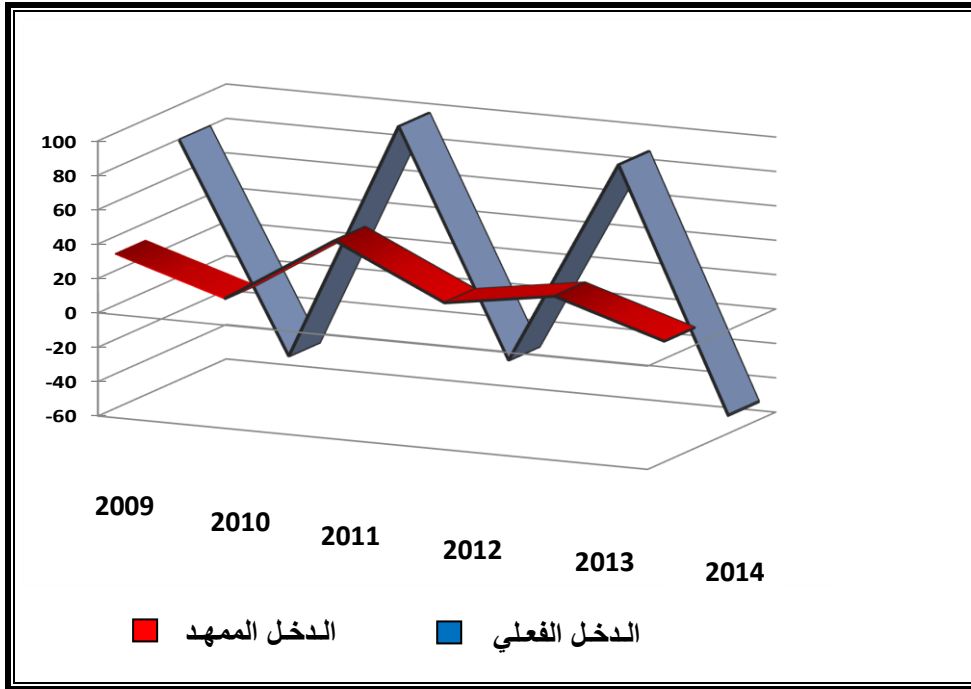
² Rivard, R. J., Bland, E., and Hatfield, M., Gay B., (2003, November), Income Smoothing Behavior of U.S. Banks under Revised International Capital Requirements, *International Advances in Economic Research*, Vol. 9, No. 4, PP.. (288-294).

³ Belkaoui, Ahmed-Riahi, (2004, February), *Accounting Theory*, London: Thomson Publishing., (5th ed).

⁴ Acharya, V. V., and Lambrecht, B. M., (2012, January), A Theory of Income Smoothing When Insiders Know more than Outsiders, Working Paper, *National Bureau of Economics Research*.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص مجموعة من الأمور حول سياسة تمهيد الدخل تتحدد في:

1. الإدارة هي الطرف الأكثر اهتماماً بسياسة تمهيد الدخل، وذلك لتخفيض التقلبات التي تطرأ في دخل الشركة وإظهاره بشكل أكثر استقراراً.
2. إن جميع الأساليب التي تستخدمها الإدارة في تمهيد الدخل تتجه نحو تحقيق أهداف محددة مسبقاً.
3. إن المرونة المتاحة في المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً هي الأساس التي تسمح للإدارة في التدخل في عملية القياس والإفصاح المالي من خلال ممارستها لسياسة تمهيد الدخل.



شكل رقم (1) سياسة تمهيد الدخل¹.

¹ Huibrecht, Margaretha Van der Poll, (2004), *The Role of Book Entries in Income Smoothing and Big Bath*, University of Pretoria, P. 77.

1-1-2: طرق سياسة تمهيد الدخل:

يمكن أن يتم تمهيد الدخل إما بطريقة طبيعية ناتجة عن الأعمال التشغيلية للشركة والتي تكون متسمة بالاستقرار في وقتها، أو بطريقة مفتعلة ناتجة عن تدخل مقصود من قبل الإدارة يهدف إلى تحقيق الاستقرار في نمو الدخل¹. وتشير غالبية الدراسات إلى أنه يمكن للإدارة التدخل في تمهيد الدخل بأسلوبين هما: التمهيد الحقيقي Real Smoothing والتمهيد غير الحقيقي وهو ما يسمى بالتمهيد المحاسبي أو التمهيد الاصطناعي Artificial Smoothing². انظر الشكل رقم (2).

1. التمهيد الحقيقي:

وهو عبارة عن تمهيد الصفقات أو التمهيد الاقتصادي، إذ يركز هذا النوع على القرارات التشغيلية ذات العلاقة بالأحداث الاقتصادية التي تتخذها الإدارة للمناورة بإيرادات ومصروفات الفترة بقصد إحداث التأثير المطلوب على الدخل المعلن، فيتم تنفيذ معاملة أو لا يتم تنفيذها اعتماداً على تأثيرها في تمهيد الدخل، كما هو الحال عند تأخير أو تعجيل المبيعات في نهاية الفترة³.

وبتعبير آخر يتحكم التمهيد الحقيقي بتوقيت حصول العمليات واعتماد الأحداث المالية بالشكل الذي يساهم في تقليل الانحرافات غير المرغوبة في الدخل، وغالباً ما يرتبط توقيت التمهيد بالمعايير والمبادئ المحاسبية التي تحكم الاعتراف بتلك الأحداث، أي الاستفادة من تاريخ حدوث الإيراد وتاريخ الاعتراف به.

¹ عسيري، عبد الله بن علي، (2002)، تمهيد الدخل من قبل الشركات المساهمة السعودية - دراسة ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 29، العدد 2، ص (255-287).

² Huang, P., Zhang, Y., Deis, D., and Moffitt, J., (2009), Do Artificial Income Smoothing and Real Income Smoothing Contribute to Firm Value Equivalently?, *Journal of Banking and Finance*, Vol. 33, PP. (225-238).

³ العبد الله، رياض، والحسناوي، عقيل، (2006، مايو)، ص35.

2. التمهيد المحاسبي أو الاصطناعي:

الذي يتمثل في تلاعب الإدارة في توقيت الاعتراف بالدخل من خلال استغلالها للمرونة المتاحة في السياسات والطرق المحاسبية المتعارف عليها وبما يتماشى مع رغبتها في تمهيد الدخل دون حدوث تغيير اقتصادي في أداء الشركة، بمعنى أن التمهيد المحاسبي لا يؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية وإنما على بعض الأرقام المحاسبية من خلال تغيير في السياسات والطرائق المحاسبية المتبعة، كما يمكن ممارسة التمهيد الوهمي للدخل من خلال إعادة تصنيف بنود قائمة الدخل، وفي هذه الحالة تعتمد الإدارة على بعض متغيرات التمهيد التي يمكن أن تصنف كبنود عادية أو بنود غير عادية في الحدود المسموح بها.

1-1-3: أساليب تمهيد الدخل:

تميل إدارة الشركة التي تتصف عملياتها أو نتائج أعمالها بأداء عالي النقلب إلى استخدام وسائل عديدة لتمهيد الدخل منها السياسات والبدائل المحاسبية والمخصصات والاحتياطات، وغالباً ما تلجأ إدارة الشركة إلى استخدام وسائل تمهيد دخل تتسم بالخصائص التالية¹:

1. أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلاً في رقم الدخل دون أن يدخل الشركة بالالتزام بتصرف معين في المستقبل، كما لا ينبغي لأسلوب التمهيد وأدواته الفعالة الخروج عن مبدأ الاتساق أو المماثلة في استخدام الأساليب والطرق المحاسبية.
2. أن يكون التمهيد مبنياً في الغالب على ممارسة الحكم المهني وملتزماً بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها محلياً أو دولياً، وأن لا تؤدي الطرق المتبعة في التمهيد

¹ عبد الحميد، ممدوح، (1999)، أثر السياسات المحاسبية لإدارة الأرباح على أسعار الأسهم بالتطبيق على الأسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية المصرية، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، جمهورية مصر العربية، العدد الثاني، ص (406-449).

إلى إرغام الإدارة للكشف عن حقيقة تلاعبها بوضوح مما يقود إلى إصدار تقريراً متحفظاً من قبل مدقق الحسابات الخارجي.

3. أن تمكن وسيلة التمهيد المستخدمة الإدارة من تخفيض التقلبات في الدخل وتساعدتها في تحقيق أهدافها طويلة الأجل بالنسبة للدخل. أي أن الوسيلة المستخدمة تؤدي فعلاً إلى تمهيد الدخل وتدعم هذا التمهيد على المدى الطويل.

4. ألا تتطلب وسيلة التمهيد أي معاملات أو صفقات مع الغير، وأن تتطلب فقط إعادة تصنيف لأرصدة الحسابات الداخلية.

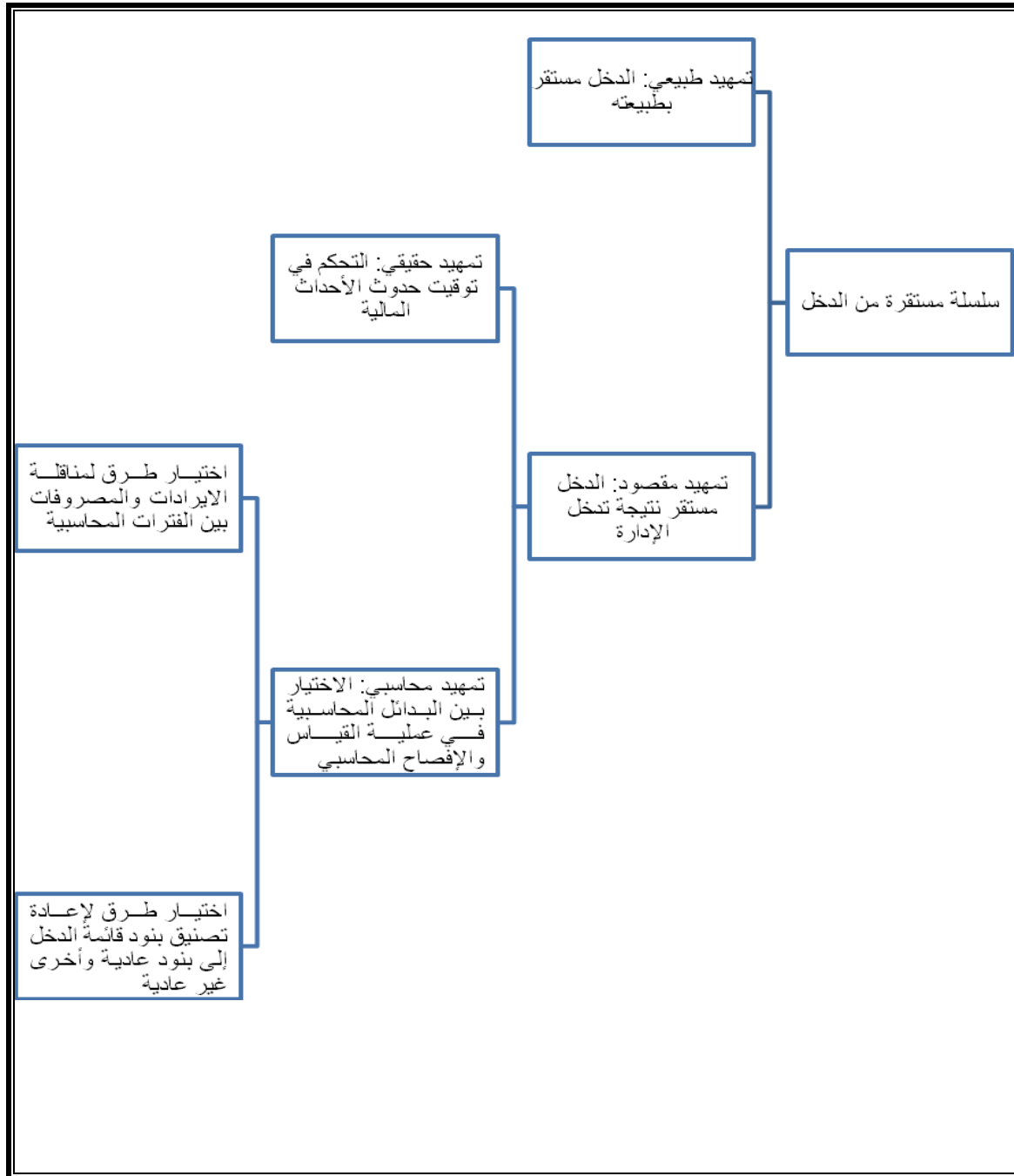
وقد يتم تمهيد الدخل من خلال الأساليب التالية¹:

1. **التوقيت:** وذلك عن طريق لجوء الإدارة إلى اختيار توقيت حدوث العمليات أو اعتماد الأحداث المالية في فترة معينة بشكل يؤدي إلى تقليل التقلبات في الدخل المعلن عنه بمرور الوقت.

2. **التخصيص:** أي توزيع المصروفات التي يمتد أثرها لأكثر من فترة محاسبية واحدة، على أساس تحميل المصروف على الفترات المحاسبية المستفيدة طبقاً لطريقة معينة من طرائق الاهتلاك أو الإطفاء، بحيث يؤدي ذلك إلى تقليل التفاوت في الدخل عبر الفترات المالية المتتالية.

3. **التصنيف:** أي تصنيف بعض بنود الإيرادات والمصروفات غير المتكررة عند قياس الدخل واعتبارها كبنود عادية أو غير عادية.

¹ حمد، أمانة خميس، وأبو نصار، محمد، (2013)، أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 40، العدد 2، ص (329-351).

شكل رقم (2) أساليب تمهيد الدخل¹

1 محرم، زينبات محمد، (1995)، أثر اختيار الطرق المحاسبية على استقرار الدخل دراسة لتقييم فرض تمهيد الدخل المحاسبي، مجلة التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ص (362-391).

1-1-4: المنظور الأخلاقي لسياسة تمهيد الدخل:

نظراً لما تتمتع به الإدارة من صلاحيات كبيرة داخل الشركات، فإنها الأقدر على فهم والإلمام بكافة المعلومات المتعلقة بأعمال تلك الشركات، الأمر الذي يدعو إلى ضرورة أن يكون لدى هذه الإدارة استراتيجية إفصاح عن تلك المعلومات للأطراف الخارجية التي ينقصها الكثير من الخبرة والإلمام بمجريات الأحداث داخل الشركات. كما ينبغي لهذه الاستراتيجية أن توازن بين الشفافية والإفصاح الكامل عن جميع المعلومات المادية للشركة في الوقت الملائم من ناحية، والسرية التي تتطلب حماية المعلومات التي يجب أن تتاح للجميع من ناحية أخرى.

إن الوضع الأخلاقي لسياسة تمهيد الدخل هو موضوع خلاف كبير، يعتمد على ما إذا كانت ممارستها مبررة أخلاقياً أم لا، أي هل تقصد الإدارة من ذلك التحسين الجوهرى لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجيتها المستقبلية، أو التضليل المتعمد للأطراف ذات العلاقة.

وانقسمت الآراء حول سياسة تمهيد الدخل بين مؤيد ومعارض، وفي الحقيقة إن مؤيدي ومعارضى سياسة تمهيد الدخل هما مؤيدي ومعارضى لمدى المرونة المتاحة للإدارة في استخدام البدائل المحاسبية وهنا ظهر رأيان: **الرأي الأول** يرى ضرورة الحد من حرية الإدارة في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، وضرورة توحيد هذه السياسات¹. **أما الرأي الثاني** فيرى ضرورة ترك المعايير المحاسبية على مرونتها لكي يتاح للإدارة أدوات تساعدها في تمهيد الدخل مما يحسن من عملية الاتصال ونقل المعلومات المفيدة للأطراف ذات العلاقة².

¹ Tan, C., and Jamal, K., (2006, September-October), Effect of Accounting Discretion on Ability of Managers to Smooth Earning, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 25, PP. (554-573).

² Bernard, V. L., and Skinner, D. J., (1996), What Motivates Managers Choice of Discretionary Accruals?, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 22, PP. (313-325).

ويمكن تقسيم الآراء السابقة وفقاً لسياسة تمهيد الدخل إلى رأيين هما¹:

الرأي الأول: يرى أصحاب هذا الرأي أن سياسة تمهيد الدخل تعد عملية سيئة وأمرًا غير مرغوب فيه فهو نوع من الغش والتضليل من قبل الإدارة وعمل غير أخلاقي، ويستند هذا الرأي على أن سياسة تمهيد الدخل تمكن الإدارة من تضليل المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية عن الأداء غير الجيد للشركة، نظراً لأن هؤلاء المستثمرين يتخذون قراراتهم في ضوء ذلك الدخل الممهد مما يؤثر على جودة الأرباح المحاسبية.

ويقصد بجودة الأرباح استمرار الشركة في تحقيق أرباح على المدى الطويل بنفس مستوى الأرباح التي تم تمهيدها، أو بمعنى آخر يرتبط مفهوم جودة الأرباح بقدرتها على تحسين التنبؤ بالأرباح المستقبلية وبالتدفقات النقدية المستقبلية². وإن عدم وجود تمهيد للدخل لا يضمن جودة الأرباح لأن هناك عوامل أخرى قد تؤثر في جودة الأرباح، كاستخدام مجموعة ضعيفة من القواعد المحاسبية والتي يترتب عليها تقارير مالية قليلة الجودة³.

الرأي الثاني: يرى أصحاب هذا الرأي أن الشركة يمكنها أن تحقق مجموعة من المزايا من خلال قيامها بسياسة تمهيد الدخل أهمها:

1. تخفيض درجة المخاطرة التي تتعرض لها أسهم الشركة مما ينعكس على أسعار أسهمها، حيث أن تخفيض التقلبات في الدخل يؤدي إلى تخفيض التباين المشترك بين العوائد المتوقعة ومستوى العائد السائد في السوق بالنسبة لنفس النوع من الاستثمارات مما يؤدي إلى رفع أسعار الأسهم⁴.

¹ ابراهيم، أسماء ابراهيم عبد الرحيم، (2009)، أثر درجة استقرار بيئة الأعمال على تمهيد الدخل المحاسبي بالتطبيق على الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية المصرية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، جمهورية مصر العربية، ص59.

² Hermanns, S., (2006), *Financial Information and Earnings Quality: Literature Review*, Retrieved January 7, 2014 from www.papers.ssrn.com

³ Lo, K., (2008, August), Earnings Management and Earnings Quality, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 45, No. (2-3), PP. (350-357).

⁴ Zarowin, P., (2002), *Does Income Smoothing Improve Earning In formativeness?*, Retrieved May 11, 2014 from www.papers.ssrn.com

2. تحسين العلاقة بين المساهمين والإدارة، فالإدارة التي تظهر دخل مستقر تشعر المساهمين بمزيد من الثقة عن تلك التي تظهر تقلبات كبيرة في الدخل من عام لآخر، هذه الثقة تترجم في زيادة الأمان الوظيفي للمديرين، وزيادة حوافز ومكافآت الإدارة، كما تساعد الإدارة في الحصول على التمويل اللازم وبالتكلفة المناسبة¹.
3. إن المساهمين في الشركات التي تمهد دخلها قد يحققون مكاسب لا يمكن للمساهمين في الشركات التي لا تمهد دخلها من تحقيقها، لأن المستثمرين عند تقييمهم للشركة يفترضون أن الأرباح المعلنة هي الأرباح الحقيقية وليست الممهدة، بسبب عدم معرفة المستثمرين في السوق بقدرة الشركة على تمهيد دخلها أم لا².
4. إن تمهيد الدخل قد يتم بغرض نشر المعلومات الداخلية الخاصة بالشركة للمستثمرين، وذلك في محاولة لتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين³.

¹ Lambert, R. A., (1984), Income Smoothing as Rational Equilibrium Behavior, *The Accounting Review*, Vol. LIX, No. 4, PP. (604-618).

² Trumam, B., and Titman, S., (1988, Supplement), An Explanation for Accounting Income Smoothing, *Journal of Accounting Research*, Vol. 26, PP. (127-138).

³ Belski, W. H., and Brozovsky, J. A., (2002), *Ethical Judgments in Accounting an: Examination on the Ethics of Managed Earnings*, Retrieved June 24, 2014 from www.findartical.com

المبحث الثاني

دوافع الإدارة في ممارسة سياسة تمهيد الدخل

تتعدد الدوافع التي تحفز الإدارة لممارسة سياسة تمهيد الدخل، وقد تكون هذه الدوافع تصب في مصلحة الشركة أو في مصلحة الإدارة والتي ربما تكون ضد مصلحة الشركة، وإن ممارسة سياسة تمهيد الدخل بدافع المصلحة الذاتية للإدارة يواجه رفضاً أكبر من ممارستها بدافع تحسين المركز المالي للشركة.

فالإدارة قد تمارس سياسة تمهيد الدخل لزيادة تعويضاتها المحددة في شكل خيارات الأسهم أو لتجنب مخالفات عقود الدين، كما يمكن أن تستخدمها لتجنب التكاليف السياسية أو تخفيض الأعباء الضريبية، كما أن دوافع الإدارة لتمهيد الدخل قد تزداد من أجل الحفاظ على الأمان الوظيفي. انظر الشكل رقم (3).

ولإبراز هذه الدوافع لا بد من الاستناد إلى نتائج الدراسات السابقة التي حددت عدداً من هذه الدوافع والتي سوف يتم إبرازها من خلال:

1.2-1: عقود مكافآت الإدارة

1.2-2: التوافق مع شروط سداد الديون

1.2-3: تجنب التكاليف السياسية

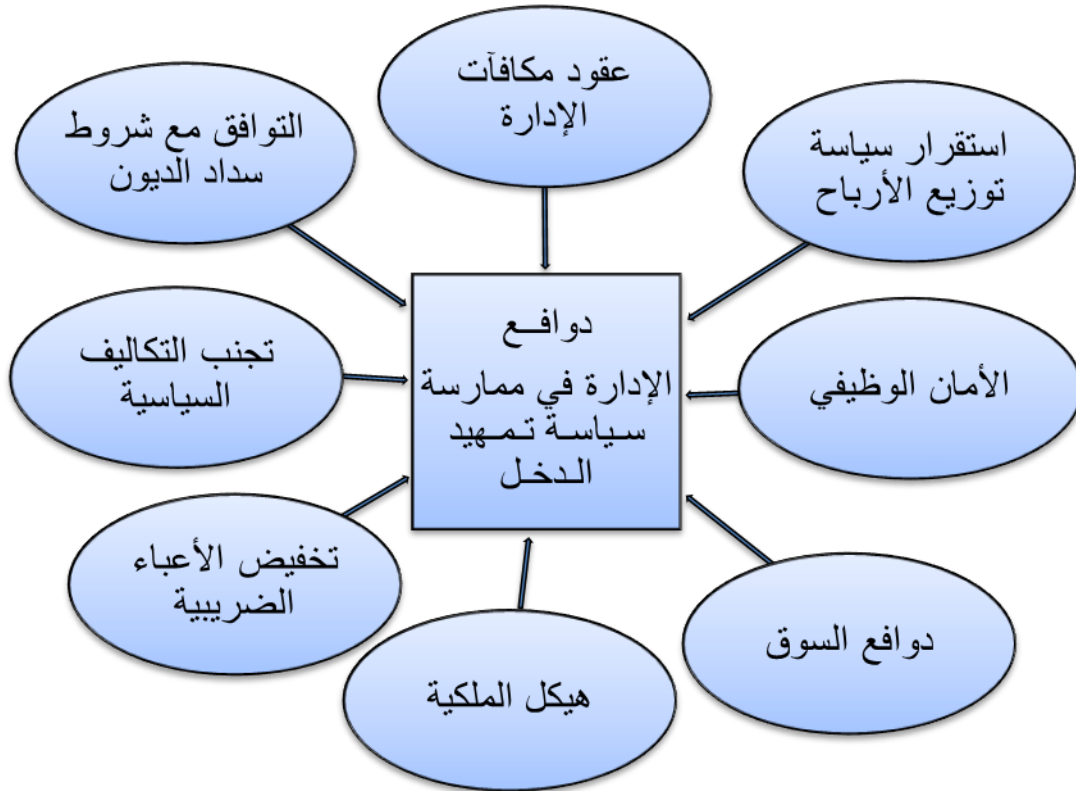
1.2-4: تخفيض الأعباء الضريبية

1.2-5: هيكل الملكية

1.2-6: دوافع السوق

1.2-7: الأمان الوظيفي

1.2-8: استقرار سياسة توزيع الأرباح



شكل رقم (3) دوافع الإدارة في ممارسة سياسة تمهيد الدخل¹

¹ من إعداد الباحث.

1-2-1: عقود مكافآت الإدارة:

قد تتضمن العلاقة التعاقدية بين الإدارة والملاك نظاماً للحوافز ترتبط بمقتضاه مكافأة المسؤولين عن إدارة الشركة عند تحقيق مستوى معين من الدخل، ووفقاً لهذه العلاقة من المحتمل أن تقوم الإدارة باستخدام طرق وإجراءات محاسبية هدفها مناقلة الدخل بين الفترات، للوصول إلى الدخل المراد تحقيقه والذي تستحق عنده الإدارة مكافأتها. وقد تكون عقود مكافآت الإدارة على شكل:

■ مكافآت نقدية:

تحصل الإدارة كل فترة محددة على مبلغ نقدي معين كحوافز وذلك في ضوء تقييم أداء الإدارة وتحديد ما تستحقه من أرباح، ويعتمد هذا النوع من المكافآت على الاختيار بين البدائل المحاسبية لتحقيق رقم الدخل المستهدف الذي يتم بموجبه تقييم أداء إدارة الشركة ومنحها المكافأة التي تستحقها.

■ المكافآت على شكل خيارات الأسهم:

حيث يتم منح الإدارة مكافآت على شكل خيارات Stock Option لشراء أسهم الشركة وذلك من أجل تحفيز الإدارة لتحسين أدائها، وهذه الخيارات تمنح بناءً على توصيات من لجنة التعويضات التي تمثل أحد لجان مجلس الإدارة، وتحدد وفقاً لأسعار الأسهم في تاريخ الخيارات، ويختلف حجم وتوقيت الخيارات من سنة لأخرى، ويرغب المديرين في امتلاك خيارات الأسهم لأن تلك الخيارات يمكن أن تجعل منهم أثرياء حالاً إذا حققت الشركة نجاحاً، حيث يستفيد هؤلاء من الفرق بين سعر السهم السوقي وسعر تنفيذ الخيار بتاريخ المنح¹، وهذا ما يدفع الإدارة للتأثير على قيمة السهم في تاريخ منح الخيارات للحصول على تعويضات أكبر.

¹ مرعي، عبد الرحمن، وعريبيد، نضال، (2006)، محاسبة شركات الأموال، دمشق: منشورات جامعة دمشق، ص401.

ولقد تعددت الدراسات التي اهتمت بدراسة العلاقة بين مكافآت الإدارة وتمهيد الدخل من خلال استخدام أساس الاستحقاق الاختياري (Discretionary Accruals) ومن الدراسات الرائدة في هذا المجال دراسة (Healy, 1985)¹. فقد اهتم بدراسة العلاقة بين مكافآت الإدارة والاستحقاق الاختياري، مشيراً بأن استخدام أساس الاستحقاق الاختياري يتحدد في ضوء ثلاث مستويات من الأرباح:

- المستوى الأول: يمثل الحد الأدنى من الأرباح الواجب تحقيقه لاستحقاق حوافز الإدارة.
- المستوى الثاني: يمثل الحد الأقصى من الأرباح الذي عنده تحصل الإدارة على أعلى مستوى من الحوافز وبعده لن تحصل الإدارة على أي حافز عن الأرباح الزائدة.
- المستوى الثالث: يمثل الأرباح التي تتحقق بين الحد الأدنى والحد الأقصى المنصوص عليها في عقد مكافآت الإدارة وتكون الحوافز تصاعديّة بين الحد الأدنى والحد الأقصى للأرباح.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أ- إذا كانت الأرباح المتحققة تفوق الحد الأقصى (سقف الحوافز) فإنه سيكون للإدارة الحافز لتخفيض الأرباح عن طريق تأجيل جزء منها إلى الأعوام التالية، فالإدارة ستفقد المكافأة عن الأرباح الزائدة عن الحد الأقصى، وبالتالي فإن تأجيل جزء من الأرباح سوف يزيد من المكافآت المتوقعة مستقبلاً.
- ب- وإذا كانت الأرباح المتحققة بين الحد الأدنى والحد الأقصى فإن الإدارة سيكون لديها الرغبة في تحويل أرباح من الفترات المستقبلية إلى الفترة الحالية بما لا يزيد عن الحد الأقصى (سقف الحوافز) وهذا سيؤدي إلى زيادة القيمة الحالية لمكافآت الإدارة في الفترة الحالية بدلاً عن الفترة المستقبلية.

¹ Healy, P. M., (1985, April), The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decision, Journal of Accounting and Economics, Vol. 16, PP. (85-107).

ت- أما إذا كانت الأرباح المتحققة أقل من الحد الأدنى فإن الإدارة ستعتمد إلى تخفيض الأرباح أو حتى تحقيق خسائر عن طريق إدراج أقصى ما يمكن من مصروفات في القوائم المالية للفترة الحالية مما يزيد من فرصة تحقيق أرباح في الفترات المستقبلية وبالتالي ضمان الحصول على المكافآت.

وقد اكتفيت دراسة (Watts & Zimmerma, 1990) بالقول أن الإدارة وفي ظل وجود خطة للحوافز الإدارية، ستختار مجموعة من الطرق والإجراءات المحاسبية التي تؤدي إلى مناقلة الأرباح بين الفترات، وبالذات من الفترات المستقبلية إلى الفترات الحالية. وعليه فالباحثان لم يأخذا بالحسبان طبيعة خطة الحوافز الإدارية ودورها في تحديد سلوك الإدارة¹.

وذكر (Moses, 1987) وبشكل مباشر العلاقة بين خطة الحوافز الإدارية والدافع باتجاه سياسة تمهيد الدخل. فهو يرى بأن الانخفاض غير المتوقع في دخل الشركة يدفع الإدارة إلى زيادة الدخل لتحسين حوافزها في حين أن الزيادة غير المتوقعة في دخل الشركة تدفع الإدارة إلى تقليل الدخل نظراً لأن ظهور دخل مرتفع بشكل كبير يمكن أن يؤدي إلى رفع المعيار المعتمد كأساس لاحتساب الحوافز، وعلى هذا الأساس فإن وجود عقود مكافآت الإدارة يولد دافع لدى الإدارة لكي تهتم بتمهيد الدخل أكثر من اهتمامها بتعظيم دخل الفترة الحالية².

1-2-2: التوافق مع شروط سداد الديون:

تخضع الشركات عند الاقتراض من المؤسسات التمويلية إلى اتفاقيات وتعاقبات مختلفة تهدف إلى ضمان تسديد الدين Debt Covenants، فمن المحتمل عندما تقترب الشركة من شروط المديونية المبنية على الأرقام التي تدور حولها تلك العقود، أن تقوم الإدارة

¹ Watts, R. L., and , Zimmerman, J. L., (1990), Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective, *The Accounting Review*, Vol. 65, No. 1, PP. (131-156).

² Moses, O. D., (1987), Income Smoothing and Incentives: Empirical Tests Using Accounting Changes, *The Accounting Review*, Vol. 62, No. 3, PP. (355-377).

باتباع الطرق والإجراءات المحاسبية التي تؤدي إلى تقليص القيود المفروضة في اتفاقيات الدين وهو ما يسمى Debt Hypothesis¹.

ومن أمثلة هذه الشروط المفروضة، أن لا تتجاوز الأرباح الموزعة نسبة معينة من الأرباح المحققة، أو أن تغطي الفوائد المستحقة عدد معين من الأرباح المحققة، وقد ينص الشرط على أن لا يتم عقد ديون جديدة إلا بتوافر ظروف معينة، وفي بعضها يتم التحكم في أوجه استخدام القروض نفسها. كل ذلك أوجد الدافع لدى الإدارة لممارسة سياسة تمهيد الدخل كوسيلة لضمان البقاء ضمن حدود تلك الشروط وتجنب تكاليف مخالفة العقود.

وقد أظهرت دراسة (Watts and Zimmerman, 1986) بأن هناك علاقة بين نسبة الرافعة المالية ومناقلة الدخل من خلال توظيف الطرق والإجراءات المحاسبية، فكلما كانت الرافعة المالية أكبر كانت الشركة أكثر ميلاً لاستخدام الطرق والإجراءات المحاسبية التي تناقل الدخل من الفترات المستقبلية إلى الفترة الحالية².

ولكن دراسة (El-Khoury and Hmedat, 1992) كان لهما رأياً مغايراً نوعاً ما لرأي Watts and Zimmerman إذا أكدا على وجود علاقة عكسية بين نسبة الرافعة المالية وتذبذب الدخل المعلن، فالشركات التي تتمتع باستقرار في مستوى دخلها المعلن تزداد فيها نسبة الرافعة المالية³.

وقد رأى (طاحون، 2001) أنه عند وضع المقرضين شروط معينة عند منح القروض والتي قد يكون من أهمها مثلاً وجود نسبة معينة للديون إلى إجمالي الأصول الملموسة أو إلى حقوق الملكية (كمقياس للرفع المالي) فإن ذلك قد يدفع الشركات إلى إعادة تقييم أصولها الثابتة بالزيادة بما يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية وقد تحسن تلك الزيادة من أوضاع الشركة حيث يصبح الرفع المالي أقل مما كان عليه قبل إعادة التقييم. ويتولد عن الانخفاض في الرفع المالي زيادة أو دعم للطاقة الإقراضية للشركة وتخفيض

¹ Fields, T., Lys, T., and Vincent, L., (2001), Empirical Research on Accounting Choice, *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 31, PP. (255-307).

² Watts, R. L., and Zimmerman J. L., (1990), op,cit. P. 142.

³ El-Khoury, R., and Hmedat, W., (1992), The Effect of Earnings Variability on Capital Structure: The Case of Jordanian Firms, *Abhath Al-Yarmouk*, Vol. 8, No. 3, PP. (49-64).

لتكلفة الأموال، بالإضافة إلى تجنب الشركات الإخلال بشروط اتفاقيات الديون التي غالباً ما تتضمن أهم بنودها توافر نسبة معينة كحد أقصى للديون إلى إجمالي الأصول الملموسة أو إلى حقوق الملكية¹.

بينما رأى كل من (Jaggi and Picheng, 2002) أن إدارة الشركات المعسرة التي أخلت باتفاقية عقود الدين في الفترة ما بين (1989-1996) وبعد فحص تأثير الإخلال بعقود اتفاقيات عقود الدين وتنازل المقرضين عن خيارات أساس الاستحقاق المحاسبي يختارون الاستحقاقات الاختيارية التي تؤدي لزيادة الدخل إذا وافق المقرضون على إعطائهم التنازل، بينما ستختار الإدارة الاستحقاقات الاختيارية التي تؤدي إلى تخفيض الدخل إذا رفض المقرضون التنازل².

3-2-1: تجنب التكاليف السياسية:

تكتسب الشركات كبيرة الحجم أهمية خاصة في اقتصاديات معظم دول العالم لما تمتلكه من آثار كبيرة على الاقتصاد الوطني، وتزداد الضغوطات السياسية وما ينتج عنها من تكاليف في الدول التي تعتمد اقتصادياتها بشكل كبير على أنشطة هذه الشركات وما تؤديه من دور اقتصادي واجتماعي فيها، وبالتالي هي أكثر عرضة من غيرها للضغوطات السياسية وذلك لما تحققه من أرباح غير اعتيادية مقارنة بالشركات الأخرى.

وقد أثبتت العديد من الدراسات في ظل فرضية الكلف السياسية (Political Cost Hypothesis) وجود علاقة ايجابية وقوية بين سلوك الإدارة في تمهيد الدخل وحجم الشركة. فقد بين (Watts and Zimmerman, 1978) أنه إذا كانت الشركة موضع اهتمام الحكومة والرأي العام فإن ذلك يعرضها لتحمل بعض الأعباء التي لا

¹ طاحون، محمد عبد الحميد، (2011، آذار)، إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة بين السماح والمنع مع الإشارة لمصر، *مجلة البحوث العلمية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية*، ص (50-52).

² Jaggi, B., and Picheng, L., (2002), Earnings Management Response to Debt Covenant Violations and Debt Restructuring, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 17, No. 4, PP. (295-324).

تحملها شركات أخرى، وأن التقلبات الحادة في الدخل قد تلفت أنظار المسؤولين في الدولة إلى الشركة مما يؤدي إلى تدخلهم بصورة أو بأخرى¹.

وقد أيد (Moses, 1987) وجهة النظر هذه وبين أن التقلبات الحادة قد يترتب عليها بعض الأعباء السياسية، إذ يرى أن الزيادة غير العادية في دخل الشركة قد ينظر إليها على أنها نتيجة لممارسة الاحتكار، كما قد ينظر للنقص غير العادي في الدخل باعتباره مؤشراً لنكسات أو كوارث قد تتعرض لها الشركة، ويتطلب في كلا الحالتين تدخلاً من الجهات الحكومية. وتزداد احتمالات التدخل مع كبر حجم الشركة وكبر نسبة حصتها من السوق. ويمكن إرجاع السبب إلى حساسية الشركات الكبرى بالنسبة للمحيط الخارجي مقارنة بالشركات الصغيرة، حيث أن التقلبات في الدخل قد تثير الشكوك وتوجه الأنظار نحو حجم الدخل الذي تجنيه هذه الشركات².

وقد رأى (طاحون، 2001) أنه قد تستخدم الأرقام القياسية في تبرير أفعال الشركات في البيئات المنظمة سياسياً، ففي استراليا والولايات المتحدة تهدف قوانين تحديد الأسعار إلى إجبار الشركات خاصة الكبرى منها إلى الاهتمام بسياسة التسعير، مع زيادة الاهتمام بالتزاماتها تجاه جماهير المستهلكين. ويمكن الحكم على مدى التزام الشركات في ذلك الصدد، بمقارنة ربحيتها بمتوسط ربحية الصناعة. لذلك إذا أظهرت الشركات كبيرة الحجم في تقاريرها أرباحاً مرتفعة، ومن ثم معدلات عائد مرتفعة على الأصول أو على حقوق الملكية، فإن تقارير الربحية الخاصة بها تكون أكثر لأن تلفت أنظار واضعي القوانين و الجهات الحكومية التي تسعى لإعادة توزيع الموارد داخل حدود المجتمع في مثل تلك الظروف. وغالباً ما يتولد شعور لدى إدارة تلك الشركات الكبيرة دافع أكبر لتبني إجراءات معينة لتخفيض الأرباح، وأيضاً تخفيض الخسائر المتوقعة والتي تنتج من تدخل واضعي القوانين وغيرهم من الجهات الحكومية في شؤون تلك الشركات³.

¹ عبد الله، حسين، (2008)، أثر مرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية، ص67.

² Moses, O. D., (1987), op,cit. P. 362.

³ طاحون، محمد عبد الحميد، (2001)، مرجع سابق، ص51.

لذلك فإن الإدارة تسعى إلى عدم إظهار حقيقة التقلبات التي تحدث في منحنى الدخل سواء أكانت التقلبات ايجابية أو سلبية، وذلك لحمايتها من أي تكاليف سياسية يمكن أن تتحملها الشركات¹.

1-2-4: تخفيض الأعباء الضريبية:

يوجد علاقة وثيقة بين إعداد التقارير المالية وبين الأنظمة الضريبية التي تخضع لها الشركة، فالدخل المقرر عنه في القوائم والتقارير المالية يخضع لضريبة دخل الشركات بعد تعديله وفقاً للقانون الضريبي، مما قد يؤثر سلباً على ثروة الملاك. وبالتالي يكون لدى إدارة الشركة الحافز لتمهيد الدخل لتقليل أثر الضرائب على دخل الشركة في الفترات المالية المتتالية وفقاً لما تراه مناسباً أو محققاً لمصالح الملاك أو مصالحها، فهي تختار الأسلوب المحاسبي الذي يولد التأثير المطلوب على المدفوعات الضريبية².

وهناك العديد من الدراسات التي تناولت محاولة الشركات تجنب الأعباء الضريبية من خلال بعض الممارسات المحاسبية التي تساعد في تحقيق ذلك. فقد تناولت دراسة (Porcano, 1997) سياسة تمهيد الدخل لتجنب الضرائب المفروضة على الدخل، وذلك من خلال فحص مدى استجابة الشركات للتغيرات في أسعار الضرائب على الدخل المعلن في الولايات المتحدة والتي تكررت (4) مرات من (1974-1996)، وقد خلصت الدراسة إلى أن استجابة الشركات للتغيرات الأربع في أسعار الضريبة كان يتغير، بهدف تعديل دخل الشركة من أجل تعظيم التدفقات النقدية بعد الضريبة³.

وقد أجرى (Coppensa & Peek, 2005) دراسة على الشركات الخاصة في ثمان دول أوروبية، ثم خلصت الدراسة إلى أن تلك الشركات تتجنب التقرير عن الخسائر

¹ Fern R. H., Brown, B., and Dickey, S. W., (1994), An Empirical Test of Politically-Motivated Income Smoothing in The Oil Refining Industry, *Journal of Applied Business Research*, Vol. 10, No. 1, PP. (92-99).

² قابل، سامي عبد الرحمن، (1990)، دراسة تحليلية كمية لآثار الضرائب ومكافآت الإدارة على الاختيار المحاسبي، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، العدد الثاني، ص432.

³ Porcano, T. M., (1997), An Analysis of Capital Gains Tax Induced Earnings Management, *International Advances in Economics Research*, Vol. 97, PP. (395-409).

الصغيرة، عندما لا توجد ضغوطات على سوق رأس المال، بينما في البلدان التي توجد فيها أنظمة ضريبية، فإن الشركات لا تتجنب التقرير عن الخسائر الصغيرة¹. كما تحرى (Adhikari et al., 2005) عن التأثير المتوقع للسياسة الضريبية على دخل الشركات الماليزية، واستنتجت الدراسة أن الشركات الماليزية تتجه إلى تخفيض أرباحها الظاهرة في القوائم المالية بغرض تخفيض الضريبة المفروضة على أرباحها².

ففي ظل وجود ضريبة على الدخل تعتمد الإدارة إلى التأثير على رقم الدخل بالزيادة أو بالنقصان، فالإدارة قد تتجنب الدخل المرتفع لأنه ينتج ضريبة أعلى، وأيضاً تتجنب الدخل المنخفض الذي قد يؤدي إلى زيادة الفحص والتأكيد من قبل السلطات الضريبية. لذلك فقد يتوقع من الشركات التي يكون لها التزام ضريبي كبير في الفترة الحالية أن تلجأ إلى تمهيد الدخل وذلك عن طريق الانتقال من البدائل المحاسبية المستخدمة حالياً إلى بدائل محاسبية أخرى تحقق الرقم الضريبي المطلوب.

1-2-5: هيكل الملكية:

يمكن التمييز بين ثلاثة أشكال لهيكل الملكية داخل الشركات³:

■ الشركات التي يتم إدارتها بواسطة الملاك:

بمعنى أن مالك رأس المال هو من يقوم بإدارته، وبالتالي فإن القرارات التي تعظم المنفعة الذاتية للإدارة هي نفسها التي تعظم قيمة الشركة، ويؤدي ذلك إلى انعدام وجود أي تعارض في المصالح.

■ الشركات التي يتم إدارتها بواسطة المديرين من الملاك:

¹ Coppensa, L., and Peek, E., (2005), An Analysis of Earnings Management by European Private Firms, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 14, No. 1, PP. (1-17).

² Adhikari, A., Derashid, C., and Zhang, H., (2005), Earnings Management to Influence Tax Policy: Evidence from Large Malaysian Firms, *Journal of International Financial Management and Accounting*. Vol. 16, No. 2, PP. (142-163).

³ Pfeffer, J., and Salancik, G. R., (1980), Effects of Ownership and Performance on Executive Tenure in U.S. Corporations, *The Academy of Management Journal*, Vol. 23, No. 4, PP. (653-664).

في هذه الشركات تكون الإدارة مالكة لجزء من رأس مال الشركة ولكنها لا تملك السيطرة الكاملة على قراراتها. فقد تعتمد الإدارة إلى تمويل بعض أنشطة الشركة من خلال الاقتراض أو بيع جزء من الأسهم التي ليس لها حق التصويت، ومن هنا ينشأ تعارض المصالح بين الإدارة والملاك.

■ الشركات التي يتم إدارتها بواسطة إدارة خارجية من الملاك:

وهي الشركات التي تنتشر فيها أسهم الملكية بين مجموعة من الأشخاص ليس لهم علاقة بإدارة الشركة ويتم إدارة الشركة من قبل إدارة خارجية. ويعتبر هذا الشكل مجالاً خصباً لتطبيق أفكار نظرية الوكالة ومداخل تعظيم المنفعة الذاتية. فقد يترتب على انفصال الملكية عن الإدارة، بأن يتم إدارة الشركة لتعظيم المنفعة الذاتية للإدارة، كما قد يترتب على تحكم المديرين في الإدارة أن يكون حافزاً للمديرين لعمل استثمارات خاصة من خلال الشركة.

فالسياسات المحاسبية التي تتبعها الإدارة في الشركات التي يتم إدارتها بواسطة مديرين من غير الملاك سوف تختلف عن تلك السياسات التي تتبعها في الشركات التي يتم إدارتها بواسطة الملاك، حيث أن الإدارة سوف تستخدم حقها في الاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية لتعظيم منفعتها الذاتية حتى لو على حساب المنفعة الذاتية للملاك. فعلى سبيل المثال في الشركات التي يديرها الملاك سوف يركز المدير المالك بدرجة كبيرة على التدفقات النقدية للشركة، لأن ذلك سوف يزيد من قيمة أسهمه في الأجل الطويل بغض النظر عن أثرها على الدخل¹.

وقد تعددت الدراسات التي اهتمت بدراسة العلاقة بين انفصال الملكية عن الإدارة وتمهيد الدخل. فقد أشارت نتائج دراسة (Coles and Kalathy, 2006) إلى أن الشركات التي ينتشر فيها تركيز الأسهم بين مجموعة كبيرة من المساهمين تكون عرضة

¹ ابراهيم، منى مغربي محمد، (2007)، انعكاس استراتيجيات تمهيد الدخل على أسعار الاسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، جمهورية مصر العربية، ص 84.

لتمهيد الدخل بدرجة أكبر من الشركات التي يقل فيها تركيز انتشار الأسهم (تركيز الأسهم في يد الملاك)، ويرجع ذلك إلى رغبة المديرين في عرض نتائج أعمال الشركة في أفضل صورة ممكنة لتجنب قلق المساهمين، بالإضافة إلى رغبة المدير في البقاء في وظيفته. أما في حالة تركيز الأسهم في يد مجموعة من الملاك، فإن المديرين في تلك الشركات لا يحتاجون للتلاعب في الدخل، وذلك بسبب أن المالك يدرك كل شيء عن نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي¹. كما أن الشركات التي لا تساهم الإدارة في ملكيتها (القطاع الخاص) تتجه إلى تمهيد الدخل بدرجة أكبر من الشركات التي تساهم الدولة في ملكيتها، ويرجع ذلك إلى أن الشركات التي تساهم الدولة في ملكيتها تكون محل اهتمام أكبر من قبل الجهات الحكومية وتخضع للفحص والتدقيق المستمر، بالإضافة إلى أن شركات القطاع الخاص تحاول الحفاظ على استقرار الدخل وعدم تعرضه إلى هزات عنيفة قد يؤدي إلى رغبة المستثمرين إلى عرض أسهمهم للبيع مما ينعكس سلباً على أسعار الأسهم في السوق المالية².

1-2-6: دوافع السوق:

تعتبر تنبؤات المحللين عن دخل الشركات المدرجة في السوق دافعاً هاماً للإدارة لتمهيد الدخل، بحيث تقوم إدارة الشركة بالتأثير على الأرباح لتتوافق مع هذه التنبؤات، وبما أن المحللين يعتمدون في معظم الأحيان على المعلومات التي تقدمها الإدارة لهم عن الأداء المستقبلي للشركة، فإن هذه التنبؤات تشكل دافعاً للإدارة للتقرير عن أرباح تتوافق مع الأرقام المحددة من قبل المحللين، بحيث يبدو الأمر بأن الإدارة تفي بضماناتها لتحقيق هذه الأرباح³.

¹ Coles J. L., Hertzels, M., and Kalathy, S., (2006), Earning Management around Employee Stock Option Reissues, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 41, PP. (173-200).

² هويدي، على محمد حسن، (1998)، دراسة اختبارية لبعض محددات تمهيد الدخل في الشركات المساهمة الكويتية، *الإدارة العامة*، المجلد الثامن والثلاثون، العدد 2، ص 14.

³ يوسف، علي محمد، (2005)، *استخدام المدخل التطبيقي الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتنظير المحاسبي*، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية، ص 208.

وقد أشارت دراسة (Healy and Wahlen, 1999) إلى أن الاستخدام الشائع للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين والمحللين الماليين بهدف المساعدة في تقييم أسعار الأسهم يخلق دافعاً للمديرين للتلاعب بالدخل، وذلك في محاولة للتأثير على أسعار الأسهم في المدى القصير¹.

وأشارت دراسة (Dye, 2004) أن المحللين الماليين يفضلون الشركات التي تمهد دخلها والتي من المفترض أن يكون أداؤها أفضل. كما يفضل المستثمرين المحترفين الشركات التي تمهد الدخل، ويرجع ذلك إلى احتمال انخفاض درجة المخاطرة في مثل هذه الشركات. فالإدارة تقوم بتمهيد الدخل لتجنب التقرير عن دخل في مستوى أقل من توقعات المحللين الماليين، وذلك تجنباً لرد فعل السوق العكسي نتيجة عدم تحقيق الدخل المتوقع من قبل المحللين الماليين. فالشركات التي تمهد دخلها تظهر أرباحاً مستقرة من فترة محاسبية إلى أخرى، وبالتالي تحقق عائد أعلى على أسهمها بدرجة أكبر من الشركات التي تظهر تقلبات كبيرة للأرباح من فترة محاسبية إلى أخرى².

وأشارت دراسة (Abarbanell and Lehavy, 2003) أن إدارة الشركة تعمل على زيادة الأرباح أو تخفيضها في الفترة الحالية، لاستخدامها في الوصول إلى أرقام الأرباح المستهدفة أو أرقام أرباح تزيد عنها في الفترة المستقبلية، بحيث يتم استخدام الاحتياطات والأرباح الناتجة عن تدخل الإدارة في الأرباح لتحقيق هذه الأرقام المستهدفة للربح مستقبلاً، وإذا لم تكن الاحتياطات الحالية كافية فإن الإدارة تتدخل لتخفيض الأرباح الحالية وتعظيم الاحتياطات، لاستخدامها مستقبلاً في التقرير عن أرباح تتفق مع التوقعات، سواء كان ذلك وفقاً للترتيبات التعاقدية أو لغايات مرتبطة بأسعار الأسهم السوقية، فالشركات التي تكون أسعار أسهمها أكثر حساسية للتغيرات غير المتوقعة في

¹ Healy, P., and Wahlen, J., (1999), A Review of The Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting, *Accounting Horizons*, Vol. 13, PP. (365-383).

² Dye, R. A., (2004), *Income Smoothing and Sophisticated Investor Performance*, Retrieved July 7, 2014 from www.papers.ssrn.com

الأرباح والمحددة من خلال أخطاء تنبؤات المحللين بالأرباح، تمارس أنشطة الاستحقاق الاختياري لزيادة الأرباح¹.

كما أشارت دراسات أخرى إلى أن أحد دوافع الإدارة في تمهيد الدخل هو تجنب التقرير عن خسائر، فقد أظهرت دراسة (Dechow and Skinner, 2000) أن التقرير عن خسائر صغيرة أمر نادر جداً من قبل الإدارة بينما التقرير عن أرباح صغيرة أمر شائع جداً من الإدارة، ويرجع ذلك إلى استجابة أسعار الأسهم للتقرير عن أرباح، ففي حالة حدوث انخفاضات صغيرة في الأرباح بالنسبة لتوقعات المحللين الماليين قد يؤدي إلى انخفاض أسعار الأسهم بشكل كبير. وقد فسر ذلك بأن المستثمرين دائماً متفائلون بتوقعات المحللين الماليين عن الأرباح المستقبلية، مما يترتب عليه ارتفاع أسعار الأسهم².

وأظهرت دراسة (Burgstaher and Dichev, 1997) إلى ان الإدارة تمهد الدخل لتجنب التقرير عن الخسائر وتناقص الأرباح فقد أشارت الدراسة إلى أن 8% - 12% من الشركات التي أرباحها قبل التمهيد في تناقص تتلاعب بالأرباح لتحقيق الزيادة في الأرباح، كما أن 30%-44% من الشركات التي لديها خسائر قبل التمهيد تمهد أرباحها لتحقيق أرباح ايجابية، وخصوصاً إذا كانت أسعار الأسهم تستجيب للإعلان عن الأرباح وكانت الإدارة لديها استثمارات في هذه الشركة مما يكون دافعاً للإدارة لتجنب التقرير عن خسائر أو تناقص في الأرباح³.

¹ Abarbanell, J., and Lehavy, R., (2003), Can Stock Recommendations Predict Earnings Management and Analysts' Earnings Forecast Errors?, *Journal of Accounting Research*, Vol. 41, No. 1. PP. (1-31).

² Dechow, P. M., and Skinner, D. J., (2000), Earning Managements: Reconciling and Regulators, *Accounting Horizons*, Vol. 14, No. 2, PP. (235-250).

³ Burgstaher, D., and Dichev, I., (1997), Earning Management to Avoid Earning Decreases and Losses, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 24, PP. (99-126).

1-2-7: الأمان الوظيفي:

يعتبر الأمان الوظيفي من أهم العوامل في تحفيز المديرين لتمهيد الدخل، فالأداء السيئ للشركة يزيد من احتمالية تغيير الإدارة، وهذا ما أكدته معظم الدراسات، فقد قدم (Fudenberg and Tirole, 1995) نظرية تهدف إلى تفسير دوافع الإدارة لتمهيد الدخل، مشيراً إلى أن دوافع الإدارة لتمهيد الدخل تزداد من أجل الحفاظ على الأمان الوظيفي، حيث أن ملاك الشركة ودائنيها يشعرون بمزيد من الثقة تجاه الإدارة التي يمكنها أن تظهر الدخل بصورة مستقرة عن تلك التي تظهر تقلبات كبيرة في الدخل من فترة محاسبية إلى أخرى، وأن هذه الثقة يمكن أن تترجم إلى زيادة الأمان الوظيفي للإدارة وتمسك الملاك بها. واعتبرت الدراسة أن تقييم الأداء هو الأساس في بقاء الإدارة في موقعها من عدمه وهو الدافع إلى تمهيد الدخل، نظراً لأنه في فترات الأداء الضعيف يتعرض المديرين للعزل أو الإجبار على تقديم الاستقالة، لأن الشركة لا يمكن تلزم نفسها بعقد طويل الأجل مع مدير لا يحقق مستوى الأرباح المستهدف للشركة، وهذا دافع للمديرين في فترات الأداء الضعيف لزيادة أرباح الفترة الحالية بهدف تقليل خطر العزل وتخفيض درجة عدم الأمان الوظيفي، عن طريق نقل جزء من أرباح الفترة المستقبلية إلى الفترة الحالية وهذا الدافع يزداد مع انخفاض مستوى أداء الفترة الحالية، أما بالنسبة لفترات الأداء الجيد يلجأ المديرين إلى الاحتفاظ بجزء من أرباح الفترة الحالية لمواجهة فترات الأداء الضعيف مستقبلاً¹.

وقد أشار (Murphy and Zimmerman, 1993) أن هناك تغييرات إدارية تحدث في أعقاب الأداء الضعيف للإدارة، وأن عزل المديرين غير المحققين للأداء المستهدف أحد أهم آليات الشركة للاحتفاظ بإدارة عالية الجودة، فاهتمام المديرين بسمعتهم ومكانتهم الوظيفية دافع قوي للاهتمام بأداء الشركة².

¹ Fudenberg, D. and Tirole, J., (1995), op.cit. P. 87.

² Murphy, K., and Zimmerman, J., (1993), Financial Performance Surrounding CEO Turnover, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 16, No (1-3), PP. (273-315).

كما أشار (Ahmed et. Al, 2005) إلى ارتباط بيئة الأعمال غير المستقرة بعلاقة سلبية بدرجة الأمان الوظيفي للمديرين، فالشركات التي تعمل في بيئة عمل غير مستقرة يتناقص فيها الأمان الوظيفي للمديرين نتيجة زيادة احتمالية الأداء الضعيف وهذا سوف يترتب عليه حافز للمديرين لتخفيض درجة عدم الأمان الوظيفي عن طريق زيادة الأرباح في فترات الأداء الضعيف وعدم إظهار جزء من الأرباح في فترات الأداء الجيد لتستخدم في فترات الأداء الضعيف مستقبلاً، وبالتالي تجنب العزل واكتساب ثقة الملاك¹.

و أشار (Jenter and Kanaan, 2006) إلى أن قرار عزل المديرين أحد أهم القرارات التي تتم بواسطة مجلس إدارة الشركة، فانخفاض أداء الشركة من 75% إلى 25% يزيد من احتمالية عزل المديرين بنسبة 50%².

كما أشار (Allen and Panian, 1982) إلى أن هناك علاقة بين الإدارة القوية وأداء الشركة ومدة بقاء المديرين في وظيفتهم، فمديرو الشركات التي تحقق ربحية مرتفعة يبقون فترة طويلة في وضعهم الوظيفي أكثر من الشركات ذات الإدارة الضعيفة التي تحقق ربحية منخفضة³.

ويتضح من ذلك أن الأداء عامل مهم في اتخاذ قرار بقاء المدير أو عزله، وأن معدلات تغيير المديرين تزداد فقط في حالة ضعف أداء الشركة، ففي السنوات التي تحقق الشركة فيها عائداً إيجابياً فإن أداء الشركة لا يكون له أي علاقة في قرار تغيير المديرين، ويرجع ذلك إلى أنه في فترات الأداء الجيد للشركة فمجلس الإدارة يفضل التخلي عن أي تكلفة يتحملها للتأكد من أحقية المدير في البقاء في مركزه أم لا ويفضل اتخاذ القرار ببقاء المدير، أما في فترات الأداء الضعيف فمجلس الإدارة يفضل تحمل بعض التكاليف للتأكد

¹ Ahmed S. J. Lobo, and Zhou, J., (2005), *Job Security and Income Smoothing: An Empirical Test of The Fudenberg and Tirole 1995 Model*, Retrieved March 15, 2014 from www.papers.ssrn.com

² Jenter, D., and Kanaan, F., (2006), *CEO Turnover and Relative Performance Evaluation*, MIT Sloan Working Paper, Retrieved April 20, 2014 from www.papers.ssrn.com

³ Allen, M. P., and Panian, S. K., (1982), Power Performance, and Succession in The Large Corporation, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 27, No. 4, PP. (538-547).

من أن القدرة الإدارية للمدير ضعيفة وفي هذه الحالة ينتهي القرار بعزل الإدارة واستبدالها¹.

وعلى ذلك يمكن القول أن دافع المديرين لتمهيد الدخل يزداد من أجل الحفاظ على الأمان الوظيفي وتجنب العزل، فتعرض المدير للعزل أو الإجبار على تقديم الاستقالة تؤدي سمعة المدير وتقلل من فرصة حصوله على وظيفة مستقبلاً، بالإضافة إلى أن تحقيق المدير لمستوى أداء ضعيف يجعل الشركة هدفاً للسيطرة من قبل الشركات الأخرى أو من قبل الجهات الحكومية، مما يدفع المديرين إلى تمهيد الدخل للحفاظ على مستوى من الدخل من فترة محاسبية إلى أخرى ومن ثم تحقيق الأمان الوظيفي.

1-2-8: استقرار سياسة توزيع الأرباح:

ينظر إلى الأسهم على أنها حقوقاً يحصل بموجبها المساهم على تدفقات غير محددة من الدخل تتمثل بالأرباح الموزعة سنوياً على المساهمين، ومما لا شك فيه أن انخفاض المخاطرة المرتبطة في هذه التدفقات يؤثر بشكل كبير في تحديد أسعار أسهم الشركة في الأسواق المالية، فالمستثمر يسعى قبل اتخاذ قرار الاستثمار إلى تقدير عوائد استثماره وتقدير المخاطرة المرتبطة بهذه العوائد اعتماداً على الأرقام المحاسبية المعلنة في القوائم المالية. كذلك يعتمد الكثير من المستثمرين على سياسة توزيع الأرباح التي تتبعها الإدارة للحكم على أداء الشركة وكفاءتها، ومن ثم اتخاذ قرار الاستثمار في هذه الشركة أو لا².

وعليه فإن الإدارة تسعى من خلال سياسة تمهيد الدخل إلى إظهار رقم الربح القابل للتوزيع بالصورة التي تتناسب مع خطط الشركة وأهدافها في جذب المستثمرين والحفاظ على مستوى معين من الثبات في توزيع الأرباح السنوية.

¹ Goldman, E. S. Hazarika, and shivdasani, A., (2003), *What Determines CEO Turnover?*, Retrieved February 10, 2014 from www.public.kenan-flager.unc.edu/goldman/research.

² العبد الله، رياض، والحسناوي، عقيل، (2006، مايو)، مرجع سابق، ص38.

المبحث الثالث

أدوات سياسة تمهيد الدخل

تقوم سياسة تمهيد الدخل على استخدام أداة تمهيد معينة لتخفيض انحراف الدخل عن رقم الدخل الذي يعتبر عادياً أو متوقفاً بالنسبة للشركة، لذلك فإن هناك بندين يجب فحصهما عند محاولة قياس تمهيد الدخل، أحدهما أداة التمهيد المستخدمة، والآخر هو رقم الدخل الذي تسعى الإدارة لتعديل الدخل تجاهه¹.

سوف يتعرض هذا المبحث إلى الاعتبارات التي يجب الاعتماد عليها عند الاختيار بين التمهيد الحقيقي والتمهيد المحاسبي، كما سيتعرض إلى أدوات سياسة تمهيد الدخل وذلك من خلال:

1.3.1: اعتبارات تحديد أداة تمهيد الدخل

1.3.2: التغييرات المحاسبية الاختيارية

1.3.3: التحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات

1.3.4: إعادة تبويب بنود قائمة الدخل

¹ الدهراوي، كمال الدين مصطفى، وسرايا، محمد السيد، (2006)، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، جمهورية مصر العربية، ص 128.

1-3-1: اعتبارات تحديد أداة تمهيد الدخل:

تتمثل أداة التمهيد في المتغير المستخدم بواسطة الإدارة لتحقيق تمهيد الدخل، وبما أن هناك اختلاف بين التمهيد الحقيقي والتمهيد المحاسبي، فلا بد من وجود اختلافات في الأساليب المستخدمة للتمهيد، وبالتالي المتغيرات التي تستخدمها إدارة الشركة لتحقيق هذا التمهيد. وحيث أن التمهيد الحقيقي هو مجموعة القرارات التي تتخذها إدارة الشركة لتعجيل أو تأجيل توقيت وقوع الأحداث المالية طبقاً لتأثيرها المتوقع على تمهيد الدخل، فإن أدوات التمهيد التي تعتمد عليها الإدارة هي متغيرات حقيقية مثل المشتريات والمبيعات وغيرها من الحسابات التي تنشأ نتيجة اتخاذ الإدارة لبعض القرارات التي تؤثر على توقيت وقوع وتحقيق هذه الأحداث. أما التمهيد المحاسبي فهو تمهيد دفترى يعتمد على استغلال الإدارة للمرونة المتاحة لها في اختيار الطرق والسياسات المحاسبية المتعارف عليها، وذلك حتى تتمكن من تحقيق أرقام الدخل المستهدفة، مثل قيام الإدارة باستخدام مفهوم الأهمية النسبية في المحاسبة والاعتماد عليه في تصنيف بعض النفقات كمصروفات وتحميلها على دخل الفترة، أو اعتبارها نفقات رأسمالية وبالتالي يتم توزيعها على عدة فترات محاسبية، كما قد يترتب على استخدام طريقة معينة لتدفق تكلفة المخزون ترحيل التكلفة أو الإيرادات من فترة إلى أخرى بما يسمح بالحد من التقلبات في دخل الفترات، ما يؤدي في النهاية إلى سلسلة مستقرة من الدخل، كما يمكن للإدارة القيام بالتمهيد الوهمي للدخل من خلال عملية إعادة تصنيف بنود قائمة الدخل، وفي هذه الحالة قد تعتمد الإدارة على بعض متغيرات التمهيد التي يمكن أن تصنف كعناصر عادية أو عناصر غير عادية في الحدود المسموح بها¹.

ويعتمد الاختيار بين كل من التمهيد الحقيقي والتمهيد المحاسبي على اعتبارات التكلفة والعائد، فقد أشار (Roychowdhury, 2006) إلى أن الممارسات المحاسبية الحقيقية لتحقيق الدخل المستهدف قد تؤثر على قيمة الشركة وتقلل من قيمتها، لأن مثل تلك الممارسات قد تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية للشركة، كما في حالة تحكم

¹ محرم، زينبات محمد، (1995)، مرجع سابق، ص 373.

الإدارة في قرارات الإنتاج، فمن خلال زيادة الإنتاج يتم تخفيض التكاليف الثابتة، وأيضاً قد تؤدي زيادة الإنتاج إلى زيادة المخزون في آخر العام مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات، كل ذلك يترتب عليه زيادة في الدخل ومن ثم الوصول إلى رقم الدخل المرغوب فيه، وهذا يؤثر سلباً على التدفقات النقدية الخارجة للشركة حيث يتطلب زيادة الإنتاج شراء مواد خام إضافية، ومن ناحية أخرى قد يترتب على زيادة الإنتاج زيادة في المخزون وبالتالي تحمل تكاليف مخزون¹. وعلى الرغم من ذلك فإن الإدارة تفضل التمهيد الحقيقي وذلك بسبب أن تلك الممارسات أقل قابلية للملاحظة من قبل المدققين، ويصعب تقدير أثرها على الدخل من قبل قارئ القوائم المالية، باعتبار أن تلك الممارسات تعتبر من العمليات الداخلية التي لا تكشف عنها الأرقام المحاسبية بشكل واضح، وهذا ما أكدته (Lo, 2008) فقد أشار بأن الإدارة تفضل تمهيد الدخل الحقيقي والذي يعتبر أكثر تكلفة من التمهيد المحاسبي، لأن مثل هذا التمهيد يصعب اكتشافه مقارنة بالتمهيد المحاسبي، والذي يتعرض للفحص والتدقيق من قبل المدققين بالإضافة إلى وجود معايير المحاسبة الدولية والتي تحدد ما يجب أن يتم لكل عملية².

كما أشار (Trumam and Titman, 1988) إلى أن المدير يقيم كل من عائد وتكلفة كل أداة من أدوات تمهيد الدخل، فعلى سبيل المثال في حالة الاعتراف المبكر بالإيراد لأغراض التقرير المالي فإن ذلك يتطلب أيضاً اعترافاً مبكراً بالضرائب، ويترتب على ذلك ارتفاع قيمة ضرائب الشركة، وفي هذه الحالة إذا كانت تكاليف التمهيد منخفضة فسوف تتم عملية التمهيد. ويتم تقييم كل من عائد وتكلفة كل أداة معتمداً على دراسة المحتوى المعلوماتي للأرباح المعلن عنها وردة فعل السوق تجاه هذا الإعلان، ومثل هذه الدراسات تعتمد على ملاحظة ما إذا كان تمهيد الدخل يخفض المحتوى المعلوماتي للأرباح المعلن، ومن المتوقع أن يختلف رد فعل السوق بين الشركات بالنسبة إلى إدراك السوق لاحتمالية أن دخل الشركة يكون ممهداً أو لا³.

¹ Roychowdhury, S., (2006), Earnings Management Through Real Activities Manipulation, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 42, PP. (335-370).

² Lo, K., (2008), op.cit. P. 354.

³ Trumam, B., and Titman, S., (1988), op.cit. P. 34.

1-3-2: التغييرات المحاسبية الاختيارية:

يطلق على التغييرات المحاسبية الاختيارية بالتمهيد المحاسبي ويؤثر هذا النوع من التمهيد على الدخل المحاسبي دون التأثير على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة. وتكون هذه التغييرات إما تغيير في السياسات المحاسبية، أو تغيير في التقديرات المحاسبية، أو تغيير في الإفصاح المحاسبي، وتقسم هذه التغييرات إلى:

1. التغييرات في السياسات المحاسبية:

يحدث التغيير في السياسات المحاسبية عندما تختار إدارة الشركة استخدام مبدأ محاسبي معين يختلف عن المبدأ المستخدم قبل ذلك ومن أمثلة التغيير في السياسات المحاسبية تغيير طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFO إلى طريقة المتوسط المرجح، أو تغيير طريقة الاستهلاك من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 8 IAS (السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء) تم تعريف السياسات المحاسبية بأنها تشمل المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تطبقها الشركة عندما تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية¹.

ويعتبر تعدد السياسات المحاسبية أحد مجالات مرونة معايير المحاسبة الدولية التي تسمح للإدارة بالقيام بسياسة تمهيد الدخل للوصول إلى رقم الدخل المرغوب به. وسوف يتم عرض بعض بدائل السياسات المحاسبية التي تظهر مدى المرونة المتاحة للإدارة من خلال معايير المحاسبة الدولية:

(1) طرق تسعير المخزون السلعي:

يكتسب المخزون أهميته بصفة خاصة من كونه يؤثر بشكل كبير على قوائم الدخل وقوائم المركز المالي في الشركات، ويمثل المخزون أحد بنود

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية، مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مترجم)، كلية طلال أبو غزالة، الجامعة الأردنية الهاشمية، معيار المحاسبة الدولي رقم 8، ص 1028.

الأصول التي تحتفظ بها الشركة بغرض البيع أو البضائع التي سوف تستخدم أو تستهلك في إنتاج السلع المعدة للبيع. ويمكن استخدام عدة طرق لتسعير قيمة المخزون السلعي وإثباته في نهاية الفترة المالية، سنتعرض لأبرزها في ما يلي¹:

أ- طريقة التمييز المحدد (أو الفعلي):

تعتمد هذه الطريقة على ضرورة فصل كل كمية تصل إلى مخازن الشركة بسعر مختلف عن الكميات الأخرى. وتطبق على الشركات التي تتعامل مع بضاعة قليلة العدد وغالية الثمن مثل: المجوهرات، والسيارات، والآلات الضخمة، التي يمكن التمييز بينها على أساس مادي أو عددي، ويتم تحديد تكلفة شراء كل وحدة على حدة بشكل محدد.

ب- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO:

تتطلب معايير المحاسبة الدولية استخدام هذه الطريقة في حال تعذر استخدام طريقة التكلفة المحددة السابقة الذكر. ويتم استناداً لهذه الطريقة صرف المخزون السلعي من الكميات الأقدم، ووفق تسلسلها الزمني عند دخولها إلى مخازن الشركة، وتتمثل تكلفة المخزون السلعي آخر المدة استناداً إلى آخر كميات تم شراؤها. وتميز أيضاً وفق استخدام نظامي الجرد الدوري أو الجرد المستمر، فإذا اتبعت الشركة نظام الجرد الدوري فيتم تحديد قيمة المخزون السلعي آخر المدة بتكلفة أحدث المشتريات حتى نصل إلى إجمالي كمية المخزون السلعي المتبقية. وفي حال تطبيق نظام الجرد المستمر فلا بد من استخدام بطاقة الصنف لتحديد كل من تكلفة البضاعة المباعة، وتكلفة المخزون السلعي آخر المدة.

¹ ميالة، بطرس، الحلبي، نبيل، العدي، ابراهيم، ويوسف، علي، (2010)، مبادئ المحاسبة 2، دمشق، منشورات جامعة دمشق.

ت- طريقة المتوسط المرجح:

في ظل هذه الطريقة يمكن التمييز بين نظامي الجرد المتبع (نظام الجرد الدوري، ونظام الجرد المستمر)، بحيث يحسب متوسط التكلفة لكل صنف من أصناف المخزون السلعي أو البضاعة الجاهزة وفق نظام الجرد المتبع. وقد نص معيار المحاسبة الدولي IAS 2 (المخزون) على أنه يجب تقويم تكلفة المخزون كمعالجة أساسية بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة المتوسط المرجح للتكلفة. وقد أشار المعيار إلى عدم السماح باستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لقياس تكلفة المخزون¹.

(2) طرق الاستهلاك:

أتاح معيار المحاسبة الدولي IAS 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات) عدة طرق لتخصيص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي، وتشتمل هذه الطرق على طريقة القسط الثابت، وطريقة القسط المتناقص، وطريقة عدد وحدات الإنتاج²:

أ- طريقة القسط الثابت:

تؤدي طريقة القسط الثابت إلى تكلفة ثابتة للأصل خلال العمر الإنتاجي إذا لم تتغير القيمة المتبقية للأصل، وبالتالي يجب توزيع تكلفة الأصل بالتساوي على كل السنوات التي استفادت من خدماته، وتعتبر هذه الطريقة مناسبة لبعض أنواع الأصول الثابتة كالمباني والأثاث وذلك لمنطوية وانتظام الخدمات المتحصل عليها من هذه الأصول، إلا أنها قد تكون غير مناسبة لأنواع الأصول الثابتة الأخرى كالآلات والمعدات

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولي رقم 2، ص (979-998).

² مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولي رقم 16، ص (1141-1175).

لعدم انتظام الخدمات المتحصل عليها من الأصل من ناحية والتغيرات التكنولوجية الكبيرة في هذا النوع من الأصول من ناحية أخرى¹.

ب- طريقة القسط المتناقص:

تؤدي طريقة القسط المتناقص إلى تخفيض التكلفة خلال العمر الإنتاجي للأصل، ويقصد بالاستهلاك المتناقص تحميل السنوات الأولى من عمر الأصل غير المتداول بمصروف استهلاك أكبر، على أن يتناقص هذا المصروف من سنة لأخرى مع تقدم العمر الإنتاجي للأصل.

ت- طريقة عدد وحدات الإنتاج:

تفترض هذه الطريقة أن النقص في العمر الإنتاجي للأصل يتحدد وفقاً لعدد وحدات المخرجات، حيث يتم تقدير العمر الإنتاجي للأصل على أساس عدد الوحدات التي يقدمها، ويتم حساب معدل الاستهلاك لكل وحدة منتجة مقدرة، من ثم حساب مصروف الاستهلاك السنوي على أساس ضرب معدل الاستهلاك لكل وحدة منتجة بعدد الوحدات المتوقع إنتاجها خلال الفترة.

(3) قياس الممتلكات والمصانع والمعدات:

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات) تعرف الممتلكات والمصانع والمعدات بأنها الأصول التي تحتفظ بها الشركة لأغراض استخدامها في إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لأغراضها الإدارية، ويكون من المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة².

¹ علي، عبد الوهاب نصر، (2007)، القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة العربية والدولية، (الجزء الثاني)، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ص126.

² مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولي رقم 16، ص1145.

والقاعدة أنا يتم الاعتراف بالامتلاكات والمصانع والمعدات وتسجيلها بالدفاتر إذا توافر شرطان¹:

- من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة.
- يمكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

ويشير معيار المحاسبة الدولي IAS 16 (الامتلاكات والمصانع والمعدات) إلى منهجين بديلين للقياس اللاحق للامتلاكات والمصانع والمعدات²:

المنهج الأول: نموذج التكلفة:

بعد الاعتراف ببند الامتلاكات والمصانع والمعدات على أنه أصل، يتم تسجيل هذا البند بسعر التكلفة مطروحاً منه أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة.

المنهج الثاني: نموذج إعادة التقييم:

بعد الاعتراف الأولي بالأصل يجب أن يظهر بند الامتلاكات والمصانع والمعدات بمبلغ إعادة التقييم التي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصاً أي استهلاك متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة، ويجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف بحيث لا تختلف القيمة المرحلة بصورة مادية عن تلك التي يمكن أن تتحدد باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير.

(4) تكاليف الاقتراض:

تحتاج بعض الشركات إلى تمويل من الغير لإنشاء أصل ما لاستخدامه في أغراض محددة مثل إقامة المصانع ومحددات توليد الطاقة أو تجهيز مخزون يتطلب فترة طويلة نسبياً لإعداده للبيع، وتتكد الشركة نتيجة

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولي رقم 16، ص 1149.

² مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولي رقم 16، ص 1154.

اقتراض الأموال من الخارج تكاليف اقتراض تتمثل في: الفائدة المصرفية، الخصومات أو العلاوات المتعلقة بالاقتراض، التكاليف المتعلقة بالترتيبات التعاقدية، تكاليف التمويل المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي، فروقات الصرف الناتجة عن الاقتراض بالعملات الأجنبية¹.

وقد تناول معيار المحاسبة الدولي IAS 23 (تكاليف الاقتراض) الاعتراف بتكاليف الاقتراض كالتالي²:

- **المعالجة الأساسية:** تعترف الشركة بتكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها وتحمل على قائمة الدخل.
- **المعالجة البديلة المسموح بها:** تقوم الشركة برسمة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل ضمن تكلفة الأصل، ويتم رسمة تكاليف الاقتراض هذه كجزء من تكلفة الأصل عندما يكون من المحتمل أنه سينتج عنها فائدة اقتصادية مستقبلية للمنشأة ويمكن قياسها بموثوقية.

وبما أن الشركة تستخدم القروض لأغراض أعمال الشركة ككل ولذلك فإن أي محاولة لربط تكلفة الاقتراض بأصول محددة سوف تكون محاولة تحكيمية، بالإضافة إلى وجود طرق تمويل مختلفة يمكن أن يترتب عليها مبالغ مختلفة لرسملة نفس الأصل كما تؤدي الرسملة إلى توزيع تكلفة الاقتراض على عدة فترات مالية من خلال استهلاك الأصل، بدلاً من تحميلها على الفترة التي حدثت فيها، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض الأرباح الحالية وهذا ما يساعد الإدارة في ممارسة سياسة تمهيد الدخل³.

¹ عبد الله، حسين، (2008)، مرجع سابق، ص44.

² مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولي رقم 23، ص (1396-1412).

³ عبد الله، حسين، (2008)، مرجع سابق، ص44.

ومن أسباب اللجوء بشكل رئيسي للتغييرات في السياسات المحاسبية كأحد أدوات تمهيد الدخل ما يلي:

- أ- ليس لها أثر مادي ملموس على أرباح الشركة، ويكون تبنيها من قبل الإدارة بعد دراسة مدى تأثيرها على الأرباح، وبالأسلوب والتوقيت المناسب الذي تحدده الإدارة لتحقيق هدفها من تمهيد الدخل.
- ب- لا تحتاج إلى عمل أي افتراض يأخذ بعين الاعتبار مقدار الجزء المتصرف فيه من أي تغيير محاسبي وفصله عن الجزء الذي يعتبر عادياً.
- وعلى الرغم من أهمية التغييرات في السياسات المحاسبية إلا أن هناك اتفاق على أنها الأقل استخداماً من بين الأدوات المختلفة لتمهيد الدخل وذلك للأسباب التالية¹:

- أ- المحافظة على الثبات والقابلية للمقارنة قد تكون عائقاً أمام الإدارة في استخدام هذه الأداة ولا سيما إذا كانت هناك هيئة رقابية تدعم ذلك.
- ب- إن الاستمرار في تقديم تفسيرات للمعايير وتدعيم متطلبات الإفصاح بشأن السياسات المحاسبية المتبعة أو عند تغييرها سيجعل هناك سهولة في اكتشاف سلوك الإدارة في هذا الشأن².

ويتضح من ذلك أن تغيير السياسات المحاسبية يعتبر أسلوباً فاشلاً لتمهيد الدخل نظراً لأنه قابل للملاحظة، كما أن معايير المحاسبة الدولية تلزم بالإفصاح عنه وعن أثره على القوائم المالية، الأمر الذي يجعل تغيير السياسات المحاسبية أداة غير فعالة لتمهيد الدخل نظراً لأن كل أصحاب المصالح يمكنهم اكتشاف هذا التغيير وحساب أثره.

¹ ابراهيم، أسماء، (2009)، مرجع سابق، ص 48.

² Moses, O. D., (1987), op,cit. P. 369.

2. التغييرات في التقديرات المحاسبية:

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 8 IAS (السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء)، تم تعريف التغيير في التقدير المحاسبي بأنه تعديل المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام أو مبلغ الاستهلاك الدوري للأصل، الناتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول والالتزامات والمنافع والالتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بها¹. وتنتج التغييرات في التقديرات المحاسبية عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة، حيث يعد استخدام تقديرات مناسبة جزء أساسي في عملية إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها، ولأن الأحداث غير المؤكدة متأصلة في أنشطة الأعمال اليومية فإن إجراء تعديلات في تلك التقديرات المحاسبية يعد ممارسة مقبولة في العملية المحاسبية². وقد تضمنت المعايير المحاسبية أمور متروك تقديرها إلى التقدير الحكمي للإدارة مثل ما يلي:

(1) أشار معيار المحاسبة الدولي 2 IAS (المخزون) إلى أن قيمة المخزون يجب أن تتم على أساس التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وعند تعريفه لصافي القيمة القابلة للتحقق أشار إلى أنه السعر التقديري للبيع في سياق النشاط العادي ناقصاً منه التكلفة التقديرية للإكمال وكذلك أي تكلفة أخرى لازمة لإتمام البيع، وتم الإشارة في نفس المعيار إلى أن تحميل تكاليف الاقتراض للمخزون تتم في ظروف محددة ولا شك أن ذلك يفسح المجال أمام الإدارة للتقدير الحكمي³.

(2) أشار معيار المحاسبة الدولي 8 IAS (السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء) إلى أنه نتيجة للشكوك الموروثة في الأنشطة التجارية، لا يمكن قياس العديد من البيانات المالية بدقة ولكن

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولية رقم 8، ص 1028.

² حماد، طارق عبد العال، (2006)، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ص 405.

³ مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولية رقم 2، ص 989.

يمكن تقديرها فقط، ويشمل التقدير الأحكام التي تقوم على المعلومات الحديثة الموثوقة والمتوفرة، ويمكن استخدام الإدارة للتقديرات في الأمور التالية¹:

- تقدير الديون المعدومة.
- تقدير تقادم الإنتاج.
- تقدير القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية.
- تقدير العمر الإنتاجي للأصل القابل للاستهلاك.
- التزامات الكفالة.

(3) ورد في معيار المحاسبة الدولي IAS 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات) معالجات كثيرة تعتمد على التقديرات الحكمية للإدارة منها ما يلي²:

- تقدير العمر الإنتاجي للأصل، حيث تقوم الإدارة بتقدير العمر الإنتاجي إما بالفترة الزمنية المتوقعة استخدام الأصل خلالها، أو عدد وحدات الإنتاج المتوقع الحصول عليها.
- تقدير القيمة التخريدية ويتم ذلك على أساس القيمة المقدرة من قبل الإدارة في ضوء حالات المثل وإذا لم تتوفر فإن تحديد هذه القيمة يعتمد على التقدير الحكمي للإدارة.
- تقدير قيمة الأصل الثابت عند إعادة التقييم كمعالجة بديل للأصل بعد الاستحواذ، حيث يتم تقديرها بالقيمة العادلة بناءً على أفضل المعلومات المتوفرة.
- الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الأصول، ولا شك أن الاعتراف بذلك يترك العديد من الأمور بيد الإدارة مثل المؤشرات التي يستدل منها على انخفاض القيمة الاستردادية والتوقيت.

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولية رقم 8، ص1035.

² مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولية رقم 16، ص1156.

(4) وصنف معيار المحاسبة الدولي IAS 39 (الأصول المالية) إلى أربع فئات¹:

- القروض والذمم التي أوجدتها الشركة والتي غير محتفظ بها بهدف للمتاجرة.
- الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.
- الأصول المالية المتوفرة للبيع.
- الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة.

ونظراً لاتباع أساليب مختلفة في التقييم قد تظهر قيم مختلفة لنفس الورقة المالية المستثمر بها من قبل عدة شركات في القوائم المالية لهذه الشركات، وذلك حسب التصنيف التي تتخذه الإدارة لهذه الورقة، وبالتالي قد يؤثر على مؤشرات مالية هامة مثل العائد على السهم ونسبة الأصول المتداولة إلى حقوق الملكية والتي تعتبر محددات هامة في قرارات الائتمان والاستثمار².

ويلاحظ أن التغييرات الناتجة عن استخدام التقديرات المحاسبية لا تعد من التغييرات التي تؤثر على الفترات السابقة، وبالتالي فإنها تستخدم في تحديد دخل الفترة الحالية والفترات المستقبلية.

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولي رقم 39، ص (1983-2298).

² عبد الله، حسين، (2008)، مرجع سابق، ص 37.

3. إدارة الإفصاح المحاسبي:

يقصد بالإفصاح في المحاسبة إظهار كافة المعلومات التي قد تؤثر في موقف مستخدمي القوائم المالية واتخاذ قرار معين يتعلق بالشركة، كما يعني أيضاً أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل. ويطلب الإفصاح عموماً أن تتطوي القوائم والتقارير المالية على كل المعلومات الهامة التي تظهر الشركة في صورة تتفق مع أوضاعها الحقيقية في ظل الظروف البيئية المحيطة بها والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تؤثر فيه وتأثر بها¹. وقد شكل تطوير الإفصاح المحاسبي من حيث الشكل والمضمون محوراً هاماً في تطور السياسات والمعايير المحاسبية، حيث يرتبط الإفصاح بعمليات التصنيف والتبويب التي تخضع لها الأرقام المحاسبية ليتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، كما يرتبط بالمعلومات التي يتم تقديمها من خلال التفسيرات والمتممات المرفقة بالقوائم المالية. وبالإضافة إلى المرونة التي تمنحها معايير المحاسبة الدولية بشأن عملية القياس المحاسبي، فقد ظهرت الحرية بشأن الإفصاح المحاسبي في أمور عديدة من أهمها:

(1) أشار معيار المحاسبة الدولي IAS 1 (عرض البيانات المالية) إلى أنه وفقاً لمفهوم الأهمية النسبية تعد الإفصاحات الواردة في معايير المحاسبة الدولية غير مطلوبة إذا كانت المعلومات التي تسفر عنها ليست ذات أهمية نسبية².

(2) أعطى معيار المحاسبة الدولي IAS 1 (عرض البيانات المالية) مساحة من الحرية بشأن تبويب البنود في قائمة الدخل مما يؤثر على الربح الناتج من التشغيل أو ربح البنود العادية³:

¹ مطر، محمد عطية، وآخرون، (1996)، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، عمان: دار حنين، ص 371.

² مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولية رقم 1، ص (891-978).

³ مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولية رقم 1، ص 905.

فيما يتعلق بثبات العرض: يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في

القوائم المالية من الفترة إلى الفترة التالية لها إلا في الحالات التالية:

- إذا كان من الواضح بعد حدوث تغيير هام في طبيعة عمليات الشركة أو بعد مراجعة قوائمها المالية، أن عرضاً أو تصنيفاً آخر سيكون أكثر ملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار معايير اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي IAS 8 (السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء).

- إذا تطلب معيار دولي لإعداد التقارير المالية تغيير في العرض.

فيما يتعلق بالمادية والتجميع: أشار معيار المحاسبة الدولي IAS 1

(عرض البيانات المالية) إلى تجميع البند بشرط أن لا يؤدي إلى إخفاء معلومات هامة مثل التوصل إلى الإيرادات الصافية مقابل المصروفات الصافية، أو دمج العناصر ذات الأهمية النسبية للقراء مثل: الديون المعدومة والاستهلاك، ويجب أن يحتوي بند (أخرى) أو (مصروفات متنوعة) كحد أقصى على مبلغ إجمالي غير جوهري للعناصر المجتمعة غير الهامة أو الكبيرة، وعندما يقترب هذا المجموع من 10% من مجموع المصروفات مثلاً فيجب اختيار تجميعات أخرى ذات عناوين أخرى.

فيما يتعلق بإجراء التقاص: يجب عدم إجراء تقاص بين الأصول

والالتزامات، أو الدخل والمصروفات إلا إذا كان التقاص مطلوباً أو مسموح من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة: تفصح الشركة عن معلومات مقارنة

تتعلق بالفترة السابقة لكافة المبالغ التي تم الإبلاغ عنها في البيانات المالية للفترة الحالية، وتدرج الشركة معلومات مقارنة للمعلومات التفصيلية والوصفية عندما تكون ملائمة لفهم البيانات المالية للفترة الحالية، باستثناء عندما تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عكس ذلك.

(3) أتاح معيار المحاسبة الدولي 37 IAS (المخصصات، الالتزامات، والأصول المحتملة) إمكانية عدم الإفصاح عن المخصصات أو الالتزامات المحتملة في بعض الحالات، حيث أشار إلى أنه في حالات نادرة جداً يكون من المتوقع أن يضعف الإفصاح عن بعض أو كل المعلومات المطلوبة موقف الشركة في نزاعها مع الأطراف الأخرى تجاه المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل محل النقاش، في هذه الحالات لا يطلب من الشركة الإفصاح عن المعلومات، ولكن يطلب منها فقط أن تفصح عن الطبيعة العامة للخلاف بالإضافة إلى السبب، وأيضاً الإفصاح عن حقيقة أن المعلومات لم يتم الإفصاح عنها¹.

(4) استخدام الأحكام: ورد في معيار المحاسبة الدولي 1 IAS (عرض البيانات المالية) فقرة 123 أنه عند تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، فالإدارة تطلق أحكام متنوعة بعيداً عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات، يمكن أن تؤثر وبشكل كبير على المبالغ التي يعترف بها في القوائم المالية، مثلاً تستخدم الإدارة الأحكام في تحديد²:

أ- ما إذا كانت الأصول المالية هي عبارة عن استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

ب- متى يتم بشكل جوهري نقل كافة المخاطر والمكافآت الهامة لملكية الأصول المالية وأصول الإيجار إلى شركات أخرى.

ت- ما إذا كانت مبيعات محددة من السلع هي في جوهرها ترتيبات تمويلية، ولا تؤدي بالتالي إلى نشوء إيرادات.

ث- ما إذا كانت جوهر العلاقة بين منشأة معينة ومنشأة ذات أغراض خاصة يشير إلى أن الشركة تسيطر على الشركة ذات الأغراض الخاصة.

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولية رقم 37، ص 1900.

² مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولية رقم 1، ص 922.

ومن الممارسات التي قد تقوم بها الإدارة في ممارستها لسياسة تمهيد الدخل والمتعلقة بالإفصاح ما يلي:

(1) **التمويل خارج الميزانية:** قد تلجأ بعض الشركات إلى عدم الإفصاح أو الإفصاح بصورة غير مباشرة عن عمليات التمويل ذات الأهمية النسبية في الشركة، حيث تقوم بعمليات تزيد من التزامها دون أن تظهر تلك الزيادة في قائمة المركز المالي، وهو ما يسمى بالتمويل خارج الميزانية off-Balance Sheet Financing.

ويعرف التمويل خارج الميزانية على أنه تمويل أو إعادة تمويل عمليات الشركة دون أن يظهر ذلك في قائمة المركز المالي، ودون الخروج عن المتطلبات النظامية وبوجود المبتكرات المحاسبية. وغالباً ما يكون الهدف من التمويل خارج الميزانية من أجل تخفيض مديونية الشركة، وهي طريقة شائعة لدى الشركات الأمريكية والبريطانية تمكنها من إخفاء بعض التزاماتها أو أصولها¹.

(2) **عقود الإيجار:** تتلاعب الإدارة في عقود الإيجار من خلال تسجيل عقد إيجار طويل الأجل غير قابل للإلغاء على أنه عقد إيجار تشغيلي، مع أنه يستوفي الشروط اللازمة لاعتباره عقد إيجار تمويلي². ويترتب على ذلك عدم ظهور قيمة عقد الإيجار الحالية في قائمة المركز المالي، كما لا يتم استهلاك قيمة الأصل المستأجر كما هو مطلوب في عقد الإيجار التمويلي، وبذلك يتم تجنب تحول كافة المنافع والمخاطر المتعلقة بالأصل المستأجر موضوع العقد إلى المستأجر.

¹ Smith, T., (1992), *Accounting for Growth*, London, Century Business, P. 76.

² أحمد، سامح محمد رضا رياض، (2008)، *دور المراجعة الخارجية في كشف الممارسات المحاسبية الاحتياطية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة*، رسالة دكتوراه، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، جمهورية مصر العربية، ص13.

حيث يتوجب على المستأجرين وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 17 (عقود الإيجار) الاعتراف بعقود الإيجار التمويلية على أنها أصول والتزامات في قائمة المركز المالي بمقدار مبالغ متساوية عند بدء العقد للقيمة العادلة للممتلكات المستأجرة، أو إذا كانت أقل من ذلك بمقدار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار. وينشأ عن عقد الإيجار التمويلي مصروف استهلاك للأصول القابلة للاستهلاك يعترف به في قائمة الدخل الخاصة بالفترة، ويجب أن تكون سياسة الاستهلاك للأصول المؤجرة القابلة للاستهلاك متفقة مع السياسة الخاصة بالأصول المملوكة للمنشأة. أما في عقد الإيجار التشغيلي يتم الاعتراف بدفعات الإيجار كمصروف في قائمة الدخل على أساس القسط الثابت على مدى فترة الإيجار¹.

(3) **شركات الغرض الخاص:** تظهر شركات الغرض الخاص SPEs (Special Purpose Entities) من خلال قيام بعض الشركات بإنشاء شركة أخرى تابعة لها لممارسة نشاط معين، وتحويل بعض أصول الشركة والتزاماتها إلى الشركة التابعة دون دمجها في القوائم المالية للشركة الأم، وذلك عن طريق القيام ببعض الأساليب للتهرب من شروط الاندماج².

وتهدف هذه الشركات بصورة أساسية إلى إدارة المخاطر، ويمكن من خلالها الحصول على تمويل منخفض التكلفة كأن تقوم الشركة بتوريق حسابات المدينين لديها، كما تُستخدم هذه الشركات أحياناً بهدف التهرب الضريبي، أو بهدف الحصول على مكاسب صورية من خلال عمليات بيع أصول الشركة الأم للشركة التابعة³.

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولية رقم 17، ص 1188.

² أحمد، سامح محمد رضا رياض، (2008)، مرجع سابق، ص 30.

³ Smith, T., (1992), op.cit., P. 78.

1-3-3: التحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات:

ترتبط هذه الأدوات بالتمهيد الحقيقي لأنها تعتمد على استخدام قرارات حقيقية، وتتطوي على إمكانية التأثير على التدفقات النقدية، وذلك عن طريق قيام الإدارة باختيار الأحداث الاقتصادية التي يمكن الاستفادة منها في تمهيد الدخل على سبيل المثال عندما تقوم الإدارة بتأخير أو تقديم صفقات البيع بهدف التأثير على تاريخ الاعتراف بالإيراد مما يؤثر على الدخل الحالي والمستقبلي، أو عندما تقوم برسملة بعض المصاريف التشغيلية وعدم تحميلها على قائمة الدخل. وهذا يعني أن هناك عمليات فعلية تحدث وينتج عنها تغييراً في الأرقام المحاسبية مما يؤثر بشكل مباشر على الدخل. ويمكن تقسيم الممارسات التي تقوم بها الإدارة والمتعلقة بالتوقيت إلى ما يلي:

1. الممارسات المحاسبية الخاصة بالاعتراف بالإيراد:

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 18 (الإيراد) يعرف الإيراد بأنه التدفق الإجمالي للمنافع الاقتصادية خلال سير الأنشطة العادية للمنشأة، عندما تؤدي هذه التدفقات الواردة إلى زيادة في حقوق الملكية عدا تلك المرتبطة بمساهمات المشاركين في حقوق الملكية، ومن هذه الأنشطة المولدة للإيراد بيع البضائع، تقديم الخدمات، استخدام الآخرين لأصول الشركة التي تعود عليها بالفائدة والرسوم وأرباح الأسهم¹. ويعتبر التلاعب في الاعتراف بالإيراد من أكثر المخالفات التي كشفت عنها هيئة بورصة الأوراق المالية في نيويورك SEC، حيث شكلت نسبة المخالفات المتعلقة بالاعتراف بالإيراد غير المتحقق أو 70% Premature Revenue من إجمالي مخالفات المحاسبة والمراجعة AAERS No.1-224 المنشورة من الهيئة في الفترة من عام 1982 وحتى عام 1989².

¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، مرجع سابق، معيار المحاسبة الدولي رقم 18، ص 1209.

² Ehsan H. F., Kyungjoo P., and Victor S. P., (1991), The Financial and Market Effects of The SEC's Accounting and Auditing Enforcement Releases, Journal of Accounting Research, Vol. 29, P. 108.

ومن بين الممارسات التي قد تقوم بها الإدارة للتحكم بتوقيت الاعتراف بالإيراد ما يلي:

(1) تأجيل الاعتراف بالإيرادات التي تمت في نهاية السنة الحالية إلى السنة التالية، وذلك في حالة وصول رقم الدخل إلى المستوى المرغوب فيه. والعكس صحيح عندما يكون رقم الدخل أقل من المرغوب فيه فقد تلجأ الإدارة إلى الاعتراف بإيرادات قد لا تخص الفترة الحالية¹.

(2) الاعتراف بإيرادات بقيمة أعلى من قيمتها الحقيقية، فقد تعطي بعض الشركات لكبار الزبائن الحق في رد البضاعة المباعة أو استبدالها خلال فترة معينة، وتقوم الشركة في نهاية كل فترة محاسبية بتكوين مخصص لقيمة المردودات والمرتجعات المتوقعة من مبيعات الفترة المنتهية، وتقوم الإدارة بالتلاعب في تقدير قيمة المخصص اللازم بالاتفاق مع بعض الزبائن لإبلاغ الشركة بكمية أقل من المخزون الموجود لديهم في نهاية الفترة المحاسبية في احتفاظهم بالحق في رد البضاعة لاحقاً دون التقيد بالكمية التي سبق إبلاغها للشركة، وبالتالي يتم تقدير مخصص المردودات والمرتجعات بأقل مما يجب².

(3) الاتفاق مع بعض الزبائن على عمليات بيع بكميات كبيرة دون الزامهم باستلام تلك البضاعة، وتقوم الشركة بتسجيل تلك البضاعة كمبيعات على الرغم من عدم تسليمها للزبائن، أو قد تقوم الشركة بشحن البضاعة إلى مخازن سرية من أجل تسجيلها بمستندات الشحن على أنه قد تم شحن البضاعة وتسليمها للزبائن³.

(4) الاعتراف بالمبيعات كإيراد بالرغم من توافر شروط تحتم الانتظار حتى تصبح عملية البيع نهائية⁴.

¹ ابراهيم، أسماء، (2009)، مرجع سابق، ص 50.

² حماد، طارق عبد العال، (2006)، التقارير المالية، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، ص 51.

³ ابراهيم، أسماء، (2009)، مرجع سابق، ص 50.

⁴ Nelson, M. W., Elliott, J. A., and Tarpley, R. L., (2003, Supplement), How are Earning Managed Examples from Auditors, Accounting Horizons, PP. (17-35).

(5) تسجيل إيرادات وهمية عن مبيعات وهمية بغرض تعظيم الإيرادات والأرباح في فترة محاسبية معينة، وأحياناً تزور الشركة مستندات العمليات الوهمية وتسجلها كمبيعات آجلة¹.

(6) شحن كميات كبيرة من البضائع قبل نهاية الفترة المحاسبية إلى وكلاء البيع وتسجيل تلك البضاعة كمبيعات على الرغم من أنها بضاعة أرسلت لوكيل وهي تعتبر بضاعة برسم الأمانة، ولا تلزم الشركة الوكلاء بالسداد حتى يتم البيع إلى طرف ثالث ويحق للوكلاء إعادتها للمنشأة في أي وقت إذا لم يتم بيعها، وبالتالي هي بضاعة مازالت مملوكة للمنشأة ولا يجب تسجيلها كمبيعات.

(7) تقوم الإدارة في بعض الشركات بإبرام عقود بيع مع بعض الزبائن وتسليمهم البضاعة وتسجيلها كمبيعات، وفي الوقت ذاته يتم الاتفاق مع هؤلاء الزبائن سراً على إعطائهم الحق في رفض البضاعة المستلمة في أي وقت لاحق أو الحق في التفاوض لتخفيض أسعار البيع المثبتة بالعقود الأصلية، وبالتالي فقد تم تخفيض الإيرادات بعمليات بيع غير تامة أو أسعار بيع مغالاة فيها، واتباع الإدارة لهذا الأسلوب تصعب من عمل مدقق الحسابات في اكتشاف التلاعب بسبب تواطئ الزبون مع الشركة بهدف إخفاء الحقائق².

2. الممارسات المحاسبية الخاصة بالاعتراف بالمصروف:

تعد المحاسبة عن المصروفات من المجالات المحاسبية الأكثر اعتماداً على التوقعات والتقديرية القائمة على الحكم الذاتي، وهذا الأمر يسمح للشركات بالتحكم في أرقامها للحصول على دخل أكثر أو أقل حسب رغبة الإدارة، ويعتبر أكثر الأساليب المتعلقة بالاعتراف بالمصروف هي نقل المصروفات إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة³.

¹ الجندي، مدحت نجيب، (2005)، موقف مراقب الحسابات من ممارسات إدارة الريج في ضوء معايير المحاسبة والمراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية، ص 51.

² الجندي، مدحت نجيب، (2005)، مرجع سابق، ص 51.

³ Torre, I., (2009), Creative Accounting Exposed, Translate by: Bartus Hamilton, Palgrave Macmillan, P. 85.

وهو ما يندرج ضمن أساليب الإفصاح والتقدير والتبويب إضافة إلى التوقيت، فمن حيث الإفصاح تشتهر طريقة نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة من خلال تغيير السياسات المحاسبية. كما تقوم الشركات في معالجتها للمصروفات بعدم شطب الأصول الواجب شطبها في الفترة لتفادي تحميل الفترة بأي خسائر إضافية¹.

أما من حيث التقدير يتم التلاعب في مصروفات الفترة من خلال الاعتراف بها كأصول فيما يعرف برسمة أو تأجيل المصروفات، ويترتب على ذلك تعظيم دخل الفترة الحالية على حساب تخفيض دخل الفترات اللاحقة التي يتم خلالها استهلاك هذه الأصول أو المصروفات المؤجلة، ومثال ذلك أن تقوم الشركة بالتلاعب في مستحقات مصروفات الحملات الإعلانية المحملة على الفترة، أو أن تمارس الاستهلاك المتناقص لاستهلاك الأصول، أو التلاعب في تقدير المخصصات. وأخيراً من حيث التبويب تقوم الإدارة بتبويب المصروف ضمن المصروفات غير المتكررة عند الرغبة في التقليل من مصاريف الفترة.

وتعتبر مصروفات البحث والتطوير وتكاليف السيطرة ومصروفات إنشاء وتصميم وإدارة وحماية المواقع الإلكترونية على الشبكة، وبعض مصروفات التسويق المتعلقة بتصميم وطباعة ونشر الكاتولوجات والبروشورات وإنتاج الأفلام والبرامج التلفزيونية الدعائية، وكذلك مصروفات التنقيب عن النفط في الشركات البترولية في أحد مواقع الشركة، جميعها أمثلة على موضع تلاعب الإدارة في المصروفات، نظراً لجواز اعتبارها مصروفات إيرادية تتم رسملتها واستنفادها².

¹ جرار، عدي منذر، (2006)، تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان للدراسات العليا، المملكة الأردنية الهاشمية، ص 68.

² القرني، ميسون محمد، (2010)، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، ص 65.

1-3-4: إعادة تبويب بنود قائمة الدخل:

تعرف البنود غير العادية بأنها بنود هامة نسبياً ذات خصائص تختلف بصورة معنوية عن الأنشطة النمطية أو المعتادة للشركة ولا يتوقع حدوثها بصورة متكررة ولا تعتبر عوامل حاكمة في أي تقييم لعمليات التشغيل العادي للشركة¹. ويتضح من خلال التعريف أنه يجب توافر شرطين معاً حتى يوصف البند بأنه غير عادي²:

- الطبيعة غير المعتادة: حيث يجب ان يتوافر في الحدث أو الصفقة درجة عالية من عدم الاعتياد وأن تكون طبيعتها غير مرتبطة بصورة واضحة بالأنشطة المعتادة أو النمطية للوحدة بعد أخذ البيئة التي تعمل فيها الشركة بعين الاعتبار.
- عدم تكرار الحدث: حيث يجب أن يتسم الحدث أو الصفقة بطبيعة تجعل من غير المتوقع حدوثها بصورة متكررة في المستقبل القريب بعد أخذ البيئة التي تعمل بها الشركة بعين الاعتبار.

وبناءً عليه إذا كان البند ذات طبيعة غير معتادة فقط أو غير متكرر فقط فلا يعتبر من البنود غير العادية، وبالتالي يدخل ضمن مكونات القسم الأول من قائمة الدخل الخاص بنشاط الشركة الجاري.

وتمارس الإدارة سياسة تمهيد الدخل للتأثير على الدخل الطبيعي للمنشأة من خلال التلاعب في تصنيف البنود غير العادية Exceptional Items، أو البنود غير المتكررة Extraordinary Items التي قد تتضمنها قائمة الدخل، وتدخّل من ضمنها الخسائر التي تنشأ عن الكوارث الطبيعية، أو أثر التغييرات المحاسبية الناتجة عن تبديل السياسات المحاسبية أو تغيير التقديرات أو تصحيح الأخطاء المحاسبية. حيث تلجأ الإدارة إلى تصنيف أرباح بيع الأصول ضمن البنود التشغيلية بهدف زيادة صافي الربح التشغيلي، وتضمين الخسائر ضمن البنود غير المتكررة لتجنب التأثير على الربح

¹ كيسو، دونالد، ويجانت، جيرى، (2008)، المحاسبة المتوسطة، (أحمد حامد حجاج، وسلطان محمد السلطان، مترجم)، الرياض، دار المريخ للنشر، ص182.

² كيسو، دونالد، ويجانت، جيرى، (2008)، ص182.

التشغيلي. كما يمكن استخدام البنود غير العادية في تمهيد الدخل من خلال توقيت حصول البنود غير العادية، إذ يمكن توقيت حصول بعض المعاملات غير العادية بالشكل الذي يؤدي إلى إحداث التأثير المرغوب في الدخل كتوقيت بيع الموجودات أو توقيت بيع الاستثمارات أو توقيت شطب الديون ... وغيرها، وهذا الأسلوب في التمهيد يؤثر بشكل كبير على صافي الدخل المعلن للمنشأة.

وعند تحديد ما إذا كان البند غير عادي أم لا، يكون للبيئة التي تعمل فيها الشركة أهمية خاصة، حيث تتضمن هذه البيئة عوامل مثل خصائص الصناعة، الموقع الجغرافي. فعلى سبيل المثال عندما تباع شركة معينة الاستثمار الهام والوحيد في الأوراق المالية التي تمتلكها، فإن المكسب أو الخسارة الناجمة عنها تستوفي معايير البنود غير العادية. في حين أن الشركة الأخرى التي تفتني محفظة للأوراق المالية لأغراض الاستثمار لن يكون لديها بنود غير عادية عند بيع هذه الأوراق، لأن الشركة تمتلك العديد من الأوراق المالية لأغراض الاستثمار، وبيع مثل هذه الأوراق يعتبر جزءاً من أنشطتها العادية والنمطية في البيئة التي تعمل بها¹. إن التفرقة بين ما هو عادي وما هو غير عادي غير واضح تماماً، فبعض الشركات يمكن أن تعالج أو تبوب عملية ما على أنها بند عادي في حين أن منشأة أخرى في نفس الصناعة تعالجها على أنها بند غير عادي، ويمكن لمنشأة أن تبوب عملية ما على أنها بند عادي في فترة معينة وتبوبها في فترة أخرى على أنها بند غير عادي. وبالتالي فإنه يجب ممارسة الحكم الشخصي للإدارة عند تحديد مدى التقرير عن بند معين كبند عادي أو غير عادي، الأمر الذي يجعل تبويب البنود العادية وغير العادية متغيراً يمكن الإدارة من ممارسة سياسة تمهيد الدخل، ويتم ذلك بالتلاعب بالبنود غير العادية إما بضمها إلى دخل التشغيل العادي وذلك بقصد زيادة الدخل وإظهار الشركة بربحية تشغيل عالية، أو التلاعب بتوقيت تحميلها على دخل التشغيل العادي، فقد تحدث هذه البنود في فترة ما ولكن تؤجل إدارة الشركة الاعتراف بها في الفترة التالية وذلك بقصد الحفاظ على نسبة ثابتة من الأرباح².

¹ كيسو، دونالد، ويجانت، جيري، (2008)، مرجع سابق، ص 183.

² إبراهيم، أسماء، (2009)، مرجع سابق، ص 54.

خلاصة الفصل الأول

تناول الباحث في الفصل الأول الجوانب المختلفة لسياسة تمهيد الدخل من خلال عرض مجموعة من التعريفات التي تناولت مفهوم سياسة تمهيد الدخل. كما تمت الإشارة إلى طرق سياسة تمهيد الدخل التي إما أن تكون تمهيد حقيقي يتحكم في توقيت حدوث العمليات والأحداث المالية أو تمهيد محاسبية يقوم على استغلال تعدد البدائل المحاسبية.

ووجد الباحث أن دوافع ممارسة سياسة تمهيد الدخل ترتبط بأداء الشركات، فالشركات التي تقترب من الإخلال بمواثيق الديون تلجأ إدارتها إلى ممارسة سياسة تمهيد الدخل التي تجنبهم ذلك، والشركات التي تريد زيادة القيمة السوقية للشركة تلجأ أيضاً إلى ممارسة سياسة تمهيد الدخل لزيادة مكافآتهم الإدارية، إضافة إلى سعيهم للظهور بنتائج أكثر جاذبية للمساهمين والمستثمرين ولتحقيق التوقعات المستقبلية للأداء. وقد يتم ممارسة سياسة تمهيد الدخل بتأثير أكثر من دافع، كما أن الدوافع ليست مستقلة عن بعضها، بل أن بعضها قد يتوقف على بعضها الآخر.

ويتضح من خلال عرض أدوات سياسة تمهيد الدخل أن إدارة الشركة يمكنها استخدام ما يتاح لها من بدائل بين السياسات المحاسبية لتمهيد الدخل، فهي تسمح في كثير من الأحيان بمعالجة عملية معينة بعدة أدوات مختلفة، كل ذلك قد يسمح باستخدام سياسات محاسبية قد تكون أكثر أو أقل تحفظاً وذلك وفقاً لما يقتضيه الموقف، وعلى الرغم من أن سياسة تمهيد الدخل تتم في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها إلا أن الإدارة تمارسها بشيء من الحذر خشية من أن لا تؤدي في النهاية إلى نوع من الغش والتضليل في القوائم المالية.

الفصل الثاني

بيئة الأعمال

تمهيد:

من مسلمات أدبيات الاقتصاد على مر الزمن حقيقة ثابتة ومهمة ألا وهي أن الدول المتطورة اقتصادياً وأيضاً الدول المتسارعة في النمو تتسم بالاستقرار السياسي والأمني، وفي غياب هذين العنصرين فإن النمو الاقتصادي والاستقرار الاجتماعي يغيب بغض النظر عما تحمله تلك الدول من ميزات نسبية أو تنافسية أو موارد طبيعية. فالاستقرار السياسي هو المحرك الأساسي للاقتصاد وهو محور الارتكاز في استقرار بيئة الأعمال، والتقارير التي تصدرها المنظمات الدولية أكبر دليل على أن أكثر الدول جذباً للاستثمار هي الدول التي تنعم باستقرار سياسي.

إن بيئة الأعمال السورية بما تشهده من ظروف راهنة جعلها تتسم بعدم الاستقرار السياسي والاقتصادي، الأمر الذي حتم على الشركات السورية ضرورة البحث عن طرق لمواجهة الصعوبات التي تمر بها من ارتفاع في نسب التضخم وتذبذب أسعار الصرف وارتفاع في تكاليف التشغيل وزيادة درجة المخاطرة. وذلك لضمان بقائها واستمرارها في بيئة الأعمال السورية.

ومن خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى مفهوم بيئة الأعمال، والمقومات الأساسية لها، كما سنتطرق إلى أهم ملامح بيئة الأعمال السورية الراهنة، وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم بيئة الأعمال والمقومات الأساسية لها

المبحث الثاني: أهم ملامح بيئة الأعمال السورية الراهنة

المبحث الأول

مفهوم بيئة الأعمال والمقومات الأساسية لها

يعبر مصطلح بيئة الأعمال عن مجمل الأوضاع والظروف التي تؤثر في عمل الشركات، فالوضع العام والسياسي للدولة وما تمتاز به من استقرار سياسي وأمني، وما تتميز به من فعالية وكفاءة في نظامها القانوني والقدرة على تطبيقه، ومدى مرونته واتساقه مع سياسات الدولة الاقتصادية، وما تمتاز به الدولة من عناصر إنتاج ومن خصائص جغرافية وديموغرافية، ووجود قوانين واضحة للملكية والحقوق، كل ذلك يشكل مكونات ما اصطلح على تسميته "بيئة الأعمال"، ومن ثم فهي عناصر متداخلة تؤثر وتتأثر ببعضها البعض¹.

وسوف يتعرض هذا المبحث إلى مفهوم بيئة الأعمال، وإلى المقومات الأساسية لها من خلال ما يلي:

2-1-1: مفهوم بيئة الأعمال

2-1-2: المقومات الأساسية لبيئة الأعمال

¹ مجموعة من المختصين، الاستثمار في سورية، الأهالي للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، سورية، 1992، ص33.

1-1-2: مفهوم بيئة الأعمال:

يعرف البنك الدولي WB بيئة الأعمال على أنها: مجموعة من العوامل الخاصة بموقع محدد، والتي تحدد شكل الفرص والحوافز التي تتيح للشركات الاستثمار بطريقة منتجة وخلق فرص عمل والتوسع، وللسياسات والسلوكيات الحكومية تأثير قوي على بيئة الأعمال من خلال تأثيرها على التكاليف والمخاطر والعوائق أمام المنافسة¹.

كما يمكن تعريف بيئة الأعمال على أنها: كيان يتألف من مجموعة من المتغيرات أو الظروف أو القيود التي تحدد سلوك الشركة أو طرق التصرف اللازمة لضمان نجاحها ونموها واستمرارها في بيئة الأعمال.

إن تعبير بيئة الأعمال هو تعبير واسع وأحياناً غير منضبط، ولكنه يشمل كل العناصر التي يمكن أن تؤثر في جاذبية الاستثمار بالنسبة لجمهور المستثمرين في مكان ما بالمقارنة مع غيرها من الأماكن. وعندما يتم الحديث عن بيئة الأعمال فإن الأمر يتعلق بجوانب متعددة، بعضها متعلق بمدى توافر البنى التحتية والبعض الآخر بالنظم القانونية والأوضاع السياسية، وهكذا نجد أنفسنا أمام مفهوم مركب ومتطور، فمفهوم بيئة الأعمال هو مفهوم ديناميكي دائم التطور لملاحقة التغيرات السياسية والإيديولوجية وكذلك التكنولوجية والتنظيمية².

¹ البنك الدولي، (2005)، تحسين مناخ الاستثمار من أجل الجميع، تقرير عن التنمية في العالم، ص 2.

² بلقاسم، زايري، هواري، بلحسن، (2006)، تحليل المحيط الاقتصادي لبيئة الأعمال وأثره على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، الملتقى الدولي: متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية، جامعة وهران، ص (570-578).

2-1-2: المقومات الأساسية لبيئة الأعمال:

تكمن المقومات الرئيسية لبيئة الأعمال كما وردت في تقرير التنمية في العالم الصادر عن البنك الدولي WB في العناصر التالية¹:

1. الاستقرار والأمن.
2. اللوائح التنظيمية والضرائب.
3. التمويل والبنى التحتية.
4. العاملون وأسواق العمل.

1. الاستقرار والأمن:

لا ينجم عن اندلاع الحروب أو أي أشكال أخرى من العنف الواسع الانتشار سوى القضاء على كافة أنواع الاستثمار المنتج تقريباً. ويعتبر توافر مستوى معقول من الاستقرار السياسي والاستقرار الاقتصادي العتبة الضرورية للولوج إلى بيئة أعمال مستقرة للشركات. فالأجواء غير المستقرة أو غير الآمنة لها آثارها السلبية في بيئة الأعمال، وذلك من خلال ما تؤثر به هذه الأجواء على أصول الشركة. إن حماية أصول الشركة يربط الجهود بالمكاسب، فيؤكد للشركات أنها ستجني ثمار استثماراتها، وكلما تمتعت هذه الأصول بالحماية من جانب الحكومة أو الغير، قويت العلاقة بين الجهود والمكاسب وازداد الحافز للقيام بأعمال جديدة وزيادة الاستثمارات في أعمال قائمة بالفعل، وببساطة المزيد من العمل الجاد².

فعدم وجود استقرار سياسي واقعياً كان أو محتملاً لا يشجع على الاستثمار لأنه يؤدي إلى امتناع المستثمرين عن إقامة مشاريعهم وإلغاء تحويلاتهم. كذلك توفر الشروط الاقتصادية والقانونية المستقرة والشفافة تسمح بضمان جو من الثقة والطمأنينة لدى المستثمرين. فالشرط الأول للاستثمار في أية دولة، هو أن يتوفر الحد الأدنى

¹ البنك الدولي، (2005)، مرجع سابق، ص79.

² بلقاسم، زايري، هوارى، بلحسن، (2006)، مرجع سابق، ص571.

المقبول للقدرة على اتخاذ القرارات الاقتصادية في المستقبل وبما يضمن سلامة المشروع وحماية مصالحه¹.

2. اللوائح التنظيمية والضرائب:

إن للأسلوب المتبع من قبل الدول والحكومات في تنظيم عمل الشركات والمعاملات وفرض الضرائب عليها دور بارز في تشكيل بيئة مستقرة للأعمال. فاللوائح التنظيمية السليمة تعالج إخفاقات الأسواق التي تعيق الاستثمار المنتج، كما أنها توفيق بين مصالح الشركات والأهداف الاجتماعية الأشمل. بينما ينجم عن فرض الضرائب بصورة سليمة عائدات تسهم في تمويل عمليات تقديم الخدمات العامة التي من شأنها أن تحسن بيئة الأعمال وتحقق الأهداف الاجتماعية الأخرى. فالتحدي الذي تعمل كافة الحكومات على مواجهته هو كيف تستطيع تحقيق هذه الأهداف دون المساس بالفرص والحوافز المتاحة للشركات لكي تستثمر بصورة منتجة وتتيح فرص العمل وتوسع نطاق أعمالها. وعلى الرغم من وجود عدم انسجام بين ما تفعله الشركات والأهداف الاجتماعية في هذا المجال إلا أنه يوجد متسع كبير لتحسين التوجهات في معظم البلدان النامية، وذلك دون الإضرار بالمصالح الاجتماعية الأوسع نطاقاً².

تنتهج الحكومات في كثير من الأحيان طرقاً في وضع اللوائح التنظيمية تفشل في تحقيق الأهداف الاجتماعية المقصودة، وتضر ببيئة الأعمال بفرضها تكاليف ومعوقات لا ضرورة لها، مما يشجع ويضاعف من الغموض والمخاطر. والسبب في فشل هذه اللوائح التنظيمية يأتي من مصدرين رئيسيين. الأول: تتعرض الأطر التنظيمية في جميع البلدان إلى سلوك نفعي من جانب الشركات والمسؤولين وأصحاب المصالح الآخرين، وغالباً ما ينعكس هذا في صورة قيود لا سبب لها أو في صورة

¹ بلقاسم، زايري، هواري، بلحسن، (2006)، مرجع سابق، ص 571.

² بلقاسم، زايري، هواري، بلحسن، (2006)، مرجع سابق، ص 572.

روتين وبيروقراطية. ثانياً: الكثير من الأطر التنظيمية في البلدان النامية منقولة عن بلدان أخرى بدون أدنى دراسة، ودون اعتبار كاف للتباينات في الأوضاع المحلية¹.

3. التمويل والبنى التحتية:

حتى تؤدي الأسواق المالية وظيفتها على الوجه الصحيح، فإن عليها أن تقوم بوظيفة الاتصال بين الشركات والمقرضين والمستثمرين الراغبين في تمويل مشروعاتهم والمشاركة في بعض المخاطر التي ينطوي عليها نشاط الاستثمار. بينما تقوم البنى التحتية الجيدة للشركات بعملائها ومورديها، وتساعد على الاستفادة من أساليب الإنتاج الحديثة.

وترتبط خدمات البنية التحتية بعملية التنمية الاقتصادية ارتباطاً وثيقاً من حيث أنها عنصر من عناصر البناء الاقتصادي. وعلى الدول التي ترغب في تحقيق التنمية الاقتصادية أن توفر ظروفاً جيدة لنشاط أعمالها، وأن تحرز تقدماً ملحوظاً لمواكبة أفضل المعايير الخدماتية على المستوى العالمي. إن حالة ووضع البنى التحتية تؤثر تأثيراً كبيراً على قرار الاستثمار لدى العديد من المستثمرين، وتشمل هذه الخدمات إمدادات الكهرباء المتميزة بالكفاءة وشبكات النقل المصممة تصميماً حديثاً وشبكات الاتصالات السلكية واللاسلكية وخطوط أنابيب النفط والغاز. وتلعب الدولة دوراً هاماً في توفير أو تحسين نوعية هذه الخدمات أو زيادة اتساقها مع المعايير والمواصفات الدولية، لأن سوء نوعية الخدمات سيؤثر في تكاليف الإنتاج وقدرة الشركات على المنافسة والاستمرار في نشاطها².

¹ البنك الدولي، (2005)، مرجع سابق، ص 97.

² بلقاسم، زايري، هوارى، بلحسن، (2006)، مرجع سابق، ص 573.

4. العاملون وأسواق العمل:

من بين الدوافع الرئيسية لبذل الجهد من أجل تحسين بيئة الأعمال خلق فرص عمل أكثر عدداً وأفضل حالاً، فسياسات الحكومة التي تؤثر على سوق العمل تلعب دوراً هاماً في بيئة الأعمال، وذلك من خلال المساعدة في ربط الناس بفرص عمل لائقة، ويتطلب تحسين أداء السياسات تشجيع قوة العمل المتمتعة بالمهارات، ووضع إجراءات تدخلية لمساعدة كافة العاملين في سوق العمل، ومساعدتهم على التأقلم مع التغيير¹.

يرافق تحسين بيئة الأعمال تعزيز رأس المال البشري، فقوة العمل المتمتعة بالمهارات ضرورية للشركات حتى تتمكن من اعتماد التكنولوجيات الجديدة والأكثر إنتاجية. أما تحسين بيئة الأعمال فمن شأنها أن تزيد عوائد الاستثمار في التعليم، وتؤثر مساندة الحكومة للتعليم والتدريب في الآفاق المستقبلية للأفراد وفي قدرة الشركات على السعي إلى فرص جديدة، ويعتبر العديد من البلدان النامية عدم كفاية مهارات العاملين وتعليمهم عقبة كبيرة في طريق عملياتها. ومن الضروري أن تأخذ الحكومة زمام المبادرة في جعل التعليم أكثر شمولية وملائمة لاحتياجات الشركات من المهارات، وتعزيز آليات ضمان الجودة لخلق بيئة استثمار مناسبة لمقدمي خدمات التعليم والتدريب². وغالباً ما يكون وضع اللوائح لتنظيم سوق العمل بقصد مساعدة العاملين، ولكن الأساليب غير المدروسة جيداً تؤدي إلى تثبيط عزم الشركات على خلق المزيد من فرص العمل، وفي هذه الحالة قد يستفيد بعض العاملين لكنه لن يسري على العاطلين عن العمل وذوي المهارات المحدودة ومن هم جزء من قوة العمل التي تفتقر إلى الحماية القانونية. وينبغي أن توضع الإجراءات التدخلية المتعلقة بالسياسات بما يعكس هذه المجموعة الأوسع من الاهتمامات³.

¹ بلقاسم، زايري، هواري، بلحسن، (2006)، مرجع سابق، ص 574.

² البنك الدولي، (2005)، مرجع سابق، ص 137.

³ البنك الدولي، (2005)، مرجع سابق، ص 138.

المبحث الثاني

أهم ملامح بيئة الأعمال السورية الراهنة

تواجه سورية واحدة من أكثر الكوارث التنموية والإنسانية حدة في التاريخ الحديث، فقد تسببت الأزمة بتحويلات مدمرة في الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وأضرار اقتصادية للثروة والتراكم الرأسمالي، كما أدت الأزمة إلى تفكك كبير لبنية القطاع الصناعي وإغلاق وإفلاس الكثير من المشاريع وهروب رؤوس الأموال إلى الخارج. ويمكن تلخيص بعض ملامح بيئة الأعمال السورية الراهنة من خلال ما يلي:

2-2-1: الانكماش الاقتصادي

2-2-2: الارتفاع في معدلات التضخم

2-2-3: التذبذب في أسعار صرف العملات الأجنبية

2-2-4: الانخفاض في مؤشر سوق دمشق للأوراق المالية

2-2-1: الانكماش الاقتصادي:

إن الانكماش الاقتصادي الذي تشهده سورية هو الأسوأ في تاريخها الحديث، حيث يقدر حجم الخسائر الاقتصادية الإجمالية بقيمة 202.6 مليار دولار حتى نهاية عام 2014، وهذه الخسارة تعادل 383% من الناتج المحلي الإجمالي لعام 2010 بالأسعار الثابتة. وتشكل خسارة الناتج المحلي الإجمالي 59.1% من الخسارة الإجمالية، في حين شكلت خسائر مخزون رأس المال المتضرر 35.5% من هذه الخسارة¹. انظر الشكل رقم (4).

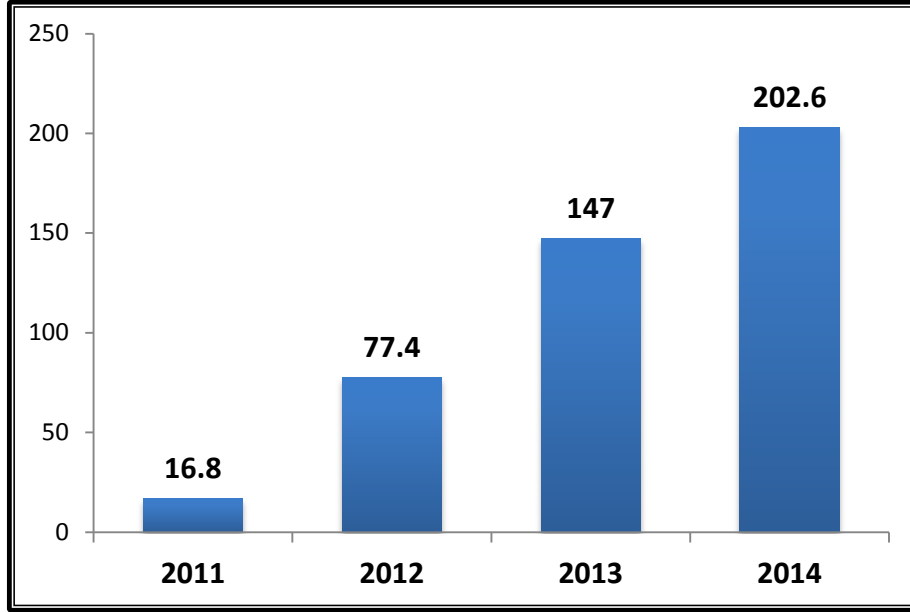
بعد التراجع غير المسبوق في الناتج المحلي الإجمالي لسورية في العام 2013، واصل الاقتصاد انكماشه خلال العام 2014، ففي عام 2013 وصل الانكماش الإجمالي إلى 36.5% مقارنة مع العام 2012، فقد أشارت التقديرات إلى أن الناتج المحلي الإجمالي قد تراجع بنسبة 30.8% مقارنة مع عام 2011، وتواصل تراجع الانكماش الاقتصادي في عام 2014 وإن كان بدرجة أقل مقارنة بالفترات السابقة، إذ وصل التراجع إلى 15.2% في الربع الأول، و 8.1% في الربع الثاني، و 7.3% في الربع الثالث مقارنة بالأربع ذاتها من العام 2013، وتتوقع إسقاطات تقرير المركز السوري لبحوث السياسات أن يكون التراجع في الربع الرابع من العام 2014 قد سجل 9.5% مقارنة بالربع الرابع من العام 2013².

وقد اتسمت بيئة الأعمال السورية بالمرحلة الراهنة بالمخاطرة وعدم اليقين، فبعد 4 سنوات عانى المخزون الرأسمالي من التهديم الواسع للبنية التحتية المادية والأبنية والمعدات والآلات والمرافق، مترافقاً مع تجزئة الأسواق والقيود على الوصول للوقود والمواد الخام. كما أن النزاع أدى إلى تدهور حكم القانون وحقوق الملكية، مع انتشار الشبكات والمنظمات المرتبطة بالنزاع، مما جعل ممارسة الأعمال بصورة طبيعية غير ممكن. وقد أثرت حالة عدم اليقين وانعدام الأمن على الخدمات المالية المقدمة للمستثمرين من خلال

¹ المركز السوري لبحوث السياسات، (2015)، مرجع سابق، ص 6.

² المركز السوري لبحوث السياسات، (2015)، مرجع سابق، ص 14.

زيادة المضاربة، وتقلبات أسعار الصرف والرهن العقاري المطلوبة والديون المعدومة والعقوبات الدولية¹.

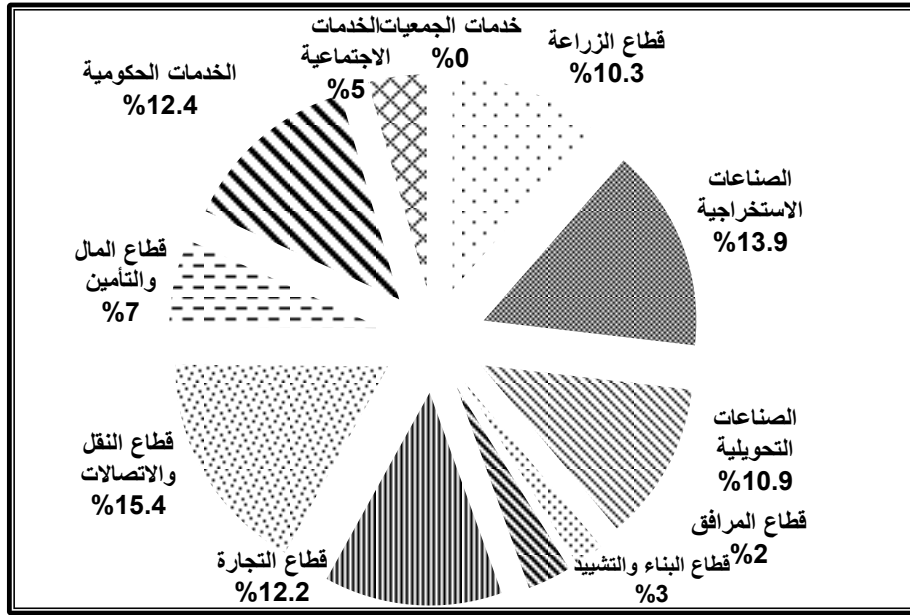


شكل رقم (4) الخسائر الاقتصادية الإجمالية بمليارات الدولارات².

لقد تغيرت جذرياً هيكلية الاقتصاد السوري مع الضرر الكبير الذي لحق بالقطاعات الاقتصادية المختلفة، وفي هذا الصدد كان الانكماش الاقتصادي أكثر حدة في المحركات الرئيسية للاقتصاد مثل قطاع التجارة الداخلية الذي خسر 748 مليار ليرة سورية مشكلاً 12.2% من إجمالي خسارة الناتج المحلي الإجمالي، يليه قطاع النقل والاتصالات بخسارة تقدر بـ 517 مليار ليرة سورية وبنسبة 15.4% من إجمالي خسارة الناتج، ثم قطاع الصناعة الاستخراجية الذي خسر 467 مليار ليرة سورية بنسبة 13.9% من الخسارة، ثم الخدمات الحكومية التي خسرت 417 مليار ليرة سورية ما يشكل 12.4% من الخسارة الإجمالية، فالصناعات التحويلية التي خسرت 366 مليار ليرة سورية ما يشكل 10.9% من الخسارة الإجمالية، وأخيراً قطاع الزراعة الذي خسر 348 مليار ليرة سورية بنسبة بلغت 10.3% من الخسارة الإجمالية. انظر الشكل رقم (5).

¹ المركز السوري لبحوث السياسات، (2015)، سورية الاغتراب والعنف، تقرير يرصد آثار الأزمة السورية خلال العام 2014، ص 23.

² المركز السوري لبحوث السياسات، (2015)، مرجع سابق، ص 27.



شكل رقم (5) التوزيع النسبي للخسائر الإجمالية المقدرة في الناتج المحلي الإجمالي حسب القطاعات¹.

2-2-2: الارتفاع في معدلات التضخم:

يعرف التضخم بأنه الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار خلال فترة زمنية محددة، يرافقه انخفاض ملحوظ في القيمة الحقيقية للعملة المحلية مقابل أسعار الصرف بالعملات الأجنبية².

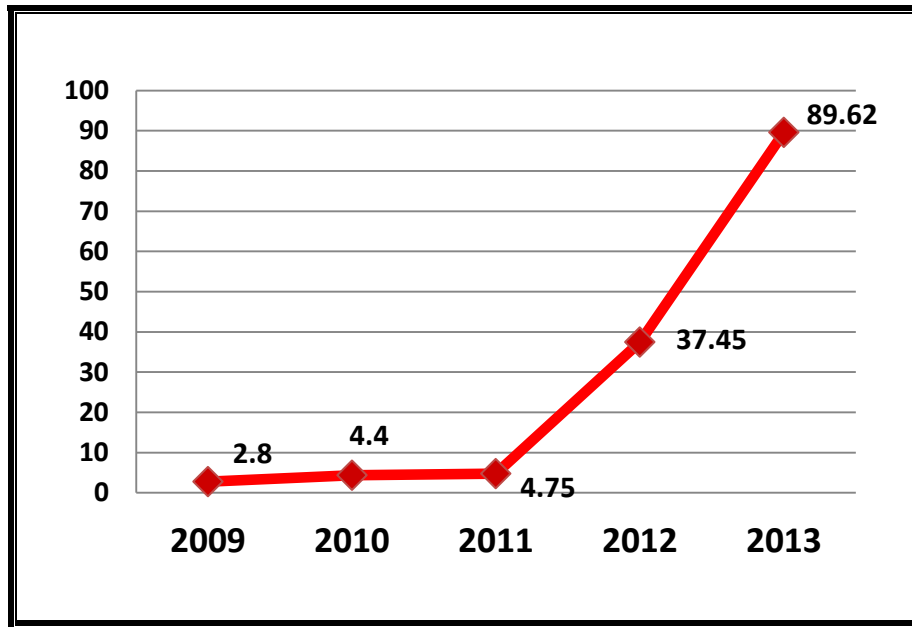
ولبيئة الأعمال حساسية مفرطة من التضخم بحكم انعكاسه على مستوى أداء الشركات وما ينتج عنه من تدني في مستوى أرباحها، وكذلك لانخفاض القوة الشرائية للفرد مما قد يكون له أثر مباشر في الدخل في دوامة من الانهيارات أو الكساد الاقتصادي لفترة من الزمن حتى تتم السيطرة عليه بصورة كاملة. فارتفاع معدلات التضخم تعكس حالة عدم استقرار في الوضع الاقتصادي بشكل عام، مما يخلق بيئة أعمال غير مستقرة نتيجة تدهور قيمة العملة الوطنية، وارتفاع الكلف النسبية للإنتاج.

¹ المركز السوري لبحوث السياسات، (2015)، مرجع سابق، ص 17.

² حمدان، مأمون، (2014، آذار)، مسؤولية مدقق الحسابات في ظل الوضع الاقتصادي الراهن، جمعية المحاسبين القانونيين، دمشق، سورية، استرجعت في تاريخ 23 آب 2014 من <http://www.asca.sy/images/PDF/111111.pdf>

وتشير الإحصاءات الرسمية إلى ارتفاع الأسعار خلال سنوات الأزمة بشكل كبير نتيجة لانخفاض سعر الصرف من جهة وانخفاض الإنتاج وتآكل القوة الشرائية لليرة السورية من جهة أخرى، فبحسب الأرقام التي نشرها المكتب المركزي للإحصاء، أن مؤشر أسعار المستهلك للعام 2013 بلغ 387.94، في مقابل 142.1 للعام 2010¹.

وأظهرت بيانات تقرير التضخم الصادر عن مصرف سورية المركزي حتى شهر كانون الأول من عام 2013، بأن معدل التضخم خلال عام 2013 قد بلغ 89.62% مقارنة بعام 2012 الذي بلغ معدل التضخم فيه 37.45%. وفي المقابل بلغ معدل التضخم 4.75% بين العامين 2011 و 2012². انظر الشكل رقم (6).



شكل رقم (6) تطور معدل التضخم السنوي في سورية خلال الفترة 2009-2013³.

¹ المكتب المركزي للإحصاء، (2013)، المجموعة الإحصائية، دمشق، الجمهورية العربية السورية.

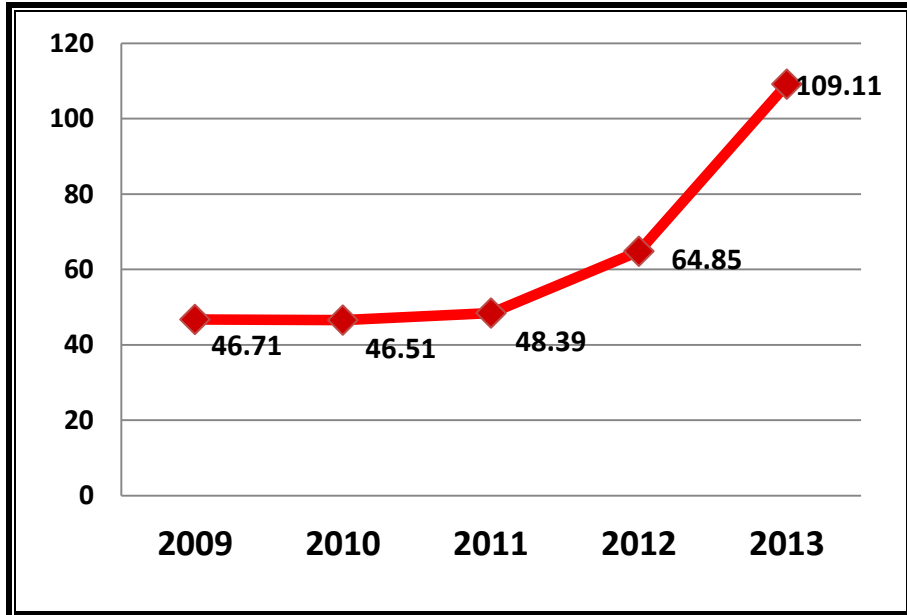
² مصرف سورية المركزي، (2013)، تقرير التضخم، دمشق، الجمهورية العربية السورية.

³ مصرف سورية المركزي، (2009-2013)، تقارير التضخم، دمشق، الجمهورية العربية السورية، معد من قبل الباحث.

3-2-2: التذبذب في أسعار صرف العملات الأجنبية:

يعد الثبات النسبي لأسعار الصرف الموازية لأسعار الصرف الرسمية واحداً من المؤشرات الاقتصادية والمالية المعبرة عن استقرار بيئة الأعمال في أية دولة سواء أكانت من الدول المتقدمة أم الدول النامية، وتتأثر أسعار الصرف بعوامل سياسية واقتصادية متعددة. ومن بين هذه العوامل الاقتصادية التضخم ومعدلات أسعار الفائدة السائدة في السوق، اللذان يعكسان أثرهما في سعر الصرف للعملة الوطنية. ومن منعكسات تراجع سعر صرف العملة الوطنية على بيئة الأعمال ارتفاع تكاليف عمليات الإنتاج نتيجة ارتفاع أسعار السلع والخدمات، وحدوث انكماش في الاقتصاد نتيجة تراجع أو توقف العديد من الشركات، وتراجع عمليات الاستيراد والتصدير لعدم استقرار أسعار الصرف.

وبالتالي فإن تذبذب أسعار الصرف لا تساعد على توفير بيئة أعمال مستقرة، فأسعار الصرف واستقرارها تشكل أحد أهم العوامل المشجعة على الاستثمار. ووفقاً لنشرة أسعار الصرف الصادرة عن مصرف سورية المركزي فقد شهد سعر صرف الدولار ارتفاعاً بدءاً من الربع الأخير من عام 2011 حتى هذه الأيام، انظر الشكل رقم (7).



شكل رقم (7) تغيرات أسعار صرف الدولار مقابل الليرة السورية خلال الفترة 2009-2013.¹

¹ مصرف سورية المركزي، (2009-2013)، نشرات أسعار الصرف، دمشق، الجمهورية العربية السورية، معد من قبل الباحث.

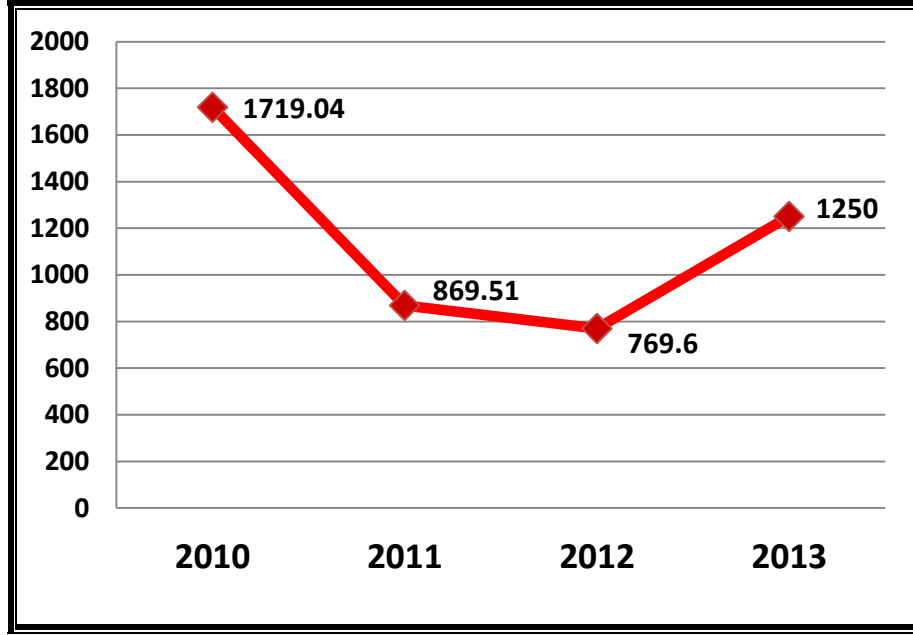
4-2-2: الانخفاض في مؤشر سوق دمشق للأوراق المالية:

لقد تراجع أداء سوق دمشق للأوراق المالية في العام 2011 نتيجة لمرور بيئة الأعمال السورية بأزمة اقتصادية خانقة، واشتدت آثار هذه الأزمة في العام 2012 لتطيح بكل رموز الاقتصاد السوري بما فيها سوق دمشق للأوراق المالية. فانخفاض السيولة بيد المستثمرين وتخوف جزء كبير منهم، وانتشار حمى البيع والإحجام عن الشراء، إلى جانب انخفاض القوة الشرائية لليرة السورية وارتفاع أسعار صرف العملات الأجنبية وغيرها من العوامل ساهمت بشكل كبير في تراجع أداء سوق دمشق للأوراق المالية.

فالأزمات الاقتصادية بما تلعبه من تخبط وعدم استقرار تجعل الصورة غير واضحة لدى المستثمرين المحتملين الذين ينتظرون على الدوام استقرار الأحوال السياسية والاقتصادية ليكونوا على قدر كافٍ من المعرفة لما هو محتمل من ظروف اقتصادية تساعدهم بالدخول في فرص استثمارية متنوعة وعلى رأسها الاستثمار في أسواق المال.

وقد سجل مؤشر سوق دمشق للأوراق المالية خلال العام 2012 تراجعاً بنسبة 11.5% ليبلغ /769.6/ نقطة بعد أن كان سجل /869.51/ نقطة في نهاية العام 2011، ومن الجدير بالذكر أنه كان قد سجل /1719.04/ نقطة في نهاية العام 2010. ومن الملاحظ أن المؤشر سجل معظم تراجعته خلال العام 2011، حيث تراجع بقيمة /850/ نقطة، في حين أنه تراجع بقيمة أقل بكثير خلال العام 2012 لم تتجاوز المئة نقطة. أما قيمة المؤشر خلال العام 2013 فقد ارتفع بنسبة كبيرة تجاوزت 62% مقارنة بالعام 2012 محققاً /1250/ نقطة، حيث تم تغطية انخفاض عام 2012 بالكامل وجزء من انخفاضات عام 2011¹. انظر الشكل رقم (8).

¹ سوق دمشق للأوراق المالية، (2013)، التقرير السنوي، دمشق، الجمهورية العربية السورية، ص10.



شكل رقم (8) مؤشر سوق دمشق للأوراق المالية خلال الفترة 2010-2013.¹

خلاصة الفصل الثاني

تناول الباحث في الفصل الثاني عدة مفاهيم لبيئة الأعمال، ووجد الباحث أن مفهوم بيئة الأعمال هو تعبير واسع، وأنه يشمل كل العناصر التي يمكن أن تؤثر في جاذبية الاستثمار بالنسبة للمستثمرين.

كما تم عرض المقومات الأساسية لبيئة الأعمال كما وردت في تقرير التنمية في العالم الصادر عن البنك الدولي، وتكمن هذه المقومات في العناصر التالية (الاستقرار والأمن، اللوائح التنظيمية، البنى التحتية، أسواق العمل).

ويتضح من خلال عرض ملامح بيئة الأعمال السورية الراهنة أن الأزمة الراهنة فرضت على بيئة الأعمال السورية صعوبات كثيرة تحتم على الشركات السورية مواجهتها لضمان بقاءها واستمرارها في مزاولتها نشاطها، وتتمثل هذه الصعوبات في (انكماش اقتصادي، ارتفاع في نسب التضخم، تذبذب في أسعار الصرف، انخفاض في مؤشر سوق دمشق للأوراق المالية).

¹ سوق دمشق للأوراق المالية، (2010-2013)، التقارير السنوية، دمشق، الجمهورية العربية السورية، معد من قبل الباحث.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية واختبار الفروض

تمهيد:

في الفصول السابقة تم تناول الإطار النظري لمشكلة البحث والدراسات السابقة لها. كما تم توضيح دوافع الإدارة في سياسة تمهيد الدخل، وأهم الأدوات التي تتبعها في ممارستها لهذه السياسة، كما تم التطرق لمفهوم بيئة الأعمال والمقومات الأساسية لها وأهم ملامح بيئة الأعمال السورية.

وسوف يتناول هذا الفصل تحليل واختبار آراء واقع عينة من الشركات تم رصده من إجابات المتخصصين العاملين في الشركات السورية والقادرين على تبيان واقعها، وذلك من خلال تحليل البيانات الأولية المستمدة من الاستبيان المستخدم في هذا الجزء من البحث. ولتحقيق ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: عينة البحث وصفاتها

المبحث الثاني: اختبار الفروض وتحليل النتائج

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات

المبحث الأول

عينة البحث وصفاتها

يتناول هذا المبحث تحديد المجتمع الذي تم استهدافه في هذه الدراسة الإحصائية، وتحديد الأساليب التي استخدمت للحصول على البيانات، وطريقة البحث الإحصائي ونوع المعاينة وطريقة سحب العينة، ويتم هذا من خلال التقسيمات التالية:

3-1.1: مجتمع وعينة البحث

3-1.2: أساليب جمع البيانات

3-1.3: وصف عينة البحث

3-1-1: مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من الشركات العاملة في بيئة الأعمال السورية والتي تتضمن شركات مساهمة وشركات محدودة المسؤولية وشركات أشخاص، وقد تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من هذه الشركات مكونة من 31 شركة¹، وزع عليها 175 استبانة وكان عدد المسترد من هذه الاستبانات والقابلة للتحليل 145 استبانة. وقد تم تحديد حجم العينة بناء على الانحراف المعياري للمجتمع والمقدر هنا بناء على التجارب السابقة بمقدار 0.6، وحجم خطأ معياري يمكن قبوله بمقدار 0.05، وبالتالي يكون حجم العينة الكافي عند هذه لأرقام هو²:

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

S: هو الانحراف المعياري المقدر للمجتمع.

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

وبالتالي فإن الحجم الأدنى المقبول لعدد مفردات العينة:

$$N = \frac{0.6^2}{0.05^2} = 145$$

ويضم الجدول التالي طبقات المجتمع الإحصائي والاستبانات المستردة والقابلة للتحليل:

طبقات المجتمع الإحصائي	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستردة	نسبة الاسترداد
الشركات السورية	175	145	%82.86

جدول رقم (1) عدد الاستبانات الموزعة والمستردة ونسبة الاسترداد.

1 انظر الملحق رقم (1).

² شافا فرانكفورت، ناشمياز، (2004)، طرائق البحث في العلوم الاجتماعية، (ليلي الطويل، مترجم)، عمان: دار بترا للنشر والتوزيع، ص 205.

3-1-2: أساليب جمع البيانات:

تم اختيار الاستبانة كأداة لجمع البيانات التي من خلالها تتم الإجابة على تساؤلات البحث، وهي أداة شائعة الاستخدام لقياس الآراء والاتجاهات ومستمدة في كثير من الدراسات الميدانية العربية والأجنبية التي تهتم بقياس الآراء. واحتوت الاستبانة في مقدمتها على رسالة مختصرة تشرح مفهوم سياسة تمهيد الدخل وتوضح للمشارك أهداف الدراسة الميدانية. ثم اشتملت الاستبانة بعد ذلك على محورين، يبتدئ كل محور بتعليمات المشاركة وتم تمييزها عن عبارات الاستبانة بخط واضح وعريض. وتم تذييل الاستبانة بمعلومات للاتصال بالباحث (الهاتف والبريد الإلكتروني). أما المحور الأول من الاستبانة فقد تم تخصيصه للمعلومات الشخصية للمشارك، حيث يحدد المشارك مؤهله العلمي وتخصصه الأكاديمي وموقعه الوظيفي. ويهتم المحور الثاني بأساليب سياسة تمهيد الدخل، ويحتوي على ثلاثة وعشرين سؤال يحدد فيها المشارك مدى ممارستها من قبل الشركات السورية. وحرص الباحث على أن يشتمل هذا المحور على أساليب سياسة تمهيد الدخل الأكثر انتشاراً، حيث تم اختيار الأساليب المحاسبية المذكورة في الدراسات السابقة، وتم تبويب الأساليب بحسب علاقتها ببعض مبادئ ومفاهيم المحاسبة من وجهة نظر الباحث، حيث وزعت الأساليب إلى أساليب مرتبطة بالتغييرات المحاسبية الاختيارية، وأساليب مرتبطة بالتحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، وأخيراً أساليب مرتبطة بإعادة تبويب بنود قائمة الدخل¹.

ولتسهيل إيصال الاستبانة إلى الأطراف المشاركة، تم تطوير استبانة إلكترونية إضافة إلى الاستبانة الورقية، وتم إرسالها عن طريق البريد الإلكتروني. وحرص الباحث على التحدث شخصياً إلى بعض المشاركين في البحث.

¹ انظر الملحق رقم (2).

3-1-3: وصف عينة البحث:

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

أولاً: توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي:

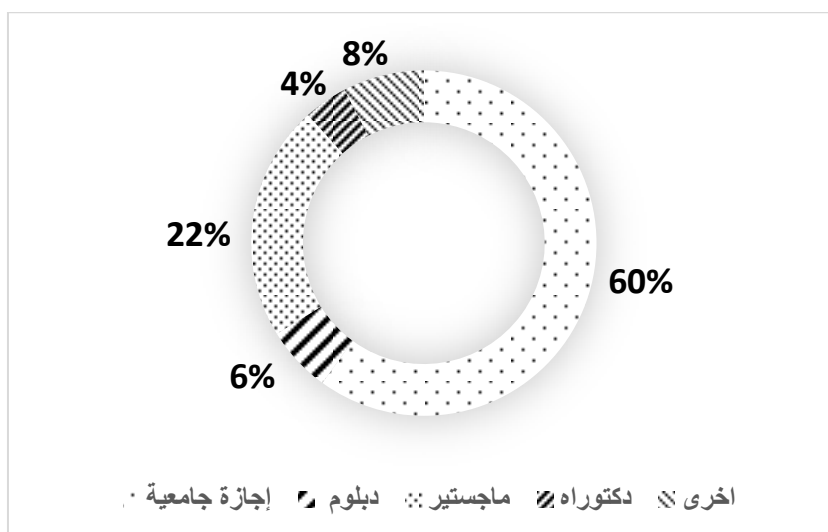
يبين الجدول التالي توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي:

النسبة	التكرارات	المؤهل العلمي
60%	87	إجازة جامعية
6.2%	9	دبلوم
22.1%	32	ماجستير
4.1%	6	دكتوراه
7.6%	11	أخرى
100%	145	الإجمالي

جدول رقم (2) توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي.

بالنظر إلى الجدول السابق نلاحظ أن غالبية أفراد العينة هم من الحاصلين على إجازة جامعية حيث بلغت نسبتهم 60%، ويليهما الحاصلين على درجة الماجستير بنسبة 22.1%، ونسبة 7.6% للحاصلين على شهادات أخرى التي قد تكون شهادة معهد أو من شهادة مهنية، أما الحاصلين على شهادة الدبلوم فقد بلغت نسبتهم 6.2%، وبقي أفراد العينة هم من الحاصلين على درجة الدكتوراه بنسبة 4.1%، وهذا يدل على أن الأفراد المستهدفين من خلال المسح هم من المؤهلين بصورة جيدة، الأمر الذي يمكنهم من الإجابة على في أسئلة الاستبانة على نحو ملائم.

وبين الشكل التالي نسب توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي:



شكل رقم (9) نسب توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي.

ويبين الجدول التالي توزيع المؤهل العلمي مقارنة بالتخصص الأكاديمي حيث يظهر الجدول أن معظم أفراد العينة هم من الحاصلين على إجازة جامعية اختصاص محاسبة حيث بلغ عددهم 58 فرد، ويليهما الحاصلين على درجة الماجستير في المحاسبة، ويليهما الحاصلين على شهادات الدكتوراه والدبلوم والمعاهد في اختصاص المحاسبة.

الإجمالي	التخصص الأكاديمي					المؤهل العلمي
	أخرى	اقتصاد	إدارة أعمال	علوم مالية ومصرفية	محاسبة	
87	0	7	8	14	58	إجازة جامعية
9	0	0	2	4	3	دبلوم
32	0	2	3	4	23	ماجستير
6	0	2	0	0	4	دكتوراه
11	0	0	0	6	5	أخرى
145	0	11	13	28	93	الإجمالي

جدول رقم (3) تقاطع أفراد العينة وفقاً للمؤهل العلمي والتخصص الأكاديمي.

ويبين الجدول التالي توضع المؤهل العلمي مقارنة بالمعرفة بمصطلح سياسة تمهيد الدخل:

الإجمالي	مدى المعرفة بسياسة تمهيد الدخل			المؤهل العلمي
	واضح المضمون تماماً	غير محدد المضمون تماماً	غامض	
87 %100	53 %60.9	24 %28.6	10 %11.5	إجازة جامعية
9 %100	5 %55.6	3 %22.2	1 %11.1	دبلوم
32 %100	25 %78.1	3 %9.4	4 %12.5	ماجستير
6 %100	5 %83.3	1 %16.7	0 %0	دكتوراه
11 %100	1 %9.1	4 %36.4	6 %54.5	أخرى
145 %100	89 %61.4	35 %24.1	21 %14.5	الإجمالي

جدول رقم (4) تقاطع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي والمعرفة بسياسة تمهيد الدخل.

يوضح الجدول السابق أن مصطلح سياسة تمهيد الدخل واضح المضمون بالنسبة للحاصلين على إجازة جامعية فما فوق، حيث أن نسبة 60.9% من الحاصلين على إجازة جامعية لديهم معرفة بمصطلح سياسة تمهيد الدخل واضح المضمون تماماً، و 55.6% من الحاصلين على شهادة الدبلوم، و 78.1% من الحاصلين على درجة الماجستير، و 83.3% من الحاصلين على درجة الدكتوراه، أما الحاصلين على شهادات أخرى فإن مصطلح سياسة تمهيد الدخل غامض بالنسبة إليهم.

ويبين الجدول التالي توزيع المؤهل العلمي مقارنة بالمعرفة بمصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة:

الإجمالي	مدى المعرفة ببيئة الأعمال غير المستقرة			المؤهل العلمي
	واضح المضمون تماماً	غير محدد المضمون تماماً	غامض	
87 %100	70 %80.5	12 %13.8	5 %5.7	إجازة جامعية
9 %100	6 %66.7	2 %22.2	1 %11.1	دبلوم
32 %100	24 %75	6 %18.7	2 %6.3	ماجستير
6 %100	6 %100	0 %0	0 %0	دكتوراه
11 %100	7 %63.6	3 %27.3	1 %9.1	أخرى
145 %100	113 %77.9	23 %15.9	9 %6.2	الإجمالي

جدول رقم (5) تقاطع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي والمعرفة ببيئة الأعمال غير المستقرة.

بقراءة الجدول السابق يتبين لنا أن مصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة واضح المضمون تماماً وفقاً لجميع المؤهلات العلمية، حيث أن نسبة 80.5% من الحاصلين على إجازة جامعية لديهم إلمام بمصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة، و 66.7% من الحاصلين على شهادة الدبلوم، و 75% من الحاصلين على درجة الماجستير، و 100% من الحاصلين على درجة الدكتوراه، و 63.6% من الحاصلين على شهادات أخرى.

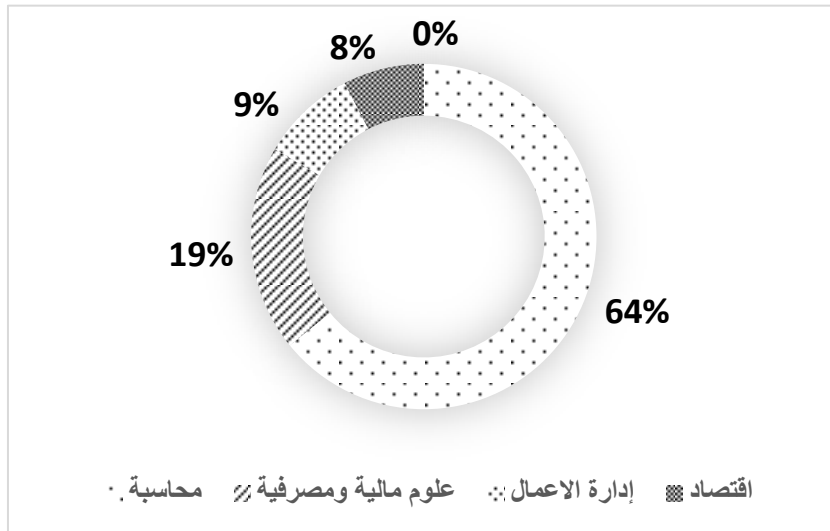
ثانياً: توزيع عينة البحث وفقاً للتخصص الأكاديمي:

يبين الجدول التالي توزيع عينة البحث وفقاً للتخصص الأكاديمي:

النسبة	التكرارات	التخصص الأكاديمي
64.1%	93	محاسبة
19.3%	28	علوم مالية ومصرفية
9%	13	إدارة أعمال
7.6%	11	اقتصاد
0%	0	أخرى
100%	145	الإجمالي

جدول رقم (6) توزيع عينة البحث وفقاً للتخصص الأكاديمي.

نلاحظ من الجدول أعلاه توزيع عينة البحث من حيث التخصص الأكاديمي، حيث كان المختصين بالمحاسبة هم الأكثرية بالعينة حيث بلغ عددهم 93 فرداً بنسبة 64.1%، ويليهم اختصاص العلوم المالية والمصرفية حيث بلغ عددهم 28 فرد بنسبة 19.3%، ثم اختصاص إدارة الأعمال حيث بلغ عددهم 13 فرد بنسبة 9%، أما باقي الاختصاصات فلم تتجاوز أعداد المشاهدات 24 فرداً من كامل حجم العينة. وهذا يدل على أن معظم أفراد العينة من الحاصلين على اختصاص محاسبة، وبالتالي لديهم الفهم الكافي فيما يتعلق بسياسة تمهيد الدخل. انظر الشكل رقم (10).



شكل رقم (10) نسب توزيع عينة البحث وفقاً للتخصص الأكاديمي.

ويبين الجدول التالي توزيع التخصص الأكاديمي مقارنة بالموقع الوظيفي، حيث يظهر الجدول أن غالبية أفراد العينة موقعهم الوظيفي محاسبين ومدراء ماليين بالنسبة لاختصاص المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، وغالبية الحاصلين على اختصاص إدارة الأعمال موقعهم الوظيفي مدراء، وقد وجد ضمن العينة اختصاصات أخرى موقعهم الوظيفي محاسبين ومدراء ماليين ولكن بنسب ليست ذات أهمية.

الإجمالي	الموقع الوظيفي							التخصص الأكاديمي
	أخرى	أستاذ جامعي	مدقق خارجي	مدقق داخلي	محاسب	مدير مالي	مدير	
93	0	3	7	10	52	19	2	محاسبة
28	1	1	2	0	13	6	5	علوم مالية ومصرفية
13	1	0	2	0	1	0	9	إدارة أعمال
11	2	0	0	3	0	6	0	اقتصاد
0	0	0	0	0	0	0	0	أخرى
145	4	4	11	13	66	31	16	الإجمالي

جدول رقم (7) تقاطع أفراد العينة وفقاً للتخصص الأكاديمي والموقع الوظيفي.

أما توزيع التخصص الأكاديمي مقارنة بمعرفة مصطلح سياسة تمهيد الدخل فيوضحه الجدول التالي:

الإجمالي	مدى المعرفة بسياسة تمهيد الدخل			التخصص الأكاديمي
	واضح المضمون تماماً	غير محدد المضمون تماماً	غامض	
93 %100	69 %74.2	17 %18.3	7 %7.5	محاسبة
28 %100	18 %64.3	6 %21.4	4 %14.3	علوم مالية ومصرفية

13 %100	7 %53.8	3 %23.1	3 %23.1	إدارة أعمال
11 %100	5 %45.4	4 %36.4	2 %18.2	اقتصاد
0 %0	0 %0	0 %0	0 %0	أخرى
145 %100	99 %68.3	30 %20.7	16 %11	الإجمالي

جدول رقم (8) تقاطع أفراد العينة وفقاً للتخصص الأكاديمي والمعرفة بسياسة تمهيد الدخل.

بقراءة الجدول السابق يتبين لنا أن مصطلح سياسة تمهيد الدخل واضح المضمون تماماً بالنسبة للحاصلين على شهادات في المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية أكثر من الاختصاصات الأخرى، حيث أن نسبة 74.2% من الحاصلين على اختصاص محاسبة لديهم مصطلح سياسة تمهيد الدخل واضح المضمون تماماً، و64.3% من الحاصلين على اختصاص علوم مالية ومصرفية، ونسبة 53.8% من الحاصلين على اختصاص إدارة الأعمال، ونسبة 45.4% للحاصلين على اختصاص اقتصاد.

ويبين الجدول التالي توزيع التخصص الأكاديمي مقارنة بالمعرفة بمصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة:

الإجمالي	مدى المعرفة ببيئة الأعمال غير المستقرة			التخصص الأكاديمي
	واضح المضمون تماماً	غير محدد المضمون تماماً	غامض	
93 %100	75 %80.6	16 %17.2	2 %2.2	محاسبة
28 %100	20 %71.3	8 %28.6	0 %0	علوم مالية ومصرفية
13 %100	8 61.6	3 %23.1	2 %15.3	إدارة أعمال

11 %100	7 %63.6	3 %27.3	1 %9.1	اقتصاد
0 %100	0 %0	0 %0	0 %0	أخرى
145 %100	110 %75.9	30 %20.7	5 %3.4	الإجمالي

جدول رقم (9) تقاطع أفراد العينة وفقاً للتخصص الأكاديمي والمعرفة ببيئة الأعمال غير المستقرة.

بقراءة الجدول السابق يتبين لنا أن مصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة واضح المضمون تماماً بنسبة 75.9% من أفراد العينة، حيث أن نسبة 80.6% من الحاصلين على اختصاص محاسبة لديهم مصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة واضح المضمون تماماً، ونسبة 71.3% من الحاصلين على اختصاص علوم مالية ومصرفية، بينما نسبة 61.6% من الحاصلين على اختصاص إدارة أعمال، ونسبة 63.6% من الحاصلين على اختصاص اقتصاد.

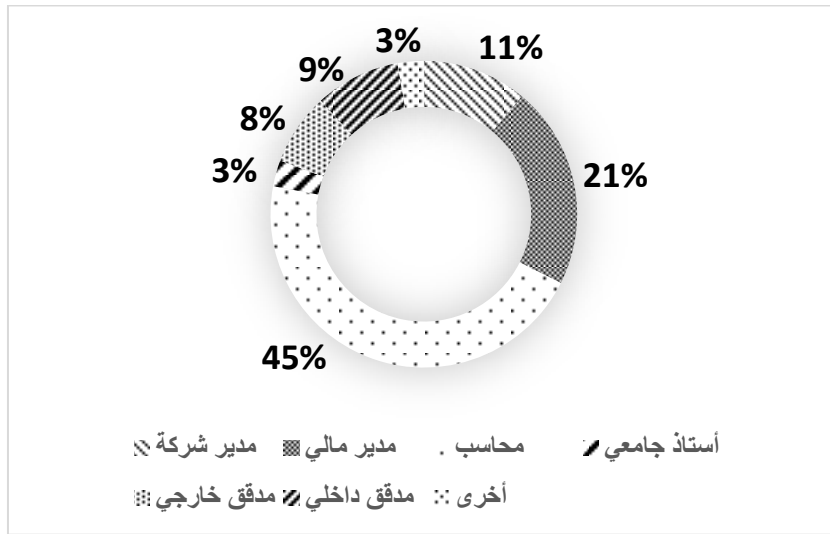
ثالثاً: توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي:

يبين الجدول التالي توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي:

النسبة	التكرارات	الموقع الوظيفي
11%	16	مدير
21.4%	31	مدير مالي
45.5%	66	محاسب
9%	13	مدقق داخلي
7.6%	11	مدقق خارجي
2.8%	4	أستاذ جامعي
2.8%	4	أخرى
100%	145	الإجمالي

جدول رقم (10) توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي.

نلاحظ من الجدول السابق أن النسبة الأكبر من أفراد العينة كموقع وظيفي كانت من نصيب المحاسبين حيث بلغ عددهم 66 محاسب بنسبة 45.5% من أفراد العينة، يليهم المدراء الماليين حيث بلغ عددهم 31 مدير مالي بنسبة 21.4%، يليهم المدراء حيث بلغ عددهم 16 مدير بنسبة 11%، ثم يليهم المدققين الداخليين والخارجيين وأساتذة الجامعة بنسبة 9%، 7.6%، 2.8% على التوالي، أما الأفراد العاملين في وظائف أخرى كانت نسبتهم غير ذات أهمية فقد بلغت 2.8% من أفراد العينة. انظر الشكل رقم (11).



شكل رقم (11) نسب توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي.

ومن خلال الجدول التالي نلاحظ أن غالبية أفراد العينة هم المحاسبين الذين لديهم خبرة من 3 إلى 6 سنة حيث بلغ عددهم 24 فرداً، يليهم المحاسبين بخبرة أقل من 3 سنة وقد بلغ عددهم 17 فرداً، ثم المحاسبين بخبرة من 9 إلى 12 سنة وبلغ عددهم 12 فرداً، فالمدراء الماليين الذين لديهم خبرة من 3 إلى 6 سنوات حيث بلغ عددهم 11، ثم المدراء الماليين بخبرة أقل من 3 سنوات، وأخيراً المدققين الداخليين بخبرة من 3 إلى 6 سنوات.

الإجمالي	سنوات الخبرة					الموقع الوظيفي
	أقل من 3	3 - 6	6 - 9	9 - 12	أكثر من 12	
16	0	4	5	0	7	مدير
31	8	11	5	3	4	مدير مالي
66	17	24	8	12	5	محاسب

13	0	0	0	10	3	مدقق داخلي
11	1	1	5	2	2	مدقق خارجي
4	0	0	4	0	0	أستاذ جامعي
4	0	3	0	1	1	أخرى
145	16	19	27	52	31	الإجمالي

جدول رقم (11) تقاطع أفراد العينة وفقاً للموقع الوظيفي وسنوات الخبرة.

رابعاً: توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة:

يبين الجدول التالي توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة:

النسبة	التكرارات	سنوات الخبرة
21.4%	31	أقل من 3
35.9%	52	من 3 إلى 6
18.6%	27	من 6 إلى 9
13.1%	19	من 9 إلى 12
11%	16	أكثر من 12
100%	145	الإجمالي

جدول رقم (12) توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة.

نلاحظ من الجدول السابق أن أكثر المشاهدات كانت من 3 إلى 6 سنوات بنسبة 35.9% من حجم العينة، ويليهما الذين خبرتهم أقل من 3 سنوات بنسبة 21.4%، ثم الذين خبرتهم من 6 إلى 9 سنوات بنسبة 18.6%، ثم الذين لديهم خبرة من 9 إلى 12 سنة بنسبة 13.1%، وأخيراً الذين لديهم خبرة أكثر من 12 سنة بنسبة 11%. وهذا يعتبر مؤشر جيد على أن معظم أفراد العينة لديهم الخبرة اللازمة لمعرفة أساليب سياسة تمهيد الدخل المتبعة في الشركات السورية.

خامساً: توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح سياسة تمهيد الدخل:

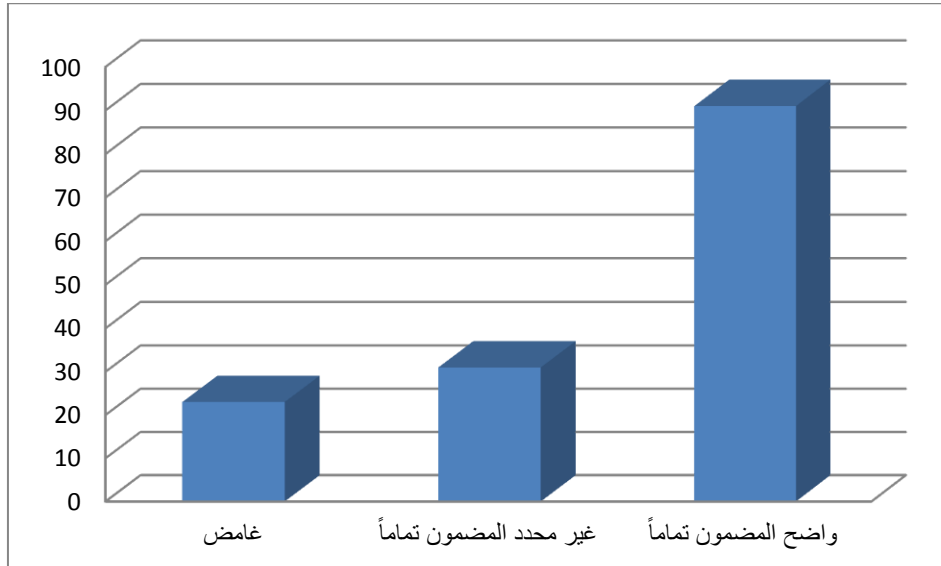
يبين الجدول التالي توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح سياسة تمهيد الدخل:

النسبة	التكرارات	المعرفة بسياسة تمهيد الدخل
15.9%	23	غامض
21.4%	31	غير محدد المضمون تماماً
62.7%	91	واضح المضمون تماماً
100%	145	الإجمالي

جدول رقم (13) توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح سياسة تمهيد الدخل.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مصطلح سياسة تمهيد الدخل كان واضح المضمون تماماً بنسبة 62.7% من أفراد العينة، وكان المصطلح غير محدد المضمون تماماً بنسبة 22.1% من أفراد العينة، بينما كان المصطلح غامض بنسبة 15.9%.

ويبين الشكل التالي توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح سياسة تمهيد الدخل:



شكل رقم (12) توزيع عينة البحث وفقاً لوضوح مصطلح سياسة تمهيد الدخل.

يبين الجدول التالي توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح سياسة تمهيد الدخل مقارنة بالمعرفة بمصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة:

الإجمالي	مدى وضوح مصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة			مدى وضوح مصطلح سياسة تمهيد الدخل
	واضح المضمون تماماً	غير محدد المضمون تماماً	غامض	
23 %100	9 %39.1	7 %30.4	7 %30.4	غامض
31 %100	16 %51.6	12 %38.7	3 %9.7	غير محدد المضمون تماماً
91 %100	82 %90.1	8 %8.8	1 %1.1	واضح المضمون تماماً
145 %100	107 %73.8	27 %18.6	11 %7.6	الإجمالي

جدول رقم (14) تقاطع أفرا العينة وفقاً للمعرفة بمصطلح سياسة تمهيد الدخل والمعرفة بمصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة.

نلاحظ من الجدول السابق أن 90.1% من أفراد العينة الذين لديهم معرفة بمصطلح سياسة تمهيد الدخل لديهم معرفة بمصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة، ونسبة 8.8% من الأفراد الذين لديهم معرفة بمصطلح سياسة تمهيد الدخل يبدو مصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة غير محدد المضمون تماماً، كما أن نسبة 51.6% من الأفراد الذين يبدو لديهم مصطلح سياسة تمهيد الدخل غير محدد المضمون تماماً يبدو لديهم مصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة واضح تماماً، ونسبة 38.7% من الأفراد الذين يبدو لديهم مصطلح سياسة تمهيد الدخل غير محدد المضمون تماماً يبدو لديهم مصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة غير محدد المضمون تماماً.

سادساً: توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة:

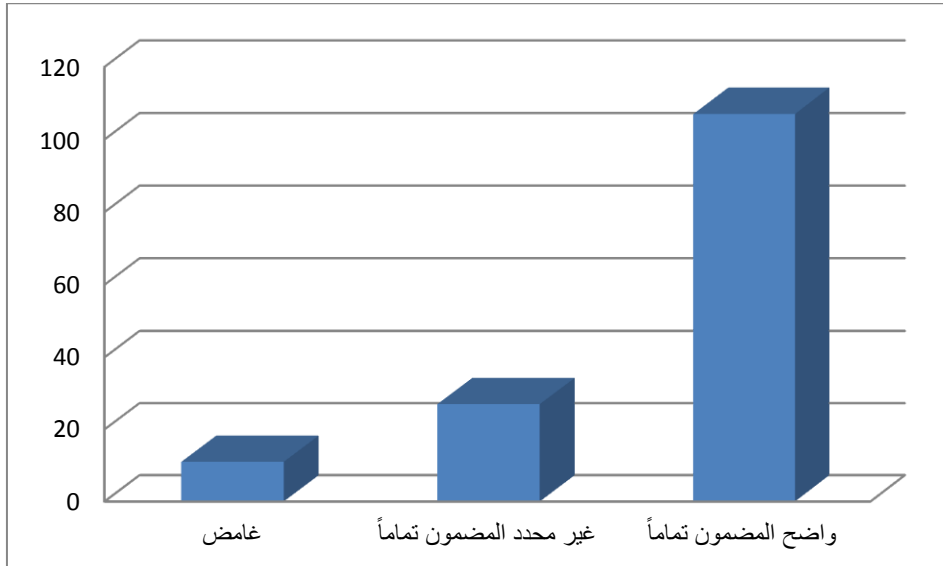
يبين الجدول التالي توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة:

النسبة	التكرارات	المعرفة ببيئة الأعمال غير المستقرة
7.6%	11	غامض
18.6%	27	غير محدد المضمون تماماً
73.8%	107	واضح المضمون تماماً
100%	145	الإجمالي

جدول رقم (15) توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة بمصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة كان واضح المضمون تماماً بنسبة 73.8% من حجم العينة، وكان المصطلح غير محدد المضمون تماماً بنسبة 18.6%، بينما كان غامض بنسبة 7.6%.

ويبين الشكل التالي توزيع عينة البحث وفقاً للمعرفة ببيئة الأعمال غير المستقرة:



شكل رقم (13) توزيع عينة البحث وفقاً لوضوح مصطلح بيئة الأعمال غير المستقرة.

المبحث الثاني

اختبار الفروض وتحليل النتائج

يتناول هذا المبحث اختبار الفروض، ومقارنة النتائج حول الفروض بالنسبة لخصائص العينة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها، وقد تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS في تحليل البيانات التي جمعت في هذا البحث، فضلاً عن مجموعة أخرى من الأدوات الإحصائية الوصفية مثل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وسيتم دراسة هذا المبحث من خلال ما يلي:

3.2-1: إجراءات معالجة الاستبانة

3.2-2: نتائج اختبار وتحليل الفرض الأول

3.2-3: نتائج اختبار وتحليل الفرض الثاني

3.2-4: نتائج اختبار وتحليل الفرض الثالث

1-2-3: إجراءات معالجة الاستبانة:

لتحقيق أغراض البحث واختبار الفروض تم إعطاء كل فئة من فئات إجابات الاستبيان المستخدم في العينة قيمة متزايدة تصاعدياً وفق لدرجة موافقة الفرد مع الأخذ بعين الاعتبار البنود الإيجابية والبنود السلبية في الاستبيان، كما في الشكل التالي:

الإجابات	البند الإيجابي	البند السلبي
موافق بشدة	5	1
موافق	4	2
محايد	3	3
غير موافق	2	4
غير موافق بشدة	1	5

جدول رقم (16) تثقيل البنود الإيجابية والسلبية للاستبانة.

وقد تم استخدام الوسط الحسابي لكل بند من بنود الاستبيان ولكل محور وبناء على القيم المعطاة أعلاه، بحيث يتم قبول الفرض طالما أن الإجابات بالمتوسط أعلى من محايد، بحيث يكون الوسط الحسابي لأوزان الإجابات أعلى من 3 بعد اختبار الفرضيات بناء على هذا المقياس، أما دون هذا فيعتبر الفرض مرفوض، وتم استخدام الانحراف المعياري لقياس تشتت الإجابات عن الوسط الحسابي، وتم تعزيز النتائج باختبار One T-Test Sample.

وتم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Science لمعالجة البيانات وتحليلها إحصائياً، واستخدم لذلك اختبار T بالإضافة إلى جداول التقاطعات لوصف خصائص العينة. وتم في هذه المرحلة تحويل عبارات الاستبانة إلى متغيرات كمية (Scale) في ثلاث محاور، وتم الاعتماد على مقياس ليكرت ذي الخمس درجات (Likert Scale) للتعبير عن المتغيرات، حيث

اتخذت المتغيرات أوزاناً تتراوح بين 5 و 1 ابتداءً بالرأي (موافق تماماً) وانتهاءً بالرأي (غير موافق بشدة).

وفيما يتعلق بالثبات والصدق تم احتساب معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس ثبات بيانات الاستبانة والتأكد من عدم تناقضها، ولتحديد العبارات التي تضعف القياس. وقيمة معامل الثبات يجب أن تتراوح بين الصفر والواحد، وكلما اقتربت القيمة من العدد واحد الصحيح دل ذلك على أن هناك ثبات في البيانات والعكس صحيح. وقد اقتربت قيمة معامل الثبات هنا من الواحد الصحيح حيث بلغت 0.855 للأسئلة البحثية ككل، ويبين الجدول التالي توزع مقياس ألفا كرونباخ على كل محور على حدا:

المحور	قيمة معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	0.675
المحور الثاني	0.686
المحور الثالث	0.688

جدول رقم (17) قيمة معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور البحث.

أما فيما يتعلق بالصدق فقد تم عرض الاستبانة على مجموعة من الأكاديميين في قسم المحاسبة بجامعة دمشق، واجتمعت الآراء على صدق محتوى الاستبانة ومقدرتها على قياس آراء عينة البحث.

2-2-3: نتائج اختبار وتحليل الفرض الأول:

يتضمن هذا المحور 9 أسئلة موجهة لاختبار الفرض الأول والذي ينص على افتراض الدور الإيجابي لسياسة تمهيد الدخل من خلال التغييرات المحاسبية الاختيارية في استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

أولاً: التكرارات والنسب المئوية لبنود الفرض الأول:

يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على بنود الفرض الأول:

التكرارات					الأسئلة
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
0 %0	8 %5.5	11 %7.6	78 %53.8	48 %33.1	1 التأثير على قيمة قسط استهلاك الأصول الثابتة من خلال تغيير طريقة الاستهلاك المتبعة كالتحول مثلاً من طريقة القسط الثابت إلى طريقة عدد وحدات الإنتاج.
5 %3.4	9 %6.2	22 %15.2	60 %41.4	49 %33.8	2 التلاعب بإضافة أو عدم إضافة تكاليف الاقتراض لتمويل الأصل حتى لو حققت شروط الرسملة.
2 %1.4	13 %9	11 %7.6	70 %48.3	49 %33.8	3 تغيير الطريقة المتبعة في تقويم المخزون كالتحول مثلاً من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلى طريقة التكلفة المحددة وذلك للتأثير على تكلفة البضاعة المباعة.

5	12	17	52	59	عدم قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.	4
%3.4	%8.3	%11.7	%35.9	%40.7		
4	21	9	73	38	عدم إضافة النفقات اللاحقة إلى قيمة الأصل على الرغم من أنها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المتوقعة للأصل.	5
%2.8	%14.5	%6.2	%50.3	%26.2		
5	16	16	60	48	استخدام معدلات اهتلاك أقل من معدلات الاهتلاك المتعارف عليها.	6
%3.4	%11	%11	%41.4	%33.1		
4	16	6	75	44	عدم إظهار التقديرات الفعلية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها.	7
%2.8	%11	%4.1	%51.7	%30		
3	14	12	72	44	المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الإنتاجي للأصل.	8
%2.1	%9.7	%8.3	%49.7	%30		
6	9	9	70	51	رسملة مصروفات إيراديه مثل مصاريف الصيانة دون انطباق شروط الرسملة عليها.	9
%4.1	%6.2	%6.2	%48.3	%32.2		
34	118	113	610	430	إجمالي المحور الأول	
%2.7	%9	%8.7	%46.7	%32.9		

جدول رقم (18) التكرارات والنسب المئوية لإجابات الفرض الأول.

ثانياً: اختبار T لبنود الفرض الأول:

لتأكيد التحليل السابق تم اختبار On 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، فكانت النتائج كما يلي:

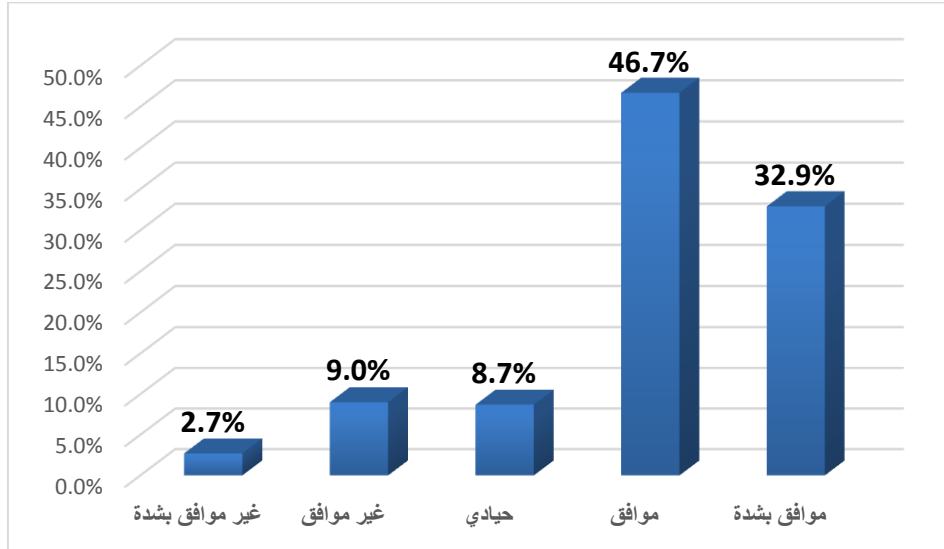
الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	قيمة Sig لاختبار T
1 التآثير على قيمة قسط استهلاك الأصول الثابتة من خلال تغيير طريقة الاستهلاك المتبعة كالتحول مثلاً من طريقة القسط الثابت إلى طريقة عدد وحدات الإنتاج.	4.14	0.782	17.639	0.000
2 التلاعب بإضافة أو عدم إضافة تكاليف الاقتراض لتمويل الأصل حتى لو تحققت شروط الرسملة عليها.	3.96	1.027	11.245	0.000
3 تغيير الطريقة المتبعة في تقويم المخزون كالتحول مثلاً من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلى طريقة التكلفة المحددة وذلك للتأثير على تكلفة البضاعة المباعة.	4.04	0.949	13.210	0.000
4 عدم قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.	4.02	1.083	11.347	0.000

0.000	9.376	1.063	3.83	5	عدم إضافة النفقات اللاحقة إلى قيمة الأصل على الرغم من أنها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المتوقعة للأصل.
0.000	9.894	1.091	3.9	6	استخدام معدلات اهتلاك أقل من معدلات الاهتلاك المتعارف عليها.
0.000	11.319	1.020	3.96	7	عدم إظهار التقديرات الفعلية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
0.000	11.841	0.982	3.97	8	المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الإنتاجي للأصل.
0.000	12.297	1.020	4.04	9	رسملة مصروفات إيراديه مثل مصاريف الصيانة دون انطباق شروط الرسملة عليها.
0.000	22.349	0.53	3.98	إجمالي المحور الأول	

جدول رقم (19) الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة T لإجابات الفرض الأول.

بقراءة جدول تكرارات الفرض الأول نجد أن نسبة الموافقة على الأدوات التي تمارسها الإدارة من خلال التغييرات المحاسبية الاختيارية لتحقيق استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة بلغت 79.6%، موزعة بنسبة 32.9% موافق بشدة، ونسبة 46.7% موافق، بينما بلغت نسبة محايد 8.7% وهي النسبة الأقل، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 11.7%، وبلغ المتوسط الحسابي للفرض الأول 3.98 وهو أكبر من الوسط الحسابي الفرضي 3، مما يدل على موافقة أفراد العينة على الفرض الأول، ويدل وجود انحراف معياري قدره 0.53 على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط

الحسابي، وهذا يؤدي لقبول الفرض بشكل عام. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على بنود الفرض الأول من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (14) نسب إجابات أفراد العينة على بنود الفرض الأول.

وبالرجوع إلى اختبار T لجميع بنود الفرض الأول نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 22.349 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغييرات المحاسبية الاختيارية واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

ويمكن الرجوع إلى الملحق رقم (2) لمعرفة نتيجة تحليل واختبار كل سؤال على حدا من أسئلة الفرض الأول ودوره في استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

3-2-3: نتائج اختبار وتحليل الفرض الثاني:

يتضمن هذا المحور 7 أسئلة موجهة لاختبار الفرض الثاني والذي ينص على افتراض الدور الإيجابي لسياسة تمهيد الدخل من خلال التحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات في استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

أولاً: التكرارات والنسب المئوية لبنود الفرض الثاني:

يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على بنود الفرض الثاني:

التكرارات					الأسئلة
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
7 %4.8	16 %11	13 %9	75 %51.7	34 %23.4	1 تأجيل الاعتراف بمبيعات آخر العام للحصول على زيادة في مبيعات السنة المالية التالية.
7 %4.8	11 %7.6	8 %5.5	85 %58.6	34 %23.4	2 الاعتراف بالمبيعات كإيراد على الرغم من توافر شروط تحتم الانتظار حتى تصبح عملية البيع نهائية.
8 %5.5	17 %11.7	12 %8.3	73 %50.3	35 %24.1	3 عقد صفقات بيع صورية آخر العام ثم إلغاؤها في بداية العام القادم وذلك لزيادة إيراد المبيعات.
4 %2.8	16 %11	10 %6.9	64 %44.1	51 %35.2	4 إثبات بضاعة الأمانة لدى الغير والمملوكة للمنشأة كمبيعات.

3	5	13	82	42	إبقاء الدفاتر والسجلات المحاسبية مفتوحة لفترة ما بعد نهاية السنة المالية لتسجيل مبيعات إضافية.	5
%2.1	%3.4	%9	%56.6	%29		
4	15	3	82	41	تضمين مخزون آخر المدة مخزون راكد أو متقادم.	6
%2.8	%10.3	%2.1	%56.6	%28.3		
10	18	9	66	42	اعتبار البضاعة المباعة غير المسلمة جزءاً من المخزون للتأثير على مخزون آخر المدة.	7
%6.9	%12.4	%6.2	%45.5	%29		
43	98	68	527	279	إجمالي المحور الثاني	
%4.2	%9.7	%6.7	%51.9	%27.5		

جدول رقم (20) التكرارات و النسب المئوية لإجابات الفرض الثاني.

ثانياً: اختبار T لبنود الفرض الثاني:

لتأكيد التحليل السابق تم اختبار (On 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، فكانت النتائج كما يلي:

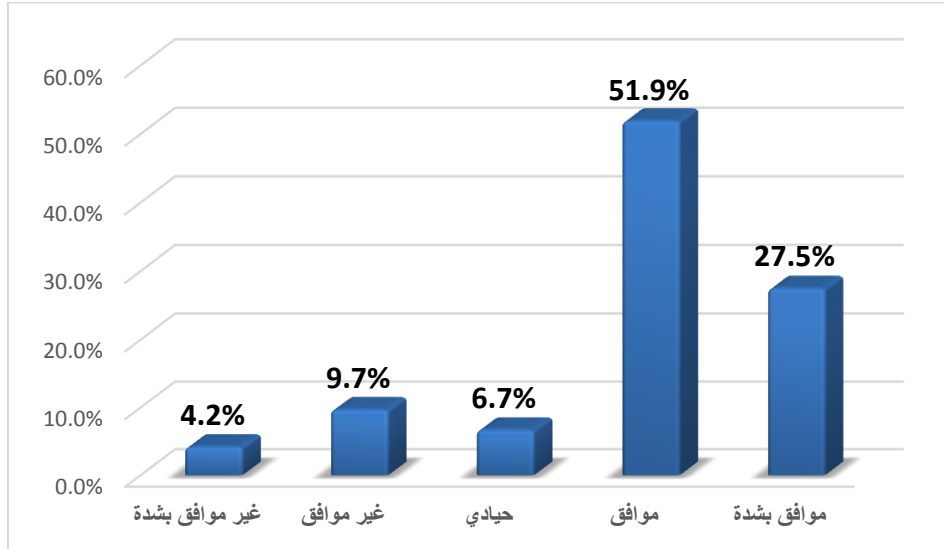
الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	قيمة Sig لاختبار T
1 تأجيل الاعتراف بمبيعات آخر العام للحصول على زيادة في مبيعات السنة المالية التالية.	3.78	1.077	8.716	0.000
2 الاعتراف بالمبيعات كإيراد على الرغم من توافر شروط تحتم الانتظار حتى تصبح عملية البيع نهائية.	3.88	1.010	10.521	0.000

0.000	8.204	1.114	3.76	3	عقد صفقات بيع صورية آخر العام ثم إلغاؤها في بداية العام القادم وذلك لزيادة إيرادات المبيعات.
0.000	11.155	1.057	3.98	4	إثبات بضاعة الأمانة لدى الغير والمملوكة للمنشأة كمبيعات.
0.000	15.346	0.839	4.07	5	إبقاء الدفاتر والسجلات المحاسبية مفتوحة لفترة ما بعد نهاية السنة المالية لتسجيل مبيعات إضافية.
0.000	11.880	0.986	3.97	6	تضمين مخزون آخر المدة مخزون راكد أو متقادم.
0.000	7.786	1.195	3.77	7	اعتبار البضاعة المباعة غير المسلمة جزءاً من المخزون للتأثير على مخزون آخر المدة.
0.000	17.382	0.61	3.89	إجمالي المحور الثاني	

جدول رقم (21) الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة T لإجابات الفرض الثاني.

بقراءة جدول تكرارات الفرض الثاني نجد أن نسبة الموافقة على الأدوات التي تمارسها الإدارة من خلال التحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات لتحقيق استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة بلغت 79.4%، موزعة بنسبة 27.5% موافق بشدة، ونسبة 51.9% موافق، بينما بلغت نسبة محايد 6.7% وهي النسبة الأقل، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 13.9%، وبلغ المتوسط الحسابي للفرض الثاني 3.89 وهو أكبر من الوسط الحسابي الفرضي 3، مما يدل على موافقة أفراد العينة على الفرض الثاني، ويدل وجود انحراف معياري قدره 0.61 على عدم وجود تشتت كبير للإجابات

عن الوسط الحسابي، وهذا يؤدي لقبول الفرض بشكل عام. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على بنود الفرض الثاني من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (15) نسب إجابات أفراد العينة على بنود الفرض الثاني.

وبالرجوع إلى اختبار T لجميع بنود الفرض الثاني نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 17.382 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

ويمكن الرجوع إلى الملحق رقم (3) لمعرفة نتيجة تحليل واختبار كل سؤال على حدا من أسئلة الفرض الثاني ودوره في استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

3-2-4: نتائج اختبار وتحليل الفرض الثالث:

يتضمن هذا المحور 7 أسئلة موجهة لاختبار الفرض الثالث والذي ينص على افتراض الدور الإيجابي لسياسة تمهيد الدخل من خلال إعادة تبويب بنود قائمة الدخل في استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

أولاً: التكرارات والنسب المئوية لبنود الفرض الثالث:

يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على بنود الفرض الثالث:

التكرارات					الأسئلة
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
8 %5.5	11 %7.6	10 %6.9	61 %42.1	55 %37.9	1 تبويب بعض المصروفات التشغيلية ضمن البنود غير المتكررة في قائمة الدخل.
8 %5.5	14 %7.9	1 %0.7	74 %51	48 %33.1	2 تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بيع أصول ثابتة.
6 %4.1	15 %10.3	6 %4.1	68 %46.9	50 %34.5	3 التأثير على الربح التشغيلي الحالي والمستقبلي بإثبات المصروفات المدفوعة مقدماً في دخل الفترة الحالية.
4 %2.8	17 %11.7	4 %2.8	78 %53.8	42 %29	4 إضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة إلى الربح التشغيلي بدلاً من إظهاره ضمن الأرباح المحتجزة.

5	11	17	75	37	إظهار فائض إعادة التقييم في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق الملكية.
%3.4	%7.6	%11.7	%51.7	%25.5	
7	14	6	81	37	معالجة مكاسب أو خسائر تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية ضمن حقوق الملكية بدلاً من قائمة الدخل.
4.8	%9.7	%4.1	%55.9	%25.5	
2	17	17	81	28	تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود غير عادية.
%1.4	%11.7	%11.7	%55.9	%19.3	
40	99	61	518	297	إجمالي المحور الثالث
%3.9	%9.8	%6	%51	%29.3	

جدول رقم (22) التكرارات والنسب المئوية لإجابات الفرض الثالث.

ثانياً: اختبار T لبنود الفرض الثالث:

لتأكيد التحليل السابق تم اختبار (On 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، فكانت النتائج كما يلي:

الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	قيمة Sig لاختبار T
1 تبويب بعض المصروفات التشغيلية ضمن البنود غير المتكررة في قائمة الدخل.	3.99	1.121	10.667	0.000
2 تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بيع أصول ثابتة.	3.97	1.086	10.780	0.000

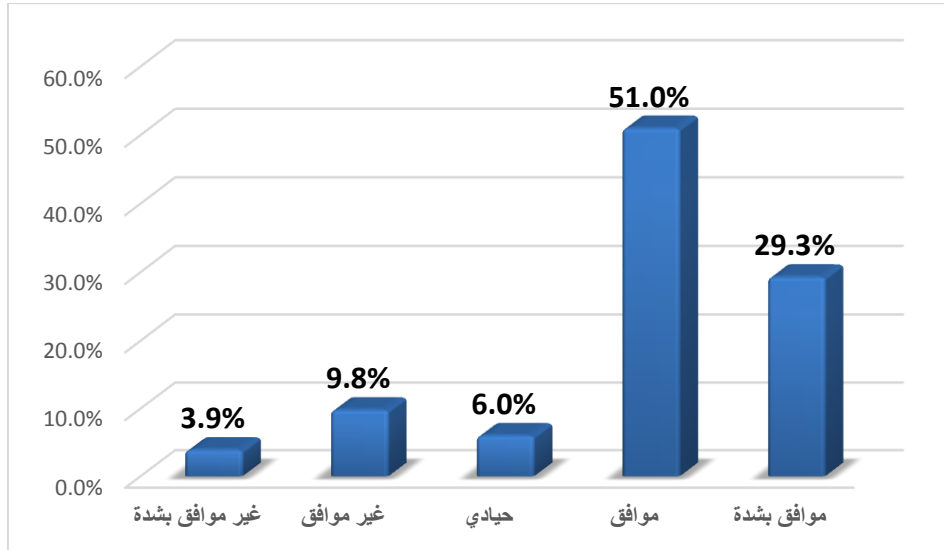
0.000	10.780	1.086	3.97	التأثير على الربح التشغيلي الحالي والمستقبلي بإثبات المصروفات المدفوعة مقدماً في دخل الفترة الحالية.	3
0.000	11.164	1.019	3.94	إضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة إلى الربح التشغيلي بدلاً من إظهاره ضمن الأرباح المحتجزة.	4
0.000	10.742	0.990	3.88	إظهار فائض إعادة التقييم في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق الملكية.	5
0.000	10.013	1.053	3.88	معالجة مكاسب أو خسائر تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية ضمن حقوق الملكية بدلاً من قائمة الدخل.	6
0.000	10.331	0.932	3.8	تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود غير عادية.	7
0.000	17.935	0.62	3.92	إجمالي المحور الثالث	

جدول رقم (23) الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة T لإجابات الفرض الثالث.

بقراءة جدول تكرارات الفرض الثالث نجد أن نسبة الموافقة على الأدوات التي تمارسها الإدارة من خلال إعادة تبويب بنود قائمة الدخل لتحقيق استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة بلغت 80.3%، موزعة بنسبة 29.3% موافق بشدة، ونسبة 51% موافق، بينما بلغت نسبة محايد 6%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 13.7%، وبلغ المتوسط الحسابي للفرض الثالث 3.92 وهو أكبر من الوسط الحسابي الفرضي 3، مما يدل على موافقة أفراد العينة على الفرض الثالث، وبإدراك وجود انحراف معياري قدره

الدراسة الميدانية واختبار الفروض

0.62 على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابي، وهذا يؤدي لقبول الفرض بشكل عام. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على بنود الفرض الثالث من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (16) نسب إجابات أفراد العينة على بنود الفرض الثالث.

وبالرجوع إلى اختبار T لجميع بنود الفرض الثالث نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 17.935 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إعادة تبويب بنود قائمة الدخل واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

ويمكن الرجوع إلى الملحق رقم (4) لمعرفة نتيجة تحليل واختبار كل سؤال على حدا من أسئلة الفرض الثالث ودوره في استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

المبحث الثالث

النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج البحث:

تم التوصل من خلال هذا البحث إلى النتائج التالية:

1. أظهر البحث بشكل عام أن سياسة تمهيد الدخل تساعد الشركات السورية في الاستمرار في العمل وتحقيق الاستقرار وخاصة في بيئة الأعمال الراهنة.
2. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغييرات المحاسبية الاختيارية واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ترتيب هذه الأدوات حسب درجة ممارستها في الشركات السورية إلى:

- التغيير في طرق احتساب قسط استهلاك الأصول.
- التغيير في الطرق المتبعة في تقويم المخزون.
- رسملة مصروفات إيرادية دون انطباق شروط الرسملة عليها.
- عدم قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.
- المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الإنتاجي للأصل.
- التلاعب بإضافة أو عد إضافة تكاليف الاقتراض لتمويل الأصل.
- عدم إظهار التقديرات الفعلية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
- استخدام معدلات اهتلاك أقل من معدلات الاهتلاك المتعارف عليها.
- عدم إضافة النفقات اللاحقة إلى قيمة الأصل على الرغم من أنها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المتوقعة للأصل.

3. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ترتيب هذه الأدوات حسب درجة ممارستها في الشركات السورية إلى:

- إبقاء الدفاتر والسجلات المحاسبية مفتوحة لفترة ما بعد نهاية السنة المالية لتسجيل مبيعات إضافية.
- إثبات بضاعة الأمانة لدى الغير والمملوكة للمنشأة كمبيعات.
- تضمين مخزون آخر المدة مخزون راكد أو متقادم.
- الاعتراف بالمبيعات كإيراد على الرغم من توافر شروط تحتم الانتظار حتى تصبح عملية البيع نهائية.
- تأجيل الاعتراف بمبيعات آخر العام للحصول على زيادة في مبيعات السنة المالية التالية.
- اعتبار البضاعة المباعة غير المسلمة جزءاً من المخزون للتأثير على مخزون آخر المدة.
- عقد صفقات بيع صورية آخر العام ثم إلغاؤها في بداية العام القادم وذلك لزيادة إيراد المبيعات.

4. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إعادة تبويب بنود قائمة الدخل واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ترتيب هذه الأدوات حسب درجة ممارستها في الشركات السورية إلى:

- تبويب بعض المصروفات التشغيلية ضمن البنود غير المتكررة في قائمة الدخل.
- تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بيع أصول ثابتة.
- التأثير على الربح التشغيلي الحالي والمستقبلي بإثبات المصروفات المدفوعة مقدماً في دخل الفترة الحالية.

- إضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة إلى الربح التشغيلي بدلاً من إظهاره ضمن الأرباح المحتجزة.
- إظهار فائض إعادة التقييم في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق الملكية.
- معالجة مكاسب أو خسائر تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية ضمن حقوق الملكية بدلاً من قائمة الدخل.
- تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود غير عادية.

ثانياً: توصيات البحث:

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها، تم وضع التوصيات التالية:

1. ضرورة العمل على تطوير وسائل رقابية على الأدوات المتعلقة بالتغيرات المحاسبية الاختيارية من أجل تقليل مجال التلاعب بها.
2. الحد من الحرية المتاحة للإدارة في اختيار طرق التقرير أو الإفصاح عن المعلومات بالشكل الذي لا يشير بدقة عن الوضع الحقيقي للشركة.
3. ضرورة البحث عن السبل الممكنة للحد من السلوك الإداري غير المرغوب، ومحاولة عدم ربط مكافآت الإدارة باستقرار الدخل.
4. ضرورة توعية مستخدمي المعلومات المحاسبية لأهمية سياسة تمهيد الدخل ودوافع الإدارة في ممارستها، لكي لا ينظروا إلى أرقام القوائم المالية كأرقام مسلم بها لغايات الاستثمار وكشركات مستقرة من حيث الأرباح كون هذا الاستقرار قد يكون ناتجاً عن ممارسة الإدارة لسياسة تمهيد الدخل.
5. كما يوصي البحث مدققي الحسابات بضرورة الالتزام ببذل العناية المهنية اللازمة في جميع مراحل التدقيق، وأن يكون المدقق حذراً ومتيقظاً وعدم غض النظر عن أية أدلة تثبت تلاعب الإدارة بالأرباح لاعتبارات تتعلق بتمهيد الدخل.

مراجع البحث

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. ابراهيم، أسماء ابراهيم عبد الرحيم، (2009)، أثر درجة استقرار بيئة الأعمال على تمهيد الدخل المحاسبي بالتطبيق على الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية المصرية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، جمهورية مصر العربية.
2. ابراهيم، منى مغربي محمد، (2007)، انعكاس استراتيجية تمهيد الدخل على أسعار الاسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، جمهورية مصر العربية.
3. أحمد، سامح محمد رضا رياض، (2008)، دور المراجعة الخارجية في كشف الممارسات المحاسبية الاحتمالية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة، رسالة دكتوراه، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، جمهورية مصر العربية.
4. بحيري، أحمد هاني، (1993)، دراسة تحليلية اختبارية لمتطلبات الاستراتيجية الإدارية للخيارات المحاسبية في مصر، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، جمهورية مصر العربية.
5. بلقاسم، زايري، هوارى، بلحسن، (2006)، تحليل المحيط الاقتصادي لبيئة الأعمال وأثره على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، الملتقى الدولي: متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية، جامعة وهران، الجزائر، ص (570-578).
6. البنك الدولي، (2005)، تحسين مناخ الاستثمار من أجل الجميع، تقرير عن التنمية في العالم، استرجعت في تاريخ 17 تشرين الثاني 2014 من <http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/>
7. جرار، عدي منذر، (2006)، تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان للدراسات العليا، المملكة الأردنية الهاشمية.
8. الجندي، مدحت نجيب، (2005)، موقف مراقب الحسابات من ممارسات إدارة الربح في ضوء معايير المحاسبة والمراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية.

9. حماد، طارق عبد العال، (2006)، التقارير المالية، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
10. حماد، طارق عبد العال، (2006)، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
11. حمد، آمنة خميس، وأبو نصار، محمد، (2013)، أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، دراسات - العلوم الإدارية، المجلد 40، العدد الثاني، ص (329-351).
12. حمدان، مأمون، (2014، آذار)، مسؤولية مدقق الحسابات في ظل الوضع الاقتصادي الراهن، جمعية المحاسبة القانونيين، دمشق، سورية، استرجعت في تاريخ 23 آب 2014 من <http://www.asca.sy/images/PDF/111111.pdf>
13. الدهراوي، كمال الدين مصطفى، وسرايا، محمد السيد، (2006)، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، جمهورية مصر العربية.
14. شافا فرانكفورت، ناشمياز، (2004)، طرائق البحث في العلوم الاجتماعية، (إيلي الطويل، مترجم)، عمان: دار بترا للنشر والتوزيع.
15. طاحون، محمد عبد الحميد، (2011، آذار)، إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة بين السماح والمنع مع الإشارة لمصر، مجلة البحوث العلمية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ص (50-52).
16. عبد الحميد، ممدوح، (1999)، أثر السياسات المحاسبية لإدارة الأرباح على أسعار الأسهم بالتطبيق على الأسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، جمهورية مصر العربية، العدد الثاني، ص (406-449).
17. عبد الله، حسين، (2008)، أثر مرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية.
18. العبد الله، رياض، سويدان، ميشيل، والقرعان، سناء، (2007، مايو)، الوسائل والدوافع المؤثرة في سياسة تمهيد الدخل - دراسة ميدانية على الشركات الصناعية مراجع البحث

- الأردنية المدرجة في بورصة عمان، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد العاشر، العدد الأول، ص (1-41).
19. العبد الله، رياض، والحسناوي، عقيل، (2006، مايو)، العوامل المؤثرة في عملية تمهيد الدخل - دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الصناعية العراقية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد التاسع، العدد الأول، ص (27-72).
20. عسيري، عبد الله بن علي، (2002)، تمهيد الدخل من قبل الشركات المساهمة السعودية - دراسة ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 29، العدد 2، ص (255-287).
21. علي، عبد الوهاب نصر، (2007)، القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة العربية والدولية، (الجزء الثاني)، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
22. قابل، سامي عبد الرحمن، (1990)، دراسة تحليلية كمية لآثار الضرائب ومكافآت الإدارة على الاختيار المحاسبي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، العدد الثاني.
23. القري، ميسون محمد، (2010)، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية.
24. كيسو، دونالد، ويجانت، جيرى، (2008)، المحاسبة المتوسطة، (أحمد حامد حجاج، وسليمان محمد السلطان، مترجم)، الرياض، دار المريخ للنشر.
25. مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2009)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية، مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مترجم)، كلية طلال أبو غزالة، الجامعة الأردنية الهاشمية.
26. مجموعة من المختصين، (1992)، الاستثمار في سورية، دمشق: الأهالي للطباعة والنشر والتوزيع.

27. محرم، زينات محمد، (1995)، أثر اختيار الطرق المحاسبية على استقرار الدخل دراسة لتقييم فرض تمهيد الدخل المحاسبي، مجلة التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ص (362-391).
28. مرعي، عبد الرحمن، وعرييد، نضال، (2006)، محاسبة شركات الأموال، دمشق: منشورات جامعة دمشق.
29. المركز السوري لبحوث السياسات، (2015)، سورية الاغتراب والعنف، تقرير يرصد آثار الأزمة السورية خلال العام 2014، استرجعت في تاريخ 3 نيسان 2015 من http://scpr-syria.org/att/SCPR_Alienation_Violence_Report_2014_AR.pdf
30. مصرف سورية المركزي، (2009-2013)، نشرات أسعار الصرف، دمشق، الجمهورية العربية السورية.
31. مصرف سورية المركزي، (2013)، تقرير التضخم، دمشق، الجمهورية العربية السورية.
32. مطر، محمد عطية، وآخرون، (1996)، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، عمان: دار حنين.
33. المكتب المركزي للإحصاء، (2013)، المجموعة الإحصائية، دمشق، الجمهورية العربية السورية.
34. ميالة، بطرس، الحلبي، نبيل، العدي، ابراهيم، ويوسف، علي، (2010)، مبادئ المحاسبة 2، دمشق: منشورات جامعة دمشق.
35. هويدي، علي محمد حسن، (1998)، دراسة اختبارية لبعض محددات تمهيد الدخل في الشركات المساهمة الكويتية، الإدارة العامة، المجلد الثامن والثلاثون، العدد 2.
36. يوسف، علي محمد، (2005)، استخدام المدخل التطبيقي الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتنظير المحاسبي، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية.

ثانياً: المراجع باللغة الانكليزية:

1. Abarbanell, J., and Lehavy, R., (2003), Can Stock Recommendations Predict Earnings Management and Analysts' Earnings Forecast Errors?, Journal of Accounting Research, Vol. 41, No. 1. PP. (1-31).
2. Acharya, V. V., and Lambrecht, B. M., (2012, January), A Theory of Income Smoothing When Insiders Know more than Outsiders, Working Paper, National Bureau of Economics Research.
3. Ahmed S. J. Lobo, and Zhou, J., (2005), Job Security and Income Smoothing: An Empirical Test of The Fudenberg and Tirole 1995 Model, Retrieved March 15, 2014 from www.papers.ssrn.com
4. Alboronzo, B. G., and Alcarria, J. J., (2003), Analysis and Diagnosis of Income Smoothing in Spain, European Accounting Review, Vol. 12, No. 3, PP. (443-463).
5. Allen, M. P., and Panian, S. K., (1982), Power Performance, and Succession in The Large Corporation, Administrative Science Quarterly, Vol. 27, No. 4, PP. (538-547).
6. Ashari, N., Koh, H. C., Tan, S. L., and Wong, W. H., (1994), Factors Affecting Income Smoothing among Listed Companies in Singapore, Accounting and Business Research, Vol. 24, No. 96, PP.(291-301).
7. Beattie V., Brown, S., Ewer, D., John, B., Manson, S., Thomas, D., and Turner, M., (1994), Extraordinary Items and Income Smoothing: Appositive Accounting Approach, Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 21, PP. (791-811).
8. Belkaoui, Ahmed-Riahi, (2004, February), Accounting Theory, London: Thomson Publishing:, (5th ed).
9. Belski, W. H., and Brozovsky, J. A., (2002), Ethical Judgments in Accounting an: Examination on the Ethics of Managed Earnings, Retrieved June 24, 2014 from www.findartical.com

10. Bernard, V. L., and Skinner, D. J., (1996), What Motivates Managers Choice of Discretionary Accruals?, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 22, PP. (313-325).
11. Burgstaher, D., and Dichev, I., (1997), Earning Management to Avoid Earning Decreases and Losses, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 24, PP. (99-126).
12. Coles J. L., Hertz, M., and Kalathy, S., (2006), Earning Management around Employee Stock Option Reissues, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 41, PP. (173-200).
13. Coppensa, L., and Peek, E., (2005), An Analysis of Earnings Management by European Private Firms, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 14, No. 1, PP. (1-17).
14. Dechow , P. M., and Skinner, D. J., (2000), Earning Managements: Reconciling and Regulators, *Accounting Horizons*, Vol. 14, No. 2, PP. (235-250).
15. Dye, R. A., (2004), *Income Smoothing and Sophisticated Investor Performance*, Retrieved July 7, 2014 from www.papers.ssrn.com
16. Ehsan H. F., Kyungjoo P., and Victor S. P., (1991), The Financial and Market Effects of The SEC's Accounting and Auditing Enforcement Releases, *Journal of Accounting Research*, Vol. 29.
17. El-Khoury, R., and Hmedat, W., (1992), The Effect of Earnings Variability on Capital Structure: The Case of Jordanian Firms, *Abhath Al-Yarmouk*, Vol. 8, No. 3, PP. (49-64).
18. Fern R. H., Brown, B., and Dickey, S. W., (1994), An Empirical Test of Politically-Motivated Income Smoothing in The Oil Refining Industry, *Journal of Applied Business Research*, Vol. 10, No. 1, PP. (92-99).
19. Fields, T., Lys, T., and Vincent, L., (2001), Empirical Research on Accounting Choice, *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 31, PP. (255-307).

20. Fudenberg, D. and Tirole, J., (1995), A Theory of Income and Dividend Smoothing Based on Incumbency Rents, *Journal of Political Economy*, Vol. 103, No. 1, PP. (75-93).
21. Goldman, E. S. Hazarika, and shivdasani, A., (2003), *What Determines CEO Turnover?*, Retrieved February 10, 2014 from www.public.kenan-flager.unc.edu/goldman/research.
22. Healy, P. M., (1985, April), The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decision, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 16, PP. (85-107).
23. Healy, P., and Wahlen, J., (1999), A Review of The Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting, *Accounting Horizons*, Vol. 13, PP. (365-383).
24. Hermanns, S., (2006), *Financial Information and Earnings Quality: Literature Review*, Retrieved January 7, 2014 from www.papers.ssrn.com
25. Huang, P., Zhang, Y., Deis, D., and Moffitt, J., (2009), Do Artificial Income Smoothing and Real Income Smoothing Contribute to Firm Value Equivalently?, *Journal of Banking and Finance*, Vol. 33, PP. (225-238).
26. Huibrecht, Margaretha Van der Poll, (2004), *The Role of Book Entries in Income Smoothing and Big Bath*, University of Pretoria.
27. Jaggi, B., and Picheng, L., (2002), Earnings Management Response to Debt Covenant Violations and Debt Restructuring, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 17, No. 4, PP. (295-324).
28. Jenter, D., and Kanaan, F., (2006), *CEO Turnover and Relative Performance Evaluation*, MIT Sloan Working Paper, Retrieved April 20, 2014 from www.papers.ssrn.com
29. Lambert, R. A., (1984), Income Smoothing as Rational Equilibrium Behavior, *The Accounting Review*, Vol. LIX, No. 4, PP. (604-618).
30. Lewis, C. M., and Chaney, P. K., (2001), *An Empirical Analysis of Income Smoothing: Evidence from Initial Public Offerings*, Retrieved July 16, 2014 from www.papers.ssrn.com

31. Lo, K., (2008, August), Earnings Management and Earnings Quality, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 45, No. (2-3), PP. (350-357).
32. Luqman, R. A., and Fakhar, S., (2012), An Association between Income Smoothing, Income Tax and Profitability Ratios in Karachi Stock Exchange: an Empirical Investigation, *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, Vol. 9, No. 3, PP. (986-990).
33. Matsuura, S., (2008), The Relation between Real Earnings Management and Accounting Earnings Management: Income Smoothing Perspective, *Journal of International Business Research*, Vol. 7, No. 3, PP. (63-77).
34. Mohammadi, S., Maharlouie, M. M., and Mansouri, O., (2012, June), The Effect of Cash Holding on Income Smoothing, *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, Vol. 2, No. 4, PP. (523-532).
35. Moses, O. D., (1987), Income Smoothing and Incentives: Empirical Tests Using Accounting Changes, *The Accounting Review*, Vol. 62, No. 3, PP. (355-377).
36. Murphy, K., and Zimmerman, J., (1993), Financial Performance Surrounding CEO Turnover, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 16, No (1-3), PP. (273-315).
37. Nelson, M. W., Elliott, J. A., and Tarpley, R. L., (2003, Supplement), How are Earning Managed Examples from Auditors, *Accounting Horizons*, PP. (17-35).
38. Pfeffer, J., and Salancik, G. R., (1980), Effects of Ownership and Performance on Executive Tenure in U.S. Corporations, *The Academy of Management Journal*, Vol. 23, No. 4, PP. (653-664)
39. Porcano, T. M., (1997), An Analysis of Capital Gains Tax Induced Earnings Management, *International Advances in Economics Research*, Vol. 97, PP. (395-409).
40. Rivard, R. J., Bland, E., and Hatfield, M., Gay B., (2003, November), Income Smoothing Behavior of U.S. Banks under Revised International Capital Requirements, *International Advances in Economic Research*, Vol. 9, No. 4, PP.. (288-294).

41. Roychowdhury, S., (2006), Earnings Management Through Real Activities Manipulation, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 42, PP. (335-370).
42. Smith, T., (1992), *Accounting for Growth*, London, Century Business.
43. Taktak. N. B., Shabou, A., and Dumontier, P., (2010, November), Income Smoothing Practices: Evidence from Banks Operating in OECD Countries, *International Journal of Economics and Finance*, Vol. 2, No. 4, PP. (140`-150).
44. Tan, C., and jamal, K., (2006, September-October), Effect of Accounting Discretion on Ability of Managers to Smooth Earning, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 25, PP. (554-573).
45. Torre, I., (2009), *Creative Accounting Exposed*, Translate by: Bartus Hamilton, Palgrave Macmillan.
46. Trumam, B., and Titman, S., (1988, Supplement), An Explanation for Accounting Income Smoothing, *Journal of Accounting Research*, Vol. 26, PP. (127-138).
47. Watts, R. L., and , Zimmerman, J. L., (1990), Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective, *The Accounting Review*, Vol. 65, No. 1, PP. (131-156).
48. Watts, R. L., and Zimmerman, J. L., (1978, January), Towards a Positive Theory of The Determinants of Accounting Standards, *The Accounting Review*, Vol. 53, No. 1, PP. (112-134).
49. Zarowin, P., (2002), *Does Income Smoothing Improve Earning In formativeness?*, Retrieved May 11, 2014 from www.papers.ssrn.com

ملاحق البحث

الملحق الأول: الشركات المكونة لعينة البحث

نشاط الشركة	اسم الشركة	
ألبسة	شركة الحمصي الصناعية والتجارية المحدودة المسؤولة	1
منتجات صحية	شركة MGC	2
نقل	الشركة الأهلية للنقل	3
أدوية	شركة معتوق المحدودة المسؤولة للأدوية	4
أدوية	الشركة العالمية للصناعات الدوائية يونيفارما	5
تعبئة وتغليف	تكنو باك للتغليف والتعبئة	6
أدوية	الشركة الوطنية للصناعات الدوائية	7
صناعة	شركة برزة للدهانات	8
عقارات	الشركة المتحدة العقارية	9
أدوية	آسيا للصناعات الدوائية	10
ألبسة	شركة سما إن دي إس غروب	11
صناعة	الشركة التقنية للطباعة الحديثة	12
عقارات	شركة الأوسط للمقاولات	13
خدمات	الشركة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	14
ألبسة	شركة 400	15
أغذية	شركة كتاكيت العالمية	16
صناعة	شركة اسمنت البادية	17
تجاري	شركة سجاد صيدا	18
خدمات	المجموعة المتحدة للإعلان	19
عقارات	المكتب الهندسي للهندسة والمقاولات	20
صناعة	الشركة الأهلية للزيوت	21

صناعة	شركة طوبى بلاست	22
صناعة	شركة جود للصناعات المنزلية	23
صرافة	الشركة المتحدة للصرافة	24
صناعة	شركة بطاقات الرهونجي العالمية	25
تجاري	شركة حمشو التجارية	26
صناعة	شركة بلقيس لصناعة السيراميك	27
صناعة	شركة رسلان لإنتاج المصاعد الكهربائية	28
صرافة	شركة الشرق الأوسط للصرافة	29
صناعة	الشركة التجارية للصناعة والتبريد	30
صناعة	الشركة الأهلية للمنتجات المطاطية والبلاستيكية	31

الملحق الثاني: الاستبانة



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

ماجستير المحاسبة العام

استمارة استبيان

السيد المحترم

يقوم الباحث بإعداد بحث علمي للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بعنوان: دور سياسة تمهيد الدخل في استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة في الجمهورية العربية السورية.

إنني أضع هذا الاستبيان بين أيديكم أملاً منكم إعطاءه الاهتمام الكافي والإجابة على أسئلته بموضوعية وتجرد، نظراً لأهمية آرائكم في إنجاز هذا البحث ودعم البحث العلمي، علماً أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث وستعامل بكامل السرية.

ولكم جزيل الشكر والتقدير

الباحث:

خالد وليد الدويري

ملاحق البحث

أولاً: مقدمة توضيحية عن مفهوم تمهيد الدخل:

تعتبر سياسة تمهيد الدخل من أهم الطرق المتبعة في إدارة الأرباح Earnings Management وأكثرها شيوعاً، وقد تم استخدام مصطلح تمهيد الدخل كمقابل للمصطلح الانكليزي Income Smoothing.

ويقصد بتمهيد الدخل الإجراءات التي تقوم بها الإدارة من خلال استغلال المرونة المتاحة لها في اختيار السياسات والطرق المحاسبية، وذلك للحد من تقلبات الدخل عبر السنوات المتتالية، حيث أن غالبية الشركات تفضل الإبلاغ عن اتجاه ثابت في نمو الدخل بدلاً من إظهار دخل متقلب من فترة لأخرى.

ثانياً: المعلومات العامة:

يرجى وضع إشارة (✓) في المكان المناسب لكل من العبارات التالية:

1. المؤهل العلمي:

دبلوم

إجازة جامعية

دكتوراه

ماجستير

أخرى (.....)

2. التخصص الأكاديمي:

علوم مالية ومصرفية

محاسبة

اقتصاد

إدارة أعمال

أخرى (.....)

3. الموقع الوظيفي:

مدير مالي

مدير شركة

- محاسب
 أستاذ جامعي
 مدقق خارجي
 مدقق داخلي
 أخرى (.....)

4. سنوات الخبرة:

- أقل من 3 سنوات
 من 3 إلى 6 سنوات
 من 6 إلى 9 سنوات
 من 9 إلى 12 سنة
 أكثر من 12 سنة

5. مدى وضوح المصطلحات التالية:

واضح المضمون تماماً	غير محدد المضمون تماماً	غامض	المصطلح
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	تمهيد الدخل
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	بيئة الأعمال غير المستقرة

ثالثاً: أسئلة الاستبيان:

فيما يلي بعد الأساليب المحاسبية التي قد تقوم بها إدارة المنشأة عند ممارستها لسياسة تمهيد الدخل، يرجى وضع إشارة (✓) في المكان الذي يعكس واقع حدوثها في الشركات السورية أو لا.

المحور الأول: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين التغييرات المحاسبية الاختيارية واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة:

يطلق على التغييرات المحاسبية الاختيارية بالتمهيد المحاسبي ويؤثر هذا النوع من التمهيد على الدخل المحاسبي دون التأثير على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة. وتكون هذه التغييرات إما تغيير في السياسات المحاسبية، أو تغيير في التقديرات المحاسبية، أو تغيير في الإفصاح المحاسبي.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الأسئلة
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	1 التأثير على قيمة قسط استهلاك الأصول الثابتة من خلال تغيير طريقة الاستهلاك المتبعة كالتحول مثلاً من طريقة القسط الثابت إلى طريقة عدد وحدات الإنتاج.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	2 التلاعب بإضافة أو عدم إضافة تكاليف الاقتراض لتمويل الأصل حتى لو تحققت شروط الرسملة عليها.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	3 تغيير الطريقة المتبعة في تقويم المخزون كالتحول مثلاً من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلى طريقة التكلفة المحددة وذلك للتأثير على تكلفة البضاعة المباعة.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	4 عدم قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	5 عدم إضافة النفقات اللاحقة إلى قيمة الأصل على الرغم من أنها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المتوقعة للأصل.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	6 استخدام معدلات اهتلاك أقل من معدلات الاهتلاك المتعارف عليها.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	7 عدم إظهار التقديرات الفعلية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	8 المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الإنتاجي للأصل.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	9 رسملة مصروفات إيراديه مثل مصاريف الصيانة دون انطباق شروط الرسملة عليها.

المحور الثاني: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين التحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة:
ترتبط هذه الأدوات بالتمهيد الحقيقي لأنها تعتمد على استخدام قرارات حقيقية، وتتطوي على إمكانية التأثير على التدفقات النقدية، وذلك عن طريق قيام الإدارة باختيار الأحداث الاقتصادية التي يمكن الاستفادة منها في تمهيد الدخل.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الأسئلة
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	10 تأجيل الاعتراف بمبيعات آخر العام للحصول على زيادة في مبيعات السنة المالية التالية.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	11 الاعتراف بالمبيعات كإيراد على الرغم من توافر شروط تحتم الانتظار حتى تصبح عملية البيع نهائية.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	12 عقد صفقات بيع صورية آخر العام تم إلغاؤها في بداية العام القادم وذلك لزيادة إيراد المبيعات.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	13 إثبات بضاعة الأمانة لدى الغير والمملوكة للمنشأة كمبيعات.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	14 إبقاء الدفاتر والسجلات المحاسبية مفتوحة لفترة ما بعد نهاية السنة المالية لتسجيل مبيعات إضافية.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	15 تضمين مخزون آخر المدة مخزون راكد أو متقادم.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	16 اعتبار البضاعة المباعة غير المسلمة جزءاً من المخزون للتأثير على مخزون آخر المدة.

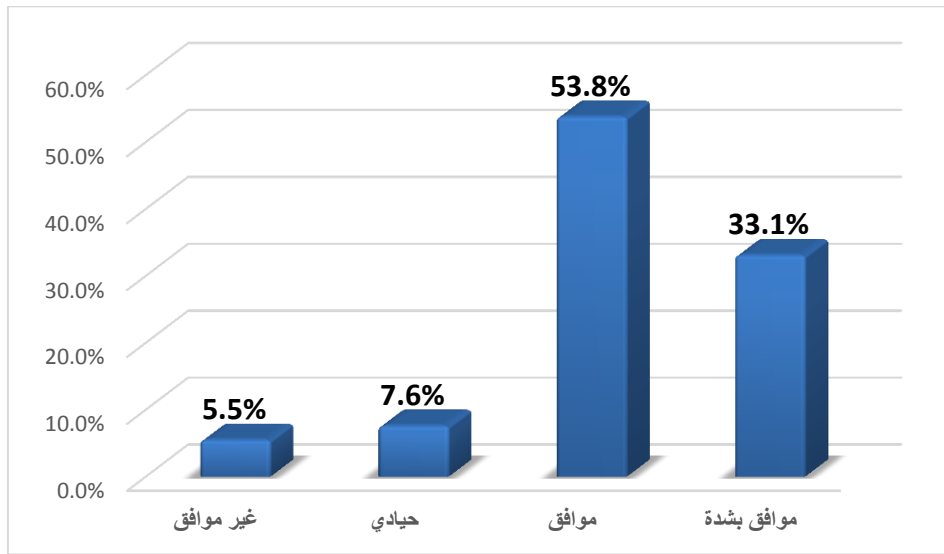
المحور الثالث: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين إعادة تبويب بنود قائمة الدخل واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة:

تمارس الإدارة سياسة تمهيد الدخل للتأثير على الدخل الطبيعي للمنشأة من خلال التلاعب في تصنيف البنود غير العادية Exceptional Items، أو البنود غير المتكررة Extraordinary Items التي قد تتضمنها قائمة الدخل.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الأسئلة
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	17 تبويب بعض المصروفات التشغيلية ضمن البنود غير المتكررة في قائمة الدخل.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	18 تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بيع أصول ثابتة.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	19 التأثير على الربح التشغيلي الحالي والمستقبلي بإثبات المصروفات المدفوعة مقدماً في دخل الفترة الحالية.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	20 إضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة إلى الربح التشغيلي بدلاً من إظهاره ضمن الأرباح المحتجزة.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	21 إظهار فائض إعادة التقييم في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق الملكية.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	22 معالجة مكاسب أو خسائر تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية ضمن حقوق الملكية بدلاً من قائمة الدخل.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	23 تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود غير عادية.

الملحق الثالث: تحليل واختبار أسئلة الفرض الأول

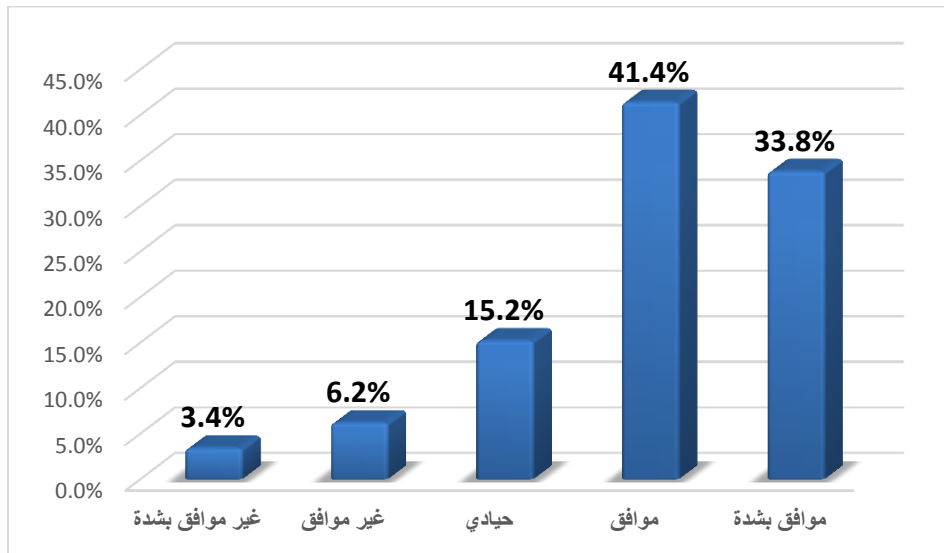
السؤال الأول: (التأثير على قيمة قسط استهلاك الأصول الثابتة من خلال تغيير طريقة الاستهلاك المتبعة كالتحول مثلاً من طريقة القسط الثابت إلى طريقة عدد وحدات الإنتاج)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 86.9%، ونسبة محايد 7.6%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 5.5%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 4.14، وبانحراف معياري قدره 0.782، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي فإن الإدارة تقوم بتغيير الطرق المتبعة في حساب قسط الاستهلاك كأداة من أدوات تمهيد الدخل لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال الأول من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (17) نسب إجابات أفراد العينة على تغيير الإدارة في طرق الاستهلاك.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الأول نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 17.639 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير في طرق الاستهلاك واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

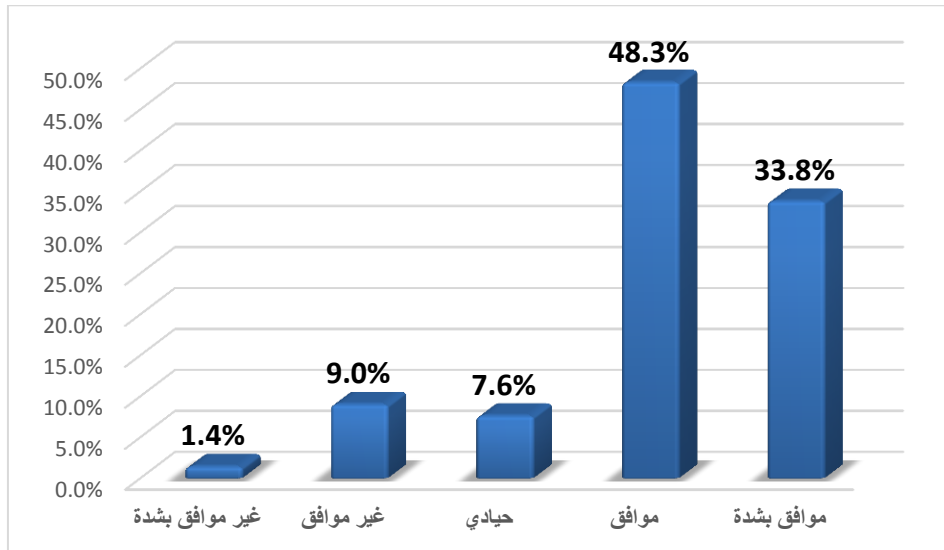
السؤال الثاني: (التلاعب بإضافة أو عدم إضافة تكاليف الاقتراض لتمويل الأصل حتى لو تحققت شروط الرسملة عليها)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 75.2%، ونسبة محايد 15.2%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 9.6%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.96، وبانحراف معياري قدره 1.027، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي الإدارة تستخدم تكاليف الاقتراض كأداة من أدوات سياسة تمهيد الدخل لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال الثاني من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (18) نسب إجابات أفراد العينة على تلاعب الإدارة بتكاليف الاقتراض.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثاني نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 11.245 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين رسملة أو عدم رسملة تكاليف الاقتراض واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

السؤال الثالث: (تغيير الطريقة المتبعة في تقويم المخزون كالتحول مثلاً من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلى طريقة التكلفة المحددة وذلك للتأثير على تكلفة البضاعة المباعة)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 82.1%، ونسبة محايد 7.6%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 10.4%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 4.04، وبانحراف معياري قدره 0.949، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي الإدارة تقوم بتغيير الطرق المتبعة في تقويم المخزون كأداة من أدوات سياسة تمهيد الدخل لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال الثالث من خلال الشكل التالي:

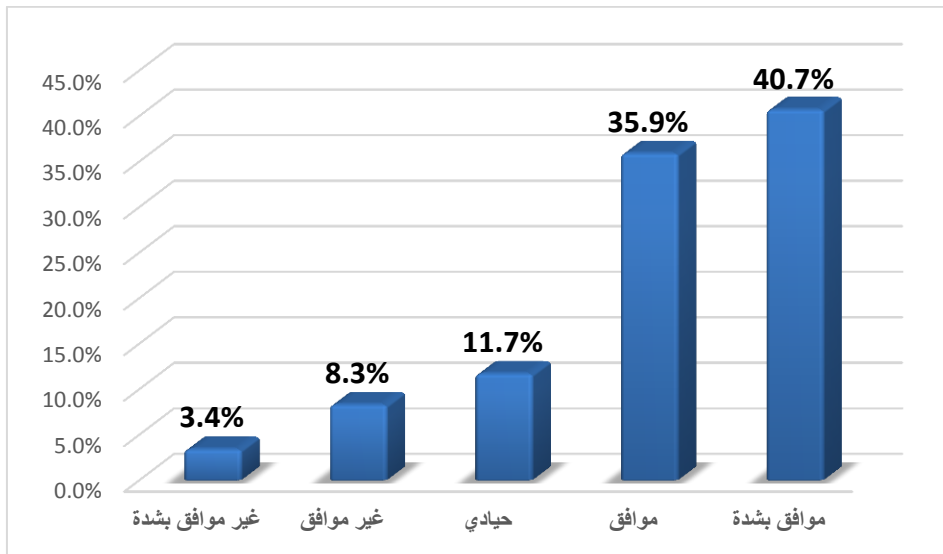


شكل رقم (19) نسب إجابات أفراد العينة على تلاعب الإدارة بطرق تقويم المخزون.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثالث نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 13.210 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير في الطرق المتبعة في تقويم المخزون واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

السؤال الرابع: (عدم قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 76.6%، ونسبة محايد 11.7%،

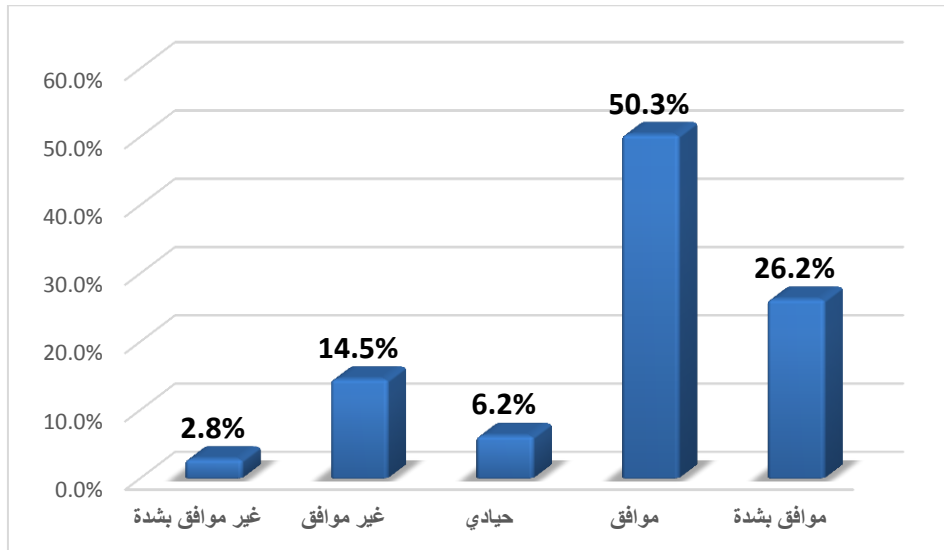
ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 11.7%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 4.02، وبانحراف معياري قدره 1.083، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي الإدارة لا تقوم بقياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال الرابع من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (20) نسب إجابات أفراد العينة على تلاعب الإدارة بأسس قياس المخزون.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الرابع نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 11.347 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدم قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

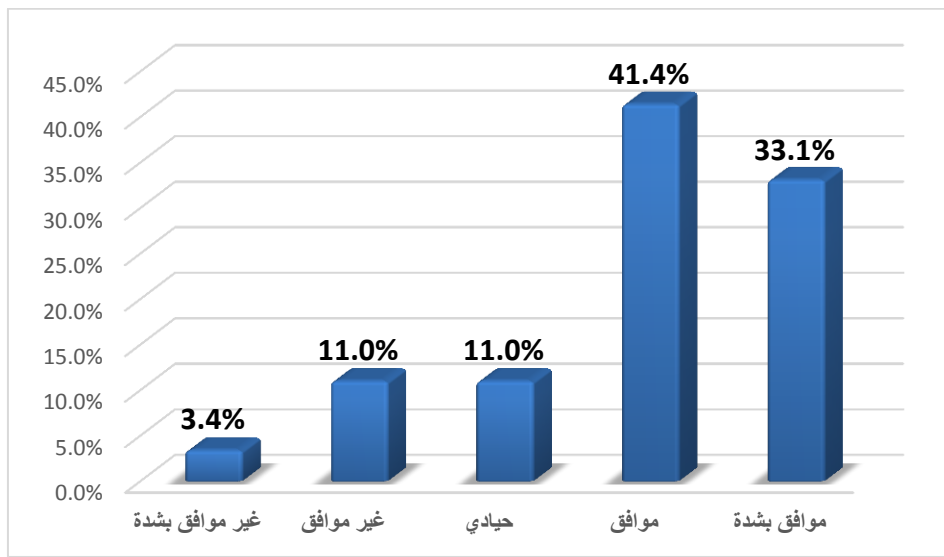
السؤال الخامس: (عدم إضافة النفقات اللاحقة إلى قيمة الأصل على الرغم من أنها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المتوقعة للأصل)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 76.5%، ونسبة محايد 6.2%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 17.3%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.83، وبانحراف معياري قدره 1.063، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي الإدارة لا تقوم بإضافة النفقات اللاحقة إلى قيمة الأصل على الرغم من أنها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المتوقعة للأصل، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال الخامس من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (21) نسب إجابات أفراد العينة على عدم إضافة الإدارة للنفقات اللاحقة للأصل.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الأول نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 9.376 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدم إضافة النفقات اللاحقة إلى قيمة الأصل واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

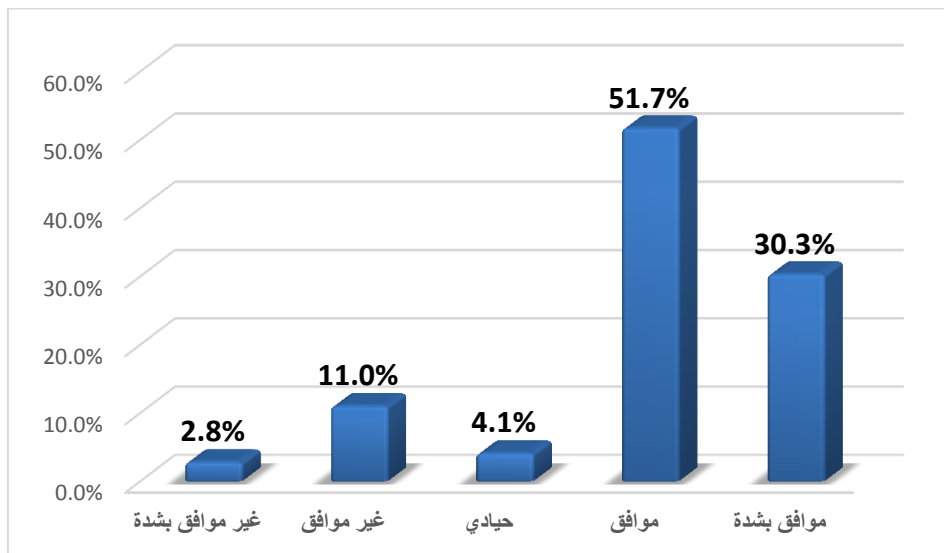
السؤال السادس: (استخدام معدلات اهتلاك أقل من معدلات الاهتلاك المتعارف عليها)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 74.5%، ونسبة محايد 11%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 14.4%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.9، وبانحراف معياري قدره 1.091، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي تستخدم الإدارة معدلات اهتلاك أقل من معدلات الاهتلاك المتعارف، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال السادس من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (22) نسب إجابات أفراد العينة على استخدام الإدارة لمعدلات اهتلاك أقل من المعدلات المتعارف عليها.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال السادس نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 9.894 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معدلات اهتلاك أقل من معدلات الاهتلاك المتعارف عليها واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

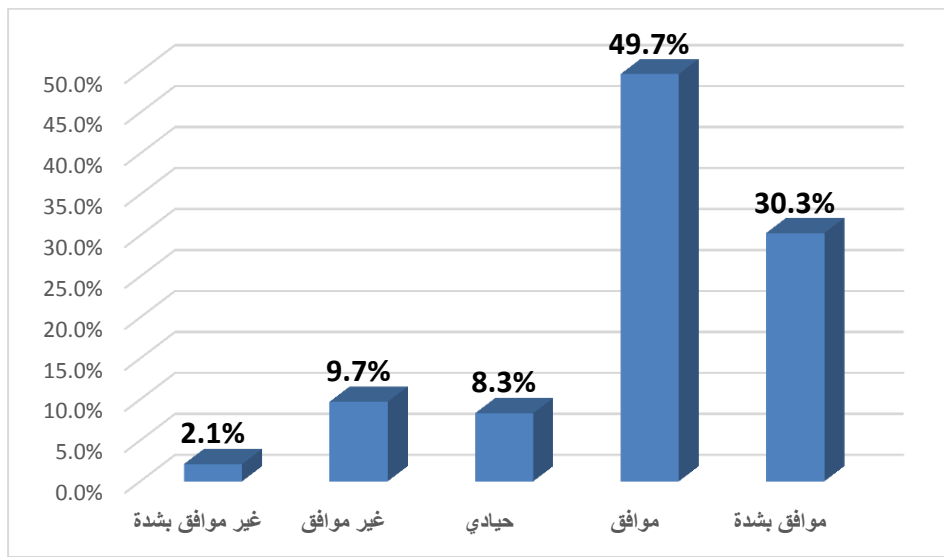
السؤال السابع: (عدم إظهار التقديرات الفعلية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 81.7%، ونسبة محايد 4.1%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 13.8%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.96، وبانحراف معياري قدره 1.020، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي تتعمد الإدارة عدم إظهار التقديرات الفعلية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال السابع من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (23) نسب إجابات أفراد العينة على عدم إظهار الإدارة للتقديرات الفعلية في مخصص الديون المشكوك فيها.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال السابع نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 11.319 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدم إظهار التقديرات الفعلية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

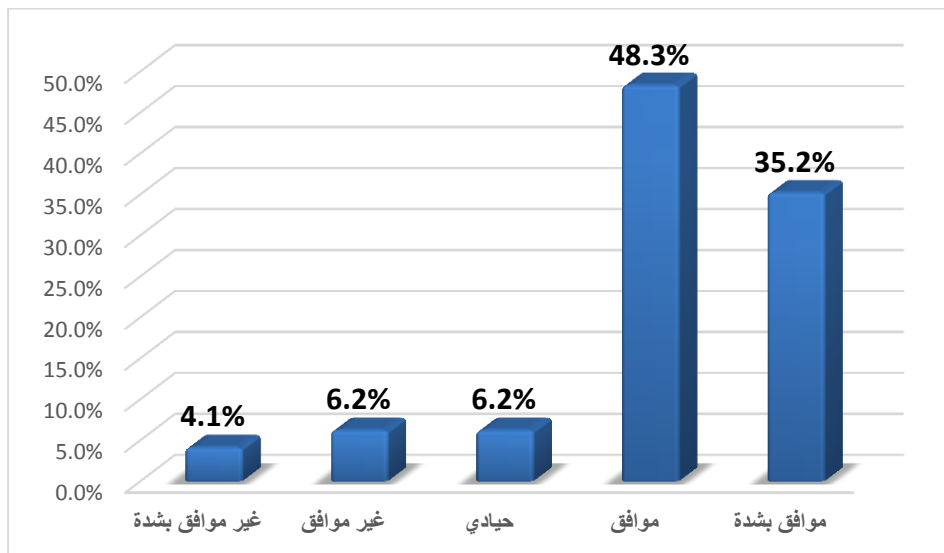
السؤال الثامن: (المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الإنتاجي للأصل)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 79.7%، ونسبة محايد 8.3%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 11.8%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.97، وبانحراف معياري قدره 0.982، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي تقوم الإدارة بالمبالغة أو التقليل في تقدير العمر الإنتاجي للأصل، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال الثامن من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (24) نسب إجابات أفراد العينة على قيام الإدارة بالمبالغة أو التقليل في تقدير العمر الإنتاجي للأصل.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثامن نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 11.841 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الإنتاجي للأصل واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

السؤال التاسع: (رسمة مصروفات إيراديه مثل مصاريف الصيانة دون انطباق شروط الرسمة عليها)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 80.5%، ونسبة محايد 6.2%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 10.3%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 4.04، وبانحراف معياري قدره 1.020، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي تقوم الإدارة برسمة المصروفات الإيرادية كأداة من أدوات سياسة تمهيد الدخل لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال التاسع من خلال الشكل التالي:

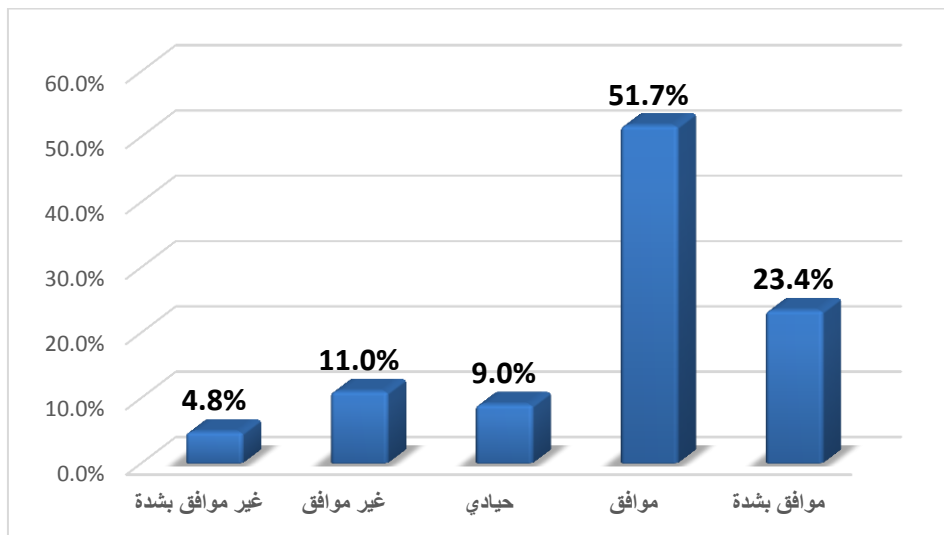


شكل رقم (25) نسب إجابات أفراد العينة على قيام الإدارة برسمة المصاريف الإيرادية دون انطباق شروط الرسمة عليها.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال التاسع نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 12.297 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين رسمة المصروفات الإيرادية واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

الملحق الرابع: تحليل واختبار أسئلة الفرض الثاني

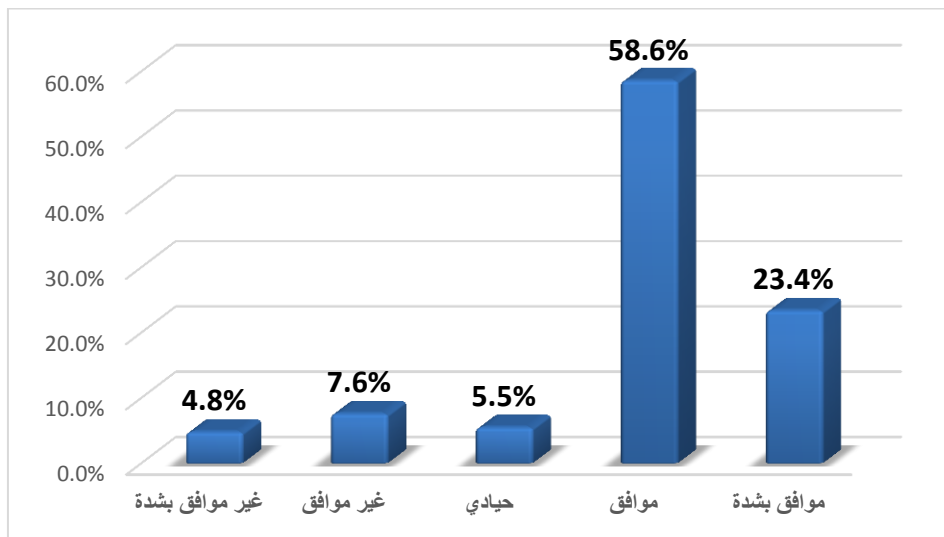
السؤال الأول: (تأجيل الاعتراف بمبيعات آخر العام للحصول على زيادة في مبيعات السنة المالية التالية)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 75.1%، ونسبة محايد 9%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 15.8%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.78، وبانحراف معياري قدره 1.077، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي فإن الإدارة تقوم بتأجيل الاعتراف بمبيعات آخر العام للحصول على زيادة في مبيعات السنة المالية التالية، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال الأول من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (26) نسب إجابات أفراد العينة على تأجيل الإدارة الاعتراف بمبيعات آخر العام للعام القادم.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الأول نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 8.716 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأجيل الاعتراف بمبيعات آخر العام للحصول على زيادة في مبيعات السنة المالية التالية واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

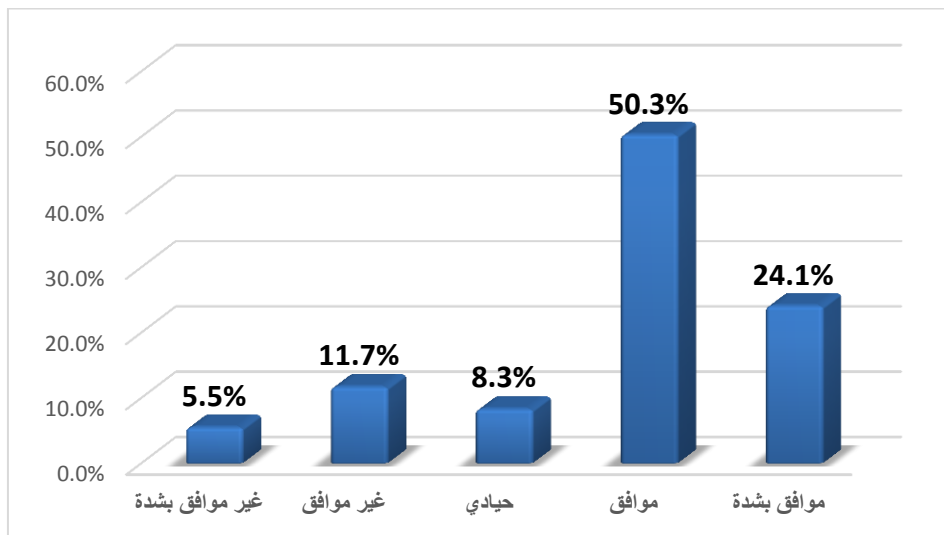
السؤال الثاني: (الاعتراف بالمبيعات كإيراد على الرغم من توافر شروط تحتم الانتظار حتى تصبح عملية البيع نهائية)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 82%، ونسبة محايد 5.5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 12.4%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.88، وبانحراف معياري قدره 1.010، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي فإن الإدارة تعترف بإيراد المبيعات بالرغم من عدم تحقق شروط الاعتراف به، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال الثاني من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (27) نسب إجابات أفراد العينة على اعتراف الإدارة بإيراد المبيعات قبل تحقق شروط الاعتراف به.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثاني نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 10.521 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاعتراف بالمبيعات كإيراد على الرغم من توافر شروط تحتم الانتظار حتى تصبح عملية البيع نهائية واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

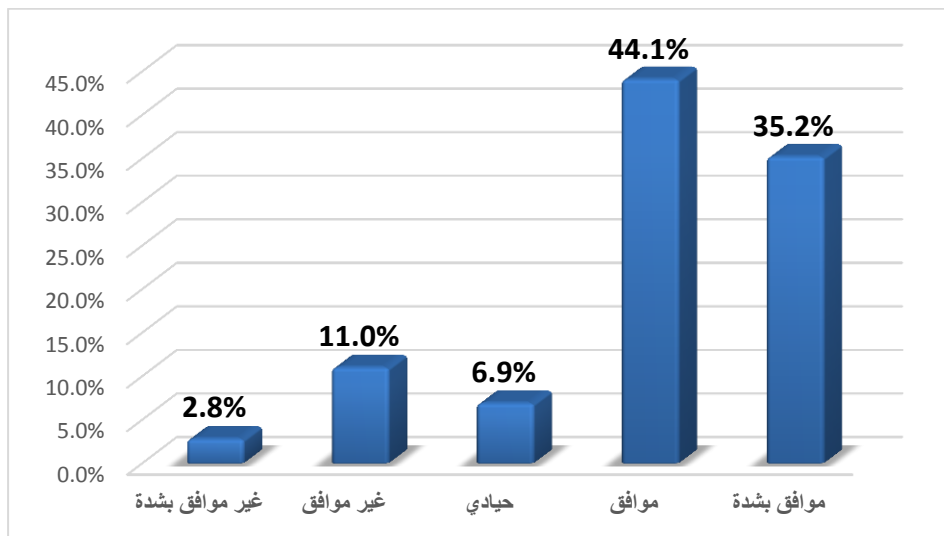
السؤال الثالث: (عقد صفقات بيع صورية آخر العام ثم إلغاؤها في بداية العام القادم وذلك لزيادة إيراد المبيعات)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 74.4%، ونسبة محايد 8.3%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 17.2%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.76، وبانحراف معياري قدره 1.114، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي تقوم الإدارة بزيادة إيراد المبيعات بعقد صفقات بيع صورية آخر العام ثم إلغاؤها في بداية العام القادم، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال الثالث من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (28) نسب إجابات أفراد العينة على قيام الإدارة بزيادة المبيعات من خلال عقد صفقات بيع صورية.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثالث نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 8.204 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عقد صفقات بيع صورية آخر العام ثم إلغاؤها في بداية العام القادم واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

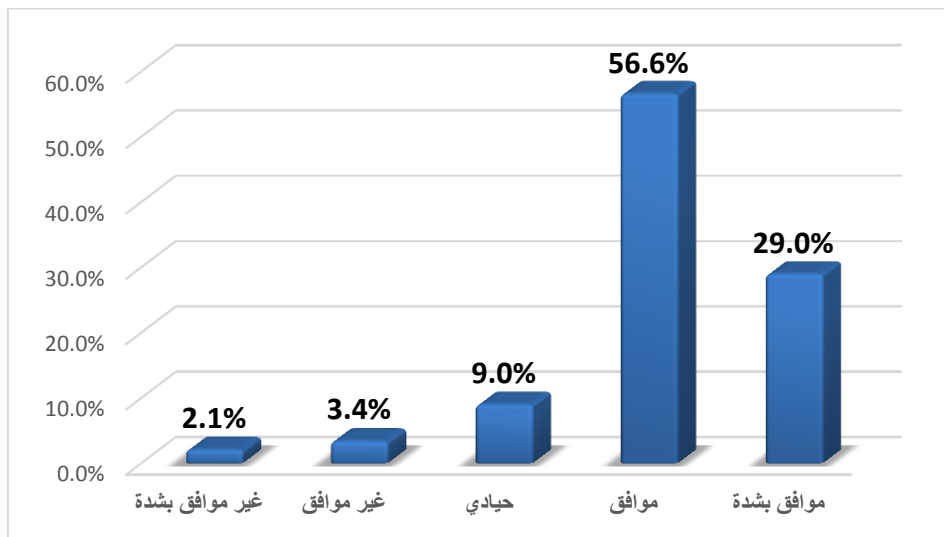
السؤال الرابع: (إثبات بضاعة الأمانة لدى الغير والمملوكة للمنشأة كمبيعات)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 79.3%، ونسبة محايد 6.9%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 13.8%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.98، وبانحراف معياري قدره 1.057، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي فإن الإدارة تقوم بإثبات بضاعة الأمانة لدى الغير والمملوكة للمنشأة على أنها مبيعات، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال الرابع من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (29) نسب إجابات أفراد العينة على إثبات الإدارة لبضاعة الأمانة على أنها مبيعات.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الرابع نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 11.347 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إثبات بضاعة الأمانة لدى الغير والمملوكة للمنشأة كمبيعات واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

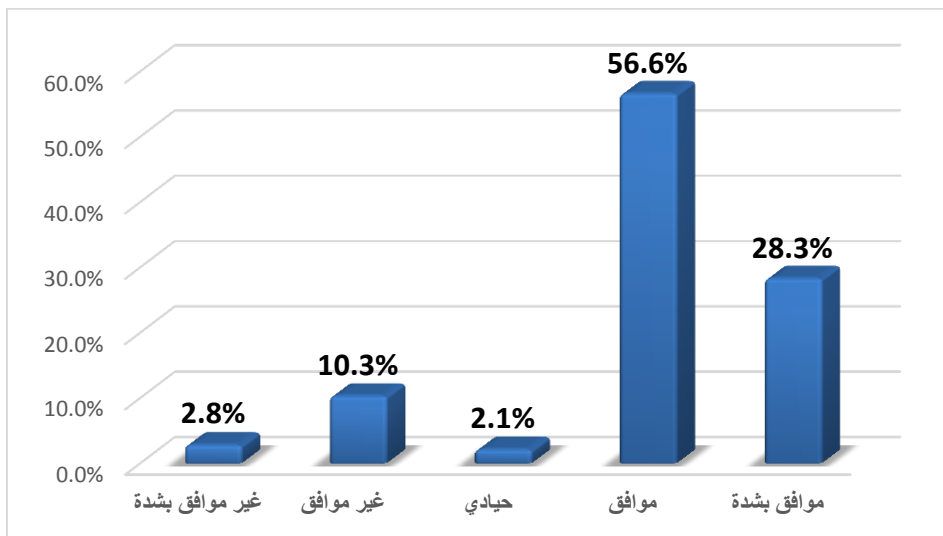
السؤال الخامس: (إبقاء الدفاتر والسجلات المحاسبية مفتوحة لفترة ما بعد نهاية السنة المالية لتسجيل مبيعات إضافية)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 85.6%، ونسبة محايد 9%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 5.5%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 4.07، وانحراف معياري قدره 0.839، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي تقوم الإدارة بإبقاء الدفاتر والسجلات المحاسبية مفتوحة لفترة ما بعد نهاية السنة المالية، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال الخامس من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (30) نسب إجابات أفراد العينة على إبقاء الإدارة للدفاتر والسجلات المحاسبية مفتوحة لتسجيل مبيعات إضافية.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الأول نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 15.346 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إبقاء الدفاتر والسجلات المحاسبية مفتوحة لفترة ما بعد نهاية السنة المالية لتسجيل مبيعات إضافية واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

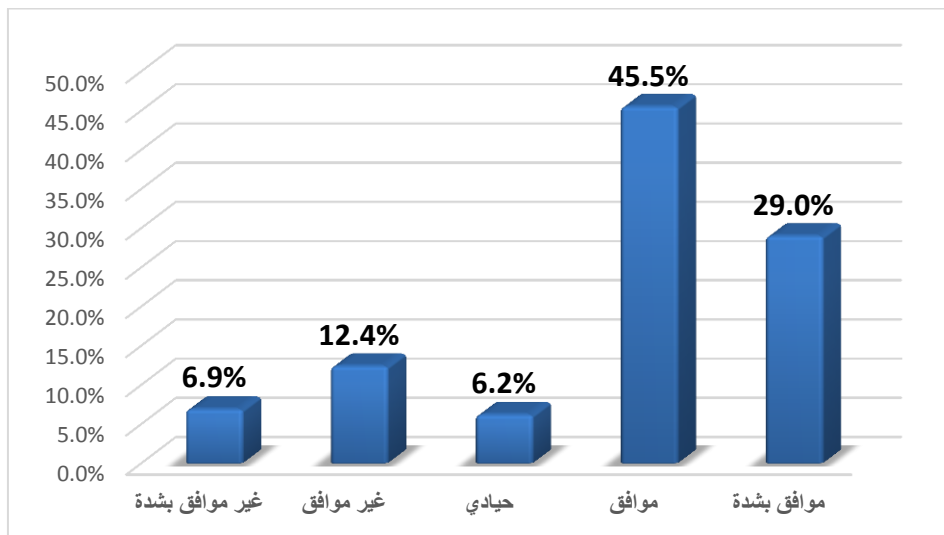
السؤال السادس: (تضمين مخزون آخر المدة مخزون راكد أو متقادم)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 84.9%، ونسبة محايد 2.1%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 13.1%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.97، وبانحراف معياري قدره 0.986، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي تقوم الإدارة بتضمين مخزون آخر المدة مخزون راكد أو متقادم، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال السادس من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (31) نسب إجابات أفراد العينة على قيام الإدارة بتضمين مخزون آخر المدة مخزون راكد أو متقادم.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال السادس نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 11.880 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تضمين مخزون آخر المدة مخزون راكد أو متقادم واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

السؤال السابع: (اعتبار البضاعة المباعة غير المسلمة جزءاً من المخزون للتأثير على مخزون آخر المدة)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 74.5%، ونسبة محايد 6.2%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 19.3%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.77، وبانحراف معياري قدره 1.195، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي تقوم الإدارة باعتبار البضاعة المباعة غير المسلمة جزءاً من المخزون للتأثير على مخزون آخر المدة، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال السابع من خلال الشكل التالي:

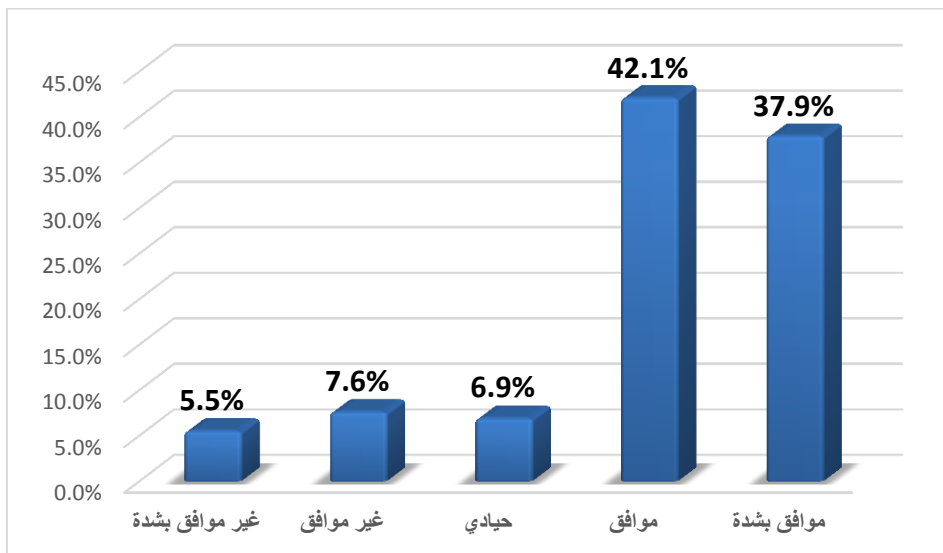


شكل رقم (32) نسب إجابات أفراد العينة على قيام الإدارة باعتبار البضاعة المباعة غير المسلمة جزءاً من المخزون.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال السابع نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 7.786 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعتبار البضاعة المباعة غير المسلمة جزءاً من المخزون للتأثير على مخزون آخر المدة واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

الملحق الخامس: تحليل واختبار أسئلة الفرض الثالث

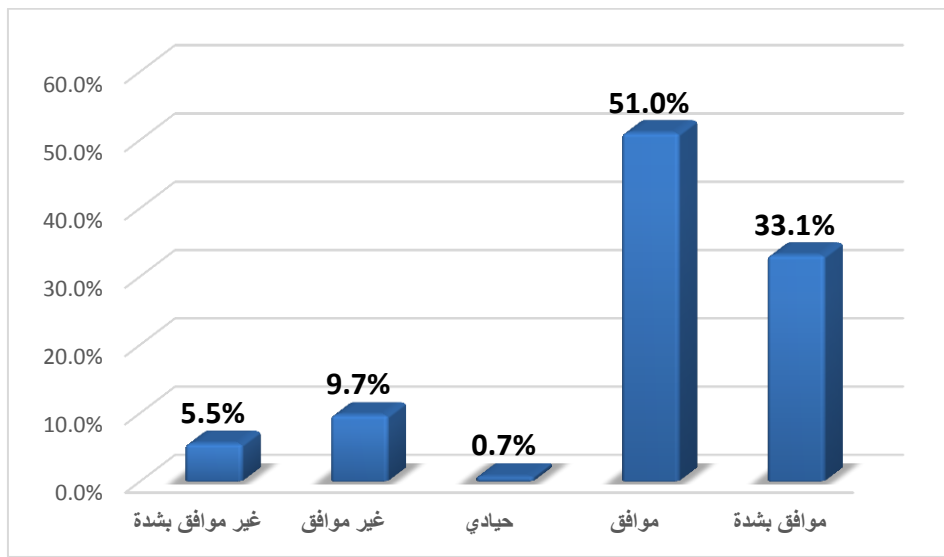
السؤال الأول: (تبويب بعض المصروفات التشغيلية ضمن البنود غير المتكررة في قائمة الدخل)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 80%، ونسبة محايد 6.9%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 13.1%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.99، وبانحراف معياري قدره 1.121، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي فإن الإدارة تقوم بتبويب بعض المصروفات التشغيلية ضمن البنود غير المتكررة في قائمة الدخل، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال الأول من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (33) نسب إجابات أفراد العينة على تبويب الإدارة لبعض المصروفات التشغيلية ضمن البنود غير المتكررة.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الأول نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 10.667 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبويب بعض المصروفات التشغيلية ضمن البنود غير المتكررة في قائمة الدخل واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

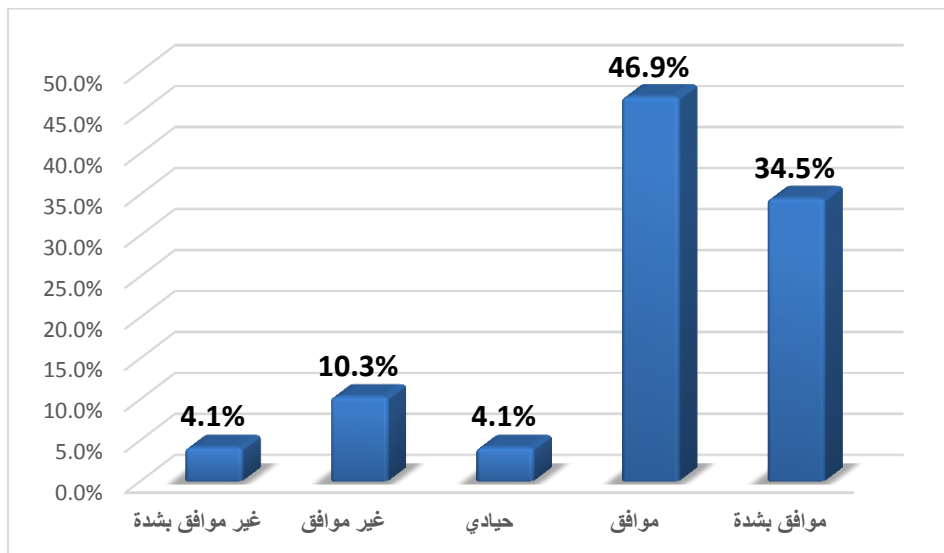
السؤال الثاني: (تضمنين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بيع أصول ثابتة)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 84.1%، ونسبة محايد 0.7%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 13.4%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.97، وبانحراف معياري قدره 1.086، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي فإن الإدارة تقوم بتضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بيع أصول ثابتة، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال الثاني من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (34) نسب إجابات أفراد العينة على تضمين الإدارة الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بيع أصول ثابتة.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثاني نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 10.780 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بيع أصول ثابتة واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

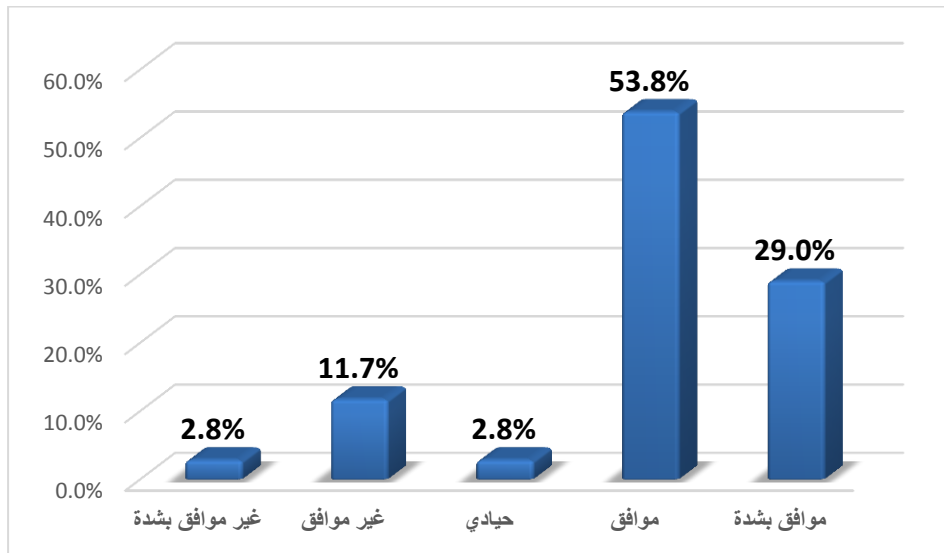
السؤال الثالث: (التأثير على الربح التشغيلي الحالي والمستقبلي بإثبات المصروفات المدفوعة مقدماً في دخل الفترة الحالية)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 81.4%، ونسبة محايد 4.1%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 14.4%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.97، وانحراف معياري قدره 1.086، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي يمكن للإدارة التأثير على الدخل من خلال التلاعب بتوقيت إثبات المصروفات المقدمة، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال الثالث من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (35) نسب إجابات أفراد العينة على قيام الإدارة بالتأثير على الربح التشغيلي من خلال المصروفات المدفوعة مقدماً.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثالث نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 10.780 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأثير على الربح التشغيلي الحالي والمستقبلي بإثبات المصروفات المدفوعة مقدماً في دخل الفترة الحالية واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

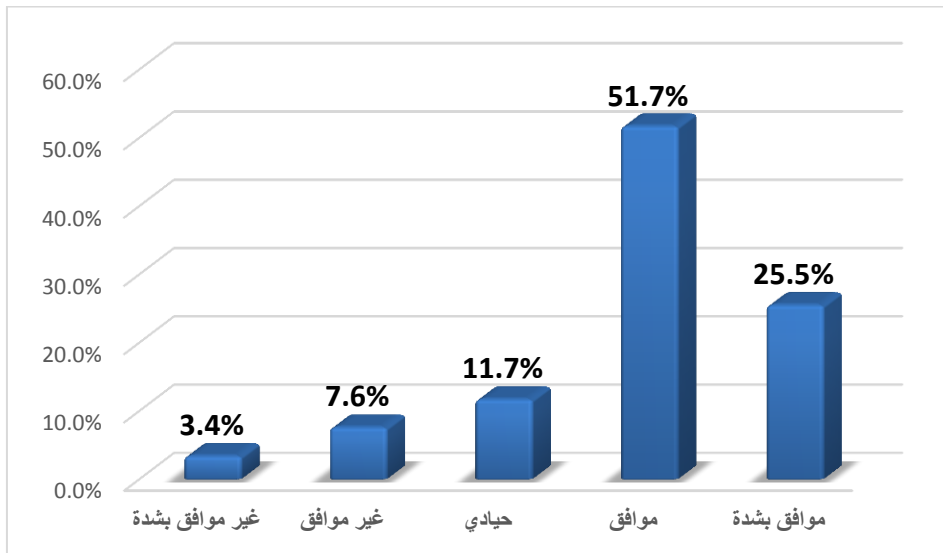
السؤال الرابع: (إضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة إلى الربح التشغيلي بدلاً من إظهاره ضمن الأرباح المحتجزة)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 82.8%، ونسبة محايد 2.8%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 14.5%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.94، وبانحراف معياري قدره 1.019، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي فالإدارة تقوم بإضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة إلى الربح بدلاً من إظهاره ضمن الأرباح المحتجزة، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال الرابع من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (36) نسب إجابات أفراد العينة على قيام الإدارة بإضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة إلى الربح التشغيلي.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الرابع نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 11.164 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة إلى الربح التشغيلي بدلاً من إظهاره ضمن الأرباح المحتجزة واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

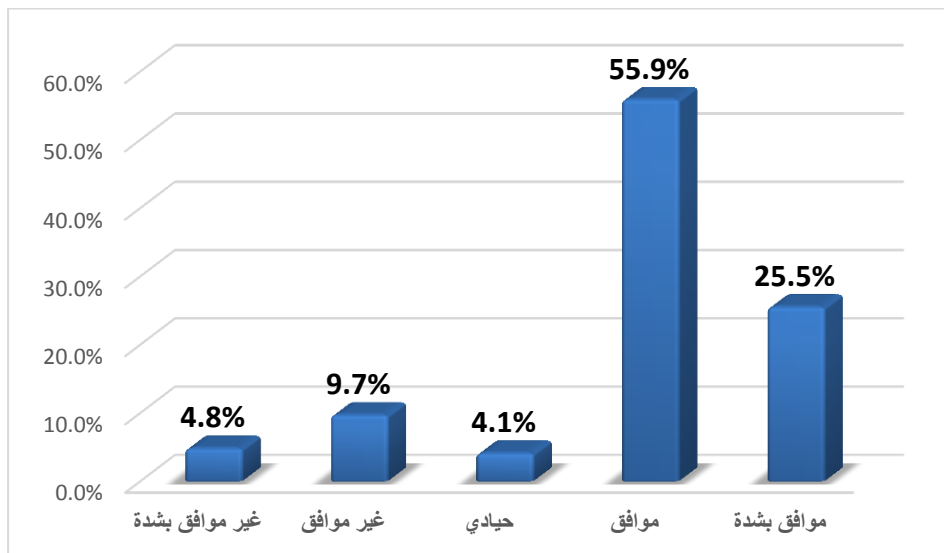
السؤال الخامس: (إظهار فائض إعادة التقييم في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق الملكية)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 77.2%، ونسبة محايد 11.7%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 11%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.88، وبانحراف معياري قدره 0.990، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي تقوم الإدارة بإظهار فائض إعادة التقييم في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق الملكية، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال الخامس من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (37) نسب إجابات أفراد العينة على إظهار الإدارة لفائض إعادة التقييم في قائمة الدخل بدلاً من قائمة حقوق الملكية.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الأول نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 10.742 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إظهار فائض إعادة التقييم في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق الملكية واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

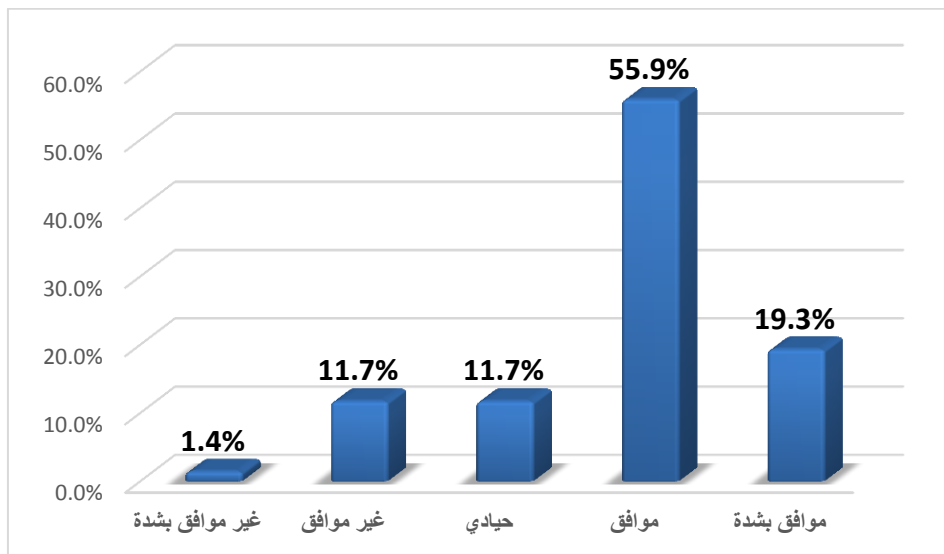
السؤال السادس: (معالجة مكاسب أو خسائر تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية ضمن حقوق الملكية بدلاً من قائمة الدخل)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 81.4%، ونسبة محايد 4.1%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 14.5%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.88، وبانحراف معياري قدره 1.053، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي الإدارة تعالج مكاسب أو خسائر تقلبات أسعار الصرف ضمن حقوق الملكية بدلاً من قائمة الدخل، لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال السادس من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (38) نسب إجابات أفراد العينة على معالجة الإدارة لمكاسب أو خسائر تقلبات أسعار الصرف ضمن حقوق الملكية بدلاً من قائمة الدخل.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال السادس نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 10.013 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين معالجة مكاسب أو خسائر تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية ضمن حقوق الملكية بدلاً من قائمة الدخل واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

السؤال السابع: (تضمنين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود غير عادية)، فقد حصل على إجابات موافق وموافق بشدة بنسبة 75.2%، ونسبة محايد 11.7%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة 13.1%. كما حصل على متوسط حسابي بمقدار 3.8، وبانحراف معياري قدره 0.932، أي أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتها قريبة من القيمة 4 وهي قيمة الإجابة موافق. وبالتالي تقوم الإدارة بتضمنين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود غير عادية، وذلك لتحقيق استقرار للشركة في بيئة الأعمال غير المستقرة. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على السؤال السابع من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (39) نسب إجابات أفراد العينة على تضمين الإدارة الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود غير عادية.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال السابع نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 10.331 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، وباحتمال خطأ مسموح به 5%، ثم نجد أن قيمة معنوية الاختبار أصغر من الخطأ المسموح به $Sig=0.000 < 0.05$ ، مما يدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود غير عادية واستقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة.

The Role of Income Smoothing Policy in The Stability of Companies in an Unstable Business Environment (Field Study)

Supervised by:
Dr. Basel Asaad

Prepared by:
Khaled Waleed Aldweri

Abstract

This Study Aims to Identify the Role of Income Smoothing Policy in the Stability of Companies that are Working in The Syrian Current Business Environment. The study aims to display the most Important motivations and Tools of The Income Smoothing Policy. To Achieve the Aim of the Research, the Researcher Prepared a Questionnaire Distributed to a Group of Syrian Companies Made Up of 31 Companies Operating in the Syrian Current Business Environment that included Three Axes (Optional Accounting Changes, Control in the Timing of Recognition of Income and Expenses and Reclassified Income Statement Items).

Research has Found that the Management of Syrian Companies is Exercising the Income Smoothing Policy to Achieve Stability in the Syrian Companies that are Working in an Unstable Business Environment Through the Trade-off between the Optional Accounting Changes, Control in the Timing of Recognition of Income and Expenses and Reclassified Income Statement Items. The Researcher Recommended the Necessity of educating The Users of Accounting Information to the Importance of Income Smoothing Policy and The Motivations of The Management in Practicing this Policy. In order not to think of the Numbers of Financial Statements as Taken for Granted.

Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economics
Accounting Department



The Role of Income Smoothing Policy in The Stability of Companies in an Unstable Business Environment

(Field Study)

The Study Prepared for Attaining Master Degree in Accounting

Prepared by
Khaled Waleed Aldweri

Supervised by
Dr. Basel Asaad

2015