

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح
دراسة تطبيقية تحليلية لآراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة – فلسطين

**"The Range of Effects of Accounting Information on Financial
statements using Earning Management Method"
Applied and analytical study of the external auditor's point of view in
Gaza strip, Palestine.**



أ. هاني فرحان سلامة الزايغ

محاضر بقسم المحاسبة

الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية - غزة

hzayegh@ucas.edu.ps

تاريخ النشر: 22/جوان/2022

تاريخ المراجعة: 2022/04/17

تاريخ الإستمالة: 2022/03/25

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم عمل استبانة مكونة من ثلاث أجزاء اعتماداً على الإطار النظري والدراسات السابقة وزعت على مكاتب تدقيق الحسابات الخارجيين في قطاع غزة وعددها (85) استبانة وبلغت الردود (72) وهي تمثل نسبة إرجاع قدرها 84.72% كما تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS في التحليل والمعالجات الإحصائية الملائمة بهذا الخصوص، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة تؤدي إلى كسب ثقة الجمهور في هذه المهنة، الأمر الذي يساهم في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، وأن التلاعب في أرصدة الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة يؤدي إلى تخفيض قيمة الديون المشكوك فيها، وأن وجود لجنة تدقيق غير مستقلة يؤدي إلى زيادة ممارسة طريقة إدارة الأرباح عن طريق المحاسب المتمرس.

كما قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها: المحافظة دائماً على أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة والتي تؤدي إلى كسب ثقة الجمهور في هذه المهنة الأمر الذي سيساهم بالحد من ممارسة إدارة الأرباح، وعلى جمعيات المحاسبة والمراجعة

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لأراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

إصدار معايير ومبادئ محاسبية جديدة تحد من المرونة المعطاة في السياسات والطرق المحاسبية، وحرية الاختيار بين البدائل التي أدت إلى ممارسة طريقة إدارة الأرباح.

الكلمات الدالة: المعلومات المحاسبية، القوائم المالية، الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، إدارة الأرباح، مدققي الحسابات، قطاع غزة، فلسطين.

The Abstract

This Study aims to identify the range of effects of the accounting information on the financial statements using earning management. To achieve the objectives of this study a questionnaire has been designed, consisted from (3) three parts, depended on theoretical framework and previous studies, distributed to external auditors in Gaza strip, they were (85) questionnaires, the returned questionnaires were (72), which represents (84.72%), The researcher used the statistical program "SPSS" in analyzation and statistical treatment in this respect. **The study have introduced a set of results:** the first was that the ethics of accounting and auditing profession will lead to obtain the trust in this profession, which participates to narrow the practicing the earning management. And that the manipulation on in the debit balances of debtors through not discovering the obstructed debits will lead to reduce the value of doubtful debts. Finally, the study showed that the existence of audit committee is not independent this will lead to the increase of practicing earning management by the experienced accountant.

The study has also introduced a set of recommendations, and they were as followed: The necessity always to maintain the ethics of accounting and auditing profession in order to obtain the trust in this profession, which participates to narrow the practicing the earning management. Also, Accounting and Auditing Associations should issue new accounting standards and principles that limit the flexibility of accounting policies and methods and the choice between alternatives that have led to the practice of profit management.

Keywords: Accounting Information, Financial Statements, Balance Sheet, Income Statement, Cash Flows Statement, Earning Management, External Auditor, Gaza Strip, Palestine.

المقدمة:

يُعد التلاعب في البيانات المالية على الرغم من عدم أخلاقياته فناً من فنون التضليل، وقد يصعب أحياناً اكتشاف هذا التضليل وخصوصاً في ظل وجود محاسب متمرس ولم يهمل بهذا الفن غير الأخلاقي، ولقد اصطلح مهنيّاً على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المالية بالعديد من المسميات وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح (Earning Management)، تلطيف الدخل (Smoothing Income)، (chen, 2013, pp. 09-108)، المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة (Creative Accounting) وأياً كانت هذه المسميات فجميعها يستغل الثغرات الموجودة في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية

بغير صورتها الحقيقية وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالشركة، ونتيجة لهذه الممارسات ظهرت العديد من الأزمات والفضائح المالية الكبرى في الشركات العالمية التي هزت موثوقية وعدالة القوائم المالية المنشورة ومصداقية مُعديها ومدققها كما هو العادة عندما تصل الأمور إلى حد الفشل وانهيار الشركات، يثور السؤال المعتاد وهو أين جهاز الرقابة وما دور مدققي الحسابات (الله، 2011)، وتلجأ الشركات إلى استخدام أساليب إدارة الأرباح لتحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها إحداث تحسين غير حقيقي في ربحية الشركات أو في مركزها المالي بما يخدم أهداف الإدارة دون أهداف الشركة، العمل على تحقيق مستويات عالية من الأرباح بهدف زيادة مكافآت المدراء أو الحفاظ على مراكزهم الوظيفية مما قد يلحق الضرر بمصالح الأطراف الأخرى، التأثير على سمعة الشركة إيجابياً في السوق وذلك بهدف تحسين القيمة المتعلقة بأداء الشركة لجلب المستثمرين الجدد لاستثمار أموالهم في الشركة وغيرها، وفي استخدام ظاهرة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العاملة في فلسطين بشكل واضح وملحوس دفع بمجالس الإدارة والمشرعين والباحثين إلى البحث عن توفير آليات مناسبة تحد من الممارسات المحاسبية المضللة والتي من أهمها التعرف على دور محلي الائتمان، دور حوكمة الشركة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في القوائم المالية. وبناءً على ما سبق فإن هذه الدراسة تستكمل ما بدأ به الباحثون الآخرون وتحاول توضيح دور مدققي الحسابات والمتمثل في مدى التزامهم بتطبيق معايير التدقيق الدولية، ومدى تخطيط عملية التدقيق قبل البدء بها ومدى تقييدهم وتطبيقهم للاختبارات والإجراءات في القوائم المالية للحد من ممارسة إدارة الأرباح التي تمارسها إدارة الشركات في القوائم المالية.

إن وجود محاسب متمرس له خبرة طويلة في الحسابات سوف يؤثر على عناصر المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، فمثلاً يستطيع المحاسب -بناءً على رغبة الإدارة- أن يتلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال ما يُعرف بالمحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة (Creative Accounting) في مجالات كثيرة ومنها: المخصصات، الاحتياطات، التقديرات المحاسبية، السياسات المحاسبية التي تنتهجها إدارة المنشأة عند إعداد القوائم المالية، بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية (rong, 2014, pp. 573-589).

مشكلة الدراسة:

أدى انهيار الكثير من الشركات المساهمة العامة الأمريكية وغيرها إلى ضياع بعض أو كل حقوق أصحاب المصالح وفقدان الثقة في المعلومات المنشورة التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية لهذه الشركات، ونظراً لتلك الظروف السائدة لجأت الكثير من إدارات تلك الشركات إلى تجميل القوائم المالية سعياً منها لتحسين الوضع المالي سواءً من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي، واستخدمت في ذلك أساليب المحاسبة الإبداعية مستغلة في ذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية المنشورة والتي تؤثر سلباً على صدق وعدالة القوائم المالية، واستناداً لما ذكر أعلاه فإن السؤال الرئيس للمشكلة يتمثل في الآتي:

ما مدى تأثير القوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح؟

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لأراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

ومن هذا السؤال الرئيس للمشكلة تتفرع الأسئلة التالية:

1. ما مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة في الميزانية العمومية باستخدام أساليب وطرق إدارة الأرباح؟
2. ما مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة الدخل باستخدام أساليب وطرق إدارة الأرباح؟
3. ما مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة التدفقات النقدية باستخدام أساليب وطرق إدارة الأرباح؟

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. بيان مدى إدراك مدققي الحسابات لأساليب إدارة الأرباح المستخدمة في القوائم المالية.
2. بيان مدى تقيّد مدققي الحسابات بتطبيق الاختبارات والإجراءات في القوائم المالية للحد من ممارسة أسلوب إدارة الأرباح على تلك القوائم.
3. التعرف على تأثير المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة المركز المالي باستخدام طريقة إدارة الأرباح.
4. التعرف على تأثير المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة الدخل باستخدام طريقة إدارة الأرباح.
5. التعرف على تأثير المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة التدفقات النقدية باستخدام طريقة إدارة الأرباح.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة فيما يلي:

تعتبر القوائم المالية المدققة من قبل مراجعي الحسابات الخارجيين مهمة لكثير من الأطراف والمستثمرين، والمستخدمين، ومصدقية وشفافية تلك القوائم تعتمد بدرجة كبيرة على العوامل التي تؤثر في إصدار تلك القوائم، كما أن الدراسة تعالج موضوعاً على قدر كبير من الأهمية وهو ظاهرة التلاعب بالأرباح وإدارتها، والتي تعتبر من إحدى المشكلات التي تواجه مستخدمي القوائم المالية، وترجع أهميتها من حيث تطبيقها على بيئة الأعمال الفلسطينية بالشركات والمنشآت وقطاع المصارف، ضرورة الاهتمام برقابة الجودة على أعمال التدقيق والعوامل المؤثرة فيها، وذلك للرقى بمهنة التدقيق وزيادة الإفصاح والمصدقية في التقارير المالية، كما تكسب هذه الدراسة أهميتها من حيث التوقيت، لأنها تأتي في ظروف تكثر التساؤلات فيها حول مدى مصداقية وموثوقية القوائم المالية المنشورة، مما يثير الشكوك حول مدى قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح وتأثيرها على القوائم المالية المنشورة.

فرضيات الدراسة:

اعتمد الباحث في إجابهته على مشكلة الدراسة وأهدافها بالفرضية الرئيسية التالية:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية واستخدام طريقة إدارة الأرباح ومن هذه الفرضية انبثقت الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الأولى:

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لأراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين تأثير المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة المركز المالي وبين استخدام طريقة إدارة الأرباح"

الفرضية الثانية:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين تأثير المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة الدخل وبين استخدام طريقة إدارة الأرباح."

الفرضية الثالثة:

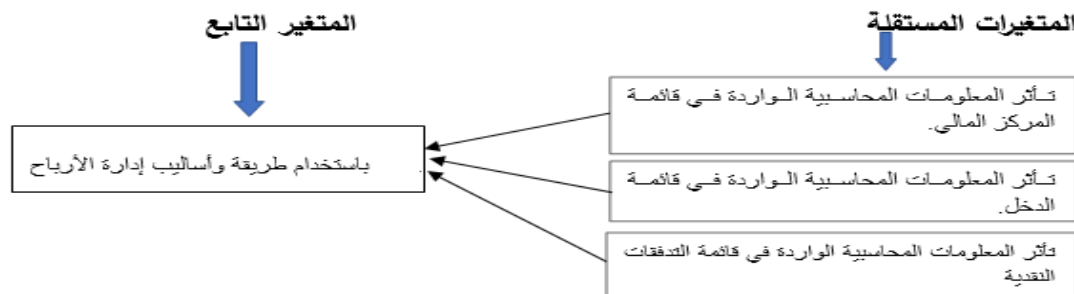
"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين تأثير المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة التدفقات النقدية وبين استخدام طريقة إدارة الأرباح"

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لكونه من أكثر المناهج استخداماً في دراسة الظواهر الإنسانية والاجتماعية، ولأنه يناسب الظاهرة موضوع الدراسة، وقد تم استخدام المصادر الثانوية والمكونة من الكتب والمراجع العلمية والأبحاث المنشورة في مجلات علمية محكمة ومتخصصة، أما المصادر الأولية فقد تكونت من الاستلانة التي تم إعدادها لهذا الغرض باستخدام البرنامج الإحصائي "SPSS"، كما تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة بهذا الخصوص.

متغيرات الدراسة:

تتكون من المتغيرات المستقلة والمتغير التابع حسب ما يأتي:



الدراسات السابقة:

الدراسات العربية:

-دراسة (صبيح، 2019) بعنوان: "أثر إدارة الأرباح على الأداء المالي في بورصة فلسطين (دراسة تحليلية)

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر إدارة الأرباح على الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية، ومعرفة مدى ممارسة تلك الشركات المدرجة لإدارة الأرباح في قوائمها المالية، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم قياس إدارة الأرباح كمتغير مستقل باستخدام نموذج جونز المعدل 1995 وقياس الأداء المالي من خلال احتساب المؤشرات المالية المتمثلة بالعوائد السوقية والعائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية وربحية السهم وذلك عن الفترة من العام (2017-

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لأراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

(2010). وقد أظهرت نتائج الدراسة بأن الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين تمارس إدارة الأرباح خلال السنوات محل الدراسة، كذلك أظهرت الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية لإدارة الأرباح على كل من العوائد السوقية والعائد على حقوق الملكية وربحية السهم في حين لم يظهر وجود أثر على العائد على الأصول. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان من أهمها: ضرورة وضع تشريعات من قبل هيئة بورصة الأوراق المالية للحد من الممارسة السيئة لإدارة الأرباح والعمل على رفع كفاءة البورصة المالية، وتوعية مستخدمي التقارير المالية بأثار الممارسات إدارة الأرباح.

-دراسة (الدنيبات، 2017) بعنوان: "أثر الربحية في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان". هدفت الدراسة إلى التعرف إلى أثر الربحية في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، وذلك من خلال قياس أثر المتغيرات المستقلة (نسبة هامش الربح، ومعدل العائد على الأصول، ومعدل العائد على حقوق الملكية، وربحية السهم) في المتغير التابع (إدارة الأرباح) متمثلاً في المستحقات الاختيارية، وقد قام الباحث باستخدام المنهج القياسي الكمي في تحليل القوائم المالية لقياس الربحية، وأنموذج جونز المعدل الذي يقوم على تقدير الاستحقاقات الاختيارية لقياس إدارة الأرباح، وتكونت عينة الدراسة من (40) شركة من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة خلال الفترة بين عامي (2009-2013)، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتغيرات المستقلة (سابقة الذكر) في إدارة الأرباح، أما بالنسبة للمتغيرات الضابطة (نسبة المديونية وحجم الشركة) فقد بينت النتائج أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكل من نسبة المديونية، وحجم الشركة على العلاقة بين الربحية وإدارة الأرباح، كما قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة تفعيل دور هيئة الأوراق المالية في الرقابة على الشركات، واتخاذ الإجراءات المناسبة بحق الشركات التي تقوم بممارسة إدارة الأرباح، لما لذلك من أثر في تضليل مستخدمي القوائم المالية.

-دراسة (محمد، 2016) بعنوان: "أثر ممارسات إدارة الأرباح على تقويم الأداء المالي دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية".

هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم ودوافع وأساليب إدارة الأرباح وتأثيرها على تقويم الأداء المالي، و الدراسة التطبيقية توضح العلاقة بين ممارسة إدارة الأرباح من قبل المصارف المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية ومؤشرات تقويم الأداء المالي المتمثلة في مؤشرات الربحية والنشاط وسعر السهم إلى ربحيته، وتم الاعتماد على نموذج جونز المعدل لقياس المستحقات الاختيارية للمصارف خلال الفترة (2009-2013م)، وتشير النتائج إلى أن المصارف المدرجة بسوق الأوراق المالية مارست إدارة الأرباح بنسبة 80%، وأن ذلك أثر بشكل طردي على تقويم الأداء المالي لها من خلال تأثيره على مؤشرات الربحية والنشاط وسعر السهم إلى ربحيته. وأوصت الدراسة بضرورة أخذ ممارسة إدارة الأرباح في الاعتبار عند وضع المعايير للمحاسبة من جانب مجلس تنظيم المهنة في السودان.

-دراسة (جيهان، 2015) بعنوان: "ممارسات إدارة الأرباح بالمستحقات والأنشطة الحقيقية وعلاقتها بالعوائد السوقية للأسهم دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصتي فلسطين وعمان للأوراق المالية"

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لأراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

هدفت الدراسة إلى تحليل ودراسة أنواع وأساليب وطرق قياس إدارة الأرباح للأنشطة الحقيقية وإدارة الأرباح للاستحقاقات وأياً من هذه الأساليب الأكثر ممارسة في بورصتي فلسطين وعمان للأوراق المالية، وطبقت الدراسة على أربع وستين شركة صناعية مدرجة في بورصة عمان وستٍ وعشرين شركة مدرجة في بورصة فلسطين، خلال الفترة ما بين عامي (2006-2011)، واستخدمت الدراسة أساليب الإحصاء الوصفي، واختبار Binomial، واختبار الانحدار المتعدد في اختبار الفرضيات. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات في بورصتي عمان وفلسطين تمارس أساليب إدارة الأرباح بالاستحقاقات والأنشطة الحقيقية، لكنها تمارس أسلوب إدارة الأرباح بالاستحقاقات بدرجة أكبر من أساليب إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، ووجود علاقة ذات دلالة إحصائية لأسلوب إدارة الأرباح بالاستحقاقات مع العوائد السوقية لأسهم الشركات في بورصتي فلسطين وعمان، وعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لأساليب إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية مع العوائد السوقية لأسهم الشركات في البورصتين باستثناء أسلوب التلاعب بالمبيعات في بورصة فلسطين، فتبين وجود علاقة إحصائية.

- دراسة (المباشر، 2014) بعنوان: "علاقة جودة التدقيق الداخلي بالحد من إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين"

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وبيان نوع العلاقة بين كل عامل من هذه العوامل وإدارة الأرباح، وتحديد أي هذه العوامل هو الأكثر تأثيراً في الحد من إدارة الأرباح، ومن ثم الخروج بتوصيات تدفع باتجاه تعزيز جودة التدقيق الداخلي بما يضمن أكبر قدر من الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي اعتمد على أسلوب الحصر الشامل، نظراً لقلّة عدد أفراد مجتمع الدراسة والمكون من (49) شركة، واعتمدت الدراسة على استبانة صممت لخدمة أهدافها، وتم توزيع (49) استبانة على مدراء دوائر ورؤساء أقسام التدقيق الداخلي في جميع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: تبين أن جميع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تمارس إدارة الأرباح تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بالجودة. لا يوجد علاقة بين جودة التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة. يوجد علاقة عكسية بين حجم قسم التدقيق الداخلي وبين إدارة الأرباح، وهو المتغير الوحيد الذي يؤثر في الحد من إدارة الأرباح، وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بترشيد ممارسة أرباحها لما لها من آثار سلبية على التنمية الاقتصادية وعلى جميع الأطراف المعنية بالشركة، والعمل على تكثيف البحث ودراسة أدوات وعوامل أخرى غير التدقيق الداخلي من داخل الشركة تساعد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الدراسات الأجنبية:

-دراسة (sochib, 2019) بعنوان: "Influence Of Earnings Management On Stock Prices With Good Corporate Governance As An Intervening Variable" تأثير إدارة الأرباح على أسعار الاسهم في ظل استخدام حوكمة الشركات كمتغير وسيط

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لأراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

هدفت الدراسة لتوضيح محاولات فريق الإدارة في تحقيق هدف الربح المحدد في الميزانية في كل فترة لزيادة قيمة الشركة كما هو موضح في سعر السهم، حيث إن الإدارة تدير عملياتها عن طريق ممارسات إدارة الأرباح على كل مستوى من مستويات الإدارة لمتابعة أهداف الربح المدرجة في الميزانية للشركة، فإدارة الأرباح التي هي أداة للحفاظ على الربحية يمكن أن تعطي إشارة إلى أسعار الأسهم في سوق رأس المال، باستخدام تحليل المسار خلال الفترة (2014-2018)، تم إجراء دراسة لتأثير إدارة الأرباح على أسعار الأسهم من خلال حوكمة الشركات الجيدة بواسطة الوكيل المفوض المستقل ولجنة التدقيق كمتغير متداخل في البنوك التجارية الوطنية الخاصة في اندونيسيا. تشير نتائج هذه الدراسة إلى أن إدارة الأرباح ليس لها تأثير كبير على أسعار الأسهم بشكل مباشر وبشكل غير مباشر، فإن إدارة الأرباح من خلال حوكمة الشركات الجيدة في وكيل المفوضين المستقلين ليس لها تأثير كبير، ولكن تأثيرها كبير على أسعار الأسهم من خلال لجنة التدقيق، أما من خلال المفوضين المستقلين ولجان التدقيق فليس لها تأثير كبير على أسعار الأسهم، وقد أوصت الدراسة بأهمية ممارسة حوكمة الشركات الجيدة التي يقوم بها المفوضون المستقلون ولجان التدقيق حيث يمكنها إنشاء أنظمة إشراف ومراقبة فعالة داخل أي كيان.

دراسة (saedi, 2018) بعنوان: **"Earnings Management And Its Relationship With Stock Returns: An Empirical Study On A Sample Of Qatari Listed Industrial Companies"**
إدارة الأرباح وعلاقتها مع عوائد الأسهم. دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية القطرية"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والعوائد على الأسهم، من منظور الحقيقة التي تشير أن المحاسبين يمكنهم التغيير في البيانات المالية من خلال ممارسة إدارة الأرباح. فقد بينت الدراسة مدى انتشار هذه الظاهرة من خلال إجرائها على سبع شركات صناعية في سوق قطر على مدار 9 سنوات من سنة (2009-2017) كعينة الدراسة. لتحديد ممارسات إدارة الأرباح بالمستحقات، قامت الدراسة باستخدام the modified Jones model لحساب إجمالي المستحقات والمستحقات التقديرية وغير التقديرية باستخدام البيانات المالية المأخوذة من تلك الشركات واختبار العلاقة بين المتغيرات، قامت الدراسة باستخدام طريقة البيانات المقطعية. وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية القطرية لا تمارس إدارة الأرباح بالمستحقات بشكل عام. ولا يوجد علاقة بين إدارة الأرباح بالمستحقات والعوائد على الأسهم وقد أوصت الدراسة المحاسبين بضرورة الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة كما وأوصت بإمكانية استخدام إدارة الأرباح بطريقة ذكية من قبل المحاسبين وإدارة الشركات لتحسين الدخل والمركز المالي دون انتهاك المبادئ والمعايير المحاسبية.

دراسة (rodiel, 2018) بعنوان: **"Impact Of Real Earnings Management On Financial Performance And Firm Value: Evidence From The Philippines"**
تأثير إدارة الأرباح الحقيقية على الأداء المالي والقيمة الثابتة: دليل من الفلبين

هدفت هذه الدراسة لدراسة المنظور الانتهازي لإدارة الأرباح حيث يعتقد أن المديرين يقومون ببعض ممارسات الإدارة المالية باستخدام التدفقات النقدية من العمليات، تكاليف الإنتاج والمصروفات التقديرية كما وتبين هذه الدراسة تأثير إدارة الأرباح الحقيقية على الأداء المالي والقيمة الثابتة للشركات العامة في الفلبين في قطاع الأغذية والمشروبات والتبغ لمدة أربع سنوات

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لأراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

(2016-2013). وقد توصلت الدراسة الى أن إدارة الأرباح من خلال التدفقات النقدية من العمليات، تكاليف الإنتاج والمصروفات التقديرية ليس لها تأثير كبير على الأداء المالي للشركة من حيث العائد على حقوق المساهمين ولكن لها تأثير كبير على ربحية الأسهم. وقد وجدت هذه الدراسة أيضاً دليلاً على أن إدارة الأرباح من خلال التدفقات النقدية من العمليات لها تأثير كبير على قيمة الشركة، وأن عمر الشركة وحجمها يؤثر إيجابياً على العائد على الأصول، في حين تم التوصل إلى أن النفوذ الراسخ يؤثر سلباً على العائد على حقوق المساهمين. كما وأوصت الدراسة إلى إجراء مزيد من الأبحاث والتحقيق في إدارة الأرباح بشكل أوسع بحيث تشمل جميع الشركات العامة في الفلبين وإجراء تحليلات الصناعة على تلك الشركات.

-دراسة(Kumari, 2017) بعنوان: "Linking Earnings Management Practices and Corporate Governance Systems with a Firms' Financial Performance: A Study of Indian Commercial Banks"

ربط ممارسات إدارة الأرباح وأنظمة حوكمة الشركات بالأداء المالي للشركات: دراسة عن البنوك التجارية الهندية: هدفت هذه الدراسة التجريبية لتحليل وجود ممارسات لإدارة الأرباح في القطاع المصرفي التجاري العام والخاص في الهند. كما وتهدف إلى وضع إطار للعلاقة الثلاثية القائمة بين متغيرات حوكمة الشركات وممارسات إدارة الأرباح وأداء الشركة، وقد تم جمع البيانات لمدة 11 عامًا ماليًا (2013-2003) من قاعدة بيانات (مركز مراقبة الاقتصاد الهندي)، واستخدام نموذج الاستحقاق القائم على البنوك لحساب ممارسات إدارة الأرباح، وتم أيضاً استخدام انحدار OLS لتحليل درجة الاعتماد المتبادل بين متغيرات حوكمة الشركات وممارسات إدارة الأرباح والأداء المالي. وقد توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها: حقيقة وجود ممارسات لإدارة الأرباح لزيادة الدخل في البنوك التجارية الهندية، وأن ممارسة حوكمة الشركات تعمل أساساً على تقييد المتغيرات لممارسة إدارة الأرباح ويتضح من التحليل أيضاً أن متغيرات أداء الشركة القائمة على السوق ترتبط ارتباطاً كبيراً بنظام إدارة الأرباح ونظام حوكمة الشركات، وقد أوصت الدراسة بضرورة مراقبة ممارسات إدارة الأرباح الاحتياطية الموجودة في البنوك التجارية الهندية.

-دراسة(Chongsirithitisak, 2015) بعنوان: "Detection of Creative accounting in Financial Statements by the Model the Case Companies Listed on Stock Exchange of Thailand"

"كشف المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية من قبل نموذج الشركات المدرجة في بورصة تايلاند" هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من الإشارات الخطيرة في المحاسبة الإبداعية للشركات التي تم تسجيلها في سوق البورصة في تايلاند باستخدام نموذج بينش. وكانت مجموعة العينة المستخدمة لهذه الدراسة هي (6) شركات مسجلة في لجنة الأوراق المالية والمصرفية، تايلاند تورطت في تجاوز المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية من تاريخ 31 ديسمبر 2009 حتى 2011 على التوالي، وحللت العينات النسب والمؤشرات المالية لنموذج بينش 1999 باستخدام المتوسط والوسيط والانحراف المعياري. أظهرت نتائج هذه الدراسة أن الخصائص المالية لمشروع المحاسبة الإبداعية تتوافق مع نموذج بينش، حيث الخصائص المالية تعتبر أصغر من حيث إجمالي الأصول، والسيولة والنقد مقارنة مع نظرائهم، وأيضاً حجم أصغر من حيث المبيعات، والقيمة السوقية، ورأس المال

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لأراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

العامل إلى إجمالي الأصول، والنسبة الحالية ومجموع الديون إلى إجمالي الأصول بالنظر إلى نظرائهم، وعلاوة على ذلك، كما أنها أقل ربحية وأكثر استنادة.

الإطار النظري:

يتكون الإطار النظري للدراسة من الآتي:

1. مقدمة عن المحاسبة باستخدام طريقة إدارة الأرباح.
2. دوافع استخدام طريقة إدارة الأرباح.
3. ممارسة طريقة إدارة الأرباح:

أ- في الميزانية العمومية (المركز المالي للمنشأة)

ب- في قائمة الدخل

ج- في قائمة التدفقات النقدية

أولاً: مقدمة عن المحاسبة باستخدام طريقة إدارة الأرباح:

يُعد التلاعب في القوائم المالية فناً من فنون التضليل، وقد يصعب أحياناً على جهات المراجعة سواءً المراجعين الداخليين أو الخارجيين أو حتى الجهات الرقابية التابعة للحكومة اكتشاف هذا التضليل، وخصوصاً في ظل وجود محاسب متمرس ولملم بهذا الفن اللاأخلاقي (ghosh, 2016).

ثانياً: دوافع استخدام طريقة إدارة الأرباح:

هناك عدة أسباب دفعت مدراء ومحاسبي الشركات بأن يبتدعوا طرق وأساليب للتلاعب بالحسابات المالية، ومن بين هذه الأسباب ما يلي:

1. التأثير على سمعة الشركة إيجابياً في السوق المالي.
2. الحصول على التمويل من البنوك والمؤسسات المالية أو المحافظة عليه.
3. لغايات التهرب من دفع الضرائب (بطو، 2006).
4. لغايات التصنيف المهي حيث تلجأ بعض الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
5. لتقوية فرص استفادة الإدارة للمعلومات الداخلية. (زين الدين، 2019)
6. الحصول على مكافآت كبيرة للمدراء.

ثالثاً: ممارسة طريقة إدارة الأرباح:

أ- في الميزانية العمومية (المركز المالي للمنشأة)

- 1- الأصول غير الملموسة: حيث تتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية التي تنشأ عند الدمج، بالإضافة إلى الاعتراف المحاسبي بأصول غير ملموسة، بما يخالف الأصول والمبادئ المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية، مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغيير غير مبرر في طريقة الإطفاء المتبعة في تخفيض تلك الأصول (مطر، 2010)
- 2- الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، واتباع طريقة إعادة التقدير وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق المساهمين، كذلك يتم التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المعمول بها في السوق، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الاستهلاك، مثل تحويل طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس، كما يتم التلاعب في تصنيف بعض بنود الأصول بهدف التأثير على مصاريف الإهلاك والقيم التي تدرج بها في الميزانية العمومية مثل تصنيف العقارات المملوكة للمنشأة بين الاستثمارات طويلة الأجل والموجودات الثابتة أو إعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى أرض تحت التطوير (Rahman، 2013)
- 3- الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، والتلاعب في تصنيف الاستثمارات، وذلك عن طريق تصنيف هذه الاستثمارات إلى استثمارات طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات هبوط الأسعار (إبراهيم، 2012).
- 4- النقدية: يتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
- 5- الذمم المدينة: يتم التلاعب في رصيد الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بقصد تخفيض قيم مخصص الديون المشكوك فيها، يضاف إلى ذلك العمل تضمين رقم حسابات المدينين ذمماً لأطراف ذات علاقة أو شركات تابعة أو زميلة، وفي هذا البند يتم إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، مثل تصنيف ذمم طويلة الأجل إلى أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة (أسامة، 2010).
- 6- الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من شروط تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه من القضاء.
- 7- المطلوبات المتداولة: تتم ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا البند من خلال عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة بقصد تحسين نسب السيولة يُضاف إلى ذلك قيام الإدارة بتسديد القروض قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل بقصد تحسين نسب السيولة (المحسن، 2010).

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لأراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

- 8- المطلوبات طويلة الأجل: حيث تقوم إدارة المنشأة بالحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية العمومية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل بقصد تحسين نسب السيولة، كذلك تعمل على إطفاء السندات القابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها وإضافة المكاسب المحققة إلى صافي الربح دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية.
- 9- المخزون السلعي: في هذا البند تتركز عمليات أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة أو متقدمة، إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من أساليب FIFO إلى W.A أو العكس (IAS, 1999).
- 10- حقوق المساهمين: تتم ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا البند خلال إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنداً من بنود سابقه، وكذلك معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بالعملات التي تتم بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من قائمة الدخل (جربوع، 2017).
- ب- في قائمة الدخل: يتم استخدام أساليب إدارة الأرباح في البنود التالية لقائمة الدخل:
 - 1- المبيعات: حيث يتم إجراء مبيعات صورية في نهاية العام، ثم يتم إلغاؤها في العام الذي يليه، كذلك يتم إجراء صفقات بيع حقيقية بشروط سهلة، إضافة إلى القيام بعمليات لتسجيل بضاعة الأمانة المرسله للوكلاء كبيعات (مطر، 2010)، (Omid, 2012)
 - 2- تكلفة البضاعة المباعة: حيث تقوم المنشأة بتغيير الطرق المتبعة في تقييم المخزون السلعي من طريقة FIFO إلى طريقة W.A، إضافة إلى تضمين كشوفات الجرد أصناف لبضاعة راكدة وتأجيل إثبات فواتير مشتريات تتم في نهاية العام الجاري إلى العام الذي يليه (Matis, 2009)
 - 3- مصاريف التشغيل: ويتم في هذا البند العمل على رسملة مصاريف الإيرادات التي لا تنطبق عليها شروط الرسملة، مثل رسملة مصاريف الإعلان أو مصاريف الصيانة، كذلك القيام بإجراء تغييرات في طرق إهلاك الأصول الثابتة أو في طرق إطفاء الأصول غير الملموسة.
 - 4- البنود الاستثنائية وغير الاستثنائية: إذ يتم تضمين الأرباح التشغيلية مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو غير اعتيادية دون الإفصاح عن طبيعتها تلك البنود، إضافة إلى دمج نصيب المنشأة الأم في أرباح المنشآت التابعة لها دون الإفصاح عن ذلك (Mulford, 2005)، وتعد قائمة الدخل من أكثر القوائم المالية التي تمارس بها أساليب المحاسبة الإبداعية لما لها من أهمية في إثبات ربح أو خسارة الشركة من خلال ما يدرج بها من إيرادات ومصروفات تتعلق بكافة الأنشطة التي تمارسها الشركة خلال الفترة المالية (Nobes, 2014)
- ج- في قائمة التدفقات النقدية:

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لأراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

- 1- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تحويلية ويمكن كذلك تصنيف النفقات النقدية التمويلية باعتبارها نفقات نقدية تشغيلية، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.
- 2- يتم التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب ويتم القيام ببعض الممارسات التي تندرج تحت باب إدارة الأرباح من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات، وبعض حقوق الملكية وكذلك تتم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، أي يتم خصم التأثيرات الضريبية لهذه البنود من التدفقات النقدية التشغيلية).
- 3- زيادة العمر الإنتاجي للأصل الثابت يؤدي إلى تقليل قيمة مصاريف الإهلاك السنوية وهذا يؤدي إلى تضخيم الدخل دون أن يترتب على ذلك تدفقات نقدية تشغيلية (Nobes, 2014)

منهج الدراسة:

يمكن اعتبار منهج البحث بأنه الطريقة التي يتبعها الباحث خطاها، ليصل في النهاية إلى نتائج تتعلق بالموضوع محل الدراسة، وهو الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة البحث، وهناك عدة مناهج تستخدم في البحث العلمي، ويستخدم كل منهج من هذه المناهج حسب الظاهرة التي يتم دراستها، وحيث إن الباحث يعرف مسبقاً جوانب وأبعاد الظاهرة موضع الدراسة من خلال اطلاعه على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، والذي يتوافق مع المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع الدراسة لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، وحيث إن المنهج الوصفي التحليلي يتم من خلال الرجوع للوثائق المختلفة كالكتب والمجلات وغيرها من المواد التي يثبت صدقها بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف الدراسة، فإن الباحث اعتمد على هذا المنهج للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة البحث، ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضع الدراسة، كما أنه استخدم أسلوب الحصر الشامل في جمع البيانات، من خلال تصميم الاستبانة في جمع البيانات الأولية.

طرق جمع البيانات:

اعتمد الباحث على نوعين من البيانات

1. البيانات الأولية.

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي (Statistical Package for Social Science) واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2. البيانات الثانوية.

قام الباحث بمراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة والمتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، وأية مراجع قد يرى الباحث أنها تساهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، وينوي الباحث من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، التعرف على

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لأراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحديث في مجال الدراسة.

مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع وعينة الدراسة من مدقي الحسابات القانونيين في قطاع غزة وعددهم (85) يمثلون المجتمع الأصلي وتم استخدام أسلوب الحصر الشامل، وتم استرجاع (72) استبانة منها صالحة للتحليل، وهي تمثل نسبة إرجاع قدرها (84.71%) وهي نسبة مرتفعة ومعقولة قياسياً للأبحاث المماثلة.

أداة الدراسة:

تم إعداد وتطوير أسئلة الاستبانة من خلال الاستعانة والاطلاع على الدراسات السابقة وفق ما يخدم مشكلة وأهداف وفرضيات البحث واستخلاص ما يتناسب مع بيئة التدقيق في قطاع غزة وفق خبرة الباحث، وقد تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (7) من أعضاء الهيئات التدريسية المتخصصين في مجال المحاسبة والإدارة وقد تم الاستجابة لأراء السادة المحكمين بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية والتي تتكون من ثلاثة محاور رئيسية:

- المحور الأول: المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة المركز المالي ومدى تأثيرها باستخدام طريقة إدارة الأرباح ويتكون من 30 فقرة.
- المحور الثاني: المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة الدخل ومدى تأثيرها باستخدام طريقة إدارة الأرباح ويتكون من 11 فقرة.
- المحور الثالث: المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة التدفقات النقدية ومدى تأثيرها باستخدام طريقة إدارة الأرباح ويتكون من 4 فقرات.

صدق وثبات الاستبانة:

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه، كما يقصد بالصدق "شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها (Field, 2018)

تم تحديد المتوسط الحسابي المرجح بأوزان حُدثت اعتماداً على مقياس ليكرت الخماسي (Five Point Likert Scale) وذلك على النحو التالي:

جدول (1): مقياس ليكرت الخماسي (Five Point Likert Scale)

التصنيف	1	2	3	4	5
لا أوافق إطلاقاً	أوافق تماماً	أوافق كثيراً	أوافق قليلاً	أوافق كثيراً	أوافق تماماً

وتتراوح قيمة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha، لجميع فقرات الاستبانة مجتمعة بين (0.852، 0.870) وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع. وقد بين (Field, 2018) أن القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ هي (70%) فأكثر وأن القيمة التي تزيد عن (90%) فهي ممتازة. وهذا يعني إمكانية اعتماد نتائج الاستبانة والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة. والصدق

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لأراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

البنائي للاستبانة يشير إلى أن معامل الارتباط يتراوح بين (0.707, 0.796) وهذا يبين أن محتوى كل متغير من متغيرات الاستبانة له علاقة قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة (0.05). وتم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة، وتبين أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

وقد تم استخدام برنامج (Statistical Package for Social Science, SPSS) الإحصائي، واستخدام اختبار كولموجوروف-سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test (K-S لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، حيث تبين أن قيمة الاختبار تساوي (1.194 القيمة) والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.115) وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05) وبذلك فإن توزيع البيانات يتبع التوزيع الطبيعي، حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة. وقد تم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية: التكرارات، الانحراف المعياري، الوزن النسبي، اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة، معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات، اختبار كولومجوروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1-Sample K-S)، اختبار One sample T-test، وحجم التأثير لقياس الدلالة المعنوية.

الدراسة التطبيقية

اختبار فرضيات الدراسة:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات وفرضيات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (1.99) أو القيمة الاحتمالية أقل من (0.05) والوزن النسبي أكبر من 60% والمتوسط الحسابي أكبر من المتوسط المحايد (3)، وغير ذلك تكون أراء أفراد عينة الدراسة غير إيجابية.

فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين تأثير المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة المركز المالي وبين استخدام طريقة إدارة الأرباح"

لاختبار تلك الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (6) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول حيث تبين أن أعلى فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1- في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "91.11%" وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على "إن اخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق ستقود إلى الرقي في هذه المهنة، الأمر الذي سيساهم بالتالي الحد من ممارسة طريقة إدارة الأرباح."

2- في الفقرة رقم "22" بلغ الوزن النسبي "90.00%" وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على إنه "يتم التلاعب في أرصدة الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها."

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لأراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

كما تبين النتائج أن أقل فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "13" بلغ الوزن النسبي "71.11%" وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على "إن قيام المحاسب المتمرس بإجراء تغيير غير مبرر في طريقة الإطفاء في تخفيض تلك الأصول يكون قد استخدم طريقة إدارة الأرباح".

2. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "68.33%" وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على "إن وجود محاسب متمرس ومُلم بفنون التضليل في الحسابات يؤدي إلى استخدام طريقة إدارة الأرباح".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول تساوي (4.00) وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، والانحراف المعياري يساوي (0.34) والوزن النسبي يساوي (80.05%) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي (25.315) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (1.99)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن "المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة المركز المالي تأثر إيجابيا في استخدام طريقة إدارة الأرباح" عند مستوى دلالة $\alpha < 0.05$

جدول رقم (2) تحليل فقرات المحور الأول:

(المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة المركز المالي ومدى تأثيرها باستخدام طريقة إدارة الأرباح)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	t قيمة	القيمة الاحتمالية	الترتيب
1	إن طريقة إدارة الأرباح هي عبارة عن مصطلح يصف مجموعة من الممارسات المحاسبية التي تستخدم في التحايل والتضليل المالي في القوائم المالية.	4.03	0.58	80.56	15.017	0.00	9
2	إن المرونة المعطاة في السياسات والمبادئ والطرق المحاسبية وحرية الاختيار بين البدائل أدت إلى ممارسة طريقة إدارة الأرباح.	3.57	0.77	71.39	6.308	0.00	18
3	إن أهم أهداف طريقة إدارة الأرباح هي تقديم انطباع مضلل عن الأرباح وتجميل صورة الدخل.	3.90	0.73	78.06	10.427	0.00	13
4	توجد العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات طريقة إدارة الأرباح ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان التدقيق، وعدم تغيير السياسات المحاسبية.	4.43	0.62	88.61	19.450	0.00	3
5	إن أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق ستقود إلى الرقي في هذه المهنة، الأمر الذي سيساهم بالتالي الحد من ممارسة طريقة إدارة الأرباح.	4.56	0.65	91.11	20.381	0.00	1
6	إن أهمية المحاسبة والتدقيق تزداد يوماً بعد يوم وهذه الأهمية المتزايدة تدفع المحاسبين والمدققين العمل بمزيد من الكفاءة والشفافية، ولكن انتشار ممارسات طريقة إدارة الأرباح أصبح قديماً في طريق هذه الشفافية	3.63	0.81	72.50	6.527	0.00	17
7	أن وجود لجنة تدقيق غير مستقلة أدى إلى زيادة ممارسة طريقة إدارة الأرباح عن طريق المحاسب المتمرس.	4.43	0.50	88.61	24.344	0.00	3

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لأراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	القيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
8	يتزايد خطر المساءلة القانونية لمنشأة التدقيق في حالة عدم كشفها من ممارسة إدارة الأرباح في القوائم المالية.	3.83	0.67	76.67	10.533	0.00	15
9	إن وجود محاسب متمرس ومُلم بفنون التضليل في الحسابات يؤدي إلى استخدام طريقة إدارة الأرباح.	3.42	0.62	68.33	5.681	0.00	20
10	إن وجود محاسب متمرس في فنون التضليل يؤدي إلى التلاعب والتهرب من دفع الضرائب مستخدماً طريقة إدارة الأرباح.	3.64	0.61	72.78	8.855	0.00	16
11	تتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية التي تنشأ عند الدمج بواسطة المحاسب المتمرس مستخدماً طريقة إدارة الأرباح.	3.93	0.45	78.61	17.381	0.00	11
12	إن الاعتراف المحاسبي بأصول غير ملموسة بما يخالف الأصول والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية، الشهرة غير المشتراة يؤدي بالمحاسب المتمرس إلى استخدام طريقة إدارة الأرباح.	3.92	0.71	78.33	11.000	0.00	12
13	إن قيام المحاسب المتمرس بإجراء تغيير غير مبرر في طريقة الإطفاء في تخفيض تلك الأصول يكون قد استخدم طريقة إدارة الأرباح.	3.56	0.63	71.11	7.537	0.00	19
14	إن قيام المحاسب المتمرس اتباع طريقة إعادة التقدير وإظهار الفائض في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق الملكية يكون قد مارس طريقة إدارة الأرباح.	3.99	0.39	79.72	21.272	0.00	10
15	إن قيام المحاسب المتمرس بالتلاعب في نسب الاهلاك للأصول عن طريق تخفيضها عن النسب المعمول بها في السوق يكون قد مارس طريقة إدارة الأرباح.	3.93	0.45	78.61	17.381	0.00	11
16	إن قيام المحاسب المتمرس بالتلاعب في تصنيف بعض بنود الأصول بهدف التأثير على مصاريف الاهلاك والقيم التي تدرج بها في الميزانية العمومية يكون قد مارس طريقة إدارة الأرباح.	4.07	0.26	81.39	35.448	0.00	7
17	إن قيام المحاسب المتمرس بعدم الإفصاح عن الأراضي المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو أصول مؤجرة يكون قد مارس طريقة إدارة الأرباح.	3.85	0.52	76.94	13.781	0.00	14
18	أن قيام المحاسب المتمرس بالتلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية والتلاعب في تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها في السوق يكون قد مارس طريقة إدارة الأرباح.	4.15	0.36	83.06	26.999	0.00	6
19	إن قيام المحاسب المتمرس بإجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات هبوط الأسعار يكون قد مارس طريقة إدارة الأرباح.	4.15	0.36	83.06	26.999	0.00	6
20	إن قيام المحاسب المتمرس بعدم الإفصاح عن البنود النقدية المُقيدة يكون قد مارس طريقة إدارة الأرباح.	3.99	0.39	79.72	21.272	0.00	10
21	إن قيام المحاسب المتمرس التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية يكون قد مارس طريقة إدارة الأرباح.	3.99	0.39	79.72	21.272	0.00	10

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لآراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	t قيمة	القيمة الاحتمالية	الترتيب
22	يتم التلاعب في أرصدة الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.	4.50	0.73	90.00	17.398	0.00	2
23	تتم ممارسة طريقة إدارة الأرباح بإثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من شروط تحققها.	4.06	0.47	81.11	19.000	0.00	8
24	تتم ممارسة طريقة إدارة الأرباح عن طريق الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه من القضاء.	4.33	0.63	86.67	18.016	0.00	5
25	تتم ممارسة طريقة إدارة الأرباح من خلال ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة بقصد تحسين نسب السيولة.	4.33	0.93	86.67	12.107	0.00	5
26	تتم ممارسة طريقة إدارة الأرباح عند الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية العمومية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل بقصد تحسين نسبة السيولة.	4.35	0.61	86.94	18.776	0.00	4
27	تتم ممارسة طريقة إدارة الأرباح في تضمين كشوفات الجرد لبضاعة راكدة أو متقادمة.	3.99	0.39	79.72	21.272	0.00	10
28	تتم ممارسة طريقة إدارة الأرباح من خلال إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب.	4.07	0.26	81.39	35.448	0.00	7
29	تتم ممارسة طريقة إدارة الأرباح عند عمل التقديرات المحاسبية بواسطة المحاسب المتمرس دون استعمال تقديرات مستقلة من قبل المدقق ومقارنتها مع تقديرات الإدارة.	3.57	0.62	71.39	7.742	0.00	18
30	يتم ممارسة أساليب إدارة الأرباح عند عمل التقديرات المحاسبية بواسطة المحاسب المتمرس دون الحصول على أدلة كافية للتأكد من معقولية هذه التقديرات.	3.93	0.45	78.61	17.381	0.00	11
	جميع الفقرات	4.00	0.34	80.05	25.315	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "71" تساوي 1.99

الفرضية الثانية: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين تأثير المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة الدخل وبين استخدام طريقة إدارة الأرباح"

لاختبار تلك الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (3) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني حيث تبين أن أعلى فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "88.61%" وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على أنه "في حالة إجراء عملية بيع صورية في العام، ومن ثم إلغاؤها في العام الذي يليه، هل تعتبر هذه العملية من أساليب إدارة الأرباح".

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لأراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

2. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "85.56%" وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على أنه "عند تسجيل عملية بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء كمبيعات، هل تعتبر هذه من أساليب إدارة الأرباح".

كما تبين النتائج أن أقل فقتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "71.67%" وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على أنه "عند تغيير الطرق المتبعة في تقييم المخزون السلعي من طريقة إلى أخرى، هل تعتبر هذه من أساليب إدارة الأرباح".

2. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "70.28%" وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على أنه "عندما يتم إثبات فواتير مشتريات تتم في نهاية العام الجاري إلى العام الذي يليه، هل يعتبر هذا الإجراء من أساليب إدارة الأرباح".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني تساوي (3.85) وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، والانحراف المعياري يساوي (0.57) والوزن النسبي يساوي (77.07%) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي (12.271) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (1.99)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة الدخل تأثر إيجابياً على استخدام طريقة إدارة الأرباح عند مستوى دلالة $\alpha < 0.05$.

جدول رقم (3) تحليل فقرات المحور الثاني

(المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة الدخل ومدى تأثيرها باستخدام طريقة إدارة الأرباح)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	t قيمة	القيمة الاحتمالية	الترتيب
1	في حالة إجراء عملية بيع صورية في العام، ومن ثم إلغاؤها في العام الذي يليه، هل تعتبر هذه العملية من أساليب إدارة الأرباح.	4.43	0.90	88.61	13.471	0.00	1
2	عند تسجيل عملية بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء كمبيعات، هل تعتبر هذه من أساليب إدارة الأرباح.	4.28	0.97	85.56	11.208	0.00	2
3	عند تغيير الطرق المتبعة في تقييم المخزون السلعي من طريقة إلى أخرى، هل تعتبر هذه من أساليب إدارة الأرباح.	3.58	0.73	71.67	6.811	0.00	9
4	عندما يتم تضمين الكشوفات أصناف راكدة أو متقدمة هل تعتبر هذه من أساليب إدارة الأرباح.	3.85	0.52	76.94	13.781	0.00	5
5	عندما يتم إثبات فواتير مشتريات تتم في نهاية العام الجاري إلى العام الذي يليه، هل يعتبر هذا الإجراء من أساليب إدارة الأرباح.	3.51	0.73	70.28	5.961	0.00	10

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لآراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	t قيمة	القيمة الاحتمالية	الترتيب
6	عندما يتم رسملة مصاريف الإيرادات التي لا تنطبق عليها شروط الرسملة مثل مصاريف الإعلان أو مصاريف الصيانة، هل يعتبر ذلك من أساليب إدارة الأرباح.	3.69	0.82	73.89	7.221	0.00	6
7	عند القيام بإجراء تغيير في طرق إهلاك الأصول الثابتة أو في طرق إطفاء الأصول غير الملموسة، هل يعتبر ذلك من أساليب إدارة الأرباح.	3.93	0.59	78.61	13.400	0.00	3
8	عند استخدام معدلات إهلاك وإطفاء بأقل من تلك الشائعة والمتعارف عليها في القطاعات الاقتصادية والتي تندرج المنشأة في إطارها، هل يعتبر هذا الإجراء من أساليب إدارة الأرباح.	3.93	0.59	78.61	13.400	0.00	3
9	عند تضمين الأرباح التشغيلية مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو غير اعتيادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود، هل يعتبر هذا الإجراء من أساليب إدارة الأرباح.	3.88	0.56	77.50	13.376	0.00	4
10	في حالة دمج نصيب المنشأة الأم في أرباح المنشآت التابعة لها دون الإفصاح عن ذلك، هل يعتبر هذا الإجراء من أساليب إدارة الأرباح.	3.65	0.72	73.06	7.744	0.00	7
11	في حالة عدم الإفصاح عن الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق خط إنتاجي مهم وجوهري في نتائج أعمال المنشأة، هل يعتبر ذلك من أساليب إدارة الأرباح.	3.65	0.73	73.06	7.540	0.00	8
	جميع الفقرات	3.85	0.57	77.07	12.771	0.00	

قيمة t الجدولية مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "71" تساوي 1.99

الفرضية الثالثة: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين تأثير المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة التدفقات النقدية وبين استخدام طريقة إدارة الأرباح"

لاختبار تلك الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (4) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث حيث تبين أن أعلى فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "80.00%" وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن "إن التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، يعتبر من أساليب إدارة الأرباح".

2. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "77.40%" وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن "إن قيام بعض المنشآت من خلال التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، يعتبر من أساليب إدارة الأرباح".

كما تبين النتائج أن أقل فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "70.00%" وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن "إن تخفيض بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية أو بعض المعدات من الدخل الصافي أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يعتبر من أساليب إدارة الأرباح".
 2. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "69.72%" وهي أكبر من 60%، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن "إن إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يعتبر من أساليب إدارة الأرباح".
- وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث تساوي (3.75) وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، والانحراف المعياري يساوي (0.44) والوزن النسبي يساوي (74.93%) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي (14.362) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (1.99)، و القيمة الاحتمالية تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة التدفقات النقدية تأثر ايجابياً على استخدام طريقة إدارة الأرباح عند مستوى دلالة $\alpha < 0.05$.

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لأراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

جدول رقم (4) تحليل فقرات المحور الثالث

(المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة التدفقات النقدية ومدى تأثيرها باستخدام طريقة إدارة الأرباح)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	t قيمة	القيمة الاحتمالية	الترتيب
1	إن التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، يعتبر من أساليب إدارة الأرباح.	4.00	0.38	80.00	12.610	0.000	1
2	إن تخفيض بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية أو بعض المعدات من الدخل الصافي أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يعتبر من أساليب إدارة الأرباح.	3.50	0.63	70.00	6.756	0.000	2
3	إن إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يعتبر من أساليب إدارة الأرباح.	3.49	0.63	69.72	6.570	0.000	3
4	إن قيام بعض المنشآت من خلال التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، يعتبر من أساليب إدارة الأرباح.	3.87	0.52	77.40	8.610	0.000	1
	جميع الفقرات	3.75	0.44	74.93	14.362	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "71" تساوي 1.99

أ- النتائج:

1. أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة تقود إلى رقي هذه المهنة الأمر الذي سيساهم بالتالي إلى الحد من ممارسة طريقة الأرباح.
2. إن قيام المحاسب المتمرس بإجراء تغيير غير مبرر في طريقة الإطفاء للأصول غير الملموسة يكون قد استخدم طريقة إدارة الأرباح.
3. إن وجود لجنة تدقيق غير مستقلة أدى إلى زيادة ممارسة طريقة إدارة الأرباح عن طريق المحاسب المتمرس.
4. يتم ممارسة أساليب إدارة الأرباح عند عمل التقديرات المحاسبية بواسطة المحاسب المتمرس دون الحصول على أدلة إثبات كافية للتأكد من معقولية هذه التقديرات.
5. يتم ممارسة طريقة إدارة الأرباح عند قيام الإدارة بإجراء عملية بيع صورية في العام، ومن ثم إلغاؤها في العام الذي يليه.
6. عند تغيير الطرق المحاسبية في تقييم المخزون السلعي من طريقة إلى أخرى (FIFO, LIFO, WA)، تعتبر هذه العملية من أساليب إدارة الأرباح.
7. عندما يتم رسملة مصاريف الإيرادات التي لا تنطبق عليها شروط الرسملة مثل مصاريف الإعلان أو مصاريف الصيانة، تعتبر هذه العملية من أساليب إدارة الأرباح.
8. إن التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، تعتبر هذه العملية من أساليب إدارة الأرباح.

ب- التوصيات:

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإن الباحث يقترح التوصيات التالية:

1. يجب المحافظة دائماً على أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة والتي ستقود إلى الرقي في هذه المهنة، الأمر الذي سيساهم بالتالي إلى الحد من ممارسة إدارة الأرباح.
2. ضرورة مراعاة عدم التلاعب في أرصدة الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة مما يؤدي إلى تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.
3. ضرورة تكثيف جهود المدقق الخارجي في الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية.
4. يجب إصدار معايير ومبادئ محاسبية جديدة تحد من المرونة المعطاة في السياسات والطرق المحاسبية وحرية الاختيار بين البدائل التي أدت إلى ممارسة طريقة إدارة الأرباح.
5. ضرورة وجود لجنة تدقيق مستقلة والتي بدورها ستؤدي إلى الحد من ممارسة طريقة إدارة الأرباح عن طريق المحاسب المتمرس.

الدراسات المستقبلية المقترحة:

- 1- ضرورة اختيار متغيرات أخرى غير المتغيرات التي اتبعتها الدراسة الحالية والمتعلقة بالبيئة الفلسطينية.
- 2- أثر تطبيق المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح.
- 3- تصور مقترح لتطبيق المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح في المؤسسات والشركات الفلسطينية.

Bibliographie

- 1 chen, I. (2013). Income Smoothing Information Uncertainty Stock Returns and Cost of Equity. *review of pacific basin financial markets and policies*, vol 16, n03.
- 2 Chongsirithitisak, O. (2015). Detection of Creative Accounting in Financial Statements by Model the Case Companies listed on the stock Exchange.
- 3 Field, A. (2018). *Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics*.
- 4 ghosh. (2016). Creative Accounting: A Fraudulent practice leading to corporate collapses. *the mangent accountant*.
- 5 IAS. (1999). *International Accounting standard (IAS-2&15,1999), "Inventories*. first edition.
- 6 Kumari, P. &. (2017). Linking earnings management practices and corporate governance system with the firms' financial performance: A study of Indian commercial banks. *journal of financial crime*.
- 7 Matis, D. V. (2009). cash Flow Reporting Between potential Creative Accounting Techniques and Hedging opportunities. *case study Romania, Annales University, Apulensis series o economica*, vol.11,NO.1.
- 8 Mulford, C. a. (2005). *Creative Cash Flow Reporting Uncovering Sustainable Financial performance*. New York, John Wiley and sons Inc.

مدى تأثير المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية باستخدام طريقة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية تحليلية لأراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين.....أ. هاني فرحان أسامة الزايغ

- Nobes, C. W. (2014). *The Qualitative Characteristics of Financial Information and Managers Accounting Decisions: Evidence from IFRS policy Changes*. Récupéré sur <http://www.ifrs.org/IFRS-Research/2014>
- Omid, A. M. (2012). Type of Earning Management and the Effects Debt Contracts Future Earning growth forecast and sales growth: Evidence from Iran. *School of Doctoral Studies (European Union Journal 2012)*.
- Rahman, M. M. (2013). Motives and Controls of Earnings Management. *International Journal of Information Technology and Business Management (JITBM)*, Vol. 11, No. 1, March.
- rodriel, a. r. (2018). *Impact Of Real Earnings Management On Financial Performance And Firm Value: Evidence From The Philippines*. De La Salle University, Manila, Philippines, Institute for Global Business Research Conference Proceedings.
- rong, h. l. (2014). Dose Industry Regulation Matter? New Evidence on Audit Committees and Earnings Management. *journal of business ethics*. n 123.
- saedi, a. (2018). Earnings management and its relationship with stock returns: an empirical study on a sample of Qatari listed industrial companies. *academy of accounting and financial studies journal, university of basra*.
- sochib, m. h. (2019). Influence Of Earnings Management On Stock Prices With Good Corporate Governance As An Intervening Variable.
- (16) إبراهيم 3, ا. (2012). أثر التطبيق الإلزامي لقواعد الحوكمة ومعايير المحاسبة المصرية الجديدة على إدارة الأرباح -دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة مجلة الفكر المحاسبي، عدد 14، كلية التجارة: جامعة عين شمن.
- (17) أسامة ط. ج. (2010). دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الثقة في البيانات المالية مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية.
- (18) الدنبيات. (2017). أثر الربحية في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*.
- (19) الله ج. ي. (2011). العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 1178.
- (20) المباشر ج. (2014). علاقة جودة التدقيق الداخلي بالحد من إدارة الأرباح -دراسة تطبيقية عن الشركات المدرجة في بورصة فلسطين. رسالة ماجستير في الحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- (21) المحسن ا. ف. (2010). إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية -دراسة تطبيقية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد السابع والأربعون.
- (22) بطو، ع. ف. (2006). أثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق. أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة البصرة، العراق، كلية الإدارة والاقتصاد.
- (23) جربوع، م. ي. (2017). ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية"، "المحاسبة الدولية بين النظرية والتطبيق في ظل المعايير الدولية. جامعة فلسطين: مكتب الطالب الجامعي.
- (24) جيهان، ا. ع. (2015). ممارسات إدارة الأرباح بالمستحقات والأنشطة الحقيقية وعلاقتها بالعوائد السوقية للأسهم دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصتي فلسطين وعمان للأوراق المالية مجلة جامعة النجاح للبحوث.
- (25) صبحي، ز. ا. (2019). أثر إدارة الأرباح على الأداء المالي في بورصة فلسطين -دراسة تحليلية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، فلسطين.
- (26) محمد، ع. ا. (2016). أثر ممارسات إدارة الأرباح على تقويم الأداء المالي دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية مجلة العلوم الاقتصادية.
- (27) مطر، م. ع. (2010). *الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني -الأساليب والأدوات والمستخدمات العملية*. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.