

السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال - دراسة اختبارية

الأستاذ الدكتور/ محمد زيدان إبراهيم

الأستاذ الدكتور/ محمد زيدان إبراهيم - أستاذ المحاسبة المالية ووكيل كلية التجارة لشئون البيئة وخدمة المجتمع - جامعة المنوفية - دكتوراه في المحاسبة جامعة هل - إنجلترا - خبير الاستشارات والتدريب - له اهتمامات بحثية متعددة في مجال المحاسبة المالية - المحاسبة الإدارية - محاسبة التكاليف - نظم المعلومات المحاسبية ومجالات الاستشارات والتحكيم الدولي والتدريب على مستوى الوطن العربي.

المخلص:-

تلعب أخلاقيات الأعمال دورا رئيسيا في تفسير سلوك المهتمين بإدارة منظمات الأعمال في مجال إدارة المكاسب، وقد أشارت العديد من الدراسات (الصادق ، ١٩٨٨ ، عويضة ، ١٩٩٧ ،الديسطي،٢٠٠١) إلى أن إدارة هذا المنظمات تلجأ إلى التلاعب في الدخل المحاسبي لتحقيق مصالح ذاتية على حساب الملاك و زيادة القيمة السوقية بشكل صوري ، فضلا عن تضليل أصحاب المصلحة حول حقيقة الأداء الاقتصادي بتلك المنظمات و بناء على ذلك ، يسعى هذا البحث إلى دراسة دور أخلاقيات الإدارة في الحد من التلاعب بالطرق والسياسات المحاسبية للنخلص من المكاسب الشخصية التي تؤدي إلى تحريف الدخل المحاسبي و تضليل أنشطة تلك المنظمات .

و قد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها تفاقم حدة التلاعب في المكاسب بفعل الممارسات المحاسبية الخاطئة و الإبداعية حيث يوجد دور هام لمجلس الإدارة في تبنى هذه الممارسة ، و لذلك يوصي الباحث بضرورة تفعيل المبادئ الأخلاقية في ممارسة العمل المحاسبي و الثبات في استخدام السياسات و الطرق المحاسبية الملائمة للتحكم في حقيقة الأرباح الواجب الإفصاح عنها محاسبيا .

Abstract :

Management Ethics Play an important role when deal with the management behavior of organization in the aspect of income management.

Several studies (El-sudek ,1998,Ewada,1997,El-desaty,2001) indicated that managers of organizations seek to create a change in accounting income by using different accounting Polices in order to achieve their private interests on account of organization's owners and other things.

Therefore , this research aims to examine and analyze management ethics role in order to decrease any change in accounting methods and polices for getting red off private interests which result in a change in accounting income and misleading organization activiteies.

The result of study showed that there are several games used by the management of organization for changing accounting income in terms of their private interest.

Thus, the study would recommend that it is necessary to establish a several ethics principles during accounting practice and try to make a stability when using accounting methods and polices related to income measurement.

أولاً: مشكلة البحث:

تسعي طبقة الإدارة في منظمات الأعمال بصورها المختلفة إلى تدعيم مراكزها المالية والحصول على أكبر قدر من العوائد من خلال التأثير على مصالح الأطراف ذات العلاقة (الملاك، العاملون، الدائنون، المستثمرين) اللذين يسعون إلى تعظيم ثروتهم وعوائد استثماراتهم، ويرى Rosenzweig and Fisher, (1994) أن المنشأة ما هي إلا تحالف بين مجموعة من الأطراف متعارضة الأهداف، وللتوفيق بينهما، يستوجب الأمر أن تستمر المنشأة بالصورة المخطط لها بحيث تظهر مشكلة تحديد الهدف الذي يمكن أن تقبله جميع الأطراف ودرجة السلوك الأخلاقي لهذه الأطراف المرتبطة بتحقيقه.

وقد تبين من خلال مجموعة من الدراسات (Moses.1987) (Ashari,et.al.,1994) أن غالبية إدارة المنشآت خاصة في الدول المتقدمة يعتقدون أن هناك ارتباط طردي بين درجة الالتزام بأخلاقيات الأعمال وبين تحقيق التوازن في محصلة أهداف الأطراف المتعارضة في المدى الطويل.

وتلجأ إدارة منظمات الأعمال خاصة دولية النشاط إلى العمل بالمرونة المتاحة لها في اختيار البديل المناسب من بين البدائل المتعددة للقياس والتقييم المحاسبي من خلال تغيير تطبيق السياسات المحاسبية المتاحة لتحقيق منافعها الذاتية في المدى الطويل كآلية لتمهيد الدخل Income Smoothing أو ما يعرف بالمحاسبة التعسفية Aggressive Accounting أو إدارة المكاسب Earning management أو التقارير المالية المزورة Fraudulent Financial Reporting وقد كشفت دراسات عديدة

(Mathews, 1991; Ashari ,et.al,1994; Rosenzweig and Fisher, 1994)

عن أهم دوافع الإدارة وراء استخدام آلية تمهيد الدخل ومرادفاته المتمثلة في المصطلحات السابق ذكرها في تحقيق منافع ذاتية للإدارة والحفاظ على بقاء واستمرار المنشأة في سوق المنافسة في المدى الطويل دون تحقيق التوازن بين مصالح الأطراف المتعارضة في المدى القصير، وقد أفرزت هذه الدوافع مجموعة من النتائج ذات الآثار السلبية على قرارات الأطراف المستفيدة وما يحكمها من أبعاد أخلاقية، ونتيجة لهذه الإفرازات فإن مشكلة البحث تكمن في التساؤلات الآتية:

١- ما هي طبيعية وأهداف وآثار آلية تمهيد الدخل؟

٢- ما هي أهم الدوافع وراء ممارسة الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية في هذا الصدد؟

٣- كيف يمكن للمنهج الأخلاقي الحد من أو تقليل صور التلاعب في آلية تمهيد الدخل؟

ثانياً: أهداف البحث:

في ضوء التساؤلات السابقة فإن هذا البحث يهدف إلى:

١- دراسة وتحليل دوافع الإدارة في التلاعب بالسياسات المحاسبية لأغراض قياس الدخل المحاسبي .

٢-تقييم مدى استخدام المنهج الأخلاقي للحد من صور التلاعب في القياس المحاسبي وأثره علي القوائم المالية.

ثالثا: أهمية البحث:

أ-علي المستوى العلمي:

١-يعتبر هذا البحث إضافة إلي البحوث المحاسبية السابقة في مجال دراسات المحاسبة المالية ، حيث أن هناك ندرة في بحوث المحاسبة المالية المهمة بالسلوك الأخلاقي للإدارة في قياس الدخل.

٢-يعتبر هذا البحث من البحوث التي تعمل علي توظيف مبادئ الحوكمة في التعرف علي السلوك الأخلاقي لإدارة الشركات في التلاعب بالسياسات المحاسبية.

٣-يعتبر هذا البحث إمتداداً للبحوث السابقة في مجال المحاسبة الإبتكارية والتي تركز أبعادها علي جودة القوائم المالية.

ب-علي المستوى العملي:

١-يعتبر هذا البحث مفيداً لإدارة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية والأجهزة الرقابية حيث يمددهم بالأدوات والأساليب التي يمكن أن تتبعها الإدارة في التلاعب بالسياسات المحاسبية لأغراض قياس الدخل وآليات الحد منها لكي تتمكن من اتخاذ القرارات الملائمة لضمان التوازن في حقوق الأطراف المتعارضة.

٢-يعتبر هذا البحث مفيداً للحكومة (هيئة سوق المال، مصلحة الضرائب، أجهزة الرقابة المعنية) كأداة لوضع قواعد وضوابط قادرة علي مواجهة جميع أساليب التلاعب في القوائم المالية لتجنب مخاطر عدم استمرار نمو هذه الشركات.

٣-رفع كفاءة دور أصحاب المصالح في الرقابة والمساءلة للإدارة لضمان السلوك الأخلاقي لهم في إدارة الشركات.

رابعا:خطة الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث والإجابة علي تساؤلات الدراسة فإن خطة البحث تتمثل في:

المبحث الأول: طبيعة وأهداف ومداخل تمهيد الدخل.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المبحث الثالث: الدوافع وراء قيام الإدارة بالتلاعب في السياسات المحاسبية.

المبحث الرابع: دور السلوك الأخلاقي في الحد من صور التلاعب بالسياسات المحاسبية.

المبحث الخامس: النتائج والتوصيات

المبحث الأول

طبيعة وأهداف ومداخل تمهيد الدخل

١/١ طبيعة وأدبيات تمهيد الدخل:

تناولت دراسات عديدة مفهوم تمهيد الدخل بالدراسة والتحليل، فقد أشارت دراسة (Fudenberg and Tirole,1995) مفهوم تمهيد الدخل علي أنه كل الأساليب والعمليات التي تستخدمها الإدارة في منظمات الأعمال لتقليل الدخل لأغراض الحد من درجة المخاطرة في استثمارات الشركة، كما عرف (Ashari,et.al.,1994) مفهوم تمهيد الدخل بأنه عملاً متعمداً من قبل إدارة المنشأة لأغراض تخفيض تقلبات الدخل وذلك باستخدام أدوات محاسبية معينة، هذا بالإضافة إلي أن دراسة (Mathews,1991) أشارت إلي تمهيد الدخل بأنه مجموعة من الآليات التي يتم تخفيض الأرباح في الفترات التي ترتفع فيها بشكل ملحوظ وزيادتها في الفترات التي تنخفض فيها بشكل كبير.

ويتضح من العرض السابق أن :

١- يعتبر تخفيض تقلبات الدخل أداة من أدوات الإدارة في التلاعب بالسياسات المحاسبية المطبقة بمنظمة الأعمال.

٢- يعتمد تخفيض تقلبات الدخل علي المفاضلة بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي.

٣- يعتبر تخفيض تقلبات الدخل أداة اتصال بين الأطراف ذوي العلاقة داخل المنشأة.

٤- يعمل تمهيد الدخل علي الحد من درجة المخاطرة في الاستثمار.

هذا وقد ركزت العديد من الدراسات السابقة علي دوافع الإدارة نحو تمهيد الدخل، ففي دراسة قام بها (Gordon,1964) أظهرت أن من دوافع الإدارة نحو تمهيد الدخل هو زيادة درجة الأمان الوظيفي وزيادة معدل النمو في الدخل ودرجة رضا حاملي الأسهم عن أداء المنشأة ، كما أشارت دراسة (Beidleman,1973) إلي أن دوافع تمهيد الدخل تتمثل في تحقيق تيار مستقر من الدخل للمساهمين، مما يؤدي إلي زيادة القيمة السوقية للمنشأة في الأجل الطويل وبالتالي تحقيق مصلحة الملاك.

وفي دراسة قام بها (Barnea , et.al.,1976) تبين أن من أهم دوافع الإدارة لتمهيد الدخل هو زيادة قدرة مستخدمي القوائم المالية علي التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية و زيادة الثقة في هذا التنبؤ ، بينما أوضحت دراسة (Moses,1982) أن من أهم دوافع الإدارة لتمهيد الدخل هو تجنب التدخل الحكومي لتصحيح أوضاع الشركات كبيرة الحجم في حالة الانخفاض الحاد في الأرباح، وأيضاً لتجنب زيادة أجور العمالة نظراً لوجود علاقة طردية بين أجور العمالة والأرباح المحاسبية.

ويتضح من العرض السابق أن من أهم دوافع الإدارة لتمهيد الدخل:

- ١- زيادة درجة الأمان الوظيفي وزيادة معدل النمو في الدخل ودرجة رضا حاملي الأسهم عن أداء المنشأة.
 - ٢- تحقيق تيار مستقر من الدخل مما يؤدي إلي زيادة القيمة السوقية للمنشأة في الأجل الطويل.
 - ٣- زيادة قدرة مستخدمي القوائم المالية علي التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وزيادة الثقة في هذا التنبؤ .
 - ٤- تجنب التدخل الحكومي لتصحيح أوضاع الشركة في الانخفاض الحاد في الأرباح.
- ١ / ٢ أهداف تمهيد الدخل لأغراض جودة القوائم المالية:
- تتمثل أهداف تمهيد الدخل في (البارودي، ٢٠٠١):

- ١- دعم الثقة لدي المساهمين (حملة الأسهم) باعتبارهم أصحاب المصلحة الرئيسية في المنشأة ولا يتم ذلك إلا من خلال الحفاظ علي مستوى أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية في حالة ايجابية ونشطة، وهذا يمثل انعكاساً لمدي القدرة الكسبية للمنشأة من خلال أسعار الأسهم في السوق.
- ٢- دعم موقف المنشأة التفاوضي في عمليات الاقتراض حيث يتطلب الأمر عند اللجوء إلي الاقتراض سواء من البنوك أو بإصدار قرض سندات أن يتوافر في المنشأة خاصيتين هامتين هما النتائج الجيدة والمراكز المالية السليمة، ومن ثم فإن التدخل بأساليب المحاسبة الإبتكارية (تمهيد الدخل) بالتلاعب في القيم قد يكون سلاحاً ذو حدين حيث قد يدعم الموقف التفاوضي للمنشأة عند الالتجاء إلي الاقتراض أو عند مفاوضات إعادة الجدولة، أو قد يكون أثره سلبياً علي مستقبل الشركة من خلال فقد الثقة في إدارة الشركة وجودة القوائم المالية.
- ٣- دعم موقف المنشأة فيما يعرف بالأعباء والتدخلات الحكومية ضريبياً وسياسياً:

بصفة عامة إن تدخل الإدارة في إعداد القوائم المالية واللجوء إلي أساليب المحاسبة الإبتكارية قد يكون مستهدفاً منه تقادي الأعباء الضريبية أو منع تدخل الحكومة سياسياً في أوضاع الشركة . وقد أكد علي ذلك (Watts & Zimmerman, 1990) علي أن معظم الشركات كبيرة الحجم تحاول الظهور أمام الجهات الحكومية في موقف يقل عن الحقيقة لتجنب التكاليف السياسية.

٤- لقد أوضحت دراسة (Hagerman & zmiJewski, 1979) بأن حوافز الإدارة عندما ترتبط بالمعلومات المحاسبية فإن الإدارة تفضل اختيار السياسة المحاسبية التي تؤدي إلي زيادة دخل المنشأة في الفترة الحالية علي حساب الفترات المستقبلية، كما أكدت (Lambert, 1984) والتي قامت علي افتراض أن الإدارة تسعى إلي تمهيد الدخل (زيادته أو تخفيضه) علي أن العقد المبرم بين الإدارة والمساهمين قد يتضمن حوافز تدفع الإدارة إلي تحقيق استقرار للدخل ، وقد افترض الباحث هنا أن التأثير علي الدخل ينتج عن قيام الإدارة باتخاذ قرارات تتعلق بأنشطة العمليات والاستثمار، وعلى العكس تأسست دراسة (Healy, 1989) علي رفض فكرة تمهيد الدخل لأن التمهيد يعني زيادة الدخل عندما يكون منخفضاً عن المستوي العادي، أو تخفيض الدخل عندما

يكون مرتفعاً عن المستوي العادي، ولكن الواقع العملي يثبت عكس ذلك خاصة إذا تضمن العقد حوافز لصالح الإدارة.

٣/١ مداخل تمهيد الدخل:

تناولت دراسات عديدة مداخل تمهيد الدخل من زوايا مختلفة يمكن عرضها علي النحو التالي:

١- المدخل التقليدي Classical Approach

يركز هذا المدخل علي العلاقة بين أساليب تمهيد الدخل وجودة القوائم المالية حيث تناولت دراسة (Eckel,1981؛ عسيري، ٢٠٠١) هذا المدخل بالدراسة والتحليل وتوصلت إلي مجموعة من النتائج الهامة مؤداها إلي أن هذا المدخل عليه كثير من الانتقادات المتمثلة في أن الدخل يعتمد علي متغير واحد كوسيلة لتمهيده ، هذا فضلا عن أن الدراسات كانت لفترة مالية واحدة.

٢- المدخل الاقتصادي الثنائي Double - Economy Approach

في ظل هذا المدخل يري (Belkaoui,1984، عسيري، ٢٠٠١) أن الشركات تعتمد في تمهيد الدخل علي طبيعة النظام الاقتصادي في الدولة، وقد واجه هذا المدخل مجموعة من الانتقادات والملاحظات من أهمها عدم إمكانية تصنيف الشركات تصنيفاً وثيقاً طبقاً لطبيعة النظام الاقتصادي وذلك لتعدد أنشطة بعض الشركات مما ينعكس ذلك علي جودة القوائم المالية.

٣- مدخل تقلبات الدخل Variability Approach

في ظل هذا المدخل قام كل من (Imhoff,1977؛ Eckel,1981) بدراسة العلاقة بين التقلبات في الدخل وإيراد المبيعات ثم أضافت دراسة (Albrecht,1990) بعض التعديلات التي تساعد علي بحث التقلبات في الدخل وكذلك التقلبات في إيراد المبيعات ثم تناولت دراسة (عسيري، ٢٠٠١) بحث هذه الظاهرة (التقلبات في الدخل مع التقلبات في المبيعات) من خلال تطبيقها علي الشركات السعودية.

١ / ٤ أسباب وأساليب تمهيد الدخل:

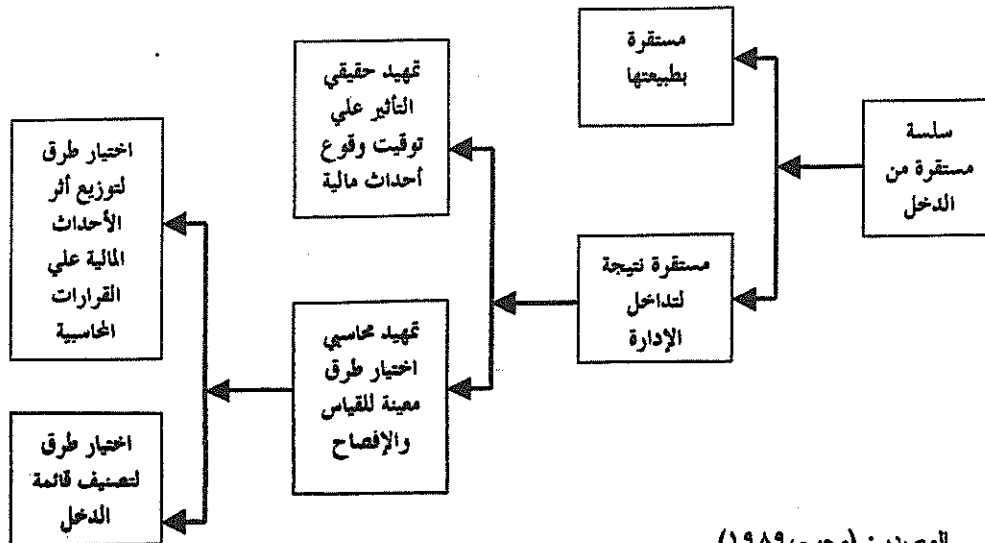
تناولت دراسات عديدة أسباب تمهيد الدخل، فمثلا دراسة (محرم، ١٩٨٩) خلصت إلي أن الأسباب الرئيسية لتمهيد الدخل ودرجة التمهيد تختلف طبقاً لاختلاف حجم وطبيعة المنشأة ونصيبها من السوق، فضلاً عن طبيعة العلاقة بين الإدارة والملاك ومدى مساهمة الإدارة في ملكية المنشأة، هذا بالإضافة إلي مدى استقرار الدخل واعتقاد إدارة المنشأة بمدى ملاءمته مع توقعات مستخدمي القوائم المالية، وقد أضاف (Michelson,et.al.,2000) أن الأسباب الرئيسية وراء تمهيد الدخل يرجع إلي محاولة تحسين صورة الأداء من خلال إتباع أساليب وأدوات وسياسات تعمل علي تخفيض التغيرات في مستوى الدخل من فترة إلي أخرى ، بينما دراسة (Fudenberg & Tirole,1995) أرجعت أسباب تمهيد الدخل إلي تخفيض درجة

المخاطرة في الاستثمار في أسهم الشركات ببورصة الأوراق المالية، وقد أضاف (عسيري، ٢٠٠١) أن بعض الشركات تلجأ للتمهيد في حالة ارتفاع أرباحها بغرض تخفيض العبء الضريبي فضلاً عن تفادي مطالبات نقابات العمال برفع أجور العاملين في الشركات ، هذا بالإضافة إلي عدم المطالبة من قبل المستهلكين بتخفيض أسعار الخدمات.

ويتضح مما سبق أن أسباب تمهيد الدخل يرجع إلي سلوك الإدارة المتعلق بالتمهيد من عدمه ، وكذلك تحديد مدي التمهيد ويرى (Barnea,et.al., 1976) أن الإدارة يمكنها التحكم في تقلبات الدخل من خلال مجموعة من الأدوات والأساليب التي تعمل علي التمهيد علي مدار فترة أو فترات زمنية معينة وأن توقيت موعد التمهيد قد يكون دالة للقواعد المحاسبية التي تحكم تحقيق الأحداث محاسبياً، ومثال علي ذلك التحكم في عمليات الشراء والبيع وتوزيع تكلفة الأصول الثابتة علي فترات محاسبية متعاقبة وغيرها من الأحداث.

كما أكد(محرم، ١٩٨٩) علي أن تحقيق تمهيد الدخل يتم من خلال اتخاذ بعض القرارات الإدارية التي قد تؤثر علي توقيت وقوع الأحداث المالية، ومن ثم انعكاس ذلك علي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وعلي جودة القوائم المالية، وقد أطلق علي هذا النوع من التمهيد اسم التمهيد الحقيقي، هذا وقد أضاف بأنه يمكن للإدارة أن تمهيد الدخل عن طريق توزيع التكلفة علي الفترات المحاسبية أو عن طريق التصنيف الداخلي لعناصر قائمة الدخل يؤدي إلي تحقيق أهداف الإدارة، وقد أطلق علي ذلك " التمهيد المحاسبي" حيث أن ذلك يؤثر علي الدخل فقط من الناحية المحاسبية دون أي تأثير علي توقيتات وقوع الأحداث داخل الشركة.

وفي جميع الأحوال فإن التمهيد سواء كان محاسبياً أو حقيقياً فإن ذلك يرجع بالدرجة الأولى إلي السلوك الأخلاقي لإدارة المنشأة ويوضح الشكل التالي أساليب تمهيد الدخل:-



المصدر: (محرم، ١٩٨٩)

ويتضح مما سبق أن أساليب تمهيد الدخل يجب أن تتسم بالخصائص التالية
(Copeland and Licastro,1968)

١- أن تحقق التعديلات المطلوبة دون تحميل المنشأة بأية التزامات (أعمال) استثنائية في المستقبل.

٢- أن تعتمد علي أحكام الخبراء المتخصصين مع ضرورة توافقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٣- أن تؤثر بشكل ملحوظ علي تقلبات الدخل السنوية.

٤- لا يؤدي استخدامها لعرض صفقات فعلية من أطراف أخرى.

٥- ضرورة الاستمرار في استخدامها خلال السنوات التالية.

هذا وقد أضافت بعض الدراسات (البارودي، ٢٠٠١، Ronen & Sadan,1975) نوعين من الأساليب المستخدمة في تطبيق مفهوم تمهيد الدخل يختلف كل منهما باختلاف نوعية القرارات المتخذة من قبل الإدارة لخدمة الهدف من إعداد قوائمها المالية كما يلي:

النوع الأول: أساليب تستخدم قرارات إدارية:

تتعلق هذه الأساليب بالقرارات الإدارية المرتبطة بأنشطة الإنتاج والاستثمار بهدف تعديل الإيرادات والمصروفات المتوقعة ويطلق علي هذا النوع من الأساليب "الأساليب ذات التأثير الموضوعي أو الحقيقي" حيث يلجأ المحاسب إليها بناء علي توجيهات الإدارة مما يؤدي في النهاية إلي تغيير حقيقي في النتائج والمراكز المالية والتدفقات النقدية من خلال التحكم في عنصرَي التوقيت والتعديل في التقديرات المحاسبية أو التأثير علي القيم الدفترية من خلال إعادة تخصيص أو تبويب هذه القيم طبقاً لمفاهيم ومعايير مختلفة مثل التحول من طريقة القسط المتناقص إلي طريقة القسط الثابت أو إعادة النظر في طرق تقييم المخزون السلعي بالتحول من طريقة الوارد أولاً أو لا إلي طريقة الوارد أخيراً بصرف أولاً، الأمر الذي ينعكس في النهاية علي القيم الجاري تجهيزها بهدف إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة.

النوع الثاني: أساليب تستخدم قرارات محاسبية:

تتعلق هذه الأساليب بالقرارات المحاسبية المرتبطة باختيارات الإدارة من بين الطرق والأساليب المحاسبية للتأثير علي نتيجة النشاط في الفترة المالية عن طريق إعادة تبويب وعرض القوائم المالية كما هو الحال عند معالجة بعض العناصر كعناصر عادية أو غير عادية طبقاً لأهميتها النسبية، ولذا فإن هذه الأساليب لا تؤثر علي التدفقات النقدية، كما يطلق عليها الأساليب ذات التأثير الشكلي.

١ / ٥ محاور تمهيد الدخل:

يعتمد المدخل الأخلاقي للمحاسبة علي المقومات الثلاثة التالية (Eldon , 1982):

١- ضرورة تقديم معالجة عادلة لجميع الأطراف ذوي العلاقة من خلال الإجراءات المحاسبية.

٢- ضرورة عرض الحقيقة والكشف الدقيق من خلال التقارير المالية بدون استهداف مصلحة طرف على حساب طرف آخر.

٣- ضرورة أن تكون البيانات المحاسبية سليمة وموضوعية ودقيقة.

ويتبين مما سبق أن إدارة المنشآت يمكنها وضع تمهيد الدخل في قالب التنفيذ أو التطبيق من خلال مجموعه من المحاور تمثل الاتجاهات التي يمكن للإدارة من خلالها التأثير على النتائج (الدخل) أو المراكز المالية تتعلق بقرارات تشغيلية تدخل في نطاق سيطرة الإدارة، ولذا فإن محاور تمهيد الدخل يمكن تصنيفها طبقاً للممارسات المحاسبية في ثلاثة مجموعات أساسية يرتبط كل منها بمحتويات القوائم المالية الأساسية على النحو التالي :

أ- محاور مرتبطة بقائمة المركز المالي :

تعتمد إدارة المنشآت في هذا النوع من المحاور على محتويات قائمة المركز المالي والممثلة في قيم الأصول والخصوم بأنواعها المختلفة ، وذلك بهدف إعطاء انطباع مخالف عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة من خلال تعظيم قيمة الأصول عن طريق التقييم المبالغ فيه لقيم الأصول المتداولة ، فمثلاً حسابات المخزون يمكن تقييمها مع تجاهل قيمة الراكد أو بطئ الحركة منها ، مما يعطى في النهاية انطباعاً عن أن المنشأة لديها القدرة المالية والاقتصادية لمواجهة الالتزامات المحتملة.

ومن ناحية أخرى يمكن التأثير والتدخل في جانب الخصوم من خلال تضخيم الأعباء والالتزامات المحتملة بعدم تكوين مخصصات كافية بحجة أنها التزامات مؤكدة وواجبة السداد ، الأمر الذي يستوجب عرضها في قائمة المركز المالي بقيمتها دون أية تحفظات، مما يعطى انطباعاً عن وجود التزامات كثيرة تجعل دراسات التحليل المالي لقائمة المركز المالي معبرة عن مدى ملاءمة المركز المالي لأهداف الإدارة التي تسعى إليها من خلال تمهيد الدخل (Kamin & Ronen, 1978).

(ب) محاور مرتبطة بقائمة الدخل :

يرتكز هذا النوع من المحاور على التدخل في قيم الإيرادات والمصروفات بهدف تعظيم أرباح المنشأة للتعبير عن مدى القدرة الكسبية لها وهنا تلجأ إدارة المنشآت إلى تضخيم أو زيادة الإيرادات بأي صورة من الصور وهناك أساليب كثيرة يمكن من خلالها تحقيق ذلك معظمها يرتبط بالإجابة على تساؤلين أولهما متى يتم الاعتراف بهذه الإيرادات ؟ والثاني كيف يتم توزيع هذه الإيرادات على الأنشطة والفترات المختلفة ؟ فمثلاً إذا تم الاعتراف بالإيرادات قبل استحقاقها (بشكل صوري) فإن أرباح المنشأة سوف تزيد كثيراً عن الحقيقة ، ويمثل هذا الاتجاه مثالا للتطبيق التعسفي للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومن ثم فإن القوائم المالية سوف تنسم بالتزوير، فالاعتراف بالإيرادات قبل استحقاقها يعتبر نوع من التحايل على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويرجع ذلك إلى صعوبة التفرقة بين الاعتراف بإيرادات لم تستحق بعد وبين إيراد صوري من حيث اختلافهما في الهدف والقصد مما ينعكس في النهاية على درجة التأثير المتعلقة بكل منهما (Zimmerman & Hagerman, 1981)

من الجدول السابق، يتضح عدم وجود تباين بين آراء المستقصى منهم بالنسبة للمزايا المتوقع أن يحققها نظام المحاسبة الإدارية البيئية. حيث يبلغ المتوسط الكلي للوسط الحسابي ١٩٤، بمتوسط انحراف معياري قدره ٤٤، واختبار ت ٣٥٠. وقد تصدر المرتبة الأولى ميزة تحميل الشركة المتسببة في التلوث بتكلفة إزالته أو الحد منه طبقاً للمستويات المحددة بالتشريعات البيئية، بمتوسط حسابي ٤٤٠ وبانحراف معياري ٧٢ واختبار ت ٤٥٨. وبلي ذلك تحديد الأثار المالية التي يجب أن تتحملها الشركة نتيجة لوجود التشريعات البيئية الحالية والمتوقع صدورهم مستقبلًا، بمتوسط حسابي قدره ٢٨٤ وبانحراف معياري ٥٩ واختبار ت ٣٨٧. ونالت المرتبة الأخيرة ميزة تدعيم نظم الإدارة البيئية بالشركة. وبذلك يتأكد قبول صحة الفرض رقم (٥) الذي ينص على "لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول مزايا المحاسبة الإدارية البيئية".

٢١- يبين الجدول رقم (١٦) معوقات المحاسبة الإدارية البيئية:

جدول رقم (١٦)

قياس الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبارات للمحددات المتوقع أن تعوق المحاسبة الإدارية البيئية عن تادية المهام المطلوبة منها حالياً

المحددات المتوقعة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبارات	مستوى المعنوية P.V
- عدم قدرة نظام التكاليف المطبق حالياً على قياس التكاليف البيئية.	٣٧٨	٨٦	٢١١-	٠.١٩*
- صعوبة فصل الأنشطة البيئية وتكاليها عن الأنشطة الاقتصادية وتكاليها.	٣٦٥	٨٦	٣٣٩-	٠.٠١**
- صعوبة قياس هذه التكاليف بدقة وموضوعية.	٣٤١	٧٢	٦٧٦-	٠.٠٠**
- عدم أهمية تحميل هذه التكاليف على المنتجات باعتبارها أعباء غير اقتصادية.	٣٠١	٧٤	١٠٩٤-	٠.٠٠**
- تحدث الكثير من هذه التكاليف (وخاصة الخارجية منها) خارج المنشأة، ولا توجد ضرورة لقياسها وتسجيلها في الدفاتر.	٢٥٩	٩٣	١٢٤٦-	٠.٠٠**
- لا تعتبر الشركة السبب الوحيد لحدوثها، وتوجد جهات أخرى أكثر مسئولية عنها.	٢٨٢	٩٥	١٠٢٦-	٠.٠٠**
المتوسط الكلي	٣٢٩	٥٠	١١٢٨-	٠.٠٠**

* مستوى المعنوية ٠.٥. ** مستوى المعنوية ٠.١. درجة الحرية = ٦٧.

هذا ويمكن تعظيم أرباح المنشأة بالتعامل مع المصروفات بحيث يتم تخفيضها بقدر الإمكان وذلك من خلال رسملة هذه المصروفات أو زيادة عدد السنوات التي يتم توزيع تكاليف الأصول أو الأعباء المرسملة عليها في صورة إهلاك (البارودي، ٢٠٠١).

وتجدر الإشارة إلى أن إدارة المنشآت قد لا تقتصر على التدخل في قيم الإيرادات والمصروفات على نحو ما سبق إظهاره من خلال بيان أرباح صورية لا تعكس الحقيقة ، بل يمكنها الإعلان عن وجود قدرة كسبية غير عادية للمنشأة تحت ما يسمى بإيرادات أخرى ، الأمر الذي يصور للأطراف ذوى العلاقة بأن هناك مستويات أعلى ظاهريا لأرباح المنشأة.

(ج) محاور مرتبطة بقائمة التدفقات النقدية :

طبقا لهذا النوع من المحاور تستطيع إدارة المنشآت إعطاء انطبعا مزيفا غير واقعي عن القدرة الكسبية للمنشأة من خلال التدخل في محتويات قائمة التدفقات النقدية التي يتم تصنيفها في ثلاث مجموعات رئيسية تمثل كل مجموعه منها أحد الأنشطة الرئيسية للمنشأة وهي أنشطة التشغيل وأنشطة الإستثمار وأنشطة التمويل، ولما كانت أنشطة التشغيل من أبرز الأنشطة التي تعكس المقدرة الكسبية للمنشأة فإن الإدارة تركز على هذا النوع من الأنشطة في تحقيق تمهيد الدخل وإعطاء انطبعا جيدا بعيدا عن الحقيقة من خلال تصنيف بعض بنود التدفقات النقدية التي ترتبط بأنشطة الإستثمار أو التمويل على أنها ترتبط بأنشطة التشغيل والعكس بالعكس وخاصة أن ذلك لن يؤثر في النهاية على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية فعلي سبيل المثال نجد الشركات التي ترسل فوائد الاقتراض وتكاليف البحوث والتطوير تستبعد هذه المبالغ من أنشطة التشغيل وأضافتها إلى أنشطة الإستثمار مما يؤدي إلى تحقيق زيادة صافية التدفق النقدي من أنشطة التشغيل وبالتالي إعطاء انطبعا جيدا غير حقيقيا عن المقدرة الكسبية للمنشأة من أنشطتها الرئيسية (Finger , 1994)

المبحث الثاني

الدراسات السابقة

حظي موضوع تمهيد الدخل باهتمام ملحوظ في الفكر المحاسبي وخاصة خلال الثلاث عقود الأخيرة وتركزت أغلب الدراسات في الدول المتقدمة ، ففي دراسة قام بها (Hagerman & zmijewski, 1979) استهدفت تحليل العلاقة التعاقدية بين الإدارة والملاك في الشركات من خلال تتبع أثر التغيير في الطرق والسياسات المحاسبية المتعلقة بإهلاك الأصول الثابتة وتقييم المخزون علي رقم صافى الدخل ومن ثم على مكافأة الإدارة ، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعه من النتائج الهامة مؤداها أن المعلومات المحاسبية لها دور فعال في تحديد مكافأة الإدارة ، وأن الإدارة تفضل اختيار السياسات المحاسبية التي تعمل على زيادة دخل الشركة في الفترة الحالية على حساب الفترات التالية .

وفى الدراسة التي قام بها (Eckel, 1981) تم التركيز على البحث في ظاهرة تمهيد الدخل المحاسبي وقد طبق دراسته على القوائم المالية المتعلقة بائنين وستين شركة صناعية خلال الفترة من ١٩٥١ إلى ١٩٧٠ ، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة هامة مؤداها وجود شركتين فقط قامتتا بتمهيد الدخل من خلال تطبيق مجموعه من السياسات المحاسبية . وعلى النقيض قام (Healy , 1985) برفض فكرة تمهيد الدخل في دراسته لأن التمهيد يعنى زيادة الدخل عندما يكون منخفضاً عن مستواه العادى والعكس صحيح ، ولكن الواقع قد يثبت عكس ذلك خاصة إذا تضمن عقد مكافأة الإدارة حدين أعلى وأدنى لصافى الدخل ، وقد توصل الباحث إلى نتيجة هامة مؤداها أن الإدارة فى أوقات عديدة تحاول تخفيض الدخل عند مستوى أقل مما هو عليه أو تحويله إلى خسارة عن طريق زيادة مصروفات الفترة الحالية.

وفى الدراسة التي قام بها (Moses, 1987) حول نظام الحوافز وتأثيره علي سلوك الإدارة في تمهيد الدخل، استهدفت الدراسة بيان سلوك الإدارة تجاه تمهيد الدخل من خلال استخدام بعض الخيارات المحاسبية المتاحة لها والتي تخدم أغراضها ويتركز هذا السلوك في أربع اتجاهات هي:

أ-زيادة الدخل الفعلي عن الحد الأقصى وعند ذلك يتولد الدافع لدي الإدارة إلى تخفيض دخل الفترة الحالية لحساب الفترات التالية.

ب-انخفاض الدخل الفعلي عن الحد الأدنى وعند ذلك يتولد الدافع لدي الإدارة إلى زيادة دخل الفترة الحالية علي حساب الفترات التالية.

ج-العمل علي وضع مستوي للدخل مقبول عملياً في الفترات التالية لاستخدامه كمعيار لتحديد مكافأة الإدارة.

د-في حالة انخفاض الدخل الفعلي عن الحد الأدنى لتغطية مكافأة الإدارة يزداد الدافع لدي الإدارة تجاه تخفيض الدخل إلى مستوي أقل مما هو عليه وتحويله إلى خسائر بما يضمن حصول الإدارة علي المكافآت الخاصة بها خلال الفترة الحالية أو الفترات اللاحقة.

وقد طبقت هذه الدراسة علي مجموعة من الشركات خلال الفترة من ١٩٧٥-١٩٨٠ وبنيت الدراسة علي مجموعة من المتغيرات المستقلة ذات العلاقة بالمتغير التابع (تمهيد الدخل)، وكان من أهم هذه المتغيرات المستقلة حجم الشركة ومكافآت الإدارة بالإضافة إلي اختلاف الدخل المتوقع عن الدخل الفعلي، وقد توصلت الدراسة إلي مجموعة هامة من النتائج أهمها:

- ١- أن نظم حوافز الإدارة قد تكون دافعا لتمهيد الدخل.
- ٢- أن حجم الشركة لا يعتبر من المتغيرات ذات العلاقة الهامة بتمهيد الدخل.
- ٣- أنه ليس هناك علاقة بين تمهيد الدخل وهيكل الملكية.

وبالرغم من النتائج السابقة إلا أنها واجهت بعض القصور أهمها أنها اهتمت بتمهيد الدخل لفترة مالية واحدة بالرغم من أنه يمكن أن يكون هناك حالات لتمهيد الدخل لا يظهر أثرها إلا في الأجل الطويل.

وفي دراسة قام بها (Merchant&Rockness,1994) حول تقييم السلوك الأخلاقي للإدارة في اتباع أساليب تمهيد الدخل من خلال إعداد استبيان تم توزيعه علي المدراء والمراجعين الداخليين بشركتين كانتا متماثلتين من حيث الحجم والمستوي التقني.

وقد تضمن الاستبيان مجموعة من العوامل التي تعمل علي تقييم سلوك الإدارة تجاه تمهيد الدخل ومن أهم هذه العوامل ما يلي:

- ١- نوع السلوك وأثره علي الدخل المحاسبي من حيث التلاعب أو التحريف أو الغش أو الاختلاس.
- ٢- مدى توافق السلوك الإداري مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ٣- اتجاه تأثير السلوك الإداري بالزيادة أو النقص علي المكاسب.
- ٤- جوهرية تأثير السلوك الإداري علي المكاسب .
- ٥- طول المدى الزمني لفترة تأثير السلوك الإداري.
- ٦- أهداف ومقاصد السلوك الإداري.

ولقد انتهت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها:

- ١- أن الاستناد علي المبادئ المحاسبية كوسيلة لتبرير سلوك الإدارة في تمهيد الدخل غير مقبول من الناحية الأخلاقية.
- ٢- أن السلوك الإداري الذي يؤدي إلي تعظيم المكاسب بصورة كبيرة غير مقبول من الناحية الأخلاقية.
- ٣- أن تأثير السلوك الإداري علي تمهيد الدخل الذي يظهر قرب انتهاء السنة المالية موضوع المحاسبة يكون غير مقبول أخلاقياً.

٤- أن السلوك الإداري الذي يسعى إلي تحقيق مصالح إدارية ذاتية غير مقبول أخلاقياً.

كما تناولت دراسة (Rosenzweig&Fisher,1994) كيفية تسوية الأرباح خلال الفترات المحاسبية وهل هذه التسوية مقبولة من الناحية الأخلاقية أم لا ولقد اعتمدت الدراسة في تجميع البيانات علي استبيان تم توزيعه علي أعضاء نقابة إقليمية للمحاسبة بنسبة ٣٨% من أعضاء النقابة.

ولقد توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها:

١- أن هناك حاجة إلي زيادة درجة الفهم والوعي لدي المحاسبين حول أثر التحريف علي دلالة القوائم المالية.

٢- أن الإدارة قد تسعى إلي التلاعب في قرارات التشغيل بغرض تعظيم مكاسب الشركة ومن ثم الحفاظ علي المستقبل المهني لإدارة الشركة .

٣- ضرورة العمل علي توفير الاستقلال المهني للمحاسبين بالشركات لإعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها.

وأشارت دراسة (Holthausen,et.al.,1995) إلي أن الإدارة تسعى إلي التخفيض المتعمد للأرباح في حاله وصول المكافأة الإدارية إلي الحد الأقصى نظراً لأن تعظيم الأرباح لن ينعكس علي المكافأة بالزيادة، وبناء عليه فإن السلوك الإداري في هذه الحالة يتسم بالتوجه نحو تعمد تخفيض الأرباح في الفترة الحالية لصالح الفترات اللاحقة إذا بلغت المكافأة الحد الأقصى.

وتناولت دراسة (Lambert,1993) معيار صرف المكافآت الإدارية، وضرورة ربط خطط مكافأة الإدارة بسعر السهم في الشركة بهدف دفع الإدارة إلي العمل من أجل مصلحة الشركة والمساهمين.

كما أوضحت دراسة (sloan,1993) أنه من الأفضل بناء نظام الحوافز والمكافآت الإدارية في ضوء الأرقام المحاسبية التي تعكس قيمة أسهم المنشأة المتداولة في السوق ، وقد أظهرت الدراسة أن حوافز الإدارة المبنية علي المعلومات المحاسبية تكون أقل تأثيراً بتحركات السوق وبالتالي تعمل علي حماية الإدارة العليا من أثر العوامل السوقية المحددة لقيمة السهم في الشركة ، إلا أن ذلك يتعارض مع نتائج دراسة (watts&zimmerman,1986) في أن نظام الحوافز والمكافآت الإدارية سوف يكون أكثر فعالية في حاله ربط هذا النظام بالقيمة السوقية للمنشأة مقارنة بقيمة المنشأة علي أساس القيمة الدفترية .

وقد أظهرت دراسة (Warfield,et.al.,1995) أن تأثير السلوك الإداري تجاه تمهيد الدخل وعائد السهم يرتبط بحجم الملكية الإدارية ، فكلما زاد حجم الملكية الإدارية للمنشأة كلما انخفض معدل التعديلات المحاسبية المرتبطة بتمهيد الدخل والأرباح.

أما دراسة (Gaver,et.al.,1995) فقد أكدت علي وجود أدلة إثبات علي أن المدراء يقومون بالتلاعب في الدخل عن طريق تعمد زيادة الدخل في سنوات الأداء الضعيف ، وتعتمد خفض الدخل في سنوات الدخل المرتفع، بمعنى أن السلوك الإداري يتجه عكس مستوى الأداء

محكوماً بالحفاظ علي نظام الحوافز والمكافآت للإدارة في كل الظروف ، وذلك من خلال دراسة ميدانية تمت علي عينة مكونة من ١٠٢ شركة خلال الفترة من ١٩٨٠-١٩٩٠.

وتناولت دراسة (هويدي ، ١٩٩٨) عرض العوامل المؤثرة في اتجاه الشركات الكويتية نحو تمهيد الدخل حيث شملت هذه العوامل حجم الشركة، والقطاع الذي تعمل فيه ، والعائد علي أجمالي الأصول ، وهيكل الملكية بالشركة. وخلصت الدراسة إلي توجه إداري نحو تمهيد الدخل في الشركات الكويتية ، فضلاً عن أن هناك تأثير للربحية وهيكل الملكية علي تمهيد الدخل في الشركات .

كما تناولت دراسة (Michelson,2000) أثر تمهيد الدخل علي عائد الأسهم بالشركة في أسواق المال و قد كشفت هذه الدراسة عن أن الشركات التي تقوم بتمهيد الدخل قد حققت عائداً أعلى علي الأسهم من الشركات التي لم تقم بتمهيد الدخل وان هناك علاقة بين تمهيد الدخل ونوع الصناعة التي تعمل بها الشركة.

كما أشارت دراسة (Booth,2000)إلي أن الشركات التي تقوم بتمهيد الدخل يمكن توقع أدائها ومستوي أرباحها بشكل أفضل من الشركات التي لا تقوم بتمهيد الدخل من منظور دقة التوقع ، مما يشجع إدارة الشركات علي التوجه نحو القيام بتمهيد الدخل.

ويتضح من العرض المتتابع لنتائج الدراسات السابقة في مجال تمهيد الدخل أن :

- ١- هناك اتفاقاً علي أهمية تمهيد الدخل في تحسين التوقع بأداء الشركة ومستوى أرباحها ومن ثم المكافآت التي تحصل عليها الإدارة.
- ٢- هناك اختلاف بين نتائج معظم الدراسات حول المعالجة المحاسبية للمكاسب أو الخسائر الناتجة عن تمهيد الدخل من منظور محاسبي.
- ٣- هناك اختلاف بين نتائج معظم الدراسات حول العوامل المؤثرة علي تمهيد الدخل.
- ٤- هناك اختلاف بين نتائج معظم الدراسات السابقة حول تمهيد الدخل وأثره علي أداء الشركات وسلوك إدارتها بسبب اختلاف وجهات نظر كل دراسة حول السلوك الإداري علي تمهيد الدخل.

محكوماً بالحفاظ علي نظام الحوافز والمكافآت للإدارة في كل الظروف ، وذلك من خلال دراسة ميدانية تمت علي عينة مكونة من ١٠٢ شركة خلال الفترة من ١٩٨٠-١٩٩٠.

وتناولت دراسة (هويدي ، ١٩٩٨) عرض العوامل المؤثرة في اتجاه الشركات الكويتية نحو تمهيد الدخل حيث شملت هذه العوامل حجم الشركة، والقطاع الذي تعمل فيه ، والعائد علي أجمالي الأصول ، وهيكل الملكية بالشركة. وخلصت الدراسة إلي توجه إداري نحو تمهيد الدخل في الشركات الكويتية ، فضلاً عن أن هناك تأثير للربحية وهيكل الملكية علي تمهيد الدخل في الشركات .

كما تناولت دراسة (Michelson,2000) أثر تمهيد الدخل علي عائد الأسهم بالشركة في أسواق المال و قد كشفت هذه الدراسة عن أن الشركات التي تقوم بتمهيد الدخل قد حققت عائداً أعلى علي الأسهم من الشركات التي لم تقم بتمهيد الدخل وان هناك علاقة بين تمهيد الدخل ونوع الصناعة التي تعمل بها الشركة.

كما أشارت دراسة (Booth,2000)إلي أن الشركات التي تقوم بتمهيد الدخل يمكن توقع أدائها ومستوي أرباحها بشكل أفضل من الشركات التي لا تقوم بتمهيد الدخل من منظور دقة التوقع ، مما يشجع إدارة الشركات علي التوجه نحو القيام بتمهيد الدخل.

ويتضح من العرض المتتابع لنتائج الدراسات السابقة في مجال تمهيد الدخل أن :

- ١- هناك اتفاقاً علي أهمية تمهيد الدخل في تحسين التوقع بأداء الشركة ومستوى أرباحها ومن ثم المكافآت التي تحصل عليها الإدارة.
- ٢- هناك اختلاف بين نتائج معظم الدراسات حول المعالجة المحاسبية للمكاسب أو الخسائر الناتجة عن تمهيد الدخل من منظور محاسبي.
- ٣- هناك اختلاف بين نتائج معظم الدراسات حول العوامل المؤثرة علي تمهيد الدخل.
- ٤- هناك اختلاف بين نتائج معظم الدراسات السابقة حول تمهيد الدخل وأثره علي أداء الشركات وسلوك إدارتها بسبب اختلاف وجهات نظر كل دراسة حول السلوك الإداري علي تمهيد الدخل.

المبحث الثالث

دوافع الإدارة للتلاعب في السياسات المحاسبية

تختلف الدوافع وراء قيام الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل باختلاف مدى استقرار دخل المنشأة واعتقاد الإدارة بأنه يتمشي من عدمه مع توقعات مستخدمي القوائم المالية ، فضلا عن طبيعة العلاقة بين الإدارة والملاك ومدى اشتراكها في ملكية المنشأة وغيرها من العوامل الأخرى المتعلقة بالمناخ العام الاقتصادي والاجتماعي والتشريعي بالدولة (محرم ، ١٩٨٩ ، البارودي، ٢٠٠١) .

هذا ويتم تصنيف الدوافع وراء التلاعب بالسياسات المحاسبية إلى نوعين من الدوافع يمكن عرضهما علي النحو التالي:

أولاً: دوافع داخلية:

يقصد بالدوافع الداخلية تلك الدوافع التي تتبع من داخل المنشأة ،ولذا ترتبط هذه الدوافع بكل من حجم المنشأة وربحيتها وهيكل أصولها ومديونيتها والعلاقة بين الإدارة والملكية ، فضلا عن خطة حوافز الإدارة (Patricia, 1996) ويمكن استعراض هذه الدوافع كما يلي :

١- حوافز الإدارة:

يقوم هذا الدافع علي فكرة أن إدارة المنشآت سوف تختار الطرق المحاسبية التي تسفر عن تحقيق أرباح أعلى أو مبكرة بهدف زيادة حوافزها ودعم مراكزها الوظيفية، و يتفق هذا الدافع مع نظرية الوكالة والتي تركز علي أن الإدارة دائما تسعى إلي تعظيم منفعتها الذاتية عن طريق التأثير علي الأرباح السنوية من خلال التلاعب بالطرق المحاسبية المطبقة(حماد، ١٩٩٧).

هذا وقد أشارت بعض الدراسات (Dempsey, et.al.,1993) إلي ضرورة تصنيف المنشآت إلي مجموعات طبقا لهيكل الملكية حيث يختلف دافع وأثر خطط الحوافز الإدارية علي الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي باختلاف هذه المجموعات.

٢- حجم المنشأة

تميل المنشآت الأكبر حجماً إلى اختيار الطرق المحاسبية التي من شأنها تخفيض أو تأجيل الأرباح، كما يؤدي ذلك إلى تحقيق منافع متعددة لهذه المنشآت سواء كانت في صورة تحقيق وفورات ضريبية أو تجنب التدخل الحكومي، حيث تتعرض المنشآت كبيرة الحجم عادة إلى ما يعرف بمفهوم الحساسية السياسية لأنها محط أنظار الحكومات والرأي العام لتشعب علاقاتها واتساع رقعة نشاطها (Patricia, 1996; Watts & Zimmerman, 1990) .

ومن ناحية أخرى نجد المنشآت صغيرة الحجم تتجنب اختيار الطرق المحاسبية التي تخفض الأرباح لأن ذلك قد لا يمكنها من زيادة رأسمالها أو الحصول على مزيد من القروض أو المنافع الأخرى (حماد، ١٩٩٧) ، و يلاحظ مما سبق أنه كلما زاد حجم المنشأة كلما زادت الدوافع وراء قيام الإدارة بالتلاعب في السياسات والطرق المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل.

٣- هيكل التمويل

يرى البعض (خليفة ، ٢٠٠٤) أن المنشآت التي يعتمد هيكلها التمويلي على نسبة أعلى من الديون مقابل حقوق الملكية تلجأ إلى التلاعب بالسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة أرباحها ومن ثم تحسين قيمتها السوقية بالمقارنة مع مثيلاتها التي يعتمد هيكلها التمويلي على حقوق الملكية فقط، ويتبين من ذلك أن هذه المنشآت لديها فرص أكبر لممارسة التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل، حيث تختار هذه المنشآت الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى تحسين نسب الربحية و السيولة ويرجع ذلك إلى الاتفاقيات المقيدة والموجودة في بنود عقود الديون، حيث تتطلب مثل هذه الاتفاقيات وضع حد أدنى لنسب السيولة أو توزيعات الأرباح وغيرها... إلخ.

٤- الوفورات الضريبية

تعتبر الوفورات الضريبية من الدوافع الهامة وراء قيام الإدارة بالتلاعب في الدخل لتجنب الضرائب أو تحقيق وفورات ضريبية كلما أمكن ذلك أو تأجيلها إلى المستقبل، ويمكن للإدارة تحقيق الهدف الذي تسعى إليه في إطار المرونة المتاحة لها للاختيار من بين الطرق المحاسبية فعلى سبيل المثال وليس الحصر يمكن لإدارة المنشأة خلال فترات الإعفاء الضريبي تحقيق وفورات ضريبية حقيقية عن طريق تأجيل بعض النفقات إلى فترات الخضوع للضريبة مثل رسملة بعض النفقات ، وبالتالي تحقيق أرباح أعلى خلال فترات الإعفاء الضريبي (حماد، ١٩٩٧) . هذا وقد حددت بعض الدراسات (Visvanathan, 1998) عدد من الأساليب التي يمكن للإدارة إتباعها للسيطرة على المكاسب الرأسمالية لتحقيق وفورات ضريبية على هذه المكاسب وتمثل هذه الأساليب في الآتي:

١- بيع الاستثمارات والأصول الثابتة.

٢- نتائج العمليات غير المستقرة.

٣- المكاسب والخسائر غير العادية.

٥- ربحية المنشأة

يعتبر حجم الأرباح المحققة والمتوقعة من المنشأة ومدى استقرارها بين الفترات المتتالية أحد الدوافع التي تحفز إدارة المنشأة على التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل، فكلما زادت أرباح المنشأة كلما كان لها فرصة أكبر في ممارسة تمهيد الدخل والعكس صحيح، بينما يصعب على إدارة المنشأة القيام بذلك إذا كانت المنشأة تحقق خسائر متتالية أو كانت أرباحها منخفضة إلا في حدود ضيقة وبالنسبة لبعض الأمور البسيطة لتحسين صورة المنشأة أمام الأطراف ذوى العلاقة ولو بقدر ضئيل، لأن عدم التدخل في مثل هذه الظروف قد يدفع الموردين إلى الإحجام عن التعامل الأجل مع المنشأة وأيضاً إحجام المقرضين عن إقراضها... إلخ (حماد، ١٩٩٧؛ Patricia, 1996) .

ثانياً: دوافع خارجية

تتمثل الدوافع الخارجية في العوامل والظروف الخارجة عن إرادة المنشأة والتي من شأنها تحفيز الإدارة على ممارسة التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل وتتحصر هذه الدوافع فيما يلي (Moses, 1987) :

١- المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية

لقد أصبحت المرونة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها أمرا طبيعيا وواقعا تقبله جميع الجهات المهنية لأن عدم السماح بها يعتبر تجاهل للظروف المختلفة المحيطة بالمنشآت و التي لا تسمح باستخدام ممارسات محاسبية متماثلة حتى لو كانت هذه المنشآت داخل صناعة واحدة. و تسمح المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية للمنشأة باختيار أو تطبيق سياسة محاسبية معينة دون غيرها لظروفها المحيطة ، فهي تعطي الفرصة أمام إدارة المنشأة لممارسة تمهيد الدخل. و لكن يجب ألا يغيب عن الأذهان أن الهدف من المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية ليس دائما تقديم قوائم مالية مضللة و إنما يتعين أن يتم تقديم قوائم مالية ذات جودة عالية لتكون أكثر إفصاحا و شفافية.

٢- طبيعة المناخ الاقتصادي و السياسي و الاجتماعي

يعتبر المناخ الاقتصادي و السياسي و الاجتماعي السائد في مجتمع ما من الدوافع التي تساعد الإدارة على ممارسة تمهيد الدخل من خلال التلاعب و التحايل أو التضليل في المعلومات المحاسبية المتعلقة بالدخل ، و بصفة خاصة عندما يكون هناك تدخل حكومي و سياسي في بعض أعمال الشركات كبيرة الحجم ذات التأثير على النشاط الاقتصادي مما يجعل هذه الشركات محط أنظار الجهات الحكومية و الرسمية و الرأي العام بشكل دائم.

٣- غياب متطلبات المنظمات المهنية و الهيئات الرقابية

تفرض المنظمات المهنية ذات الصلة بمهنة المحاسبة و المراجعة على المنشآت في مجتمع ما ضرورة الالتزام بالمعايير و المبادئ المحاسبية باعتبارها أمرا لا يجوز التجاوز عنه و إلا تعرضت هذه المنشآت لكثير من الصعوبات المهنية، كما أن الجهات الرقابية مثل " هيئة سوق المال " تسعى إلى رقابة الأسواق و الحفاظ على المصالح الاقتصادية للمنشآت و المجتمع ككل من خلال متابعة تطبيق القواعد و الإجراءات و بصفة خاصة ما يتعلق بقواعد النشر و الشفافية، لذا فإن غياب متطلبات المنظمات المهنية و غياب سيطرة و قوة الهيئات الرقابية يعطي فرصة أكبر أمام إدارة المنشآت للتلاعب بالسياسات المحاسبية و ممارسة تمهيد الدخل.

المبحث الرابع

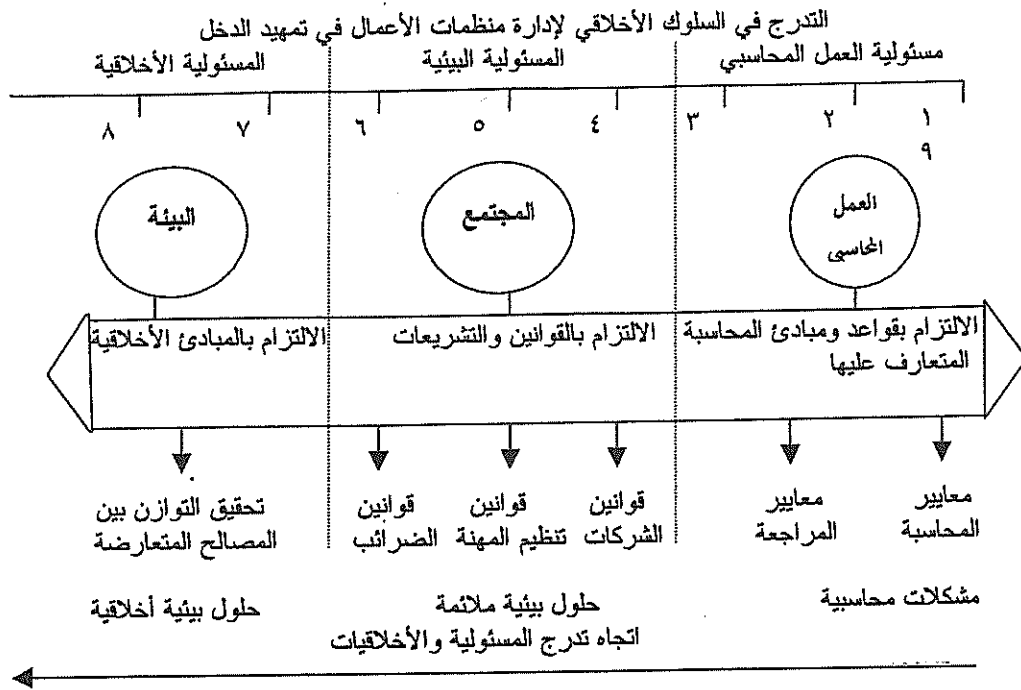
دور السلوك الأخلاقي في الحد من صور التلاعب في السياسات المحاسبية

يقع على عاتق جميع العاملين في مجال الإدارة و المحاسبة و المراجعة مسؤولية أخلاقيات الأعمال حتى و لو كانوا يعملون كمروسين تابعين لغيرهم، فعلى الرغم من عدم تعرضهم و تحملهم لمسؤولية مباشرة تجاه المجتمع الذين يعملون فيه تحت مسؤولية الآخرين (الرؤساء) ، إلا أنه يقع عليهم مسؤولية أخلاقية مهنية تتمثل فيما هو أخلاقي بغض النظر إن كان ينسجم مع معايير الأعمال أم لا (نجم، ٢٠٠٦؛ Eskew and Jensen, 1996)

و تتمثل أخلاقيات الأعمال في مجال تمهيد الدخل في مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التي يجب أن تلتزم بها إدارة المنشأة عند القيام بأعمالها ، و لكنه قد يصادف بعض الأعمال التي تستدعي منها استخدام مبدأ التوازن بين أصحاب المصالح المتعارضة وهذا ما جعل البعض يرى أن مسؤولية الإدارة تجاه تحقيق التوازن تقوم علي محورين هما الحكم الفني و الفكر الأخلاقي (Thorne & Hartwick, 2001)، ويرى (نجم، ٢٠٠٦) إن الخطوة اللاحقة الأبعد في اعتبار تمهيد الدخل عملاً غير أخلاقي في المجالات التالية :

- ١- أن يكون لدي منظمات الأعمال قدرة علي تجنب تمهيد الدخل ولم تقم بذلك.
- ٢- أن يكون لدي منظمات الأعمال إمكانية محتملة لتجنب تمهيد الدخل ولم تحاول القيام بذلك .
- ٣- أن يكون بإمكان منظمات الأعمال تخفيض تقلبات الدخل ولم تبذل الجهد المطلوب من أجل ذلك .
- ٤- أن يكون لدي منظمات الأعمال فرصة لتجنب أو تخفيض تقلبات الدخل ولم تقم بذلك .
- ٥- أن تتجنب منظمات الأعمال تمهيد الدخل في دولة ما ولا تتجنبه في دولة أخرى لوجود أو عدم وجود لوائح وقوانين تعاقب علي ذلك .
- ٦- ألا تسعى منظمات الأعمال علي وضع استراتيجية واضحة لمواجهة والحد من تمهيد الدخل رغم إدراكها بإمكانيات تحقيق ذلك إلا أنها لا تريد أن تكون هي القائد في هذا المجال أو لأنها تدرك أن أرباحها قد تتأثر سلباً بذلك .

ويتضح من العرض السابق أن أية حالة من هذه الحالات تكشف عن المسؤولية الأخلاقية لإدارة منظمات الأعمال عند قياس الدخل المحاسبي لأن ما هو أخلاقي هو تجنب تخفيض تقلبات الدخل لحدود تتجاوز حدود القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وطالما أن المعايير الأخلاقية لا يمكن أن تقاس نقداً ، فإن هذا يعني أن الإدارة في منظمات الأعمال غير متماثلة في تحمل مسؤولية تمهيد الدخل ، ويظهر الشكل التالي التدرج في السلوك الأخلاقي لإدارة منظمات الأعمال في تمهيد الدخل .



*المصدر: (نجم، ٢٠٠٦، ص ٣٢٥) مع التعديل

ويتضح من الشكل السابق أن مسؤولية الإدارة تجاه العمل المحاسبي يمكن أن تتدرج ابتداءً من المسئولية الأولى وهي الالتزام بالقواعد والسياسات المحاسبية دون تغيير إلا في حدود ضيقة حتى يمكن تحسين صورة المنشأة أمام أصحاب المصالح المتعارضة مروراً بالمسئولية البيئية الممثلة في الالتزام بالقوانين المتعلقة بالشركات وتنظيم مهنة المحاسبة والضرائب وغيرها وانتهاءً بالمسئولية الأخلاقية الممثلة في تحقيق التوازن بين المصالح المتعارضة ويلاحظ أن أخلاقيات الإدارة في مناهجها وسلوكها ومبادئها واحدة وإن كانت تجد لها مفاهيم وتطبيقات مختلفة في مجال العمل المحاسبي والإدارة في معظم الأحوال تقوم بالممارسات المحاسبية الخاطئة لتمهيد الدخل من أجل تحقيق المنافع الذاتية لها دون مراعاة لمسئوليتها الأخلاقية لأنها لا تنظر لاحتمالات الضرر من هذه الممارسات علي أصحاب المصالح المتعارضة أو تحقيق التوازن بين هذه المصالح، وإنما تنظر بدرجة أساسية إلى المصلحة الذاتية، لهذا فإن أخلاقيات الإدارة يمكن أن تمثل ضماناً قوية وفعالة من أجل منظمات الأعمال لكي تتجنب السلوك الأخلاقي المشين وضمان تحقيق التوازن بين أصحاب المصالح المتعارضة في هذه المنظمات. هذا ويمكن عرض دور السلوك الأخلاقي في الحد من صور التلاعب في السياسات المحاسبية على النحو التالي:

أولاً: مداخل قياس مستوى السلوك الأخلاقي في المجال المحاسبي

تناولت دراسات عديدة (Cohen,et.al.,2001;Louwers,et.al.,1997;Cohen,et.al.,1996) بعض المداخل التي يمكن من خلالها قياس مستوى الفكر الأخلاقي في مجال المحاسبة نعرضها على النحو التالي:

(١) مدخل اختبار تعريف العناصر

يعتمد هذا المدخل على نظرية الفكر الأخلاقي التي قدمها Kohlberg وهي نظرية تقوم على تطور الفكر الأخلاقي عبر الزمن في ثلاثة مستويات متتالية هي المستوى الابتدائي، و المستوى العادي، و المستوى فوق العادي (الديسبي، ٢٠٠١؛ Louwers,et.al.,1997). وفي ضوء هذا المدخل يمكن قياس مستوى الفكر الأخلاقي للفرد من خلال تقسيم المستويات الثلاثة التالية إلى ست مراحل على النحو التالي (الديسبي، ٢٠٠١):

(أ) المستوى الابتدائي

و يشير هذا المستوى إلى أثر اختيار الفرد لتصرف معين على ذاته دون النظر إلى التوقعات السائدة بالمجتمع و يقسم هذا المستوى إلى مرحلتين هما:

١. العمل على تجنب العقاب
٢. تحليل التكلفة / العائد على مستوى الفرد

(ب) المستوى العادي

طبقاً لهذا المستوى يهتم الفرد بالقوانين و التوقعات في المجتمع و كذلك العلاقة بينه و بين الآخرين حال قيامه بتصرف أو أفعال معينة. و يقسم هذا المستوى إلى مرحلتين هما:

- ١- التعامل على أساس تحقيق التوافق مع الآخرين.
- ٢- التعامل طبقاً للقواعد و القوانين السائدة في المجتمع لتحقيق التوافق مع المجتمع ككل.

(ج) المستوى فوق العادي

طبقاً لهذا المستوى ينظر الفرد إلى المجتمع علي أنه العامل الأهم بالنسبة له و يقسم هذا المستوى إلى مرحلتين هما:

- ١- التركيز على مدى عدالة القوانين و خطوات إعدادها .
- ٢- التركيز على مدى عدالة القوانين و القواعد في ضوء المبادئ العامة للعدالة .

(٢) مدخل القياس متعدد الأبعاد

اقتُرحت بعض الدراسات (Reidenbach & Robin, 1990) مدخلا آخر لقياس مستوى الفكر الأخلاقي و يطلق عليه القياس متعدد الأبعاد Multidimensional ethical scale، حيث يقوم هذا المدخل على استخدام الفرد لأكثر من بعد منطقي للتوصل إلى الحكم الأخلاقي، و تتمثل هذه الأبعاد فيما يلي:

(أ) بعد العدالة الأخلاقية

يمثل هذا البعد أساس العدالة الأخلاقية لأنه يعمل علي تقدير الموقف الأخلاقي للفرد في ضوء العناصر التالية:

- ١- العدالة أو عدم العدالة
- ٢- الصحة أو عدم الصحة

٣- انسام أو عدم انسام الموقف بالأخلاقية

(ب) بعد تقبل المجتمع للموقف الأخلاقي يرتبط هذا السبب بعادات المجتمع و الأبعاد الثقافية و تختلف أهمية هذا البعد باختلاف طبيعة المشكلة الأخلاقية و يتم تقييم الموقف الأخلاقي في ضوء العناصر التالية:

١. اتفاق أو عدم اتفاق الموقف مع عادات المجتمع
٢. تقبل أو عدم تقبل الموقف من الوجهة الحضارية للمجتمع (ج) بعد الالتزامات التعاقدية

تختلف أهمية هذا البعد باختلاف طبيعة المشكلة الأخلاقية و يتم تقييم الموقف الأخلاقي بناء على الالتزامات الخاصة في ضوء العناصر التالية:

١. انتهاك أو عدم انتهاك الموقف لتعهدات متعارف عليها
 ٢. انتهاك أو عدم انتهاك الموقف لعقود موثقة
- و تجدر الإشارة إلى أن لكل من المداخل المشاركة إليها أعلاه مزايا و انتقادات، وبالرغم من ذلك ، إلا أن بعض الدراسات (Cohen et.al,1996 ; Louwers ,1997 ; Cohen et.al, 2001) أجمعت على أن هذين المدخلين هما مدخلين متكاملين يكمل كل منهما الآخر و يمكن الاعتماد عليهما في تحديد مستوى الفكر الأخلاقي للفرد داخل منظمة الأعمال و يمكن العمل بهما في المجال المحاسبي .

ثانياً: دور حوكمة الشركات كأحد أساليب المنهج الأخلاقي تعتبر حوكمة الشركات أحد أساليب المنهج الأخلاقي حيث تمثل نظام بمقتضاه تدار و تراقب المنشآت من خلال مجموعة من الإجراءات يستخدمها ممثلي أصحاب المصالح في المنشآت لتوفير الإشراف والرقابة على المخاطر التي تقوم بها الإدارة (Spencer,2003) ، ولضمان نجاح حوكمة الشركات في القيام بهذا الدور وبصفة خاصة في مجال الحد من التلاعب بالسياسات المحاسبية وتمهيد الدخول لا بد من توافر مجموعة من المبادئ والمقومات فمثلاً وضعت منظمة (OECD,1999) خمسة مبادئ أساسية لحوكمة الشركات على النحو التالي:

- ١- حماية حقوق المساهمين.
 - ٢- تحقيق المعاملة المتكافئة و العادلة للمساهمين (أغلبية و أقلية، محليين و أجانب).
 - ٣- احترام حقوق أصحاب المصلحة المرتبطين بأعمال المنشأة، إتاحة الفرصة لهم للمشاركة في تحسين الأداء.
 - ٤- تقديم الإفصاح و الشفافية الملائمة و في التوقيت المناسب لكل الأمور الهامة ذات الصلة بالمنشأة.
 - ٥- تفعيل دور مجلس الإدارة تجاه المنشأة و المساهمين.
- كما أشارت دراسة (خليفة، ٢٠٠٤) إلى ضرورة وجود مجموعة من المقومات التي تركز عليها حوكمة الشركات أهمها :

١. ضمان نزاهة السلوك الأخلاقي للإدارة و التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذوى العلاقة بالمنشأة.
٢. الإدارة الفعالة للمخاطر التي تواجه المنشأة.

تفعيل أدوار أصحاب المصالح و الجهات الإشرافية و الرقابية. هذا و قد سبق الإشارة إلى أن الدور الفعال الذي تقوم به الجهات الإشرافية و الرقابية ممكن أن يقلل من فرص التلاعب في السياسات المحاسبية و للحد من تمهيد الدخل .

هذا وقد قدمت بعض الدراسات (Spencer,2003؛ مركز المشروعات الدولية الخاصة، ٢٠٠٣ ؛خليفة، ٢٠٠٤) عدد من المبادئ التي تضمن تفعيل دور مجلس الإدارة في تطبيق حوكمة الشركات و بالتالي الحد من التلاعب في القوائم المالية و تمهيد الدخل ، منها على سبيل المثال:

- ١- ضرورة تحقيق توازن بين التخطيط الاستراتيجي والإشراف القوي علي الجوانب الرئيسية المتعلقة بالموارد البشرية وتداول المناصب الإدارية وإدارة المخاطر وغيرها .
- ٢- ضرورة وضع آلية للتقسيم الواضح والفصل بين المسؤوليات في رئاسة الشركة بما يضمن عدم انفراد شخص واحد بالسلطة في اتخاذ القرارات .
- ٣- ضرورة وضع إرشادات للعمل في مجلس الإدارة والتأكيد علي القيام بتخصيص الوقت اللازم للعمل في المجلس من قبل أعضاؤه المحتملين وعمل تقرير بواجباتهم المختلفة .
- ٤- ضمان إشراف أكثر استقلالاً علي اتخاذ القرارات في مجلس الإدارة من خلال التفكير في إضافة أشخاص خارجيين مستقلين لملئ الفجوات في الخبرة .
- ٥- ضرورة تحقيق التوازن بين الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين في مجلس الإدارة من حيث عدد كل منهما وأرائهم المختلفة .
- ٦- ضرورة التفكير في تحديد مستوي معين كحد أدني لملكية أعضاء مجلس الإدارة في المنشأة بما يضمن التوافق بين مصالحهم ومصالح المنشأة .
- ٧- ضرورة التركيز علي المعلومات وهيكل وآليات عمل مجلس الإدارة، والإفصاح الكامل عن أجور أعضاؤه ورئيس المجلس والأعضاء الأعلى أجراً.
- ٨- ضرورة قيام المديرين وأعضاء مجلس الإدارة بالتقرير عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة والتقرير عن أن الأعمال مستمرة في ضوء متطلبات تنمهي مع دليل ومنظومة حوكمة الشركات .
- ٩- ضرورة وجود لجنة للمراجعة مكونة من ثلاثة علي الأقل وتحديد واجباتهم وسلطاتهم كتابياً مع ضمان المحافظة علي علاقة موضوعية ومهنية مع المراجعين .
- ١٠- ضرورة استقلال أعضاء لجنة المراجعة عن الإدارة وألا يكون لهذه اللجنة أي إرتباطات أخرى تؤثر بشكل جوهري علي ممارساتها بالحكم المستقل.
- ١١- ضرورة التفكير في جميع مراحل تطور المنشأة في إنشاء لجنة دائمة للمراجعة ولجنة أخرى لتحديد المرتبات وثالثة للترشيحات .

المبحث الخامس

النتائج والتوصيات

تناولت الدراسة دور المنهج الأخلاقي في مواجهة تهديد الدخل من خلال الحد من التلاعب في القوائم المالية والسياسات المحاسبية فضلاً عن الدوافع التي من شأنها إتاحة الفرصة أمام الإدارة للقيام بهذا التلاعب والمداخل المعاصرة لقياس مستوى السلوك الأخلاقي في المجال المحاسبي ودور حوكمة الشركات في هذا الصدد .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى النتائج والتوصيات الآتية :

أولاً : النتائج

- ١- يعد انتشار وتعدد أساليب تهديد الدخل من الأسباب الرئيسية لإثارة الشكوك حول مدى جودة القوائم المالية .
- ٢- تمثل عناصر القوائم المالية المحاور الأساسية التي تعتمد عليها إدارة المنشآت في تطبيق تهديد الدخل بينما يمثل التغيير في السياسات المحاسبية المستخدمة والتحكم في توقيت وقوع الأحداث أهم الأساليب المستخدمة في عرض نتائج الأعمال (الدخل) والمركز المالي للمنشأة.
- ٣- يمكن تصنيف الدوافع وراء قيام الإدارة بالتلاعب في القوائم المالية ومن ثم دوافع تهديد الدخل إلى دوافع داخلية نابعة من داخل المنشأة ودوافع خارجية نابعة من خارج نطاق المنشأة إلى تشجيع الإدارة على تهديد الدخل .
- ٤- من أهم أسباب الدخل فصل الملكية على الإدارة ، ربط المنافع التي تحصل عليها الإدارة بالدخل الذي يتم الإفصاح عنه في القوائم المالية فضلاً عن إتاحة الفرصة أمام المسؤولين عن الإدارة للتمهيد الحقيقي للدخل من خلال حرية هؤلاء المسؤولين في اتخاذ القرارات التي قد تؤثر على توقيت وقوع بعض الأحداث المالية .
- ٥- أقرت بعض الدراسات مدخلين يمكن الاعتماد عليهما في قياس مستوى السلوك الأخلاقي عن ممارسة المهنة هما مدخل اختبار تعريف العناصر ومدخل القياس متعدد الأبعاد وقد أجمعت بعض الدراسات على أهمية الجمع بين هذين المدخلين عند قياس مستوى السلوك الأخلاقي في المجال المحاسبي .

ثانياً : التوصيات

- ١- يوصي الباحث بضرورة فهم ودراسة دوافع وأساليب تهديد الدخل بأشكالها وأنواعها المختلفة لأغراض إعداد قوائم مالية خالية من التحريف والتزوير تعبر عن الواقع والحقيقة وبالشكل الذي يخدم في النهاية مصلحة المنشأة فضلاً عن أصحاب المصالح المتعارضة ويتطلب تحقيق ذلك المزيد من الدراسة والمعرفة بمهارات وخبايا المحاسبة وجمع الخبرات في هذا المجال .
- ٢- العمل على تقييد قدرة الإدارة في التلاعب في القوائم المالية من خلال تخفيض عدد البدائل المتاحة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي مع وضع ضوابط لاستخدام كل بديل .
- ٣- العمل على تفعيل دور مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وتحقيق استقلالية ورفع مستوى خبرة كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لضمان نجاح حوكمة الشركات باعتبارها أداة من أدوات الحد من صور التلاعب في القوائم المالية .

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- ١-البارودي، شريف محمد،" دراسة اختباريه لجودة القوائم المالية في ظل أساليب المحاسبة الابتكارية . " ، مجلة الفكر التجاري، كلية التجارة،جامعة عين شمس ،العدد الثالث ،مارس،٢٠٠١.
- ٢-الديسطي ، محمد محمد عبد القادر ، " مناهج قياس مستوي الفكر الأخلاقي في مجال المحاسبة - دراسة اختبارية . " ، المجلة العربية للدراسات التجارية، تجارة المنصورة، المجلد الخامس والعشرين، العدد الثاني، ٢٠٠١.
- ٣-الصادق ، زكريا محمد ، " تحليل سلوك الإدارة العليا في اختيار السياسات المحاسبية باستخدام نظرية تكلفة الوكالة . " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد ٢٥ ، العدد الثاني ، ١٩٨٨.
- ٤-حماد،طارق عبد العال، "نموذج مقترح لترشيد قرار الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي في ضوء خصائص وأهداف الوحدات الاقتصادية . " ، دراسة تطبيقية، بحث تقدم للحصول علي درجة الدكتوراة في الفلسفة المحاسبية،عين شمس،١٩٩٧.
- ٥-خليفة، محمد عبد العزيز محمد، " إطار مقترح لتفسير سلوك الوحدات الاقتصادية في التأثير علي القوائم المالية - دراسة ميدانية." ، ٢٠٠٤.
- ٦-عسيري،عبد الله علي، " تمهيد الدخل من قبل الشركات المساهمة السعودية -دراسة ميدانية . " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،الإسكندرية،سبتمبر، ٢٠٠١، العدد الثاني.
- ٧- عويضة، صلاح الهادي محمد، " الاعتبارات الأخلاقية في مهنة المحاسبة المراجعة . " ، مجلة آفات جديدة، تجارة المنوفية، العدد الثالث، السنة التاسعة، ١٩٩٧.
- ٨- محرم،زينات محمد، " أثر اختيار الطرق المحاسبية علي استقرار الدخل -دراسة لتقييم فرص تمهيد الدخل المحاسبي . " ، مجلة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، مجلد٢٦، مارس ١٩٨٩.
- ٩- نجم ، نجم عبود،" أخلاقيات الإدارة ومسئولية الأعمال في شركات الأعمال . " ، الطبعة الاولى (الوراق للطبع والنشر،عمان ، ٢٠٠٥) .

المراءع الاءنبببة:

- 1- Alberecht , w. D. , and Richardson, f. m., "income smoothing by economy sector. ", journal of Business Finance and Accounting, winter ,1990.
- 2- Ashari,N.& et.al. "Factors Affecting Income smoothing Among listed companies in Singapore . " , Accounting Business Research, vol.24 , No.96 ,1994 .
- 3- Barnea, A., Ronen, J. and S. Sadan, "Classificatory smoothing of Income with Extraordinary Items.", The Accounting Review, January ,1976, PP. 110 – 122.
- 4- Beidleman,C.R.,“ Income Smoothing :The Role Of Management .“,The Accounting Review , Oct. 1973.
- 5- Belkaoui,A., and Picur ,R.D.,” The smoothing income numbers: some Empirical Evidence on systematic Differences Between core and Periphery Industrial sectors.”, Journal of Business Finance and Accounting, vol. 11, No.4, winter,1984,pp.527-545.
- 6- Booth,G.,et.al.,: Accounting Income Smoothing and Reductions In Analysts ,Earnings Forecast Errors over the fiscal year Finish Evidence, International Journal Of Management,Vol.17, No.3,Sept.2000.
- 7- Christopher,w.k.lubwama,”An events-study approach to detecty income smoothing activities : some evidence from multinational corporations .” Journal of International Accounting, Audity and taxation, vol. 6, No.1, 1997.
- 8- Cohen,J.,et.al,”Measuring The Ethical Awarenes and Ethical Orientation of Canadian auditors , Behavioral Research in Accounting.”,Vol.8,1996.
- 9- Cohen,J.,et.al,”An examination of differences in Ethical decision – making between Canadian Business students and Accounting professionals .”,Journal of Business Ethics , Vol. 30,2001.
- 10- Dempsey,S.et.al., ”Earning Management and corporate ownership structure : An Examination Of Extraordinary Item Reporting .“,Journal Of Business Finance and Accounting , June,1993 .

- 11- Eckel, N. : "The income smoothing hypothesis Revisited.", Abacus, vol.17, No.1, June, 1981.
- 12- Eldon. S. Hendriken: Accounting Theory, Richard, D. Irwin, Inc, 1982.
- 13- Eskew, R.K., Jensen, D.L., " Financial Accounting, The McGraw-Hill companies , Inc. New York ,1996.
- 14- Finger, C.: "The Ability of Earnings to Predict Future Earnings and Cash Flow", Journal of Accounting Research, Autumn, 1994.
- 15- Fudenberg , D. and Tirole , j., "A theory of income and dividend smoothing based incumbency rents .", Journal of political economy, Vol. 103, No.1, 1995.
- 16- Gaver, J., et.al., "Additional Evidence On Bonus Plans and Income Management.", Journal Of Accounting and Economics, Vol.19, 1995.
- 17- Gordon, M., "Postulates, Principles and Research in Accounting.", The Accounting Review, April ,1964, PP.251- 263.
- 18- Hagerman, R.L. and Zmijewski , M.E., "Some Economic Determinations of Accounting Policy choice." Journal of Accounting and Economics, Aug.1979.
- 19- Healy, p., " The Effect of bonus schemas on Accounting decisions." Journal of Accounting research , Vol. 23 , No.2, Autumn, 1989.
- 20- Holthausen, R.W. et.al., "Annual Bonus Schemes and the Manipulation of Earnings ; Journal of Accounting and Economics, Feb. 1995.
- 21- Imhoff, E. A." Income smoothing ; A case for doubt.", Accounting Journal, spring, 1977, PP. 85 - 100.
- 22- kamin, J. Y., and Ronen, J.: "Smoothing of Income Numbers: some Empirical Evidence of Systematic Differences among management Controlled and Owner controlled Firms.", Accounting Organization and Society, September, 1978.
- 23- Lambert, R., " income smoothing as Rational Equilibrium behavior." The Accounting Review , October, 1993.
- 24- Louwers, T., et.al: Examining Accountant's Ethical Behavior : A Review and Implication for future Research, In V. Arnold And S.Sutton

-
- [Eds], Behavioral Accounting Research , American Accounting Association, 1997.
- 25- Mathews, M.R., M.H. Perera., "Accounting theory Developments.", Champon & Hall. Boundary Rows, London, 1991.
 - 26- Merchant and Rockness "The ethics of managing earnings : An empirical investigation" , Journal of Accounting and public pohy, 1994.
 - 27- Michelson, S., Jordan – Wagner, J., and Wotton, C.: "The Relationship Between the smoothing of Reported Income and Risk – Adjusted Returns.", Journal of Economics and Finance, vol. 24, No.2, September, 2000, PP. 141 – 159.
 - 28- Moses, D." income smoothing and incentives : an empirical tests using accounting changes " , The Accounting Review, April, 1987.
 - 29- OECD. Principals of corporate Governance Organization of Economics Co-operation and development , 1999.
 - 30- Patricia, W., "The Relation Between a prior Earnings Forecast by Management and Analyst Response to a Current Management Forecast. " , The Accounting Review, Vol. 71, No. 1, January, 1996.
 - 31- Reidenbach, R. and D. Robin; Toward the Development of a Multidimensional scale For Improving Evaluation Of Business Ethics , Journal Of Business Ethics, Vol.9, 1990.
 - 32- Rosenzweig and fisher, " Is managing earnings ethically Acceptable ?", management Accounting, march, 1994.
 - 33- Ronen, J. and S. sadan, "Classificatory Smoothing : Alternative Income Models.", Journal of Accounting Research, Spring, 1975.
 - 34- Spencer, K., Pickett: "The Internal auditing handbook.", UK. Wiley, 2003.
 - 35- Sloan, R., "Accounting Earnings and Top Executive Compensation .", Journal of Accounting and Economics, 1993.
 - 36- Thorne, L., Hartwick, J. :The Directional Effects of Discussion on Auditors' Moral Reasoning contemporary, Accounting Research , Summer, 2001.

- 37- Visvanathan,G. " Deferred Tax valuation allowances and earnings management .", Journal of financial statement analysis , Vol.3,issue 4,summer,1998.
- 38- Watts,R.L.and Zimmerman ,J. L. ,"Positive Accounting Theory : A Ten years perspective.", The Accounting Review ,January, 1990.
- 39- Warfield,T.et.al., "Managerial Ownership , Accounting choices ,and Informativeness of Earnings .",Journal Of Accounting and Economics, July,1995.
- 40- William,G.,"Three Routes to improve corporate Governance ,The Institute Of Internal Auditors, Progress through sharing, May , 2002.
- 41- Zimerman, J.L. and Hagerman, R.L. "An Income Strategy Approach to the positive Theory of Accounting Standard Setting Choice.", Journal of Accounting and Economics, August ,1981.