مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

أثر سياسة تمهيد الدخل على جودة الأرباح المحاسبية
(دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية العاملة في محافظة أربيل)

الدكتور لقمان محمد سعيد
جامعةبوليتكنيك أربيل
مقداد معروف حسن
جامعة بوليتكنيك دهوك
Miqdad.botani@gmail.com
07504788750

معلومات البحث

تاريخ البحث:
الاستلام: ٢٠١٩/١٠/٢٠
القبول: ٢٠١٩/١١/٢٤
النشر: خريف ٢٠١٩

Doi : 10.25212/lfu.qzj.4.4.12

الكلمات المفتاحية:
Pricing income, quality of profits

الملخص

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تمهيد الدخل على جودة الأرباح المحاسبية المتمثلة (بإستمرارية الأرباح و القدرة التنبؤية للأرباح و جودة المستحقات) ، (دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية العاملة في محافظة أربيل)،وتقييم ممارسة تمهيد الدخل في المصارف عينة الدراسة. و حددت مدة الدراسة ، لتشمل السنوات الخمسة الممتدة من 2013–2017، وطبقت الدراسة على عينة مكونة من (10) مصارف والمدرجة في سوق الأوراق المالية العراقية ثم اختبار تأثير تمهيد الدخل على جودة الأرباح لتحديد ما إذا كان تمهيد الدخل يمكن أن يكون بمثابة أداة لتحسين جودة الأرباح أو أداة للسلوك الانتهازي.و استخدم في الدراسة تحليل الإنحدار البسيط لإختبار فرضيات الدراسة فضلاً عن استخدام مؤشر إيكل (Eckel) لتصنيف المصارف عينة الدراسة الى المصارف الممهدة و غير الممهدة للدخل.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك أثراً معنوياً ذات الدلالة الإحصائية لتمهيد الدخل على استمرارية تدفق الأرباح و القدرة التنبؤية و لكن ليس هناك أثر معنوي ذات الدلالة الإحصائية لتمهيد الدخل على جودة الأرباح المتمثلة بجودة المستحقات، كذلك أشارت النتائج الدراسة الى أن نسبة المصارف التي صنفت بأنها المصارف الممهدة للدخل حسب مؤشر ايكل(Eckel) (60%) من مصارف عينة الدراسة و(40%)من مصارف عينة الدراسة صنفت بأنها مصارف غير ممهدة للدخل.

ومن أهم توصيات الدراسة هي ضرورة تعزيز الأليات المحاسبية للحوكمة وحث الشركات على تطبيقها، لما لهذا المقترح من دور في زيادة الشفافية والإفصاح، الأمر الذي يساعد على التقليل من ممارسات إدارية غير مرغوبة بها، فضلا عن أهمية

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

الجانب الأخلاقي و السلوكي و ضرورة توعية مستخدمي المعلومات المحاسبية بالتضليل المالي الذي ممكن أن يحدث من خلال ممارسات تمهيد الدخل و الاهتمام بزيادة فعالية مهنة التدقيق الخارجي و كفاءتها كاحدى الآليات المحاسبية الخارجية للحوكمة

1. المقدمة:

تفضل الوحدات الاقتصادية بشكل عام الافصاح عن إتجاه مستقر في نمو الدخل ، و ترغب في عدم إظهار تقلبات الدخل وما يمر به من ارتفاع في بعض الفترات وهبوط في الفترات الأخرى، ولتحقيق ذلك فإن الإدارة تحاول قدر المستطاع تخفيض هذه التقلبات بين الفترات من خلال اتباع أساليب محاسبية مقبولة قبولاً عاماً في إطار ما يعرف بسياسة تمهيد الدخل Income Smoothing Policy. حيث تعتمد الإدارة على الأداء النسبي الحالي والمستقبلي للوحدة الإقتصادية. وتواجه الوحدات الاقتصادية اليوم العديد من التغيرات في بيئتها الداخلية والخارجية والتي أصبحت تشكل تحدياً حقيقية أمام استمراريتها وبقاؤها في بيئة الأعمال ، الأمر الذي يحتم على إدارة هذه الوحدات البحث عن أكثر الطرق فاعلية لمواجهة هذه التغيرات بما يضمن بقاؤها في بيئة الأعمال. وعلى الرغم من الجهود المبذولة من قبل الهيئات المهنية_ كمجلس معايير المحاسبة الدولية–IASB في إعطاء البيانات المالية نوع من الحيادية والملاءمة، إلا أنه قد يتبع مدراء الوحدات الاقتصادية سياسات محددة لإدارة أرباح وحداتهم الاقتصادية بغية التأثير في النتائج المالية لأعمال الوحدة ، وذلك سعياً منهم لتحقيق غايات متعددة.

و تعد جودة الأرباح مطلبا أساسيا لمعظم الأطراف ذوي العلاقة بالوحدة الاقتصادية؛ حيث ترغب إدارة الوحدات الاقتصادية في إضفاء الثقة على القوائمها المالية، وغني عن البيان أن الادارة في الوحدات الاقتصادية تتخذ العديد من القرارات التي قد تؤثر في المعلومات المحاسبية التي تعتمد عليها الأطراف المعنية بالوحدة الاقتصادية، وقد تؤدي هذه القرارات إلى التأثير في صافي الدخل، سواءاً كان ذلك في إطار المعايير المهنية التي تهدف إلى سلامة وموضوعية القياس المحاسبي والعدالة في العرض والإفصاح، أم عن طريق التلاعب أو ما يسمى بإدارة الأرباح.وهناك أثر لتمهيد الدخل في جودة الأرباح المحاسبية، إذ أن جودة الأرباح تعكس قدرة الأرباح في التعبير عن الربح الحقيقي للوحدة الاقتصادية بشكلٍ صادق و بالتالي فإن تلاعب بالأرباح تتنافى مع جودة الأرباح لأنها تؤدي لعدم تعبير الأرباح الواردة في القوائم المالية عن الربح الحقيقي للوحدة الاقتصادية.

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

و يعد العراق من الدول النامية التي تبنت تطبيق الحوكمة في السنوات القليلة الماضية في القطاع المصرفي الذي يعد من أهم القطاعات الاقتصادية في هذا البلد و لذلك قام الباحث باختيار عينة الدراسة من (10) مصارف من المصارف العراقية العاملة في محافظة أربيل المدرجة في سوق الأوراق المالية العراقية التي يمكن الحصول على قوائمهم المالية خلال السنوات (2013–2017) و ذلك لتحليل العلاقة بين ممارسة تمهيد الدخل و جودة الأرباح المحاسبية لتلك المصارف .

المبحث الأول: منهجية البحث و الدراسات السابقة
المطلب الاول: منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

تعد ظاهرة تمهيد الدخل عملية تقوم بها الادارة من خلال تغيير بعض السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد قوائمها المالية بشكل متعمد ، إذ تتبع الوحدات الاقتصادية هذه الطرق والأساليب بهدف الحصول على مستوى ثابت و مستقر من الدخل، بغية إرضاء المستثمرين وتلبية لرغباتهم، حيث يتم تمهيد الدخل من خلال استغلال المرونة الموجودة في الطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية مما يتيح للوحدات الاقتصادية التأثير في الدخل و الذي سينعكس بدوره على استمرارية عمل هذه الوحدات.وهناك حقيقة أن تمهيد الدخل يؤدي لعدم قدرة الأرباح الظاهرة في القوائم المالية على عكس الربح الحقيقي للوحدة الاقتصادية لأن هناك تدخل مقصود في الدخل من قبل إدارة وحدات الاقتصادية.

لذا يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التشاؤلات الآتية:

السؤال الرئيس الأول: هل هناك وجود لتلاعب في ارقام الدخل من خلال سياسة تمهيد الدخل المحاسبي في المصارف العاملة في محافظة أربيل في عرض قوائمهم المالية؟

السؤال الرئيس الثاني :ما أثر سياسة تمهيد الدخل المحاسبي في جودة الأرباح المحاسبية ؟

وانطلاقا من السؤال الرئيس الثاني نطرح الأسئلة الفرعية الآتية:

السؤال الفرعي الأول:ما أثر سياسة تمهيد الدخل المحاسبي في جودة الأرباح المحاسبية المتمثلة باستمرارية الأرباح ؟

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

السؤال الفرعي الثاني:ما أثر سياسة تمهيد الدخل في جودة الأرباح المحاسبية المتمثلة بالقدرة التنبؤية للأرباح ؟

السؤال الفرعي الثالث:ما أثر سياسة تمهيد الدخل المحاسبي في جودة الأرباح المحاسبية المتمثلة بجودة المستحقات ؟

ثانياً: أهداف البحث:

يهدف البحث بشكل الأساسالى إبراز دور سياسة تمهيد الدخل كأحدى السياسات التي تمارسها الإدارة في الوحدات الاقتصادية لتقليل التقلبات غير المرغوبة في الدخل التي فرضتها الظروف الراهنة على بيئة الأعمال وبيان أثر هذه السياسة في جودة الأرباح المحاسبية و يرتبط بهذا الهدف الرئيس الأهداف الفرعية الآتية:

1- التعرف على سياسة تمهيد الدخل المحاسبي من جوانبها كافة من حيث المفهوم والطرق والأساليب.
2- عرض دوافع الإدارة في ممارستها لسياسة تمهيد الدخل المحاسبي.
3- التعرف على مدى ممارسة المصارف في محافظة أربيل سياسة تمهيد الدخل المحاسبي.
4- بيان مفهوم جودة الأرباح المحاسبية و مداخل قياسها.
5- معرفة أثر سياسة تمهيد الدخل المحاسبي في جودة الأرباح المحاسبية المتمثلة (باستمرارية الأرباح ، القدرة التنبؤية للأرباح ، جودة المستحقات).

ثالثاً: أهمية البحث:

تنبع أهمية الدراسة من تناولها لقضية مؤثرة وذات تداعيات في سير العمل في الوحدات الاقتصادية، باعتبار أن إتباع الإدارة (سياسة تمهيد الدخل المحاسبي) يترتب عليها أن القوائم المالية للوحدات الاقتصادية لا تكون في معظم الحالات معبرة بصدق وعدالة عن حقيقة نتائج أعمالها، ومراكزها المالية، الأمر الذي ينعكس على نتائج التحليل المالي لتلك القوائم، ويحتاج مستخدموا القوائم المالية في المعهود الى إحصاء ملخص لأداء الوحدات الاقتصادية وهو الربحية، اذ ينتشر استخدام ربحية الشركة كمقياس أساس لاتخاذ قرارات شراء الأوراق المالية و بيعها، وللحكم على كفاءة الإدارة وتوقع الأداء المستقبلي للوحدة الاقتصادية من قبل المتعاملين في سوق أوراق المال . ولذلك يتركز التلاعب المحاسبي في المعهود حول الأرباح، و تظهر أهمية البحث في تسليط الضوء على أهمية تقييم جودة الأرباح المعلنة من قبل الوحدات مما يسهم في تحسين القرارات الاقتصادية للعديد من

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

الأطراف التي تعتمد على تلك الأرباح لإتخاذ قراراتها المختلفة، كما يسهم في تحديد تأثير سياسة تمهيد الدخل في جودة الأرباح.و من ناحية أخرى في ظل عدم وجود الظروف الاقتصادية و السياسية المستقرة و وجود المنافسة الشديدة بين الوحدات الاقتصادية يجب على إدارة الوحدات الاقتصادية اللجوء الى بعض الأساليب و الممارسات لتحقيق البقاء في السوق و الاستمرار فيها.

رابعاً: فرضيات البحث:

ولتحقيق أهداف الدراسة تم صياغة الفروض الآتية:

الفرضية الرئيسة الأولى: يقوم المصارف العراقية المدرجة في سوق الأوراق المالية بممارسة سياسة تمهيد الدخل المحاسبي.

الفرضية الرئيسة الثانية: هناك أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة تمهيد الدخل في جودة الأرباح المحاسبية.

ويتفرعمنهذهالفرضيةالفرضياتالفرعيةالآتية:

1- الفرضية الفرعية الأولى:هناك أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات تمهيد الدخل في استمرارية تدفق الأرباح كأحد مؤشرات جودة الأرباح

2- الفرضية الفرعية الثانية :هناك أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات تمهيد الدخل على المقدرة التنبؤية كأحد مؤشرات جودة الأرباح المحاسبية.

3- الفرضية الفرعية الثالثة : هناك أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات تمهيد الدخل في جودة المستحقات كأحد مؤشرات جودة الأرباح المحاسبية.

خامساً: حدود البحث:

1- الحدود المكانية: تطبق الدراسة على عينة من المصارف العراقية المدرجة في السوق المالي العراقي العاملة في محافظة أربيل.

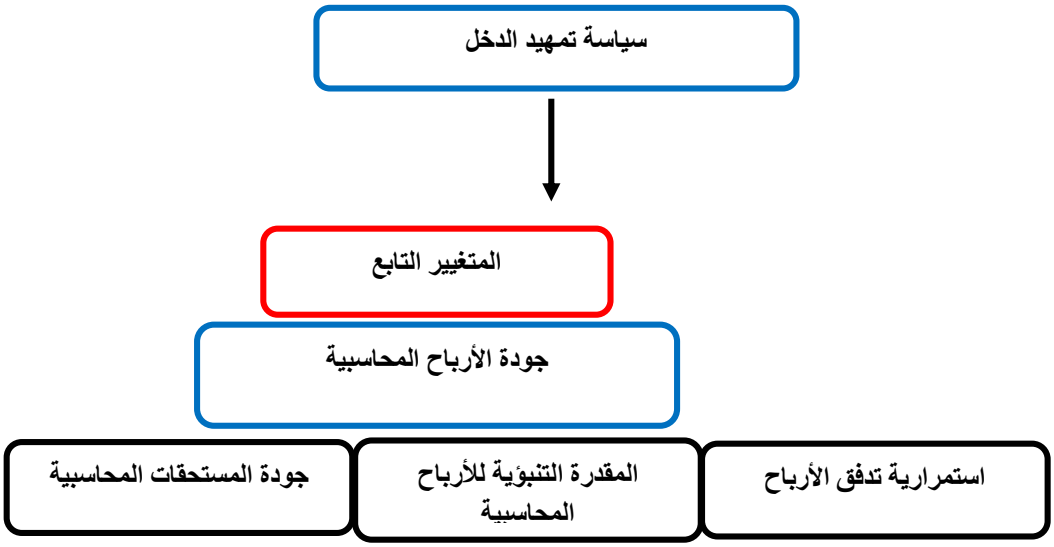
2- الحدود الزمانية: أما الحدود الزمانية لهذه الدراسة فتتمثل في اقتصارها على الفترة الممتدة من (2013-2017).

3- الحدود الموضوعية : تقتصر الدراسة على تحليل أثر سياسة تمهيد الدخل في جودة الأرباح المحاسبية المتمثلة بـ(إستمرارية الأرباح ، القدرة التنبؤية للأرباح ، جودة المستحقات) .

سادساً:أنموذج البحث:

المتغيير المستقل

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)



الشكل (1)

أنموذج الدراسة

المصدر : إعداد الباحث

المطلب الثاني: الدراسات السابقة

أولاً: دراسات التي تناولت تمهيد الدخل

1- دراسة (عبد، 2014) بحث منشور بعنوان: (أثر تمهيد الدخل على العوائد غير العادية للأسهم / دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية):

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مدى وجود سلوك تمهيد الدخل في المصارف العراقية وتأثيره في العوائد غير العادية للأسهم، و كانت عينة الدراسة مكونة من (10) مصارف من اجمالي المصارف المسجلة في سوق العراق للاوراق المالية خلال ثلاث سنوات (2008، 2009، 2010)، واستخدمت الدراسة أنموذج (Miller,2009) لقياس تمهيد الدخل وتصنيف الشركات الى الشركات الممهدة و غير الممهدة للدخل . وأهم ما توصلت الدراسة اليها هي وجود أثر لسلوك تمهيد الدخل في العوائد غير العادية للأسهم ، كما انها بينت وجود ذلك الأثرفي الشركات صغيرة الحجم بشكل كبير وعدم وجوده في الشركات كبيرة الحجم. و إن العائد غير العادي قد يتحقق عندما تطول الفترة الزمنية بين إغلاق الحسابات الختامية في 12/31 وتاريخ

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

إصدار القوائم المالية ، نظراً للإشاعات التي تصدر خلال تلك الفترة والتي تنعكس على أسعار الأسهم ومن ثم العوائد.أما أهم توصيات الدراسة فهو ضرورة إصدار القوانين والتشريعات لمعاقبة الإدارة التي تمارس تمهيد الدخل وذلك بهدف الحد من تلك الممارسات ، وكذلك خفض مدة تأخير إصدار التقارير المالية السنوية وذلك لزيادة المنفعة في المعلومات التي تحتويها تلك القوائم وتقليل الاعتماد على الإشاعات أو نصائح الوكلاء.

2- دراسة ماجستير(داود، 2015) بعنوان : (دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان/ دراسة ميدانية):

هدفت هذه الدراسة للتعرف إلى بيان دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان، وذلك من وجهة نظر أعضاء لجان التدقيق ومديري التدقيق الداخلي في تلك البنوك، ولتحقيق هذا الهدف اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لطبيعة الدراسة، حيث تم تصميم استبانة كأداة جمع البيانات من مجتمع الدراسة المكون من (63) فرداً. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، وجود دور إيجابي للجان التدقيق في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان، وكان أكثرها تأثيراً دور لجان التدقيق في دعم التدقيق الداخلي، يليه دور لجان التدقيق في الاشراف والرقابة على إعداد القوائم المالية. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات، أهمها ضرورة التوعية والتوضيح لمفهوم تمهيد الدخل ، لما لها من أثر في الحد من التلاعب وممارسات تمهيد الدخل، وأوصت الدراسة بضرورة اختيار أعضاء لجان التدقيق من أصحاب الخبرات العلمية والعملية في مجال التدقيق والمحاسبة.

3- دراسة ماجستير (الدويري، 2015) بعنوان: (دور سياسة تمهيد الدخل في استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير المستقرة/ دراسة ميدانية):

هدفت الدراسة إلى التحقق من دور سياسة تمهيد الدخل في تحقيق استقرار الشركات العاملة في بيئة الأعمال السورية . ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بإعداد استبانة وزعت على مجموعة من الشركات السورية المكونة من 31 شركة تعمل في بيئة الأعمال السورية ، وقد تضمنت الاستبانة ثلاثة محاور (التغييرات المحاسبية الاختيارية، التحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، إعادة تبويب بنود قائمة الدخل). وتوصل البحث إلى أن إدارة الشركات السورية تقوم بممارسة سياسة تمهيد الدخل لتحقيق استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

المستقرة من خلال المفاضلة بين التغييرات المحاسبية الاختيارية والتحكم في توقيت الاعتراف الإيرادات والمصروفات وإعادة تبويب بنود قائمة الدخل. و أوصى الباحث بضرورة توعية مستخدمي المعلومات المحاسبية بالأهمية سياسة تمهيد الدخل ودوافع الإدارة في ممارستها، لكي لا ينظروا إلى أرقام القوائم المالية كأرقام مسلم بها.

4-دراسة(Mahmud,2012) بحث منشور بعنوان:(Income smoothing and industrial sector):

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من سلوك تمهيد الدخل في الصناعات المختلفة. حيث تم استخدام أنموذج Eckel لتمهيد الدخل لتحديد سلوك تمهيد الدخل المصطنع. حيث شملت عينة الدراسة (84) شركة مسجلة في سوق ماليزيا للأوراق المالية بحيث تتوفر لديها مجموعة كاملة من البيانات خلال الفترة الممتدة من عام 2002 حتى عام 2006. وقد بينت نتائج الدراسة بأن الشركات الصناعية والتكنولوجية تمهد الدخل أكثر من النماذج الأخرى من الصناعات. اشارت النتائج أيضا بأن الشركات الكبيرة ذات التحكم العالي من قبل الملاك تميل لأن تكون ممهدة للدخل أكثر من باقي الشركات.

5-دراسة (Jafarpouri and Soumehsaraei, 2013) بحث منشور بعنوان : "Investigate Real Earning Management and Accounting Earning Management from the Perspective of Income Smoothing") :

هدفت هذه الدراسة للتحقق من إدارة الربح الحقيقي، و إدارة الربح المحاسبي من منظور تمهيد الدخل، وتم التركيز على التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية ، كممثل عن إدارة الربح الحقيقي، و المستحقات التقديرية كممثل عن ادارة الربح المحاسبي، لإختبار نشاطات تمهيد الدخل. واتبعت الدراسة المنهج التطبيقي وذلك من خلال القوائم المالية لمئة شركة مدرجة في سوق طهران المالي ،وتم استخدامها خلال الفترة 2002 إلى 2011 لاختبار فرضيات البحث. وأظهرت نتيجة الدراسة أن المديرين يستخدمون كلاً من طريقة إدارة الربح المحاسبي (Accounting Earnings Management) وإدارة الربح الحقيقي (Real Earnings Management) معاً كمكمل لتمهيد الدخل.وأوصت الدراسة بمعرفة طرق اختيار السياسات المحاسبية المطبقة وأوصت بعمل أنموذج للمقارنة بين التدفقات النقدية والمستحقات التقديرية.

ثانياً: دراسات التي تناولت جودة الارباح المحاسبية:

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

1- دراسة (المعيني، 2011) بحث منشور بعنوان : (قياس جودة الأرباح في المصارف التجارية/ دراسة تحليلية لعينة من حسابات المصارف التجارية العراقية):

قامت الدراسة بأختبار بعض من المقاييس المستخدمة لقياس جودة الارباح المحاسبية في خمسة مصارف تجارية عراقية خلال خمس سنوات و ذلك من خلال ثلاثة مداخل مختلفة و هي :(مدخل النسب المالية و مدخل المستحقات و المدخل الاحصائي) و قد أظهرت نتائج الدراسة التباين في النتائج التي تم التوصل اليها عبر تلك المداخل و مع ذلك فإن النتائج العامة تؤكد وجود جودة عالية في أرباح المصارف التجارية العراقية. ومن أهم توصيات الدراسة هي ضرورة قيام سوق العراق للاوراق المالية بالزام المصارف نحو أعداد قائمة التدفق النقدي على وفق الصيغة المثالية وباستخدام الطريقة المباشرة التي تعبرعن افصاحات أكثر وضوحاً للمستخدمين المبوبة بحسب الأنشطة الرئيسة لتلك التدفقات (التشغيلية،الاستثمارات،التمويلية).

2- دراسة ماجستير (محمد، 2016) بعنوان :(أثرالتعديلات في معايير التقارير المالية الدولية على جودة الأرباح في قطاع البنوك التجارية في الأردن):

تهدف الدراسة البيان اثرالتعديلات في معايير التقارير المالية الدولية على جودة الارباح. تكون عينة الدراسة من البنوك التجارية في الأردن المدرجة في بورصة عمان البالغ عددها (10) . المتغير المستقل في الدراسة هو التعديلات في معايير التقارير المالية الدولية المتمثلة ب(عدد التعديلات ، الافصاح) و المتغير التابع هو جودة الأرباح. و المتغيرات الرقابية في الدراسة هي (العائد على الأصول و الرافعة التشغيلية) و استخدمت الباحثة أنموذج جونز المعدل لقياس جودة الأرباح و تحليل الانحدار البسيط و المتعدد لتحقق من فرضيات الدراسة.وقد توصلت الدراسة العدد من النتائج ابرزها وجود تأثير ايجابي للتعديلات المتمثلة بـ(عدد التعديلات ,الافصاح) في معاييرالتقارير المالية الدولية على جودة الأرباح في قطاع البنوك التجارية في الأردن لكنها لم تبلغ مستوى الدلالة الاحصائية (0.05) وعدم وجود تأثير ذي دلالة احصائية للعائد على الأصول و الرافعة التشغيلية كمتغير رقابي في العلاقة بين التعديلات في معاييرالتقارير المالية الدولية وجودة الأرباح في قطاع البنوك التجارية في الأردن.ومن أهم توصيات الدراسة هي توعية المتخصصين والمستفيدين بوسائل التحقق من مصداقية البيانات المعروضة وكذلك اجراء دراسات وابحاث أخرى تشمل باقي قطاعات سوق عمان المالي.

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

3- دراسة ماجستير (علاق، 2017) بعنوان: (أثر المراجعة الخارجية على جودة الأرباح المحاسبية / دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات و الأكاديميين):

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر المراجعة الخارجية في جودة الأرباح المحاسبية ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة ، بتوزيع استبيان على عدد من مراقبي الحسابات والاكاديميين المتخصصين في المحاسبة و التدقيق في بيئة الجزائرية، حيث بلغ حجم عينة الدراسة 40 فردا، وتم استرجاع 30 استبيان كعينة صالحة للتحليل الإحصائي،وخلصت الدراسة إلى العديد من النقاط أهمها أن المراجعة الخارجية تسهم في تحسين جودة الأرباح المحاسبية.ومن أهم توصيات الدراسة هي تحسيس المدققين الخارجيين بالدور الذي يجب أن تلعبه التدقيق في التقليل من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح داخل الشركة ، باعتبارها وسيلة خارجية محايدة لمراقبة تصرفات الادارة.

4- دراسة (Dichev et al.,2012) بحث منشور بعنوان: (Earning Quality):

موضوع الدراسة جودة الأرباح بالاعتمادعلى دراسة مسحية لعينة من 165مديرمالي في الشركات المساهمة العامة،فضلاً عن مقابلات معمقة مع 12 مديرمالي واثنان من واضعي المعايير .وخلصت الدراسة إلى أن الأرباح ذات الجودة العالية تتميز بالاستمرارية، كما أنها تعكس خيارات الافصاح الملائمة عبر الزمن و تتجنب التقديرات طويلة الأجل. كما وجدت الدراسة بأن حوالي 50% من جودة الأرباح ناتجة عن العوامل المرتبطة بالمستحقات غير التقديرية، وأشارت النتائج إلى أن20% من الشركات تدير أرباحها لتقوم بالتضليل على أدائها الاقتصادي، وبأن المدراء الماليين يعتقدون بأن التلاعب بالأرباح من الصعب أن يكتشف من قبل الجهات الخارجية.

5- دراسة (Reyad, 2013) بحث منشور بعنوان : (The Role of Auditing Quality as tool of Corporate Governance in Enhancing Earning Quality: Evidence from Egypt):

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي كأداة من أدوات حوكمة الشركات ومستوى جودة الأرباح في جمهورية مصر العربية. وقد تحقق ذلك من خلال مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة المتعلقة بحوكمة الشركات، وجودة التدقيق، وجودة الأرباح، ثم تحليل العلاقة بين خصائص جودة التدقيق في مكاتب التدقيق وامكانية تخفيض إجمالي المستحقات.وباعتبارها واحدة من مؤشرات نوعية الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

البورصة المصرية، وقد تم استخدام منهج الانحدار المتعدد بالتطبيق على (60) شركة من شركات القطاع الصناعي للفترة ما بين (2005–2010).وخلصت الدراسة إلى أن هناك مستوى مقبول من جودة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في البورصة المصرية، وكان هناك مستوى مقبول من جودة التدقيق في مكاتب التحقيق المصرية، كما استنتجت الدراسة أن هناك تأثير إيجابي لجودة التدقيق في الحد من زيادة المستحقات وبالتالي زيادة فترة الاحتفاظ بالزبون (Client retention period) في الشركات الصناعية المدرجة في البورصة المصرية.وقد أوصت الدراسة بأن يتم الإشراف على عمليات التدقيق حتى تتحقق الجودة في هذه العمليات في الشركات الصناعية المصرية، لما لذلك من تأثير إيجابي في جودة الأرباح.

ثالثاً: من خلال استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث يمكن تلخيص مايميز هذه الدراسة بما يأتي:

- ✓ تختلف هذه الدراسة في أن الدراسات السابقة تناول جانب واحد من موضوع الدراسة الحالية وهو موضوع سياسة تمهيد الدخل أو جودة الأرباح المحاسبية، بينما هذه الدراسة يحاول الباحث من خلالها إبراز العلاقة بين سياسة تمهيد الدخل وجودة الأرباح المحاسبية.
- ✓ و حسب استطلاع الباحث غالبية الدراسات التي تم إجراؤها في هذا المجال تم في بيئات عمل مختلفة كالبيئة الأردنية و الايرانية و الاجنبية... الخ، بينما هذه الدراسة تتناول بيئة الأعمال في إقليم كوردستان العراق.
- ✓ وحسب علم الباحث فأنه لا توجد دراسات ربطت ظاهرة تمهيد الدخل بجودة الأرباح المحاسبية و على وجه تحديد الدراسات العربية.

المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي لطبيعة سياسة تمهيد الدخل

اولاً: مفهوم تمهيد الدخل المحاسبي

و يعد تمهيد الدخل شكلاً من أشكال إدارة الأرباح و هي حالة خاصة منها حسب ما قام (scott) بتصنيف إدارة الأرباح بالأشكال التالية: (تعظيم الدخل ، تقليل الدخل ، تنظيف القوائم المالية وتمهيد الدخل). (scott, 2012: 425). و حاول العديد من الباحثين و الكتاب وضع تعريف محدد لتمهيد الدخل Income Smoothing، لكن نظراً لإختلاف في توجهات هؤلاء الباحثين و الكتاب فقد ظهرت عدة تعريفات لهذا المفهوم و جميعها تصب في معنى واحد وهو عدم ترك رقم الدخل حراً و إنما تقييده في حدود معينة حسب ما تراه الإدارة ملائماً (الدويري، 2015: 15).

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

و حسب رأي الباحث فإن (Belkhaoui) قد قدم تعريفاً أكثر شمولية من حيث الوصف ودقة التعبير ، من خلال القول بأن تمهيد الدخل هو (تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول إلى المستوى أو الاتجاه المرغوب فيه ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل الى الحد الممكن أو المسموح به في ظل مبادئ المحاسبة والإدارة) (Belkhaoui, 2000: 48 .وكما عرف (صيام) عملية تمهيد الدخل بأنها " إحدى أشكال تدخل الإدارة في عملية القياس والإفصاح المحاسبي لما له من تأثير في تقييم مستخدمي القوائم المالية والمعلومات المحاسبية، وفي دقة النتائج وبالذات قدرتها التمثيلية في إتخاذ القرارات مادام نابعاً من تدخل إداري مقصود(صيام، 2009: 163).

و يرى الباحث أن تمهيد الدخل المحاسبي (هو تدخل مقصود من قبل الإدارة في الدخل لجعلها أقل تفاوتاً على مدار الفترات المالية و تحقيق الاستقرار فيها و من خلال تخزين الأرباح خلال السنوات التي فيها الأرباح عالية و استخدامها في السنوات التي الأرباح فيها منخفضة و ذلك لتخفيض درجة المخاطرة و رفع قيمة الوحدة الاقتصادية في الأجل الطويل في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً).

ثانياً: أنواع (أشكال) تمهيد الدخل المحاسبي:

قامت دراسات متعددة مثل (حمد و ابو نصار ،2013: 331) و (الخوري و شخاترة ، 2014 : 572) و (الموصلي و آخرون ، 2016: 19) و (Bagnoli and Watts, 2010: 1199) و آخرون بتصنيف تمهيد الدخل الى نوعين رئيسين :

1- **تمهيد طبيعي (Natural Smoothing)** : بالرغم من أن تمهيد الدخل نوع من إدارة الأرباح التي يتم تنفيذها بشكل متعمد إلا أنه لا يتضمن التمهيد الطبيعي ,Eckel) (1981:29 حيث ينتج التمهيد الطبيعي عن العمليات الطبيعية لتوليد الدخل في الوحدة الإقتصادية دون وجود أي تأثيرغيرطبيعي فيها أو متعمد من قبل الإدارة (العتيبي، 2016: 12).

2- **تمهيد مقصود (Intentional Smoothing)** :

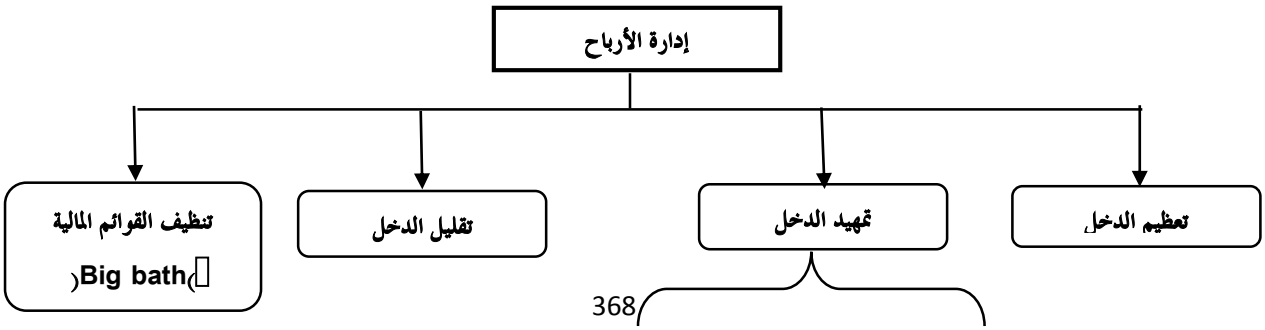
ويسمى أحياناً بالتمهيد المصمم Designed Smoothing حيث يقوم المدراء بتمهيد الدخل بشكل مقصود أو متعمد و ذلك عن طريق استخدام أحد الأسلوبين و هما :

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

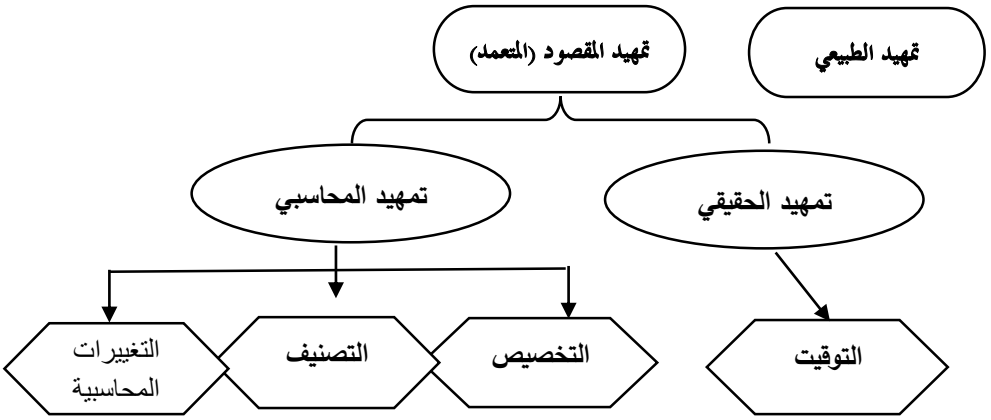
أ- **التمهيد الحقيقي (Real Smoothing)** : إذ يركز هذا النوع على القرارات التشغيلية ذات العلاقة بالأحداث الاقتصادية، وذلك من خلال تغيير في الأنشطة الحقيقية أو المعاملات التجارية بعينها أو تغيير وقت حدوث عمليات فعلية لتحقيق هدف التمهيد من خلال المرونة الإدارية التي تتمتع بها الإدارة للتحكم في بعض القرارات التشغيلية. ويتميز التمهيد الحقيقي بعدم سهولة اكتشافه من قبل مدققي الحسابات وذلك لاعتبارات متعددة أهمها : 1- إن هذا النوع من التمهيد غير محدد بعملية معينة، فهو نتاج لعمليات متعددة يمكن استخدامها في نفس الوقت، فضلاً عن كونه بعيداً عن أمور التقييم المحاسبي. 2- صعوبة التمييز بين قرارات الإدارة العادية بشأن الأحداث الاقتصادية وقراراتها بشأن تمهيد الدخل.و مثال على ذلك ، في حالة بيع جزء من معدات الشركة قد يكون السبب هو تحقيقمكاسبتؤديإلىتعديلالأرباحللوصولإلىالرقمالمرغوببه،وقديكون السبب توفير التمويل اللازم لإستبدال هذا الجزء. (اسماعيل و كرمه، 2016: 102).

ب-**التمهيد المحاسبي (Accounting Smoothing)** :ويسمى أحيانا في بعض الأدبيات بالتمهيد المصطنع (Artificial Smoothing) الذي يتمثل في تلاعب الإدارة في توقيت الاعتراف بالدخل من خلال استغلالها للمرونة المتاحة في السياسات والطرق المحاسبية المتعارف عليها وبما يتماشى مع رغبتها في تمهيد الدخل دون حدوث تغيير اقتصادي في أداء الوحدة الاقتصادية، بمعنى أن التمهيد المحاسبي لا يؤثر بشكل مباشر في التدفقات النقدية وإنما في بعض الأرقام المحاسبية من خلال تغيير في السياسات و الطرائق المحاسبية المتبعة، كما يمكن ممارسة التمهيد الوهمي للدخل من خلال إعادة تصنيف بنود قائمة الدخل، وفي هذه الحالة تعتمد الإدارة على بعض متغيرات التمهيد التي يمكن أن تصنف كبنود عادية أو بنود غير عادية في الحدود المسموح بها(الدويري، 2015: 19).

وشكل رقم (2) يوضح أنواع تمهيد الدخل:



مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)



الشكل (2)

أنواع تمهيد الدخل و أبعاده

المصدر: (العتيبي ، ابتسام خالد شباب، (2016) ، تمهيد الدخل والعوائد غير العادية للأسهم في الشركات المساهمة السعودية، رسالة ماجستير ، كليات الشرق العربي ، المملكة العربية السعودية.ص 22) بتصرف من الباحث.

ثالثاً: دوافع الإدارة و حوافزها لممارسة سياسة تمهيد الدخل:

هنالك العديد من الدوافع التي تقف وراء إدارة الأرباح وتمهيد الدخل و ذلك على وفق سياق معظم الدراسات السابقة حيث تم تقسيمها على المجموعات الآتية: – (prior et.al, 2007: 3)

1– الدوافع التي تتعلق بالتعاقدات

أ– **عقود مكافآت الإدارة:** على الرغم من أن المهمة الرسمية للإدارة هي تحقيق أقصى المكاسب للوحدة الاقتصادية إلا أنها قد تمتلك دوافع شخصية تختلف عن تلك المتعلقة بتحقيق الهدف الأساس للوحدة الاقتصادية التي تدفعها إلى اتخاذ قرارات وتصرفات من شأنها التأثير سلباً في قيمة الوحدة ومن ثم التأثير في مصالح الأطراف الأخرى (الهلالي، د.س : 5).وبناءعلى ذلك فإن الإدارات التي تستند مكافآتها إلنسبة من صافي الدخل تتجنب السياسات المحاسبية التي تقلل الأرباح أوتزيد من تقلبات الأرباح .وفي المقابل فإن المبالغة في زيادة هذه الأرباح لا يترتب عليها زيادة في المكافآت عندما تتضمن خططا لتعويضات حد أقصى(سقف) للمكافآت(Scott, 2012: 307) .أوضح

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

(Healy) بأن نظام الحوافز و التعويضات للإدارة قد يؤثر في دوافع هذه الإدارة للتأثير في الربح و يتم في هذا الصدد التمييز بين ثلاث حالات (Healy, 1985: 92):

- حالة الزيادة الفعلية عن الحد الأقصى للأرباح ، و في هذه الحالة يكون الدافع لدى الإدارة لتخفيض ربح الفترة الحالية لحساب الفترات التالية ، بشكل يضمن استمرارية المكافآت.
- حالة انخفاض الربح الفعلي عن الحد الأدنى للأرباح، وفي هذه الحالة يكون الدافع لدى الإدارة لزيادة ربح الفترة الحالية على حساب الفترات اللاحقة، لضمان الحصول على المكافآت في الفترة الحالية.
- إذا كان مستوى الربح الفعلي أقل من الحد الأدنى للأرباح بدرجة كبيرة، فهذا يولد لدى الإدارة الدافع لتخفيض الربح إلى مستوى أقل مما هو عليه، أو تحويله إلى خسائر حتى تضمن الإدارة الحصول على المكافأة في الفترات المستقبلية وهذا ما يطلق عليه "محاسبة الاغتسال الكبير أو تنظيف القوائم المالية Big Bath.

ب-**عقود المديونية:** قد تتضمن عقود الدين شروطاً تعتمد على إستخدام الأرقام المحاسبية الواردة بالقوائم المالية، فيلجأ المقرضون في معظم الحالات إلى إبرام عقود بينهم وبين إدارة الوحدة الاقتصادية يتم بموجبها وضع قيود على تصرفات الإدارة للعمل على الحد من التعارض بين مصالح الإدارة (الوكيل) وحملة الأسهم (الأصيل) والمقرضين (الدائنين)، وتتضمن عقود المديونية تعهداً من الإدارة يتم بمقتضاه تقييد تصرفاتها. ويعتبر التماشي مع القيود التي تتضمنها اتفاقيات الدين أحد الدوافع الرئيسة لممارسة تمهيد الدخل ، لذلك فإن الإدارة تحاول الإلتزام بمتطلبات هذه العقود وعدم الإخلال بها وذلك من خلال قيامها بالتدخل في الأرباح ، وذلك عن طريق اختيارها للطرق والسياسات المحاسبية التي تعظم منفعتها ومنفعة حملة الأسهم بدون انتهاك شروط عقود المديونية. وتتضمن عقود الدين، مجموعة من القيود أو الشروط التي تلزم الشركة كطرف مدين بعدم اتخاذ أية إجراءات قد تؤدي إلى زيادة المخاطر التي يتحملها المقرضون كطرف دائن، لحماية أموالهم ومصالحهم وضمان عدم حصول تحويل للثروة بين الأطراف الأخرى. وبذلك فإن عقود الدين التي تحدد فيها قيود أو شروط على أساس أرقام الأرباح المحققة تمد الإدارة بدوافع قوية لممارسة تمهيد الدخل، من خلال المحافظة على عدم انتهاك عقود الدين وضمان عدم تعرضها لأعباء إضافية(النعاس، 2014: 31-32).

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

ت-**عقود العمل** : في فترات زمنية تتفاوض الإدارة مع ممثلي العمال حول أمور تتعلق بمصلحة العمال كرفع مستويات الأجور و المكافآت و المعاشات ، ومن المرجح أن يركز ممثلوا العمال على الأرباح المحققة من طرف الوحدة الاقتصادية لطلب زيادات في الأجور ، و في المقابل تسعى الإدارة إلى الحصول على عقود عمل ميسرة تحاول من خلالها تخفيض أي زيادات مقترحة في الأجور من جانب ممثلي العمال ، فمعظم الوحدات الاقتصادية تبرم عقوداً مع العمال على أساس إعطائهم أجراً ثابتاً بالإضافة الى مكافأة تحدد على أساس نسبة معينة من الأرباح في حال تحقيق الوحدة الاقتصادية لمستوى ربح معين ، و بالتالي فإن أي زيادة حادة في الأرباح المعلنة أو تحقيق مستويات أرباح معينة من شأنه أن يدفع العمال الى مطالبة بزيادة أجورهم ، لذلك تسعى الإدارة الى التأثير في مفاوضات مع ممثلي الإتحادات و النقابات من خلال تبني ممارسات تمهيد الدخل و إظهار استقرارية الشركة في تحقيق الربح و إيهام هذه الوحدات الاقتصادية بعدم قدرة الوحدة على ضمان أي زيادات في أجور العمال (حمزة، 2012: 88).

2- **الدوافع التي تتعلق بأسواق المال:** تحظى أسواق المال بإهتمام بالغ في كافة دول العالم، ويشكل سوق المال اهتماماً كبيراً للوحدات الاقتصادية التي تسعى إلى زيادة رأس مالها، حيث يتم ذلك من خلال إقناع من هم في السوق بكفاءة أدائها والذي ينعكس على أسعار أسهمها من خلال المعلومات التي تعكسها القوائم المالية، التي تستخدم على نطاق واسع من جانب العديد من الأطراف المشاركة في السوق، وتنشأ دوافع إدارة الأرباح المتعلقة بالسوق عندما يكون لدى الإدارة تصور بوجود علاقة بين الأرباح المعلنة وقيمة الأسهم في سوق المال، حيث تستخدم الإدارة أحكامها الشخصية والحرية المتاحة لها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة و المتعارف عليها للتلاعب بالأرقام المحاسبية المعلن عنها وتحسين صافي الدخل، وذلك بهدف التأثير في أسعار الأسهم الخاصة في الفترات التي تسبق طرح عروض الملكية الأولية وعروض الأسهم التي تطرح لزيادة رأسمال الوحدات الاقتصادية القائمة، كما ترتبط دوافع تمهيد الدخل المتعلقة بسوق المال بتضخيم أرباح الوحدة الاقتصادية لتتفق مع تنبؤات المحللين الماليين أو تنبؤات الإدارة نفسها، وذلك لمنع حدوث أي تقلبات أو تذبذبات في أسعار الأسهم في المدى القصير(Teoh et.al, 1998: 64).و إن زيادة ثقة المستثمرين تتأتى من عوامل متعددة،منها تحقيق الوحدة الاقتصادية لمعدل نمو مستقر،و استقرارسياسة توزيع الأرباح

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

والمحافظة على استقرار ربحية السهم الواحد، والذي بدوره يؤدي إلى استقرارالقيمة السوقية للوحدة الاقتصادية وهذا كله يؤدي إلى تحقيق مصلحة المستثمر وتعظيم ثروته (الخوري وشخاترة، 2014: 574).ويرى الباحث(ان من أهم الدوافع لتمهيد الدخل في الوحدات الاقتصادية هو دفع المستثمرين الى ضخ المزيد من الأموال في الوحدة الاقتصادية و ذلك بسبب القناعة المتولدة لديهم في انخفاض المخاطرة و قدرة الشركة على الإستمرارية).

3- **الدوافع التنظيمية و التشريعية:** كما تظهرهذه الحوافز التنظيمية عندما يوجد اعتقاد بأن للأرباح المعلنة تأثيرفي عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكومية،و بالتالي فإنه من خلال إدارة نتائج العمليات يمكن للمديرين التأثير في أعمال واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين مما يقلل من الضغط السياسي و تأثير التشريعات في المؤسسة و يمكن تقسيم هذه الحوافز الى الدوافع الآتية:

أ- **تجنب التكاليف السياسية:** ويقصد بالتكاليف السياسية كأن تخضع الوحدة الاقتصادية لدفع التعويضات للغير، أو تخضع للفحص من جانب الجهات الحكومية لأغراض التسعير أو منع الأحتكار وذلك في حالة الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم والتي تحقق أرباحاً ضخمة ، مما قد يدفع السلطات التشريعية إلى محاولة كبح جماحها خوفاً من الإحتكار وكذلك تسعى الوحدات الاقتصادية من خلال الضرائب إلى التهرب الضريبي (الشرع، 2017: 31).

ب-**تقليل المدفوعات الضريبية** : أشارت العديد من الدراسات الى أن تمهيد الدخل يقلل المدفوعات الضريبية التي تتحملها الوحدة الاقتصادية، و كما هو معروف بأن نسبة الضريبة تتناسب طردياً مع حجم الوعاء الضريبي (الإيرادات أو الأرباح)، بحيث أن الوحدات الاقتصادية التي تتميز بإرتفاع أرباحها تتحمل عبءاً ضريبياً أكبر مقارنة بتلك الوحدات ذات الأرباح المنخفضة. من هنا يتضح أن الإدارة ستختار تلك الطرق والسياسات المحاسبية التي تجعل من رقم أرباحها مستقراً ومنها تخفيض حجم الضريبة المدفوعة من قبل الوحدة الاقتصادية (دحمان، 2015: 93). وهناك العديد من الدراسات التي تناولت محاولة الوحدات الاقتصادية التي تتفادي الضرائب من خلال بعض الممارسات المحاسبية التي تساعد في تحقيق ذلك، فمثلاً استخدام طريقة تقييم المخزون السلعي التي تحدث تغيرات في التدفقات النقدية (الداعور و عابد، 2009 :827).

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

رابعاً: تمهيد الدخل بين المنظور الأيجابي و السلبي:

في العديد من المواقف ، لا يكون هناك علاقة واضحة بين طرق التمهيد الجيدة والسيئة. ويرجع ذلك إلى أنه مع مرور الوقت ، قد تختلف الإستراتيجية المنتخبة بسبب التغيرات في المستويات الربحية والعقود والرؤية السياسية والإجتماعية والإقتصادية وأسلوب الإدارة وخيارات التمويل والإقتراض والمتطلبات القانونية والمحاسبية. و قد تجعل التغييرات في هذه المواقف خيارًا إيجابيًا يصبح سيئًا – وبالتالي غير قانوني وغير أخلاقي. تحتاج الإدارة إلى مراجعة هذه الخيارات استنادًا إلى بيئة الأعمال والبيئة القانونية الحالية والمستقبلية ، والتأكد من أن الإجراءات مقصود منها لصالح الوحدة الإقتصادية وأصحاب المصلحة ككل وأن تكون ضمن الحدود القانونية والأخلاقية. على الرغم من حقيقة أن مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً تعطي بعض المرونة للمنظمات عند الإبلاغ عن المعلومات المالية ، يجب على الإدارة أن تناور ضمن الحدود القانونية والأخلاقية وأن تمتنع عن تبني إستراتيجية يمكن أن يضعف بشكل منهجي جودة القوائم المالية ومعالجة المعلومات المحاسبية. و يجب أن تأخذ الإدارة بعين الإعتبار جميع النتائج المترتبة على القرارات والإجراءات ، وطالما أن النتائج النهائية للإستراتيجيات تفيد المنظمة وأصحاب المصلحة ككل في توافق مع القواعد والتشريعات المحاسبية والتفكير الأخلاقي ، يجب على الإدارة المضي قدما في الإستراتيجيات. و الإستراتيجيات يجب مراجعتها بدقة من قبل أعضاء مجلس الإدارة قبل تبنيها (chong, 2006: 44).ليس بالضرورة أن يكون تمهيد الدخل ممارسة سلبية، إنما هو نتيجة منطقية لمرونة المعايير المحاسبية المتعارف عليها في إعداد وعرض القوائم المالية، لذا ينبغي على الإدارة عند الإختيار من بين السياسات المحاسبية المختلفة وقيامها بالممارسات المتاحة في المعايير المحاسبية المتعارف عليها التأكد من أنه ضمن الحدود القانونية والأخلاقية ويحقق مصلحة الوحدة الاقتصادية وجميع الأطراف ذات العلاقة ، فالإدارة الجيدة هي التي تمتلك قدرة ومهارة تمكنها من تمهيد الدخل دون أن يترتب عليه ضرر لأي طرف من الأطراف. وبعبارة أخرى، يتطلب تمهيد الدخل ذكاء من قبل الإدارة (العتيبي، 2016: 11-12).

خامساً: طرق قياس تمهيد الدخل

و فيما يأتي نقوم بعرض أهم النماذج المستخدمة من قبل الباحثين لتصنيف الوحدات الاقتصادية الى الوحدات الممهدة و الوحدات غير الممهدة للدخل.

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

1- **أنموذج (Eckel, 1981)**:يستخدم أنموذج (Eckel) لتحديد سلوك تمهيد الدخل ،و يعتبر هذا المؤشر إيجابيًا من وجهة نظر التحفظ لأن الوحدات الاقتصادية المصنفة على أنها ممهدة من شأنها أن تمهد أرباحها مع عامل ثقة مرتفع. ومع ذلك ، مع الأخذ بعين الإعتبار جميع الخصائص ومقارنتها بمعايير أخرى لتمهيد الدخل.والأنموذج تم استخدامه في كثير من الدراسات منها: (العتيبي، 2016) و (إسماعيل وكرمه، 2016) و(حمد و أبو نصار، 2013) و (Umobong & Ogbonna, 2017) ، (Nejad, et.al , 2013) .ويستخدم نموذج Eckel معامل الإختلاف (Coefficient of Variation) لكل من التغير في الدخل والتغير في الإيرادات من خلال المعادلة التالية:

$$SI = CV\Delta I / CV\Delta R$$

بمعنى آخر عندما يكون معامل اختلاف التغير في الإيراداتأكبر من معامل اختلاف التغير في الدخل أو يساويه تكون الشركة ممهدة لدخلها:

حيث أن: SI: مؤشر التمهيد Smoothing Index. **ΔI**: التغير في الدخل (صافي الربح). **ΔR**: التغير في (الإيرادات).CV: معامل الاختلاف (التباين) Coefficient of Variation.

2- **نموذج (Moses ,1987)**:تمت دراسة تمهيد الدخل من قبل (1987) Moses حسب المعادلة التالية:

$$SB = (\square\square PE - EE \square - \square RE - EE\square) / Sales$$

حيث ان :PE عبارة عن الأرباح قبل التغيير ،REعبارة عن الأرباح المبلغ عنها ،EE: الأرباح المتوقعة باستخدام أنموذج السير العشوائي حيث EE تساوي PE السنة السابقة ،SB : سلوك تمهيد الدخل ،Sales: المبيعات

وحسب هذا الانموذج قيمة موجبة لمؤشر تمهيد الدخل (SB) تدل على أن الشركة قامت بتمهيد دخلها.

3- **أنموذج (Leuz, et.al, 2003)**:من خلال أنموذج (2003) Leuz et.alيتم التعبير عن تمهيد الدخل من خلال نسبة الإنحراف المعياري لصافي التدفقات النقدية التشغيلية (مقسومة على إجمالي الموجودات أول الفترة) إلى الإنحراف المعياري لصافي الأرباح قبل البنود غير العادية للشركة (مقسومة على إجمالي الموجودات أول الفترة). وتشير النسب التي تزيد على

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

واحد إلى مزيد من التغير في التدفقات النقدية التشغيلية نسبةً إلى التغير في الأرباح ، وهو ما يتسق مع استخدام الإستحقاق في تحقيق تمهيد الدخل.

$$SI_{j,t} = \sigma (CFO_{j,t} / Total\ assets_{j,t-1}) / \sigma (NI_{j,t} / Total\ assets_{j,t-1})$$

حيث أن :$SI_{j,t}$ درجة تمهيد أرباح الشركة (j) خلال الفترة (t). $CFO_{j,t}$: صافي التدفقات النقدية التشغيلية للشركة j للسنة t. **$NI_{j,t}$**: صافي الدخل قبل البنود غير العادية للشركة j للسنة t. σ: الانحراف المعياري .

وتشير النسب التي تزيد على واحد إلى مزيد من التغير في التدفقات النقدية التشغيلية نسبةً إلى تقلب الأرباح ، وهو ما يشير ضمنيًا إلى إستخدام الإستحقاق في تحقيق تمهيد الدخل. يتم حساب الإنحرافات المعيارية على مدار عدة سنوات متتالية. وبالتالي ، فإن القيم الكبيرة (الصغيرة) من **$SI_{j,t}$**، تشير إلى أكثر (أقل) تمهيد الدخل .

4- أنموذج (Francis et.al, 2004):إستخدموا (Francis, et.al) نسبة تقلب التدفقات النقدية إلى تقلبات الأرباح لقياس تمهيد الدخل (SI) ويوضح هذا التدبير المدى الذي أسهمت فيه المحاسبة على أساس الإستحقاق في التقليل من التقلبات الأساسية لعمليات الوحدة الاقتصادية . تقلب التدفقات النقدية هو الأنحراف المعياري للتدفقات النقدية من العمليات المقيَّدة بإجمالي الموجودات في بداية السنة.وتشير القيم الكبيرة لـ **SI**إلى تمهيد أقل للدخل. و كثير من الباحثين يفضلون الطريقة التالية لقياس تمهيد الدخل:

$$SI = (\sigma (NI_{j,t} / Total\ Assets_{j,t}) / \sigma (CFO_{j,t} / Total\ Assets_{j,t})$$

حيث أن: σj = الانحراف المعياري ،NIj,t= صافي دخل الشركة (j) قبل بنود غير الاعتيادية لفترة (t)،CFOj,t= صافي التدفقات النقدية التشغيلية لشركة (j) لفترة (t)،Assetsj,t−1Total= اجمالي موجودات السنة السابقة للشركة (j)

تشير القيم الأكبر لمؤشر التمهيد (**SI**) إلى انخفاض مستوى تمهيد الدخلأو بعبارة أخرى ان الشركة أقل ممهداً.

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

5- : **أنموذج (Tucker & Zarowin, 2006):(Tucker & Zarowin, 2006)** قاما بقياس تمهيد الدخل من خلال الإرتباط السلبي بين التغيير في الإستحقاقات الاختيارية (**ΔDAP**) والتغير في الدخل التقديري المسبق (change in pre-discretionary income) (**ΔPDA**). يفترض هذا الإجراء أن هناك سلسلة من الدخل مدارة مسبقاً من قبل الإدارة وأن المديرين يستخدمون الاستحقاقات الاختيارية لجعل السلسلة المبلغ عنها ممهدة. من الواضح أن زيادة تمهيد الدخل واضح في الإرتباط الأكثر سلبية بين ΔDAP و ΔPDI.

مقاييس تمهيد الدخل هو الإرتباط بين التغيير في الإستحقاقات الاختيارية والتغير في الدخل التقديري المسبق:

Corr (DAP, PDI)

يتم احتساب الدخل التقديري المسبق (PDI) على أنه صافي الدخل مطروحًا منه الإستحقاقات الاختيارية:

PDI=(NI- DAP)

و مع ذلك استخدمت بعض الباحثين المقاييس المتعددة لتحديد فيما اذا كانت الوحدة الاقتصادية تقوم بتمهيد دخلها أم لا، فدراسة) Cvetanovska & Kerekes, 2015)طبقت ثلاثة مقاييس لتمهيد الدخل : المقياس الأول يتلخص بعلاقة الأرباح المتمثلة بالمستحقات غير التقديرية مع المستحقات التقديرية فإذا كانت العلاقة بينهما سلبية فيكون الدخل ممهد. أما المقياس الثاني فهو علاقة إجمالي الأصول بالتدفقات النقدية التشغيلية، فإذا كانت العلاقة سلبية فيكون الدخل ممهداً. بينما يتلخص المقياس الثالث بتقسيم الإنحراف المعياري للأرباح على الإنحراف المعياري للتدفقات النقدية التشغيلية فكلما كان الناتج صغيراً فهذا يعني أن الوحدة الاقتصادية تعمد إلى تمهيد دخلها. بينما استخدم (Chen,2013) مقياسين لتحديد فيما إذا كانت الوحدة الاقتصادية ممهدة لدخلها أم لا، وهما أولاً:يتلخص بتقسيم الإنحراف المعياري للتدفقات النقدية التشغيلية على الإنحراف المعياري لصافي الربح، فكلما كانت القيمة كبيرة فهذا دليل على قيام الوحدة الاقتصادية بتمهيد دخلها. أما المقياس الثاني فيتلخص بعلاقة الأرباح المتمثلة بالمستحقات غير التقديرية مع المستحقات التقديرية.

سادساً: المحددات و العوامل المؤثرة في سلوك تمهيد الدخل

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

1- القوانين و التشريعات: تختلف التعليمات و القوانين حول إعداد القوائم المالية من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية المتعلقة بالعوامل البيئية (آل غزوي، 2010: 64).فضلاً عن ذلك هنالك علاقة وثيقة بين إعداد القوائم المالية و بين قوانين الضريبية التي تخضع لها الوحدة الاقتصادية ،ويعتقد أنه لدى إدارة الوحدة الاقتصادية الحافز لتمهيد الربح و ذلك لتقليل أثر الضرائب على أرباح الوحدة الاقتصادية في الفترات المالية المتتابعة ، فالإدارة قد تتجنب الدخل المرتفع لأنه ينتج عنه دفعات أعلى من الضرائب ، و تتجنب كذلك الدخل المنخفض الذي قد يؤدي إلى الفحص من قبل السلطات الضريبية(صقور، 2014: 30).

2- أسواق المال: أسواق المال الكفوءة و الناضجة عادة ما تكون أحد مهامها الرئيسة تقييم أداء إدارات الوحدات الاقتصادية المساهمة فيها من خلال متابعة حجم الطلب و العرض على أسهم هذه الوحدات الاقتصادية و الذي يعكس توقعات آلاف المستثمرين و المضاربين في هذه الأسواق ، بالتالي فإن سعر أسهم أية وحدة اقتصادية في السوق هي مؤشر على كفاءة أو فشل إدارات الوحدات الاقتصادية. فالإدارات الكفوءة و التي تتمتع بمصداقية و شفافية و عدالة و مهنية عالية و نزاهة تنعكس هذه الصفات على أدائها و أرباحها التشغيلية و توزيعاتها السنوية و تنعكس على نمو قيمة حقوق مساهميها والعائد على رأسمال وموجودات هذه الوحدات الاقتصادية (صياد، 2013: 91).إن الجهات الرقابية مثل " هيئة سوق المال " تسعى إلى رقابة الأسواق و الحفاظ على المصالح الاقتصادية للوحدات الاقتصادية 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 يعطى فرصة أكبر أمام إدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية و ممارسة تمهيد الدخل (ابراهيم، 2006: 12).ويرى الباحث أن كفاءة هيئات أسواق المال من أهم العوامل الخارجية المؤثرة في الحد من ممارسات السلوك الإنتهازي للإدارة ، و ذلك عن طريق متابعة الوحدات الاقتصادية ورقابتها و التحقق من صحة و سلامة المعلومات التي تنشرها ،و أيضاً وضع الاجراءات المناسبة و التطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الوحدات الاقتصادية. وتتمثل أسواق المال في العوامل والمؤثرات الخارجية التي تؤثر في نشاط الوحدات الاقتصادية ولا تستطيع الوحدات الاقتصادية أن تتحكم فيها.

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

3- حجم الوحدة الاقتصادية: تقدم بعض الدراسات نتائج غير متناسقة في توضيح العلاقة بين حجم الوحدة الاقتصادية و ممارسات تمهيد الدخل من قبل الإدارة ، كما اشارت بعض الدراسات إلى أنه كلما ازداد حجم الوحدة الاقتصادية كلما كانت احتمالية تدخل الإدارة في الأرباح المحاسبية أكبر و ذلك بسبب وجود المجال الواسع لتنظيم المصروفات و المستحقات و البنود غير العادية ، و المرونة الأكبر في استخدام التغييرات المحاسبية و كذلك لوجود احتمالية أكبر لتقلب الأرباح بين سنة و أخرى في الوحدات الاقتصادية الكبيرة ، بعكس الحال في الوحدات الاقتصادية الصغيرة (اللوزي، 2013: 23-24).

4- ربحية الوحدة الاقتصادية: فالوحدات الاقتصادية ذات الأرباح العالية تحاول المحافظة على قيمتها السوقية ومقابلة توقعات المحللين الماليين، بإستخدامها للمرونة بشكل أكبر في المناورة بالأرباح بين الفترات المتتالية، وتكون في وضع مريح لإدارة أرباحها، لتوفر العديد من الطرق والأساليب للحفاظ أو الوصول إلى المستوى المرغوب به من ناحيتها ويحقق مصلحتها(النعاس، 2014: 63).

5- هيكل الملكية: فقد اشارت نتائج دراسة (Coles and Kalathy , 2006) إلى أن الوحدات الاقتصادية التي ينتشر فيها تركيز الأسهم بين مجموعة كبيرة من المساهمين تكون عرضة لتمهيد الدخل بدرجة أكبر من الوحدات الاقتصادية التي يقل فيها تركيز انتشار الأسهم (تركيز الأسهم في يد الملاك)، ويرجع ذلك إلى رغبة المديرين في عرض نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية في أفضل صورة ممكنة لتجنب قلق المساهمين، بالإضافة إلى رغبة المدير للبقاء في وظيفته، أما في حالة تركيز الأسهم في يد مجموعة من الملاك فإن المديرين في تلك الوحدات الاقتصادية لا يحتاجون للتلاعب في الأرباح، وذلك بسبب أن المالك يدرك كل شئ عن نتائج الوحدة الاقتصادية و الظروف الاقتصادية للوحدة.

6- تركيبة مجلس الادارة:يتكون مجلس الإدارة أساسا من نوعين من الأعضاء وهم الأعضاء المستقلون الذين يأتون من خارج الوحدة الاقتصادية أو الإدارة التنفيذية ، ولتحقيق آليات الإشراف والاستقلال بالنسبة لمجالس الإدارة فإنه ينبغي أن يتكون مجلس الإدارة من أغلبية كبيرة من الأعضاء الخارجيين المستقلين، وذلك لتقليل أي تعارض في المصالح فيما يتعلق بمسؤوليتهم كما أن عنصر النوعية، وقد أوصت لجنة Cadbury أن يتم اختيار الأعضاء غير التنفيذيين بنفس درجة الاهتمام الذي يتم به اختيار التنفيذيين في المناصب العليا. كما أن

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

بعض الشركات الأمريكية تضع جدولاً زمنيا للعضوية، كما تضع حدوداً للسن لضمان أن الأعضاء سيظلون ملمين بممارسات العمل المالي .كما أكدت العديد من الدراسات على أنه من الأفضل أن لا يكون عدد أعضاء مجلس الإدارة كبيرا، حيث تكون فعالية المجالس الكبيرة أقل (جودة ، 2008: 42). وتقدم بعض الدراسات نتائج غير متناسقة في توضيح العلاقة بين بعض خصائص مجلس الإدارة مع القوائم المالية للوحدات الاقتصادية. ومع ذلك ، تظهر في الأدبيات المحاسبية أدلة وافرة على استنتاج أن مجلس إدارة قوي يمكن أن يحث الوحدات الاقتصادية على إعداد القوائم المالية الجيدة النوعية و خالية من التلاعب.و يتميز مجلس الإدارة القوي بالتمثيل الكافي للمخرجين المستقلين ، و حجم العضوية صغيرة والفصل بين أدوار الرؤساء التنفيذيين والرؤساء. تعتبر الأحكام المستقلة من قبل المديرين المستقلين ذوي الخلفيات والخبرات المتنوعة أمراً حيوياً للتحكم في تقدير المديرين ويمكن أن تقلل من تضليل البيانات و تلاعب بالأرباح ، وبالتالي تحسين جودة القوائم المالية. بالإضافة إلى ذلك ، فقد وجد أن مجلس الإدارة المستقل يعمل على تحسين جودة القوائم المالية ، بحيث تعزز الأرباح المتحفظة وإمكانية التنبؤ بالأرباح (Sarun, 2016: 28).

7- كثافة الراسمالية: يقصد بالكثافة الرأسمالية مدى إعتماد الوحدة الاقتصادية على رأس المال الثابت كالمكائن والمعدات في أداء أنشطتها ، أي مدى استخدامها للمكننة والوسائل الآلية في العمل . الوحدات الاقتصادية ذات الكثافة الرأسمالية capital intensive هي تلك الوحدات الاقتصادية التي تعتمد على رأس المال الثابت أكثر من إعتمادها على العمالة اليدوية في أداء أنشطتها . وهذه السمة يمكن أن تعبر عن الدور الاجتماعي لهذه الوحدات الاقتصادية في مجالات توفير فرص العمل ، فالوحدات الاقتصادية كثيفة رأس المال تتسم بإنخفاض فرص العمل التي توفرها مقارنة بالوحدات الاقتصادية ذات كثافة في العمالة labor intensive المماثلة لها ، لذا تلقي الوحدات الاقتصادية ذات الكثافة الرأسمالية اهتماماً كبيراً من قبل المنظمات المهنية ومجاميع الضغط السياسي في مختلف دول العالم لإنخفاض فرص العمل التي توفرها هذه الوحدات الاقتصادية وعلى هذا الأساس فإن الإدارة في الوحدات الاقتصادية ذات الكثافة الرأسمالية تمتلك دافعاً أكبر للعمل على تمهيد الدخل مقارنة بالوحدات الاقتصادية كثيفة العمل وذلك لتجنب الكلف السياسية المترتبة عن الزيادة غير الإعتيادية فيه (Moses, 1987: 363).

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

8- حوكمة الشركات:يعد حوكمة الشركات والتقارير المالية مجالًا تم بحثه على نطاق واسع في أدبيات المحاسبة و نظرية الوكالة كنموذج مهيمن تستخدمه أغلبية هذه الدراسات. وتدعم نظرية الوكالة الرأي القائل بأن آليات الحوكمة المهيكلة بشكل أفضل تؤدي إلى رفع جودة التقارير المالية من قبل الوحدة الاقتصادية وأنه يجب عدم تجاهل مسألة مخاطر المعلومات.و توفر نظرية الوكالة فكرة نظرية غنية لفهم العمليات والتصاميم التنظيمية من منظور الوكيل الرئيسي. يؤدي الفصل بين الملكية والسيطرة إلى ظهور تباينات في المعلومات يمكن للمدراء استخدامها لاستغلال المساهمين الخارجيين. يطلب المساهمون الإبلاغ المالي من المديرين من أجل تقييم أداء المديرين. ومع ذلك ، في غياب آليات مراقبة قوية على السلوك الإداري ، يمكن للمديرين تضليل جهات الخارجية من خلال توفير المعلومات المالية التي لا تصور الأداء الأساسي الحقيقي للوحدة الاقتصادية. في مثل هذه الحالات ، لا تكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة تذكر في تقييم وحدات الاقتصادية ولا يُتوقع وجود ارتباط بين سعر السوق والمعلومات المحاسبية. من المفترض أن توفر آليات الحوكمةبرنامج لتحسين مراقبة عملية إعداد التقارير المالية وبالتالي جعل المعلومات المحاسبية أكثر مصداقية وذات صلة بالمستخدمين. ونظرًا لأهمية المساهمين في توفير رأس المال اللازم للوحدات الاقتصادية ولأن الإنفاق على مراقبة أعمال الوحدات الاقتصادية شخصيًا سيكون مكلفًا للغاية بالنسبة للمستثمرين الأفراد ، فمن المهم أن يتم الإشراف على حقوق هؤلاء المستثمرين بكفاءة من خلال هيكل حوكمة الشركات (Sarun, 2016: 11).

9- أخلاقيات المهنة: وتتمثل أخلاقيات الأعمال في مجال تمهيد الدخل في مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التي يجب أن تلتزم بها إدارة الوحدة الاقتصادية عند القيام بأعمالها، و لكنه قد يصادف بعض الأعمال التي تستدعي منها إستخدام مبدأ التوازن بين أصحاب المصالح المتعارضة وهذا ما جعل البعض يرى أن مسؤولية الإدارة اتجاه تحقيق التوازن تقوم على محورين هما الحكم الفني و الفكر الأخلاقي ، وإن الخطوة اللاحقة الأبعد في إعتبار تمهيد الدخل تعد عملاً غير أخلاقي في المجالات الآتية: (ابراهيم، 2006: 13):

أ- أن يكون لدى الوحدة الاقتصادية قدرة على تجنب تمهيد الدخل ولم تقم بذلك.

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

ب–أن يكون لدى الوحدة الاقتصادية إمكانية محتملة لتجنب تمهيد الدخل ولم تحاول القيام بذلك .

ت–أن يكون لدى الوحدة الاقتصادية فرصة لتجنب أو تخفيض تقلبات الدخل ولم تقم بذلك.

ث–أن تتجنب الوحدة الاقتصادية تمهيد الدخل في دولة ما ولا تتجنبه في دولة أخرى لوجود أوعدم وجود لوائح وقوانين تعاقب على ذلك.

ج–ألا تسعى الوحدة الاقتصادية على وضع إستراتيجية واضحة لمواجهة والحد من تمهيد الدخل على رغم من إدراكها بإمكانيات تحقيق ذلك إلا أنها لا تريد أن تكون هي القائد في هذا المجال أو لأنها تدرك أن أرباحها قد تتأثر سلباً بذلك.

من خلال ما تقدم يرى الباحث يمكن ملاحظة أن المحاسبة و التدقيق أن سلوكهما المهني يخضع لأعلى المتطلبات أخلاقية. وإن قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة والتدقيق مفروضة على ممارسيها ، وذلك لأن عدم تطبيق تلك القواعد الأخلاقية سوف يؤثر في سمعة المهنة.

المبحث الثالث:التأصيل العلمي للدخل المحاسبي و جودة الارباح المحاسبية

أولاً: مفهوم الدخل: بالرغم من الاستعمال الواسع لمفهوم الدخل، فإن هناك نقص عام في الإتفاق على التعريف الصحيح للدخل. ويكون عدم الإتفاق هذا ملحوظاً عندما تسود التعاريف للدخل من وجهة نظر المحاسبيين والاقتصاديينوالمقصود بهذه العبارة، بأنه وعلى الرغم من الإقرار بأن كلاً من المحاسبة والاقتصاد علوم متصلة مع بعضها البعض، وإن الإثنين يهتمون بنشاط الوحدة الاقتصادية، إلا أن هناك عدم اتفاق بينهما فيما يتعلق بالتوقيت المناسب لقياس الدخل (الخطيب و القشي، 2004: 15).

و يمكن قياس الدخل الدوري للوحدة الاقتصادية بمفهومه الاقتصادي عن طريق المقارنة بين القيمة الحقيقية لصافي موجوداتها في بداية الفترة المالية مع القيمة الحقيقية لصافي موجوداتها في نهاية الفترة، بعد الأخذ بعين الإعتبار التغير في حقوق الملكية التي تنشأ إما بسبب زيادة أو تخفيض رأس المال أو بسبب المسحوبات وتوزيعات الأرباح التي تحدث خلال تلك الفترة، ويقصد بصافي موجودات المؤسسة في لحظة زمنية معينة الفرق بين قيمة موجوداتها في تلك اللحظة وقيمة مطلوباتها

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

في نفس تلك اللحظة (حمزة، 2012: 58).وهذا ما يسمى (مدخل الميزانية)(عبيد و أكبر، 2016:253).

توصلت خلاصة الفكر المحاسبي إلى أن صافي الدخل هو ناتج مقابلة مصروفات الفترة المحاسبية بإيرادات نفس الفترة في ظل المبادئ والفروض المحاسبية التي تحكم قياسه (الشعافي ، 2012: 34) . ويرى (عبيد و أكبر) إن الدخل المحاسبي هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات ويتم الحصول عليه عن طريق قائمة الدخل ويسمى (مدخل قائمة الدخل) (عبيد و أكبر، 2016: 253).من الناحية العملية، يمكن تعريف الدخل المحاسبي بأنه الفرق بين الإيرادات المتحققة وما يرتبط بها من تكاليف ناشئة من علاقة السبب بالنتيجة (الساعدي ، 2015 : 388).

وطبقا للانموذج المحاسبي المعاصر يتم تحديد الدخل المحاسبي على اساس مدخل مقابلة الإيرادات بالمصروفات إذ أن اهتمام مستخدمي القوائم المالية لا يقتصر على مقدار الدخل الذي حققته الوحدة الإقتصادية خلال فترة معينة وإنما يمتد إلى ضرورة معرفة مصادر تلك الدخول ومكوناتها والأحداث والعمليات والظروف التي أدت إلى تحقيقها. مثل هذه المعلومات التحليلية التي يمكن توفيرها عن طريق تطبيق مدخل مقابلة الإيرادات بالمصروفات تعتبر من الأهمية بمكان إذ إنها تساعد كثيراً على تكوين التوقعات عن المستقبل وعلاقته بالماضي (الشيرازي، 1990: 280–281).

ويعتمد مدخل المقابلة في التطبيق العملي على أساس الاستحقاق والمحاسبة على أساس الاستحقاق يتم الإعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها (وليس عند استلام او دفع النقد أو معادلة النقد)، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية و الإبلاغ عنها في البيانات المالية للفترات التي تتعلق بها، ويتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل بناء على ارتباط مباشر بين التكاليف التي تم تحملها وعائدات بنود الدخل المحددة (والمماثلة) (جربوع، 2014: 106).

ثانياً: أساس الإستحقاق بين التأييد و المعارضة: إن أساس الإستحقاق المحاسبي له دور مهم في تحديد نتائج أعمال الوحدة الإقتصادية،و مع ذلك أنه يتعرض لإنتقادات كثيرة ومشاكل متنوعة نتيجة لتعدد الأساليب والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (Generally Accepted Accounting Principles) الأمر الذي يوفر للإدارة فرصة لإختيار ما يلائمها من السياسيات والأساليب المحاسبية وهذا على نحو قد يهدف إلى تحقيق أهدافها المخصصة والتي قد لا تتلائم مع أهداف الوحدة الأقتصادية ومصلحة الملاك، ومن أمثلة هذا تعدد طرق تقييم المخزون وطرق احتساب الإندثار. بالرغم من وجود الآراء الناقدة ألا أن العديد من الباحثين يعتبرون أساس الاستحقاق أكثر ميزة على

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

غيره من الأسس الأخرى البديلة لقياس نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية لما يتمتع به من إمتيازات تتمثل في القضاء على مشاكل التوقيت،والمقابلة ، والمعلومات الداخلية. (بابكر و الصديق، 2015 : 97).

ثالثاً: مفهوم جودة الارباح: وإن مفهوم جودة الأرباح يشتمل على معان مختلفة طبقاً لمستخدمي القوائم المالية فالمشرعون والمدققون ومنظموا هيئات سوق المال ينظرون إلى الأرباح أنها ذات جودة عالية عندما تتفق مع القواعد و المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاما Generally Accepted Accounting Principles.في حين يرى الدائنون أن جودة الأرباح في سهولة قابليتها في التحويل إلى نقدية، كما تعتقد لجان وضع المكافآت والحوافز أن الأرباح تكون ذات جودة عالية عندما تعكس بموضوعية تامة كفاءة أداء المديرين، بصرف النظر عن تأثير أية عوامل أخرى تخرج من نطاق سيطرتهم (Dechow &Schrand, 2004: 2).

و يرى الباحث بأنه ليس هناك توافق في آراء الباحثين و الأكاديميين بشأن تعريف جودة الأرباح المحاسبي و من الصعب تقديم تعريف عام لجودة الأرباح المحاسبي وأن التفسير المنطقي لذلك هو أن مستخدمي المعلومات المحاسبي يستخدمون المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات المختلفة، لذلك تعددت التعريفات لجودة الأرباح المحاسبي و كلاً منها اختصر ببعض سمات الأرباح الجيدة و سنعرض بعض هذه التعريفات فيما يأتي :

- تعرف جودة الأرباح المحاسبية بالأرباح التي تتصف بالخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية المرغوبة لمستخدمي القوائم المالية،التي تساعد على تحقيق أهداف الإبلاغ المالي على نحوٍ عام و أهداف الإبلاغ عن الربح المحاسبي على نحو خاص (أبو علي و آخرون، 2011: 67).
- ترى (الأضم) بأن الأرباح تكون ذات جودة عالية إذا عكست الأداء التشغيلي الحالي للوحدة الاقتصادية ،كما أنها تمثل مؤشراً جيداً للأداء التشغيلي المستقبلي وتقدم مقاساً جيداً عن قيمة الوحدة الاقتصادية (الأضم، 2014: 28).
- وتعرف أيضاً الأرباح ذات جودة الأعلى هي التي تقدم معلومات أكثر عن ظاهرة الأداء المالي للوحدة الاقتصادية و التي ترتبط بقرارات محددة يتم إتخاذها من قبل المتخذي القرارات المحددين (Dechow et.al, 2010: 344).
- و ترى كل من (Dechow and Dichev) إلي أن الأرباح المحاسبية تتصف بالجودة عندما ترتفع جودة عملية تقديرالاستحقاقات المحاسبية ،بالإضافة إلى إستمرارية تلك الاستحقاقات المحاسبية في الفترات المحاسبية المستقبلية (Dechow and Dichev, 2002: 36).

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

ويرى الباحث ان هناك وجهات نظر مختلفة للباحثين حول الخصائص التي يجب توافرها في الأرباح المحاسبية لتكون أرباحاً ذات جودة ، و حسب رأي الباحث أن وجود الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبي في الأرباح هي مؤشر جيد لجودة هذه الأرباح. و أغلب مستخدمي القوائم المالية يعرفون أن أرباح الوحدة الاقتصادية غالباً ما تكون أرقاماً ناتجة عن الخيارات المعتمدة بين مختلف المعالجات المحاسبية و خيارات أنشطة العمل.

رابعاً: اهمية جودة الارباح:ان الأرباح المتحققة من قبل الوحدات الاقتصادية تمثل العنصر الأهم من عناصر القوائم المالية الذي يتم الإعلان عنها من قبل هذه الوحدات ويهتم به مستخدمو القوائم المالية لغرض إتخاذ القرارات المختلفة لذلك تتم الإعتماد على قياس جودة الأرباح التي تظهر الأرباح بشكل عادل وصادق لا يضلل مستخدمي القوائم المالية(موسى، 2017: 57).و يتم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية و التي تسمح للإدارة بحرية الإختيار بين البدائل المحاسبية وإن هذه المرونة تعطي الإدارة الخيار في التأثير في النتائج المالية المرغوب التقرير عنها والتي تتفق مع تحقيق أهدافها، فهي تمثل نوع من اغتنام الفرص لتحسين صورة أداءالوحدة الاقتصادية ،إلاإنه لها تأثيراً في مصداقية وعدالة القوائم المالية، ولذلك زاد الإهتمام بموضوع جودة الأرباح المحاسبية والتي تعني بوجه عام مدى ملاءمة رقم صافى الربح المحاسبي في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة (إبراهيم، 2017: 1).

خامساً: مداخل تقييم جودة الارباح المحاسبية:كما ذكرنا سابقاً جودة الأرباح المحاسبية لديها مفاهيم متعددة و ذلك يعود لمستخدمي القوائم المالية المختلفة وكذلك السؤال البحثي الذي يطرحه الباحث مراد الإجابة عنها و كذلك لدى الأرباح خصائص متعددة تم استخدامهم من قبل الباحثين كوسيلة لقياس جودة الأرباح المحاسبية و من خلال إستطلاع الدراسات السابقة يمكن تصنيف هذه الخصائص و السمات الى الأساسين :

1- سمات متعلقة بالأساس المحاسبي (جودة المستحقات ، استمرارية الأرباح ، القدرة التنبؤية)
2- سمات متعلقة بالأساس السوقي (ملاءمة قيمة الأرباح ، التوقيت المناسب و التحفظ) .(Francis,et.al, 2004: 972)

و أكثر الدراسات التي يتناولوا مقاييس جودة الأرباح تم تصنيف مقاييس جودة الأرباح فيها الى أربعة محاور أساسية : (حمد و العاني، 2016 : 14) ، (علاق، 2017: 47) ، (حمدان و العقلة، 95:2017) ، (المعيني، 2011: 99) ، (Schipper& Vincent, 2003: 99-105):

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

1- **المداخل المشتقة من خصائص السلاسل الزمنية للأرباح:** تتكون مكونات هذا المحور في ثلاثة مداخل أساسية هي:

أ- استمرارية الأرباح: إن استمرار الأرباح المُعلن عنه يستخدم بشكل شائع مقياساً لجودة الأرباح التي تقاس بإستمرارية أرباح الوحدة الاقتصادية المعلنة. الأرباح التي هي أكثر استمراراً هي أكثر استدامة وتكون عالية الجودة؛ و بالمقابل الأرباح التي هي أقل استمرارية تعتبر أكثر مؤقتة و تكون أقل جودة (Lyimo, 2014: 19) . و ان استمرارية تعني كم من الأرباح الحالية ستستمر في المستقبل وتستمر من فترة إلى أخرى (An, 2017: 83).

ب-القدرة التنبؤية للأرباح: القيمة التنبؤية تعرف على أنها قدرة الأرباح على التنبؤ بذاتها أو بالتدفقات النقدية و تعتبر مقياس الجودة الأرباح إذ كلما كانت الأرباح تميل إلى تكرار نفسها كلما كانت ذات جودة عالية . أم أن القيمة التنبؤية للأرباح هي قدرة الأرباح على التنبؤ بذاتها في المستقبل. إذ يرى مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) أن القيمة التنبؤية خاصية ملائمة و مهمة للأرباح (يعقوب و طاهر، 2014: 248).

ت-التذبذب في الأرباح: قدم الأدب المحاسبي المتعلق بالبحث القائم على السوق الدليل على أن علاقة العوائد بالأرباح تظهر كثيراً من عدم الإستقرار (التغاير) ، سواء أكان ذلك عبر الزمن أم ما بين الوحدات الاقتصادية . وبالطبع فإن عدم الاستقرار هذا ، ينعكس سلباً على فائدة الأرباح في توقع العوائد السوقية للأسهم ، كما يؤثر في قوة الأرباح التفسيرية للعوائد السوقية للأسهم (حمد و العاني، 2016: 16).

2- **مداخل جودة الأرباح المشتقة من العلاقة بين الدخل و المستحقات و التدفق النقدي:** و يتكون هذا المحور من المداخل الآتية:

أ- نسبة التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية الى الدخل: تعد نسبة التدفقات النقدية التشغيلية إلى صافي الربح أحد المقاييس التي يمكن استخدامها لقياس جودة الأرباح ومن الأفضل التعبير عن العلاقة بين التدفقات والمستحقات في صورة نسبية، وأن الجودة المتزايدة بين صافي الربح من واقع القوائم المالية وبين التدفقات النقدية التشغيلية يعتبر بمثابة إنذار للمستثمر ينبغي أخذه في الإعتبار،و كلم إرتفعت نسبة التدفقات النقدية التشغيلية إلى صافي

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

الربح دل ذلك على جودة أرباح أفضل، وأداء أفضل للوحدة الاقتصادية (جمعة، 2016: 106).

ب–التغيرات في أجمالي المستحقات: تقوم فكرة قياس جودة الأرباح من هذا المنظور على أساس قياس التقديرات الموجودة في الاستحقاقات والتي تعكسها التغيرات في إجمالي الإستحقاقات، طالما أن هناك جزءاً من الاستحقاقات لا يمكن التلاعب فيه ويكون ثابتاً تقريباً على إمتداد السنوات المالية فإن التغيرات في إجمالي الاستحقاقات تقيس تلاعب الإدارة في تقدير الجزء الآخر من الإستحقاقات وتمدناً بمقياس عكسي لجودة الأرباح، بمعنى أنه كلما زادت التغيرات في إجمالي الاستحقاقات كلما دل ذلك على إنخفاض جودة الأرباح (جمعة، 2016: 109).

ت–التقديرات المباشرة للمستحقات الاختيارية بأستخدام الأسس المحاسبية: هذه الطريقة تعتمد على أسس المحاسبة لفصل المستحقات في مكونات إختيارية وأخرى غير إختيارية، وبالتالي فإن المستحقات الإختيارية تعكس إدارة الأرباح وهي مقياس عكسي لجودة الأرباح المحاسبية (حمدان والعقلة ، 2017: 98).

3– **مداخل جودة الأرباح المشتقة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية** : وبموجب هذا المحور تتصف الأرباح بالجودة اذا توفرت فيها الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية،وهي الملاءمة و التمثيل الصادق وتستخدم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كمتطلبات لإنجاز الأهداف الإبلاغ المالي والدخل كشيء محدد بواسطة مفاهيم محررة من المخاطرالتي يفترض منها تحقيق تلك الخصائص (فوزي، 2015: 326).

4– **مداخل جودة الأرباح المشتقة من القرارات التنفيذية:** وقام (حمدان و العقلة ، 2017: 99) بتقسيم هذا المحور على ثلاثة مداخل كما هي:

أ– خلو من ممارسات إدارة الأرباح: أثبت الكثير من الباحثين في مجال المحاسبة إن مفهوم إدارة الأرباح يرتبط بجودة الأرباح و أشاروا الى أن اختيار الطرق المحاسبية و التقديرات و الأحكام من أجل تنفيذ البدائل المختارة يمكن أن تؤثر في جودة الأرباح المحاسبية ، فالأرباح تكون ذات جودة عالية عندما تكون خالية من وجود ما يدل على أنها تمت إدارتها.

ب–التوقيت المناسب: وتشير الدراسات السابقة الى أن التوقيت المناسب للأرباح مرتبط بمفهوم التحفظ و بالتالي فإن التوقيت الاعتراف بالإيرادات و المصروفات يعد مقياساً لتحديد جودة الأرباح.

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

ت–التحفظ المحاسبي: يعتبر تحفظ الأرباح أحد الخصائص المهمة المحددة لجودة الأرباح وقد أعتمدت الدراسات المحاسبية المعاصرة بشكل رئيسي على قياس تحفظ الأرباح المحاسبية وذلك على وفق إطار طبيعة التوقيت الملائمة للاعتراف بالأخبار السارة والأخبار السيئة بين كل من الأرباح والعائدات السوقية للأسهم (موسى، 2017: 64).

و لقد تطرق العديد من الباحثين إلى بعض المقاييس الأخرى التي يمكن استخدامها لقياس جودة الأرباح حيث قام (Bellovary et.al, 2005) بتطوير أنموذج يعتمد على إعطاء درجات لعشرين خاصية من خصائص الأرباح لتحديد مستوى جودة الأرباح، وكلما كانت الدرجات التي تحرزها الوحدة الاقتصادية أكبر كلما دل ذلك على مستوى أفضل لجودة الأرباح، كما اعتمد بعض باحثين بالاعتماد على النسب المالية المشتقة من القائمة التدفقات النقدية في قياس جودة الأرباح

سادساً: نماذج قياس جودة الأرباح المحاسبية:

فيما يأتي نقوم بعرض أهم النماذج المستخدمة في الدراسات السابقة لمؤشرات والسمات الشائعة لجودة الأرباح:

1- **نموذج استمرارية و استدامة الأرباح** : ومن النماذج التي تمت صياغتها في هذا المجال لقياس جودة الأرباح أنموذج يربط الأرباح الحالية بالمستقبلية، أو بعبارة أصح يربط الأرباح السابقة بالأرباح التالية وذلك من خلال:(An, 2017: 83):

$$NI_t / \text{Total Asset}_{t-1} = \beta_0 + \beta_1 NI_{t-1} / \text{Total Asset}_{t-1} + \varepsilon_t$$

حيث أن: NI_t هي الدخل الوحدة الاقتصادية للسنة الحالية. NI_{t-1} هي الأرباح السنة الماضية للوحدة الاقتصادية.ومن خلال معادلة الانحدار أعلاه يمكن تحديد مستوى جودة الأرباح المحاسبية من خلال المعامل الانحدار (β_1)، بحيث كلما ارتفعت قيمة المعامل و اقتراب من الواحد دل ذلك على زيادة العلاقة بين الأرباح الحالية والمستقبلية وبالتالي ارتفاع جودة الأرباح.

و كذلك استخدمت بعض الدراسات أنموذج (Francis et.al, 2004: 14) في قياس استمرارية الأرباح الذي يمثل العلاقة للتغير في العائد السوقي للأسهم كالآتي :

$$EPS_t = \beta_0 + \beta\ EPS_{t-1} + \varepsilon_t$$

حيث ان : EPS_t: ربحية السهم الوحدة الاقتصادية خلال السنة (t) و (β): معامل الإنحدار و ($£_t$): أخطاء الانحدار.ومن خلال معادلة الانحدار أعلاه وعند اقتراب المعاملβ من الواحد فإن

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

هذا يدل على استمرارية الأرباح وجودتها،وعند اقترابه من الصفرفيشيرالىضعف الاستمرارية وانخفاض الجودة.

2- **نموذج القدرة التنبؤية للأرباح المحاسبية:** اعتمدت الكثير من الدراسات لقياس القدرة التنبؤية للأرباح المحاسبية على الجذر التربيعي لتباين خطأ التقدير الذي يتم اشتقاقها من نفس النموذج المستخدم في تقدير إستمرارية الأرباح للوحدة الاقتصادية محددة على وفق المعادلة التالية : (Francis et.al,2004) ، (Li et.al, 2011) ، (ابو على و آخرون، 2011) ، (مليجي، 2016):

$$\mathbf{Pred_t} = \sqrt{\sigma^2 (\varepsilon_t)}$$

حيث ان : $\mathbf{Pred_t}$القدرة التنبؤية لأرباح الوحدة الاقتصادية خلال الفترة (t) باستخدام الجذر التربيعي لتباين خطأ التقدير. و σ^2 : تباين خطأ التقدير للوحدة الاقتصادية خلال الفترة(t) .

و كلما كانت قيمة الجذر التربيعي لتباين خطأ التقدير كبيرة يعد ذلك مؤشراً على انخفاض القدرة التنبؤية للأرباح و بالتالي انخفاض جودة الأرباح المحاسبية .

3- **أنموذج جودة الأستحقاقات المحاسبية:** يعد أنموذج جودة الاستحقاقات المحاسبية من أكثر النماذج انتشاراً للتعبير عن جودة الأرباح المحاسبية، ويعرف هذا النموذج جودة عملية تقدير الاستحقاقات المحاسبية بأنها المدى الذي تتحول فيه الاستحقاقات المحاسبية إلى التدفقات النقدية من النشاط التشغيلي في الفترات الماضية والحالية والمستقبلية، ويشير المنطق الذي بني عليه هذا الانموذج إلى أن الاستحقاقات المحاسبية لابد وأن تتحول إلى تدفقات نقدية في نهاية المطاف ويعكس هذا الانموذج جودة عملية تقدير الاستحقاقات المحاسبية فضلا عن توافر الخصائص النوعية في معلومات الاستحقاق المحاسبي.

كما هو معروف محاسبيا، تتكون الأرباح من عنصرين هما التدفق النقدي التشغيلي والاستحقاق. جودة الاستحقاق كمقياس لجودة الأرباح تستند الى رأي مفاده أن الربح الذي يكون قريباً من التدفقات النقدية تكون جودته عاليه، ويمكن قياس جودة الاستحقاق من خلال الأنموذج الذي تم بناؤه من قبل (Dechow and Dichev, 2002: 40) كما يلي:

$$\mathbf{\Delta WC_t = \beta_0 + \beta_1 CFO_{t-1} + \beta_2 COF_t + \beta_3 CFO_{t+1} + \varepsilon_t}$$

حيث أن : $\mathbf{\Delta WC_t}$: التغيرفى صافى رأسالمال العامل (التغيير في الموجودات المتداولة للسنة الحالية – التغيير في المطلوبات المتداولة للسنة الحالية).$\mathbf{CFO_{t-1}}$: التدفقات

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

النقدية التشغيلية للسنة السابقة و COF_t: التدفقات النقدية التشغيلية للسنة الحالية و COF_{t+1}: التدفقات النقدية التشغيلية للسنة القادمة.

وتعبرالخطأ التقدير (البواقي)المقدرة من الانموذج عن المدى الذي لم تتحقق فيه الاستحقاقات المحاسبية الحالية إلى تدفقات نقدية تشغيلية فى الفترات الماضية أوالمستقبلية و سوف يتم استخدام الانحراف المعياري من البواقي(خطأ التقدير) (ε) من المعادلة الأعلاه لقياس جودة أساس الاستحقاق بالنسبة لكل فترة. فالقيم الصغيرة للإنحراف المعياري من البواقي يعني جودة عالية للمستحقات وبالتالي جودة عالية للأرباح المحاسبية.

و قام (Francis et.al, 2005: 302) بتطوير الأنموذج السابق و قام بإضافة التغيير في الإيرادات و الموجوداتالثابتة كمتغيرات إضافية و لذلك يمكن تقدير الإستحقاقات الحالية من خلال خطأ التقدير (بواقي) من معادلة الإنحدار التالية:

$$TCA_t /A = \beta_0 + \beta_1 CFO_{t-1} /A + \beta_2 CFO_t /A + \beta_3 CFO_{t+1} /A + \beta_4 \Delta REV_t /A + \beta_5 PPE_t/A + \varepsilon_t$$

حيث أن : TCA_t: إجمالي المستحقات الحالية للوحدة الاقتصادية في السنة (t).A: معدل الموجوداتالوحدة الاقتصادية خلال السنة CFO_t(t).: التدفقات النقدية التشغيلية خلال السنة (t).ΔREV_t: الفرق بين إيرادات السنة السابقة (t−1) و السنة الحالية (t).PPE_t: قيمة الممتلكات و المعداتللسنة (t).ε_t: البواقي (خطأ التقدير).

سوف يتم استخدام الانحراف المعياري من البواقي (ε) من المعادلة الأعلاه لقياس جودة أساس الاستحقاق النسبة لكل فترة. فالقيم الصغيرة للإنحراف المعياري من البواقي يعني جودة عالية للمستحقات وبالتالي جودة عالية للأرباح المحاسبية.

4- نماذج الاستحقاقات الإختيارية (خلو من ممارسات ادارة الأرباح): و كذلك من المقاييس التي تم استخدامها لقياس جودة الأرباح،(الخلو الأرباح من ممارسات إدارة الأرباح) من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية لتحديد جودة الأرباح حيث اعتمدت كثير من الدراسات على نسبة المستحقات الاختيارية المستخرجة من المستحقات الكلية للتوصل إلى وجود أو عدم وجود إدارة أرباح، ومن ثم فإذا كانت الأرباح خالية من وجود ما يدل على انه تم إدارتها فان ذلك يشيرإلى مستوى جيد لجودة الأرباح (الشريف و أبو عجيلة، 2009: 14) وهناك كثير من النماذج لقياس الاستحقاقات المحاسبية كما قمنا بعرض أهم هذه النماذج في المبحث السابق و

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

ان (حمدان، 2012: 272) و (مليجي، 2014: 23) استخدما لأنموذج الجونز المعدل بأعتباره أكثر النماذج استخداماً في الدراسات المحاسبية لقياس الأستحقات المحاسبية و ادارة الأرباح.

5- **أنموذج ملاءمة القيمة** :ملاءمة القيمة تعني إلى أي مدى يستخدم المستثمرون ،المعلومات المحاسبية في قراراتهم الإستثمارية و التي يمكن قياسها من خلال العلاقة بين المعلومات المحاسبية و سعر السهم ، أو العائد على السهم.بشكل أساسي ، هناك أنموذجان رئيسيان تم دراستهما للتحقق من ملاءمة القيمة للمعلومات المحاسبية. واستخدم الباحثون كلا النوعين من النماذج وقاموا بإجراء تغييرات في النماذج وفقًا لإحتياجات أبحاثهم. وتعرف هذه النماذج بإسم "أنموذج العائد" و "أنموذج السعر". الأنموذج الأكثر شيوعًا لأنموذج العائد هو:(Latif, 2018: 102)

$$RETU_t = \beta_0 + \beta_1 EPS_t / MV_{t-1} + \beta_2 \Delta EPS / MV_{t-1} + \varepsilon_t$$

حيث ان :

$RETU_t$: العائد السنوي بما في ذلك أرباح موزعة على المساهمين.**EPS_t**: ربحية السهم الوحدة الاقتصادية في نهاية السنة (t).**ΔEPS**: التغيير في ربحية السهم بين السنة الحالية و السنة السابقة.**MV_{t-1}**: القيمة السوقية لأسهم الوحدة الاقتصادية في بداية السنة.**ε_t**: خطأ التقدير.

و أنموذج السعر هو امتداد لأنموذج العائد ، لإختبار قيمة الملاءمة للمعلومات المحاسبية من خلال المعادلة التالية :(Collins et.al, 1997: 45):

$$P_t = \beta_0 + \beta_1 BV_t + \beta_2 EPS_t + \varepsilon_t$$

حيث ان :

P_t: سعر السهم في نهاية السنة (t).**BV_t**: قيمة الدفترية للسهم في نهاية السنة (t).**EPS_t**: ربحية السهم الوحدة الاقتصادية في نهاية السنة (t).

يتم قياس جودة الأرباح المحاسبية من خلال استخدام R^2الناتج من الانحدار ، و الذي يقيس مستوى قيمة الملاءمة للمعلومات المحاسبية و ارتفاع قيمة R^2 في المعادلة يشير الى ارتفاع قيمة الملاءمة للمعلومات المحاسبية و ذلك يشير الى جودة أعلى للأرباح المحاسبية.

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

6- **أنموذج التحفظ المحاسبي:** كما يشير (Kazemi et.al) إلى أن التحفظ المحاسبي يعد أحد جوانب جودة الأرباح وان الأرباح ذات الجودة العالية يمكن الحصول عليها من خلال تطبيق سياسة التحفظ المحاسبي ، ومن خلال اختبار العلاقة بين خصائص جودة الأرباح (الاستمرارية والقابلية على التنبؤ وملاءمة القيمة والتوقيت المناسب والتحفظ المحاسبي ، فقد وجد (Kazemi et.al, 2011: 1394-1395) وجود علاقة ايجابية بين التحفظ المحاسبي وكل من استمرارية الأرباح والقابلية على التنبؤ وملاءمة القيمة.وقد تم استخدام الأنموذج (Basu) من قبل العديد من الدراسات على المستوى الدولي لقياس التحفظ المحاسبي، ويعرف أيضاً بمقياس العلاقة بين الأرباح وعوائد الأسهم، (أبو هديب، 2018: 16).فصل (Basu) في الأنموذج بين الأخبار الجيدة و الأخبار السيئة من خلال متغير وهمي بقيمة (1) عندما يكون العائد سالباً أو قيمة (صفر) عندما يكون العائد غير سالب و كما يلي : (المشهداني و حميد، 2014: 372) (Basu, 1997: 13):

$$EPS_t / P_{t-1} = \beta_0 + \beta_1 DR_t + \beta_2 R_t + \beta_3 (R_t * DR_t) + \varepsilon_t$$

حيث ان :

EPS_t: ربحية سهم الوحدة الاقتصادية في نهاية السنة (t). P_{t-1}: سعر السهم في بداية السنة (t). DR_t: متغير وهمي يساوي (1) في حالة R_t أصغر من الصفر واذا كانت R_t أكبر أو يساوي الصفر. R_t: العائد السوقي للوحدة الاقتصادية في السنة (t). ε_t: خطأ التقدير.

المبحث الرابع:الدراسة التطبيقية

اولاً: مجتمع و عينة البحث: يتكونمجتمعالدراسةمنكافةالمصارفالعراقية العاملة في محافظة أربيل التي تتداول أسهمهما في سوق العراق للأوراقالمالية خلال الفترة من عام (2012حتى عام2017م) . وقد اختار الباحث 10مصارف كعينة للدراسة على وفقالشروط الآتية :

1- يجب أن يكون المصرف من المصارف العراقية و المسجلة في سوق الأوراق المالية العراقية.
2- أن تتوافر القوائم المالية عن المصرف بإنتظام وأن تتوافر فيها بيانات كافية لحساب متغيرات الدراسة.
3- لا يكون المصرف قد تعرض للشطب أو الاندماج أو التوقف خلال فترة الدراسة.

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

وقد اسفر تطبيق المعايير السابقة عن إختيار عدد (10 مصارف) لتمثل عينة الدراسة و من خلال أربع سنوات من (2013 إلى 2017) و بهذا يصل عدد المشاهدات في الدراسة الى (50) مشاهدة .و جدول رقم (1) يوضح بيانات المصارف عينة الدراسة.

الجدول (1)

بيانات المصارف عينة الدراسة

إسم المصرف	رمز المصرف	مركز الإدارة العامة للمصرف	نوع المصرف	نوع التقرير
مصرف الأقليم التجاري للإستثمار و التمويل	X1	أربيل	المصرف التجاري	القوائم المالية السنوية
مصرف كوردستان الدولي الإسلامي	X2	أربيل	مصرف الاسلامي	القوائم المالية السنوية
مصرف عبر العراق للإستثمار	X3	بغداد	المصرف التجاري	القوائم المالية السنوية
مصرف بغداد	X4	بغداد	المصرف التجاري	القوائم المالية السنوية
مصرف الإئتمان العراقي	X5	بغداد	المصرف التجاري	القوائم المالية السنوية
مصرف الاستثمار العراقي	X6	بغداد	المصرف	القوائم المالية

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

			التجاري	السنوية
مصرف المنصور للاستثمار	X7	بغداد	المصرف التجاري	القوائم المالية السنوية
مصرف التجاري العراقي	X8	بغداد	المصرف التجاري	القوائم المالية السنوية
مصرف جيهان الاسلامي	X9	أربيل	المصرف الاسلامي	القوائم المالية السنوية
مصرف آشور الدولي	X10	بغداد	المصرف التجاري	القوائم المالية السنوية

مصدر: من اعداد الباحث

ثانياً:مصادر الحصول على البيانات:

إستهدفت الدراسة تحليل أثر تمهيد الدخل في جودة الارباح المحاسبية بالقوائم المالية لعينة من المصارف العراقية المدرجة بسوق الأوراق المالية العاملة في محافظة أربيل، ولتحقيق هذا الهدف تم تحليل القوائم المالية حيث اعتمد الباحث علي اسلوب تحليل المحتوي للمصارف خلال الفترة (2013-2017) .اعتمدالباحث في جمع البيانات الخاصة بالدراسة التطبيقية علىالقوائم المالية والإيضاحات المتممة المنشورة من قبل المصارف عينة الدراسة و كذلك عن طريق المقابلات مع بعض الافراد عينة الدراسة للحصول على بيانات كافية لقياس متغيرات الدراسة. واعتمد الباحث بشكل رئيسي على بيانات قائمة المركز المالي, وقائمة الدخل, و قائمة التدفقات النقدية لكل مصرف من مصارف العينة لتحديد نتائج الدراسة.

ثالثاً: قياس متغيرات البحث:

1- المتغير المستقل (تمهيد الدخل) تم قياسه وفقاً لنموذج (**Eckel**) وأنموذج (**Francis**) في الجدول رقم (2) نعرض هذين الأنموذجين.

2- المتغير التابع (جودة الأرباح) تم قياسها وفقاً لبعض الدراسات السابقة بثلاثة مقاييس متفاوتة لجودة الأرباح المحاسبية (استمرارية الأرباح – قدرة التنبؤية للأرباح- جودة المستحقات) و في جدول رقم (2) نقوم بعرض نماذج هذه المقاييس.

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

و في الجدول رقم (2) قام الباحث بتوضيح طريقة قياس متغيرات الدراسة :

الجدول (2)

طرق قياس متغيرات الدراسة

المتغيرات	الرمز	طريقة القياس
أولاً : المتغير التابع		
جودة الأرباح المحاسبية	EQ(Persistence)	NI_t / Total $Asset_{t-1}$ = α + β NI_{t-1} / Total $Asset_{t-1}$ + $£_t$
	EQ (predictability)	$Pred_t = \sqrt{\sigma^2}(V_t)$
	EQ(Accruals quality)	$\Delta WC_t = \beta_0 + \beta_1 CFO_{t-1} + \beta_2 COF_t + \beta_3 CFO_{t+1} + \varepsilon_t$
ثانياً: المتغيرات المستقلة		
تمهيد الدخل	SI	SI(Eckel)=CVΔI/ CVΔRev SI(Fransic)= (σ (NI_t /T. A_t) / σ (CFO_t / T. A_t)

مصدر : اعداد الباحث بالإعتماد على الدراسات السابقة

رابعاً:نماذج البحث: بناءً على ما تم عرضه من خلال مشكلة الدراسة وأهدافها وفروضها ، حاول الباحث تطوير أنموذج لقياس أثر كل من تمهيد الدخل و الآليات المحاسبية للحوكمة كمتغيرات مستقلة على جودة الأرباح المحاسبية كمتغير تابع من القوائم المالية المنشورة للمصارف عينة الدراسة

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

المسجلة في سوق الأوراق المالية . ومن أجل إختبار فرضيات الدراسة قام الباحث بربط متغيرات الدراسة من خلال النماذج الرياضية التالية:

الأنموذج الأول: تم ربط المتغير المستقل (تمهيد الدخل) مع المتغير التابع (جودة الأرباح المحاسبية المتمثلة بإستمرارية الأرباح) و بناء على ذلك يصبح الأنموذج الرياضي الأول كما يلي:

$$EQ\ (Persistence) = B_0+B_1\ (SI) + £$$

حيث أن :EQ (Persistence): جودة الأرباح بحسب استمراريتها.B_0: القيمة الثابتة ، B_1: معامل الانحدار، SI= تمهيد الدخل بحسب مؤشر فرانسيس.

الأنموذج الثاني: تم ربط المتغير المستقل (تمهيد الدخل) مع المتغير التابع (جودة الأرباح المحاسبية المتمثلة بالقدرة التنبؤية للارباح) و بناء على ذلك يصبح النموذج الرياضي الثاني كما يلي:

$$EQ\ (predictability) = B_0+B_1\ (SI) + £$$

حيث أن :EQ (predictability): جودة الأرباح بحسب القدرة التنبؤية للأرباح

الأنموذج الثالث: تم ربط المتغير المستقل (تمهيد الدخل) مع المتغير التابع (جودة الأرباح المحاسبية المتمثلة بجودة المستحقات) و بناء على ذلك يصبح الأنموذج الرياضي الثالث كالآتي:

$$EQ\ (Accruals\ quality) = B_0+B_1(SI) + £$$

حيث أن:EQ (Accruals quality): جودة الارباح بحسب جودة المستحقات.

خامساً: الأساليب الاحصائية المستخدمة

للإجابة عن اسئلة الدراسة و إختبار فرضياتها قام الباحث بإستخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية
- الإحصاءات الوصفية
- تحليل الإنحدار البسيط

سادساً:الاحصاءات الوصفية:

استخدمالباحثفيهذاالجزءمنالدراسةالوصفالتحليليلمتغيراتالدراسة؛وهذايسهمفيإعطاءالقارئصورةمتكاملةعنهذهالمتغيرات،ويُسهلعمليةتحليلالبياناتواإختبارالفرضيات،

وفيمايأتيإستعراضالإحصاءالوصفيلمتغيراتالدراسةالمتصلة بعينةالدراسةالكاملةوالمتمثلة ب(10)مصارفمدرجفيسوق الأوراق المالية العراقيةطوالسنواتالدراسة.

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

و يظهر الجدول (3) النتائج الوصفية لمتغيرات الدراسة المتمثلة بالمتغير المستقل (تمهيد الدخل) المعبر عنه عن طريق مؤشر التمهيد (Fransic) خلال سنوات الدراسة (2013–2017) ،و المتغير التابع جودة الأرباح المحاسبية المتمثلة (بإستمرارية الأرباح و القدرة التنبؤية للأرباح و جودة المستحقات) التي تم التعبير عنها حسب النماذج المستخدمة في الدراسات السابقة و يمكن قياس استمرارية الارباح من خلال (B_1) لمعادلة الانحدار الذاتي الخاصة به و تم التعبير عن القدرة التنبؤية للأرباح بالانحراف المعياري لخطأ التقدير الأنموذج الانحدار الذاتي الخاصة باستمرارية الأرباح و يتم قياس جودة المستحقات من خلال الانحراف المعياري لخطأ التقدير (البواقي) لأنموذج خاص بجودة المستحقات.

الجدول (3)

الإحصاءات الوصفية لمتغيرات أنموذج الدراسة

المصارف	السنوات	EQ(Persistence) استمرارية الأرباح	EQ (predictability) القدرة التبؤية	EQ (Accruals quality) جودة المستحقات	SI Francis تمهيد الدخل
X1	2013 – 2017	0.850	0.32106	0.071915	0.1516699
X2	2013 – 2017	1.024	0.00440	0.011804	0.0870463
X3	2013 –	0.926	0.012620	0.056924	0.1130335

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

المصارف	السنوات	EQ(Persistence) استمرارية الأرباح	EQ (predictability) القدرة التبؤية	EQ (Accruals quality) جودة المستحقات	SI Francis تمهيد الدخل
	2017				
X4	2013 – 2017	0.777	0.009082	0.007980	0.0482694
X5	2013 – 2017	1.409	0.023393	0.046261	0.0267765
X6	2013 – 2017	0.659	0.007044	0.058354	0.0691328
X7	2013 – 2017	0.818	0.033185	0.056668	0.4508895
X8	2013 – 2017	1.217	0.016903	0.003183	0.2377863
X9	2013	0.841	0.006284	0.24193	0.0833282

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

المصار ف	السنوات	EQ(Persistence) استمرارية الأرباح	EQ (predictability) القدرة التبؤية	EQ (Accruals quality) جودة المستحقات	SI Francis تمهيد الدخل
	– 2017			9	
X10	2013 – 2017	0.909	0.009196	0.047068	0.1441734
وسط الحسابي		0.943	0.044317	0.06020	0.14121058
اعلى قيمة		1.409	0.32106	0.241939	0.4508895
أقل قيمة		0.659	0.0044	0.003183	0.0267765

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الحاسبة الإلكترونية

نلاحظ من الجدول رقم (3)، أن متوسط استمرارية الأرباح المحاسبية قد بلغ (0.943)و هذا يدل على ان خاصية الاستمرارية الأرباح في المصارف عينة الدراسة كانت عالية جداً لأن الوسط الحسابي قريب جداً من (1) ، حيث كان أعلاها (1.409) يعود للمصرف (عبر العراق للإستثمار) ، وأقلها (0.659)ويعود للمصرف (الإئتمان العراقي).ويتضح من الجدول أن أرباح مصارف العينة بالمتوسط كانت دائمة أكثر من كونها مؤقتة.

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

أما متوسط القدرة التنبؤية لمصارف العينة، فنلاحظ أنه بلغ(0.044317) و كلما كان الانحراف المعياري لخطأ التقدير صغيراً يعد ذلك مؤشراً على إرتفاع القدرة التنبؤية للأرباح و يدل الوسط الحسابي لمصارف العينة الدراسة على ان القدرة التننبؤية في هذه المصارف مرتفعة، و بلغت أكبر قدرة تنبؤية للأرباح(0.0044) وهو مصرف (كوردستان الدولي الإسلامي)، أماأقل قدرة تنبؤية للأرباح فقد بلغت (0.32106) وكان من نصيب المصرف (الأقليم التجاري).

أما فيما يتعلق بمتغير جودة المستحقات لمصارف العينة، فقد بلغ متوسطها (0.06020) و هذا المتوسط يدل على ان المصارف عينة لديها مستحقات عالية الجودة لأن القيم الصغيرة للإنحراف المعياري من الخطأ التقدير (البواقي) (خاصة بالنموذج جودة المستحقات) يعني جودة عالية للمستحقات وبالتالي جودة عالية للأرباح المحاسبية.، وأما أكبر جودة للمستحقات طوال فترةالدراسة فقد بلغ(0.003183)وهو لمصرف (المنصور للإستثمار)، وأما أقل جودةللمستحقات فقد بلغ(0.241939)ويعودللمصرف (التجاري العراقي).

ويلاحظ أيضاً من الجدول ذاته ، أن متوسط مؤشر تمهيد الدخل قد بلغ (0.14121058) ، حيث كان أعلاها (0.450889) و هي من نصيب المصرف (الإستثمار العراقي) الذي يدل على ان أرباح هذا المصرف أقل ممهداً خلال سنوات الدراسة من المصارف الأخرى وذلك لأن القيم الأكبر لمؤشر التمهيد (SI) تدل إلى إنخفاض مستوى تمهيد الدخل أو بعبارة أخرى ان المصرف أقل ممهداً.و في حين بلغ أقلها (0.026776) و يعود لمصرف (عبر العراق للإستثمار) ودلالة على أن المصرف أرباحها أكثر ممهداَ من المصارف الأخرى ، و يجب الإشارة على ان المصرف عبر العراق للإستثمار لديه اكبر قيمة من خاصية إستمرارية الأرباح .

سابعاً:إختبار فرضيات الدراسة:لإختبار فرضيات الدراسة قام الباحث بإستخدام الإحصاء الإستدلالي من خلال العديد من المعالجات الإحصائية و التي تأتي لغرض الإختبارات،قام الباحث بإستخدام مؤشر ايكل لتصنيف مصارف العينة الى المصارف الممهدة للدخل و المصارف غير الممهدة للدخل، ولإختبار الفرضية الثانية تم إستخدام الإنحدار البسيط لقياس أثر المتغير المستقل و المتمثل في ممارسة تمهيد الدخل على المتغير التابع و المتمثل في الجودة الأرباح المحاسبية المتمثلة (بإستمرارية الأرباح و القدرة التنبؤية للأرباح و جودة المستحقات) وكذلك تم إستخدام الإنحدار المتعدد لقياس أثر ممارسة تمهيد الدخل في ظل الآليات المحاسبية للحوكمة على جودة الأرباح المحاسبية المتمثلة (بإستمرارية الأرباح و القدرة التنبؤية للأرباح و جودة المستحقات).

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

أ- **إختبار الفرضية الرئيسة الأولى:**تنص الفرضية الرئيسة الأولى على أنه **(تمارس المصارف العراقية المدرجة في سوق الاوراق المالية سياسة تمهيد الدخل المحاسبي)** ولإختبار هذا الفرضية استخدم الباحث مؤشر(ايكل Eckel) لتصنيف المصارف عينة الدراسة الى المصارف الممهدة للدخل و غير الممهدة للدخل و ذلك لأن هذا المؤشر يعتبر إيجابيًا من وجهة نظر التحفظ لأن الوحدات الاقتصادية المصنفة على أنها ممهدة من شأنها أن تمهد أرباحها مع عامل ثقة مرتفع. ومع ذلك ، مع الأخذ بعين الاعتبار جميع الخصائص ومقارنتها بمعايير أخرى لتمهيد الدخل. و يوضح الجدول رقم (4) نتائج قياس مؤشر ايكل لكل مصرف خلال سنوات الدراسة.

الجدول (4)

نتائج قياس ممارسة تمهيد الدخل المحاسبي بحسب مؤشر ايكل

اسم المصارف	سنوات الدراسة	مؤشر ايكل	تصنيف المصارف	
مصرف الأقليم التجاري	2013-2017	-0.362232891	1	ممهدة
مصرف كوردستان الدولي الإسلامي	2013-2017	0.935684614	1	ممهدة
مصرف جيهان الإستثمار و التمويل الإسلامي	2013-2017	1.641401801	0	غير ممهدة
مصرف بغداد	2013-2017	0.413903722	1	ممهدة
مصرف عبر العراق للإستثمار	2013-2017	0.999181257	1	ممهدة
مصرف الإئتمان العراقي	2013-	2.410199971	0	غيرممهدة

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

			2017	
مصرف الإستثمار العراقي	2013-2017	-2.204482418	1	ممهدة
مصرف المنصور للإستثمار	2013-2017	1.007595478	0	غيرممهدة
المصرف التجاري العراقي	2013-2017	0.086877473	1	ممهدة
مصرف آشور الدولي للإستثمار	2013-2017	1.266683809	0	غيرممهدة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسبة الإلكترونية

يتضح من الجدول رقم (4) أن عدد المصارف الممهدة للدخل خلال السنوات الدراسة هي (6) مصرف أي ما يمثل (60%) من المصارف الدراسة ، بينما عدد المصارف غير الممهدة للدخل خلال تلك السنوات (4) و تمثل (40%) من المصارف العينة . فنلاحظ أن نسبة كبيرة من مصارف الدراسة ممهدة للدخل حسب مؤشر ايكل.

ب-إختبار الفرضية الرئيسة الثانية: تنص هذه الفرضية على أنه **(هناك أثر ذو دلالة إحصائية لممارسة تمهيد الدخل على الجودة الأرباح المحاسبية)** و لإختبار الفرضية الرئيسة الثانية يجب إختبار فرضياتها الثلاثة الفرعية الآتية:

1-اختبار الفرضية الفرعية الأولى :تنص هذه الفرضية على أنه **(هناك أثر ذو دلالة إحصائية لممارسة تمهيد الدخل على استمرارية تدفق الأرباح كأحد مؤشرات الجودة الأرباح المحاسبية)** و لإختبار هذه الفرضية قام الباحث بإستخدام أنموذج الإنحدار البسيط و الذي يهتم بتحقق من أثر متغير مستقل كمي على متغير تابع كمي.و يشير نتائج تحليل الإنحدار في الجدول رقم (5) الى أن أثر المتغير المستقل (تمهيد الدخل) في المتغير التابع (جودة الأرباح المتمثلة بإستمرارية التدفق الأرباح) هو دال إحصائياً، حيث كانت قيمة (F) المحسوبة هي (18.755) و بمستوى دلالة (sig = 0.000) و

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

هو أقل من (0.05). بالإضافة الى أن قيمة معامل التحديد كانت (R^2 =0.277) و هي تشير الى أن (27.7%) من التباين في (استمرارية الأرباح) يمكن تفسيره من خلال التباين في (تمهيد الدخل) أما النسبة المتبقية والبالغة (72.3) فهي تعود إلى متغيرات أخرى. وتشير قيمة معامل (B_1)التي بلغت (0.510) إلى أن التغير في المتغير المستقل (تمهيد الدخل) بوحدة واحدة سوف يؤدي إلى تغير في المتغير التابع(استمرارية الأرباح) بمقدار(0.510) ، وكانت قيمة (t) المحسوبة (4.331) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05).

الجدول (5)

تحليل الإنحدار لإختبار أثر تمهيد الدخل في جودة الأرباح المتمثلة بإستمرارية الأرباح

Variable	B_1	Std. Error	T Value	Sig*	R^2	R	F Value	Sig*
مؤشر تمهيد الدخل IS.Francis	0.510	0.118	4.331	0.000	0.277	0.526	18.755	*** (0.000)

**معنوي عند مستوى المعنوية(0.05) ≥ P–value

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسبة الإلكترونية

2- إختبار الفرضية الفرعية الثانية: تنص هذه الفرضية على أنه **(هناك أثر ذو دلالة إحصائية لممارسة تمهيد الدخل على المقدرة التنبؤية للأرباح كأحد مؤشرات جودة الأرباح المحاسبية)**.و من خلال الجدول التالي تتبين نتائج التحليل الإنحدار لإختبار أثر المتغير المستقل (تمهيد الدخل) **في** المتغير التابع(المقدرة التنبؤية للأرباح).

الجدول (6)

تحليل الإنحدار لإختبار أثر تمهيد الدخل في جودة الأرباح المتمثلةبالقدرة التنبؤية للأرباح

Variable	B_1	Std. Error	T Value	Sig*	R^2	R	F Value	Sig*

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

مؤشر تمهيد الدخل IS.Francis	0.043	0.009	4.556	0.000	0.298	0.546	20.759	*** (0.000)

*** معنوي عند مستوى المعنوية(0.05) ≤ P–value

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسبة الإلكترونية

وتشير نتائج الجدول رقم (6)الى أن أثر المتغير المستقل (تمهيد الدخل) في المتغير التابع (جودة الأرباح المتمثلة بالقدرة التنبؤية للأرباح) هو دال إحصائياً، حيث كانت قيمة (F) المحسوبة هي (20.759) و بمستوى دلالة (sig = 0.000) و هو أقل من (0.05). بالإضافة الى أن قيمة معامل التحديد كانت (R^2 =0.298) و هي تشير الى أن (29.8%) من التباين في (القدرة التنبؤية للأرباح) يمكن تفسيره من خلال التباين في (تمهيد الدخل) أما النسبة المتبقية والبالغة (71.2) فهي تعود إلى متغيرات أخرى. وتشير قيمة معامل (B_1)التي بلغت (0.043) إلى أن التغير في المتغير المستقل (تمهيد الدخل) بوحدة واحدة سوف يؤدي إلى تغير في المتغير التابع(القدرة التنبؤية) بمقدار(0.043) و يدل هذا الى أنه كلما زادت تمهيد الدخل يزداد معها القدرة التنبؤية للأرباح، وكانت قيمة (t) المحسوبة (4.556) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05).

3- **إختبار الفرضية الفرعية الثالثة:** يمثل مضمون هذا التأثير اختباراً للفرضية الفرعية الثالثة و التي تنص على أن **(هناك أثر ذو دلالة إحصائية لممارسة تمهيد الدخل على جودة المستحقات كأحد مؤشرات جودة الأرباح المحاسبية)** كما موضح أدناه.

الجدول (7)

تحليل الإنحدار لإختبار أثر تمهيد الدخل في جودة الأرباح المتمثلة بجودة المستحقات

Variable	B_1	Std. Error	T Value	Sig*	R^2	R	F Value	Sig*
مؤشر تمهيد الدخل	0.101	0.052	1.954	0.056	0.072	0.269	3.817	(0.056)

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

IS.Francis								

*** معنوي عند مستوى المعنوية(0.05) ≤ P-value

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الحاسبة الإلكترونية

وكما مبين في الجدول رقم (7) أن قيمة (F) المحسوبة هي (3.817) و بمستوى دلالة (sig = 0.056) و هي أكبر من (0.05) وكانت قيمة (t) المحسوبة عنده (1.954) و بمستوى دلالة (sig = 0.056) و هذا يعني أن تأثير تمهيد الدخل غير معنوية في جودة المستحقات للعينة التحكمية من المصارف خلال الفترة ما بين 2013-2017. ولذلك يتم رفض الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسة الثانية.

المبحث الخامس:الاستنتاجات و التوصيات

اولاً: الاستنتاجات:

خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات النظرية و العملية نعرضها تباعاً على وفق ما يأتي:

1- لأجل تحقيق المصلحة لجميع الأطراف ذات الصلة بالوحدة الإقتصادية ، يجب على المهنيين التحلي بالنزاهة و الأخلاق في كل عمل يقومون به سواءاً كانوا محاسبين أم مديرين أم مدققين أم موظفين أو أي شخص كل حسب الدور الذي يقوم به .

2- تعد جودة الأرباح مؤشراً مهماً لجميع الأطراف ذات الصلة بالوحدة الاقتصادية كونها من الأمور الهامة التي تؤخذ في الحسبان عند إتخاذ القرار.

3- يوجد العديد من المقاييس لقياس كل من تمهيد الدخل و جودة الأرباح المحاسبية.

4- يوجد العديد من الدوافع التي تحفز ادارة الوحدات الإقتصادية الى ممارسة تمهيد الدخل و من أهم هذه الدوافع هي دوافع أسواق المال و الدوافع التعاقدية و الدوافع السياسية و الدوافع أخرى .

5- أشارت نتائج الدراسة الى أن نسبة المصارف التي صنفت بأنها اصارف ممهدة للدخل حسب مؤشر ايكل(Eckel) (60%) من مصارف عينة الدراسة و (40%)من مصارف عينة الدراسة صنفت بأنها مصارف غير ممهدة للدخل.

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

6- بينت نتائج الدراسة التطبيقية على أن هناك أثر ذات الدلالة الإحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) لسياسة تمهيد الدخل في جودة الأرباح المحاسبية المتمثلة بإستمرارية تدفق الأرباح في المصارف العينة الدراسة.

7- هناك أثر ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) لسياسة تمهيد الدخل في جودة الأرباح المحاسبية المتمثلة بالقدرة التنبؤية للأرباح في المصارف العينة الدراسة.

8- تبين الدراسة عدم وجود أثر ذات الدلالة الإحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) لسياسة تمهيد الدخل على جودة الأرباح المحاسبية المتمثلة بجودة المستحقات في المصارف العينة الدراسة.

ثانياً : التوصيات:

من خلال ما جاء في هذه الدراسة ، و بناءً على النتائج العامة التي توصلنا إليها، يمكننا تقديم بعض التوصيات منها:

1- الاهتمام بالجانب الأخلاقي و السلوكي و متابعة التزام إدارات الوحدات الاقتصادية المعنية بمعايير السلوك المهني ذات الصلة، وحث الوحدات الاقتصادية المعنية على الإلتزام بالإفصاح عن الوضع المالي الحقيقي و الصحيح لها عن طريق تطبيق مبادئ الحوكمة و آلياتها و فروض العقوبات في حالة إخلالها بذلك التطبيق.

2- إجراء الدراسات أخرى في جودة الأرباح و أخذ سمات الأرباح المتعلقة بالأساس السوقي (ملاءمة قيمة الأرباح ، التوقيت المناسب و التحفظ) لأن الدراسة الحالية أخذت السمات المتعلقة بالأساس المحاسبي (استمرارية تدفق الأرباح، القدرة التنبؤية للأرباح ، جودة المستحقات).

3- ضرورة البحث عن السبل الممكنة للحد من السلوك الأداري غير المرغوب ، ومحاولة عدم ربط مكافآت الادارة بإستقرار الدخل .

4- ضرورة توعية مستخدمي المعلومات المحاسبية بالتضليل المالي الذي ممكن أن يحدث من خلال ممارسات تمهيد الدخل و انعكاسات تلك الممارسات و آثارها في القوائم المالية و كذلك توجيههم إلى الإهتمام بجودة الأرباح المحاسبية المعلنة من قبل المصارف ،لإنها تساعدهم في إتخاذ القرارات الصائبة.

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

5- إعداد دراسات و بحوث أخرى في هذا المجال على أن تشمل قطاعات اقتصادية مختلفة مثل قطاع الصناعة و التجارة و التأمين لما لهم من أهمية كبيرة على مستوى الإقتصاد الوطني.

المصادر

المصادر باللغة العربية

أ- **الرسائل و الأطاريح الجامعية**

1- إبراهيم ، ايهاب عبدالفتاح محمد ، (2017) ، **قياس تأثير القدرة الإدارية على جودة الأرباح المحاسبية في بيئة الأعمال المصرية/ دراسة تطبيقية** ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مصر.

2- أبوهديب، سلمان خالد سلمان، (2018)، **أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على الأداء المالي المتمثل بهامش الربحية و معدل دوران الأصول**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

3- الأضم ، ميسم جهاد حامد، (2014) ، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على جودة الأرباح/ دراسية ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة**، رسالة ماجستير ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

4- آل غزوي ، حسين عبدالجليل ، (2010) ، **حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية / دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية**، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة و الإقتصاد ، الأكاديمية العربية في الدنمارك .

5- جمعة ، سهير محمد سليمان ، (2016) ، **تكلفة التمويل و أثرها على جودة الأرباح المحاسبية و قيمة المنشاة لشركات المساهمة العامة / دراسة تطبيقية تحليلية على عينة من الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية** ، أطروحة دكتوراه ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، السودان.

6- جوده، فكري عبدالغني محمد، (2008)، **مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية ولجنة بازل للرقابة المصرفية – دراسة حالة بنك فلسطين**،رسالة ماجستير، كلية التجارة ،الجامعة الإسلامية–غزة ، فلسطين.

7- حمزة ، بوسنة ، (2012) ، **دور التدقيق المحاسبي في الرقابة على إدارة الأرباح ، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية و الجزائرية** ، رسالة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارة و علوم التسيير ، جامعة عباس فرحات –سطيف ، الجزائر.

8- داود ، لؤى محفوظ ،(2015) ، **دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان/دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة زرقاء ، الأردن.

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

9- دحمان ، ادريس ، (2015) ، **تأثير السياسات المحاسبية على جودة المعلومات لمتخذي القرار/ دراسة استطلاعية للمحاسبين و محافظي الحسابات** ، رسالة ماجستير ، جامعة محمد بوضياف ، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر.

10- الدويري ، خالد وليد ، (2015)، **دور سياسة تمهيد الدخل في استقرار الشركات في بيئة الأعمال غير مستقرة/ دراسة ميدانية** ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق، السورية.

11- الشعافي ، صلاح الدين عبدالسلام محمد ، (2012) ، **علاقة التدفقات النقدية بالأرباح المحاسبية و القدرة على التنبؤ بالأرباح و التدفقات النقدية المستقبلية/ دراسة عملية على الشركات الصناعية العامة العاملة في نطاق مدينة بنغازي** ، رسالة ماجستير ، كلية الإقتصاد ، جامعة بنغازي ، ليبيا.

12- صقور، رنا علي ، (2014) ، **دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح/ دراسة ميدانية** ، رسالة ماجستير ، كلية الإقتصاد ، جامعة دمشق ، السورية.

13- صياد، نور الهدى، (2013)، **دور حوكمة الشركات في تحديد وضعية البورصة**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي ، الجزائر.

14- العتيبي ، ابتسام خالد شباب،(2016) ، **تمهيد الدخل والعوائدغيرالعاديةللأسهم فيالشركاتالمساهمةالسعودية**، رسالة ماجستير ، كليات الشرق العربي ، المملكة العربية السعودية.

15- علاق ، سامية ، (2017)، **أثر المراجعة الخارجية على جودة الأرباح المحاسبية / دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات و الأكاديميين**، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة أم البواقي ، الجزائر.

16- اللوزي، خالد محمد، (2013)، **أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم / دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن.

17- محمد ، علا أسامة ، (2016) ، **أثرالتعديلات في معايير التقارير المالية الدولية على جودة الأرباح في قطاع البنوك التجارية في الأردن**، رسالة ماجستير ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن.

18- موسى ، مهدية الهادي ، (2017) ، **المحاسبة عن القيمة العادلة و أثرها على الأرباح المحاسبية / بالتطبيق على سوق الخرطوم للأوراق المالية** ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين، سودان.

19- النعاس ، ابراهيم احمد محمد ، (2014) ، **إدارة الأرباح و العوامل المؤثرة عليها في الشركات المساهمة الليبية (دراسة تطبيقية)** ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة بنغازي ، الليبية.

ب- الكتب:

1- جربوع ، يوسف محمود ، (2014) ، **نظريةالمحاسبة** ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، طبعة الثانية، عمان.

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

2- الشيرازي ، عباس مهدي ، (1990) ، **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة والنشر ، الطبعة الأولى ، الكويت.

ت- الدوريات و المجلات العلمية:

1- أبو علي ، سوزي و مأمون الدبغي و محمد ،أبو نصار ، (2011) ، "**أثر جودة الأرباح المحاسبية على تكلفة الاقتراض طبق المعايير لإبلاغ المالي الدولية** ، مجلة الأردنية ، ادارة الأعمال ، المجلد (7) و العدد (3) ، ص (67-94).

2- اسماعيل ، اسماعيل و محمد نور ، كرمه ،(2016) ، **ممارسة الشركات لسلوك تمهيد الدخل و أثره على ربحية السهم (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية)**، مجلة جامعة البعث ، المجلد 38 ، العدد 23 ، (ص 91- 120).

3- بابكر ، الزين عبدالله و بابكر إبراهيم ، الصديق ، (2015) ، **الاستحقاقات المحاسبية وعلاقتها بالأرباح المستقبلية" دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية**، مجلة العلوم الإقتصادية ، المجلد (16) ، العدد (2)، ص (92 – 106).

4- حمد، امنة و ابو نصار ، محمد ، (2013)، **أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة في بورصة عمان للاوراق المالية** ، مجلة الدراسات ، المعلومات لادارية ، المجلد (40) ، العدد(2)، (329-351).

5- حمدان ، علام محمد و صبري ماهر مشتهي و بهاء صبحي ، عواد ، (2012) ، **دور لجان التدقيق في استمرارية الأرباح كدليل على جودتها** ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد (8) ، العدد (3) ، ص (409- 433).

6- حمدان ، مأمون و وائل ابراهيم ، العقلة، (2017) ، **تقييم مستوى جودة الأرباح المحاسبية في الشركات في سوق دمشق للأوراق المالية / دراسة تطبيقية خلال فترة (2011-2015)**، مجلة جامعة البعث ، المجلد (39) ، العدد (79) ، ص (87-114).

7- الخطيب ، حازم و ظاهر ، القشي ، (2004) ، **توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة و الدخل الإقتصادي وأثر ذلك على الإقتصاد** ، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية ، المجلد الثاني ، العدد (2) ، ص(1-33) .

8- الخوري ، عبير فايز و محمد زياد، شخاترة، (2014)، **مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني** ،المجلةالاردنيةفيإدارةالاعمال ، المجلد (10)، العدد (4) ،(569-597).

9- الداعور ، جبر ابراهيم و محمد نواف ، عابد، (2009) ،**أثرالسياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة،في سوق فلسطين للأوراق المالية (دراسة تطبيقية)**، مجلة الجامعة الأسلامية ، المجلد (17) ، العدد (1) ، ص(809- 845).

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

10- الساعدي ، حكيم حمود فليح ، (2015) ، **تعزيز الإبلاغ المالي للشركات باستخدام القيمة الاقتصادية المضافة/دراسة تحليلية من وجهة نظر الأكاديميين والممارسين والمستثمرين**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة ، العدد (43) ، ص (379- 408).

11- الشرع، علاء حسن كريم، (2017)، **دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح و أثرها على جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة العراقية –دراسة تطبيقية على عينة من الشركات التأمين المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية و الإقتصادية، المجلد (7)، العدد (1)، ص(24-42).

12- صيام،وليد زكريا ،(2009)،**مدى إدراك محللي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة و الاجراءات المناسبة للكشف عنها في البنوك التجارية الأردنية**" ،المجلة الاردنية في إدارة الاعمال، المجلد 5، العدد 2،ص(160-181).

13- عبد، أحمد راهي، (2014)، **أثر تمهيد الدخل على العوائد غير العادية للأسهم / دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية**، مجلة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية، المجلد (16)، العدد(3)، ص (255-272).

14- عبيد ، فداء عدنان و يونس عباس ، أكبر، (2016)، **جودة الأرباح و تأثيرها في القوائم المالية** ، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة ، العدد (48)، ص(249-264).

15- فوزي ، مجدي شكري ، (2015) ، **تأثير جودة الأرباح على الأداء السوقي للمنشأة / دراسة ميدانية** ، مجلة المحاسبة و المراجعة ، المجلد (3) ، العدد (2) ، ص (309- 352).

16- المشهداني ، بشرى نجم عبدالله و أنمار محسن ، حميد ، (2014)، **قياس ممارسة التحفظ المحاسبي في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية ، المجلد (20)، العدد(78)، ص (359-392).

17- مليجي ، مجدي مليجي عبدالحكيم ، (2014) ، **أثر التحول إلى معايير التقارير المالية على جودة المعلومات المحاسبية و قيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية / دراسة تطبيقية** ، مجلة المحاسبة و المراجعة ، المجلد (2) ، العدد (2) ، ص (1- 51) .

18- مليجي ، مجدي مليجي عبدالحكيم، (2016)، **دراسة الأثر التفاعلي لجودة الأرباح المحاسبية وآليات الحوكمة على احتمال تعرض الشركة لمخاطر الفشل المالي :أدلة عملية من البيئة المصرية** ، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد (4)، العدد (2)، ص (1-52).

19- المعيني ، سعد سلمان عواد ، (2011) ، **قياس جودة الأرباح في المصارف التجارية / دراسة تحليلية لعينة من حسابات المصارف التجارية العراقية**، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية، المجلد (17)، العدد (64)، ص (96-117).

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

20- الموصلي ، منال وعلي يوسف و غادة، عباس ، (2016) ، **أثر ادارة الأرباح من خلال ممارسة تمهيد الدخل في عوائد أسهم الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية** ، مجلة جامعة العث ، المجلد 38 ، العدد 34، (ص 11- 38).

21- يعقوب ، أبتهاج اسماعيل و علي عبدالرضا، طاهر، (2014)، **العوامل المؤثرة بجودة الأرباح و دورها في تعزيز قرارات المستثمر / دراسة ميدانية في سوق العراق للأوراق المالية** ، مجلة الادارة و الاقتصاد ، المجلد (37) ، العدد (1)، ص (240-258).

ث- الملتقيات و المؤتمرات:

1- ابراهيم ، محمد زيدان، (2006) ، **السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال – دراسة اختبارية**، المؤتمر العلمي السنوي السادس ، كلية الأإقتصاد و العلوم الإدارية ، جامعة زيتونة.الأردن.

2- حمد ، منى كامل و صفاء احمد ، العاني ، (2016) ، **الممارسات المحاسبية الخاطئة وانعكاساتها على جودة الأرباح المحاسبية** ، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي السنوي الثامن لهيئة النزاهة ، بغداد ، العراق.

3- الشريف،اقبالمحمدوعمادمحمد، أبوعجيلة،(2009)، **العلاقة بين جودة الأرباح والحاكمية المؤسسية**،مؤتمرالدولي السابع :تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، جامعة الزرقاء الأهلية،الأردن.

الاخرى:

1- الهلالي ، ضياء زامل خضير، (ب. س) ، **دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات الأدارة لإدارة الأرباح (بحث تطبيقي لعينة من الشركات الخاضعة لرقابة و تدقيق ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق في القطاع الخاص)** ،http://qu.edu.iq/repository/wp- content/uploads/2016/11/دور-مراقب-الحسابات-في-الحد-من-ممارسات-الادارة-لادارة -الارباح.pdf.

ثانياً : المصادر باللغة الأجنبية (English Recourses)

A- Scientific Thesis

1- Cvetanovska. B & Kerekes. B, (2015), **The Impact of Income Smoothing on Firm Value after the Sarbanes- Oxley Act: An Empirical Research on US Public Companies Between 2006-2012**, Master thesis, Lund University, Sweden.
2- Latif, Khalid, (2018), **Interactions between Corporate Governance, Earning Quality Attributes and Value of Firm: Empirical Analysis from Non-Financial Sector of Pakistan**, A Doctoral Thesis, Faculty of Management Sciences, International Islamic University, Islamabad.
3- Sarun, Anuar, (2016), **Corporate Governance, Earnings Quality and Firm Value: Evidence from Malaysia**, A Doctoral Thesis, College of Business, Victoria University.

B- Books

1- Belkhaoui, Ahmed Riahi, (2000) " **Accounting Theory**" 4th Edition, Thomas Learning.
2- Scott. W, (2012), **Financial Accounting theory**, USA: Prentice Hall.

رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

C- Periodicals and journals

1- An, Yohan, (2017),**Measuring Earnings Quality Over Time**, International Journal of Economics and Financial, Vol (7), No (3), (82-87).
2- Bagnoli. M& Watts. S, (2010), **Oligopoly, Disclosure and Earnings Management. The Accounting Review,** vol (85), No(4), (1191-1214).
3- Basu, Sudipta, (1997), **The Conservatism Principle and The Asymmetric Timeliness of Earnings**, Journal of Accounting and Economics, Vol (24) , No (1), (3 – 37).
4- Bellovary. J, Don. G, & Michael. D, (2005), **Earnings Quality: It's Time to Measure and Report**, the CPA Journal, November, Vol (75), No (11), (32- 37).
5- Chen, Linda, (2013), **Income Smoothing, Information Uncertainty, Stock Returns, and Cost of Equity**, Review of Pacific Basin Financial Markets and Policies, Vol(16), No(3), (1-34).
6- Chong, Gin, (2006), **Is income smoothing ethical**?, Journal of Corporate Accounting & Finance , DOI: 10.1002/jcaf.20261, (41-44).
7- Coles, J. L., M. Hertzel and S. Kalathy, (2006), **"Earning Management around Employee Stock Option Reissues"**, Journal of Accounting and Economics, Vol (41),(173-200).
8- Collins, D.W., Maydew, E.L., Weiss, I.S. (1997), **Changes in the value-relevance of earnings and book values over the past forty years**. Journal of Accounting and Economics, Vol (24), No (1), (39-67).
9- Dechow, P. and Dichev, D. (2002) "T**he quality of accruals and earnings: the role of accrual estimation errors**", The Accounting Review, Vol.77, (35-59).
10- Dechow. P, Ge. W, Schrand. C, (2010), **Understanding Earnings Quality / A review of the determinants and their consequences**, Journal of accounting and Economics, Vol (50), (344-401).
11- Eckel, N (1981). "**The Income Statement Hypothesis Revisited**" Abacus, 11, pp. 1-21.
12- Francis, J., LaFond, R., Olsson, P., Schipper, K., (2005), **The market pricing of accruals quality. Journal of Accounting and Economics**, Vol (39), (295–327).
13- Francis, J., LaFond. R, M. Olsson. P, and Schipper. K, (2004), **Costs of Equity and Earnings Attributes**, The Accounting Review, Vol(79), NO (4): (967-1010).
14- Healy, Paul, (1985)," **The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions"**, Journal of Accounting and Economics, Vol.16, April1985, (85-107).
15- Jafarpouri. M, **Soumehsaraei. B, (2013),Investigate Real Earning Management and Accounting Earning Management from the Perspective of Income Smoothing,** International Journal of Innovative Research in Science, Engineering and Technology,Vol(2), Issue(12), (7256-7263).
16- Kazemi . H, Hemmati. H, and Faridvand . R, (2011), "**Investigating The Relationship Between Conservatism Accounting and Earnings Attributes**", World Applied Sciences Journal, Vol (12) , No.(9), (1385 – 1396).
17- Leuz. C, Nanda. D, & Wysocki. P. D, (2003), **Earnings management and investor protection: an international comparison**, Journal of Financial Economics, Vol(69), No(3), (505-527).
18- Li, F., Abeysekera, I. & Ma, S, (2011), **Earnings management and the effect of earnings quality in relation to stress level and bankruptcy** level of Chinese listed firms, Corporate Ownership and Control,Vol(9) No(1),(366-391).

19- Lyimo, Gregory, (2014), **Assessing The Measures Of Quality Of Earnings: Evidence From India**, European Journal of Accounting Auditing and Finance Research, Vol.(2), No.(6), (17-28).
20- Mahmud, Nurfarizan Mazhani, (2012), **Income smoothing and industrial sector,** Elixir International Journal, Vol(50), (10248-10252).
21- Moses, Douglas, (1987), **Income Smoothing and Incentive: Empirical Test Using Accounting Changes**, The Accounting Review, Vol (62), No(3), (358 – 377).
22- Nejad . H, Zeynali . S , Alavi. S, (2013**), Investigation of Income Smoothing at the Companies Listed on the Stock Exchange by the Using Index Eckel (Case Study: Tehran Stock Exchange)**, Asian Journal of Management Sciences and Education, Vol (2) , NO (2), P49-62.
23- Schipper. K and Vincent. L, (2003), **"Earnings quality"**, Accounting horizons, Vol(17), (97- 110).
24- Tucker.J.W, Zarowin.P.A, (2006), **Does Income Smoothing Improve Earnings Informativeness?,** The Accounting Review, Vol(81), NO(1), (251-270).
25- Teoh. S, Welch. I, and Wong. T, (1998) , **Earnings Management and the Underperformance of seasoned Equity Offerings**. Journal of Financial Economics, Vol (50), (63-99).
26- Umobong. A &Ogbonna. G, (2017), **The Effect of Income Smoothing and Earnings Quality on Financial Performance of Firms**,International Journal of Business & Law Research 5(1):17-29.
27- Reyad, Sameh M. Reda, (2013), **The Role of Auditing Quality as tool of Corporate Governance in Enhancing Earning Quality: Evidence from Egypt**, International Management Review, Vol(9), No(2),(83-93).

D- Working paper:

1- Dichev. I, Graham. J, Rajgopal. S, (2012), **Earnings Quality**, working paper available from,http://www.hbs.edu/faculty/Lists/Events/Attachments/11/Earnings%20Quality.pdf.
2- Prior. D, Surroca. J, Tribo J., (2007) Earning Management and Corporate Social Responsibility, Working Paper, Departamento de Economía de la Empresa Universidad Carlos III de Madrid.

Else:

1- Dechow,Patricia & Schrand, Catherine, (2004), "**Earnings Quality**", The Research Foundation of CFA Institute.

پوختە

ئامانجی توێژینەوە هەوڵدانە بۆ خستنە ڕووی (کاریگەری ئامادەسازی دەرامەت لە سەر کوالیتي دەرامەت کە نوێنەرایەتی کراوە بە (بەردەوامی قازانج و توانای پێشبینیکردنی قازانج و کوالیتي شایەن بووەکان) (توێژینەوەیەکی جیبەجێکردنە لە نموونەیەکی وەرگیراو لەو بانکە عراقیانەی کە لە پارێزگای هەولێر کار دەکەن)، و هەلسەنگاندنی ئامادەسازی دەرامەت کردن لە لایەن بانکەکان. و ماوەی توێژینەوەکە دیاری کراوە کە ماوەی پێنج سال لە خۆ بگرێت هەر لە سالی 2013هەتا 2017، و توێژینەوەکە جێبەجێ کراوە لە سەر

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

سامپلێکی پێکهاتوو لە (10) بانکی ناونوسکراو لە بۆرسەی دارایی عراقی و هەروەها تاقیکردنی کاریگەری ئامادەسازی دەرامەت لە سەر کوالیتی دەرامەت بۆ بریاردان لەوەی کە ئایا ئامادەسازی دەرامەت بەردەستێکە (ڕێگایەکە) بۆ باشتر کردنی کوالیتي دەرامەت یان بەردەستێکە (ڕێگایەکە) بۆ ڕەفتاری خۆویستی (نابەرپرسانە). و لە توێژینەوەکەدا تاقیکردنەوەی لاری (چەماوەی) سادە و چەندی بە کار هاتووە بۆ تاقیکردنەوەی گریمانەکانی توێژینەوە سەرەڕای بە کار هێنانی ئاماژەی ایکل بۆ پۆلێنکردنی بانکەکانی وەرگیراوی توێژینەوە بۆ بانکی ئامادەسازکراوی دەرامەت و ئامادەسازنەکراوی دەرامەت .

و توێژینەوە بەو ئەنجامە گەیشت کە ئامادەسازی دەرامەت کاریگەرییەکی بایەخداری (مەعنەوی) ئاماری هەیە لەسەر بەردەوامی و توانای پێشبینیکردنی قازانج ، بەڵام کاریگەرییەکی ئاماری بایەخدار (مەعنەوی) نیە لە سەر کوالیتي شایستە بووەکان. و هەروەها دەرئەنجامەکانی توێژینەوەکە ئەوەیان دەرخستووە، کە بە پێی ئاماژەی ایکل ل (60٪) بانکەکانی سامپلی توێژینەوە پۆلێن کراون بە بانکە ئامادەسازکراوی دەرامەت و (40٪) بانکەکانی سامپلی توێژینەوە بە بانکە ئامادەسازنەکراوی دەرامەت پۆلێن کراون .

و لە گرنگترین ڕاسپاردەو پێشنیارەکانی توێژینەوە بریتین لە پێویستي پالپشتي کردنی میکانیزمەکانی ژمێریاری حکومەتداری(دادبەرێوەبەری) و هاندانی کۆمپانیاکان بۆ جێبەجێکردنیان، لە بەر گرنگی ئەو پێشنیارە لە زیاد کردنی ڕوونیەتی و خستنەڕوو، کە دەبێتە هۆی کەمکردنەوەی ئەو کرداڕە ناپەسندانەی کارگێڕیەکان، هەروەها کرنگی دان بە لایەنی ڕەوشتی کار بەرێوەبەرانی ناو کۆمپانیا و پێویستی شارەزا کردنی بەکارهێنەرانی زانیاریە ژمێریاریەکان، سەبارەت بە لارێ بردنی دارایی کە دەکرێ ڕووبدات لە ڕێگای کرداڕەکانی ئامادەسازی دەرامەت و گرنگی دان بە پیشەی ووردبیني دەرەکی .

Abstract

The study aimed to demonstrate the impact of the income smoothing on the accounting Earnings quality (represented by the earnings persistence and earning predictability and accruals quality),(An applied study in a sample of Iraqi banks operating in Erbil governorate).and determined the duration of the study, to include the five years from 2013-2017, and the study was applied to the sample (10) Banks listed in the Iraqi stock market. and to assess the practice of income smoothing in banks sample study.Then, to examine the impact of income smoothing on the earnings quality to decide whether income smoothing can serve as either a tool to enhance earnings quality or a tool for opportunistic behavior.The study took accounting mechanisms of governance as additional factors in this study. And used in the study simple regression analysis of the test hypotheses of the study in addition to the use of Eckel index (Eckel) to classify banks sample of the study to the smoothed and non-smoothed banks.

The study concluded that there is a significant statistical effect of income smoothing on the earnings persistence and earning predictability, but there is no significant statistically effect of income smoothing on the Earnings quality represented by the accruals quality. The results also indicated that the percentage of banks classified as smoothed banks according to the Eckel index (60%) of the sample banks and (40%) of the sample banks were classified as non-income smoothed banks.

مجلة قەڵای زانست العلمية
مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق
المجلد(٤) – العدد (٤)، خريف ٢٠١٩
رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)

One of the most important recommendations of the study is the need to strengthen the governance mechanisms and urge companies to implement them, because of the role of this proposal in increasing transparency and disclosure, which helps to reduce undesirable administrative practices, in addition to the importance of the ethical and behavioral aspect and the need to make users of accounting information aware of the financial misinformation that can occur through income smoothing practices and an interest in increasing the effectiveness and efficiency of the external audit profession as one of the mechanisms of external accounting for governance.