

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministry of Higher Education and Scientific Research

Mohamed Boudiaf University of M'sila

Faculty of Economic, Commercial and

Management Sciences

Department of Accounting And Financial

Sciences



جامعة محمد بوضياف - المسيلة
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

العنوان:

أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

دراسة آراء عينة من المهنيين في المجال المالي والمحاسبي

The effect of earnings management on the quality of
Financial statements

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبتين: بن جودي رزيقة

بن بوزيد مروة

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ مساعد أ	الأستاذ: جمعي محمد صلاح
مقررا ومشرفا	أستاذ محاضر أ	الأستاذ: مهني بوريش
ممتحنا	أستاذ محاضر أ	الأستاذ: حميدي أحمد سعيد

السنة الجامعية: 2023/2022

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministry of Higher Education and Scientific Research

Mohamed Boudiaf University of M'sila

Faculty of Economic, Commercial and

Management Sciences

Department of Accounting And Financial

Sciences



جامعة محمد بوضياف - المسيلة
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

العنوان:

أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

دراسة آراء عينة من المهنيين في المجال المالي والمحاسبي

The effect of earnings management on the quality of
Financial statements

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبتين: بن جودي رزيقة

بن بوزيد مروة

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ مساعد أ	الأستاذ: جمعي محمد صلاح
مقررا ومشرفا	أستاذ محاضر أ	الأستاذ: مهني بوريش
ممتحنا	أستاذ محاضر أ	الأستاذ: حميدي أحمد سعيد

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

الحمد لله الذي هدانا بفضلله وكرمه وأنعم علينا بالتصديق برسالة محمد عليه الصلاة

والسلام خاتم الأنبياء.

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى أعز الناس.

إلى الصدر الحنون والقلب الرقيق أعز ما أملك أُمي الغالية.

إلى من أحمل اسمه بافتخار إلى قدوتي أبي الغالي.

إلى جدتي الغالية حفظها الله ورعاها وأطال الله في عمرها.

إلى أغلى ما منحني الحياة ومن قاسموني مرارة العيش وحلاوتها إخوتي وأخواتي.

إلى عماتي وعائلاتهم حفظهم الله.

إلى صديقتي اللاتي قضيت معهن أحلى سنوات الدراسة.

إلى: إيمان عشوري وأماني نور الهدى عيشوش وأم الخير بوشارب وفقهم الله.



بسم الله والصلاة والسلام على رسول الله

إهداء

" أهدي خالص عملي إلى من أدعوا دائما ربي أن يجمعني بهم في فردوسه كما جمعني بهم في الدنيا."

إلى من أفخر به وأحمل اسمه إلى أبي الغالي حفظه الله وأطال في عمره.

إلى من تمنيت وجودها في لحظة تخرجني إلى أمي الحبيبة رحمها الله وأسكنها فسيح جنانه.

إلى إخوتي وأخواتي وأزواجهم وزوجاتهم.

إلى لآلئ بيتنا الذي يزهو بوجودهم.

إلى أستاذي الفاضل مهني بوريش جزاه الله كل خير.

إلى صديقاتي اللاتي تعرفت بهن وأصبحن أخواتي في مشواري الدراسي

كلكن باسمها حفظكن الله وأعانكن على طاعته.

إلى كل أقاربي وأحبابي ومن أعاننا على إنجاز هذه الرسالة.

أهديكم ثمرة عملي.

من إبتنكم وأختكم في الله

مروة



شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على إنجاز هذا العمل
والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين محمد ابن عبد الله وعلى آله وصحبه أجمعين.

نتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير والعرفان إلى الأستاذ الدكتور مهني بوريش

على ما أفاض علينا من علمه ووقته وجهده فكان عوناً لنا وناصحة أميناً

ساهم بحسن توجيهاته ودقة تصويباته في إنجاز هذا العمل.

مما لا يفوتنا أن نتقدم بأسمى معاني الشكر والعرفان إلى الأساتذة الأفاضل:

أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم قراءة هذه المذكرة ومناقشتها.

إلى الأساتذة رزيقات بوبكر، عريوة رشيد، بلقاسم سعودي، محمد براق كل باسمه ومقامه

وكل من قام بالإجابة على الاستبيان خاصة أستاذ تومي محاسب معتمد

ومحافظ الحسابات بن سلامة على مناقشتهم للاستبيان وإفادتنا بخبراتهم المهنية.

فالحمد لله الذي لا يتم عملاً إلا بأمره ولا توفيق إلا بحكمه فمنه الجد والكد ومنه التيسير

والنجاح فاللهم وفقنا لما تحبه وترضاه.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، لذا جمعنا الجانب المفاهيمي لكل من المتغيرين (إدارة الأرباح، جودة القوائم المالية) ولتحقيق هذه الدراسة قمنا بدراسة آراء عينة من المهنيين في المجال المالي والمحاسبي، بالاعتماد على أداة الاستبيان ولمعالجة إجابات العينة استعنا ببرنامج التحليل الإحصائي IBM SPSS Statistics 27.0.1.

خلصت الدراسة إلى أن إدارة الأرباح عبارة عن مجموعة من الممارسات الاحتيالية على القوائم المالية، بحيث أكدت نتائج اختبار الفرضيات إلى وجود علاقة تأثير بين المتغيرين ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية $(\alpha=0.05)$ ، حيث أن ممارسات إدارة الأرباح تؤثر سلبا على جودة القوائم المالية وتفقد كل من مصداقيتها وموثوقية المستخدمين حولها، وفي الأخير قدمت هذه الدراسة مجموعة من الآليات للحد من هذه الظاهرة والتي تمثلت في كل من حوكمة الشركات والتدقيق.

الكلمات المفتاحية: إدارة الأرباح، القوائم المالية، جودة القوائم المالية.

Summary:

This study aims to know the effect of earnings management on the quality of the financial statements, so we collected the conceptual aspect of each of the two variables (earnings management, quality of the financial statements). We used the IBM SPSS Statistics 27.0.1 statistical analysis program.

The study concluded that earnings management is a set of fraudulent practices on the financial statements, so that the results of hypothesis testing confirmed the existence of a statistically significant effect relationship between the two variables at a significant level ($\alpha = 0.05$), as the earnings management practices negatively affect the quality of the financial statements and losing both its credibility and the trustworthiness of users around it, and finally this study provided a set of mechanisms to reduce this phenomenon, which was represented in both corporate governance and auditing.

Keywords: Earnings management; financial statements; quality of financial statements.

قائمة المحتويات:

أ	مقدمة عامة:
11	الفصل الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية
9	المبحث الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح
9	1-1 ماهية إدارة الأرباح
14	2-1 استراتيجيات ودوافع إدارة الأرباح Earnings management strategies and motives
17	3-1 أساليب ونماذج إدارة الأرباح ومخاطرها Profit and risk management methods and models
24	المبحث الثاني: أساسيات حول جودة القوائم المالية
24	1-2 مفهوم وأهداف القوائم المالية: the concept and objectives of the financial statements
31	2-2 خصائص ومستخدمو القوائم المالية Characteristics and users of the financial statements
34	3-2 مفهوم جودة القوائم المالية والعوامل المؤثرة فيها
35	4-2 معايير جودة القوائم المالية: Financial statement quality standards
36	المبحث الثالث: إدارة الأرباح وعلاقتها بجودة القوائم المالية
36	1-3 الأثر السلبي لإدارة الأرباح على جودة القوائم المالية
41	2-3 إدارة الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS
43	3-3 دور النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
45	4-3 سبل الحد من إدارة الأرباح
51	خلاصة الفصل:
53	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
53	تمهيد
54	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية
54	1-1 مجتمع وعينة الدراسة
54	2-1 أداة الدراسة
56	3-1 صدق، ثبات واتساق أداة الدراسة
58	المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة
58	1-2 توزيع أفراد العينة حسب العمر والمؤهل العلمي
60	2-2 توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

61-----	3-2 توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية
62-----	المبحث الثالث: معالجة نتائج الدراسة وتحليلها
62-----	1-3: تحليل نتائج المحور الأول والثاني من الاستبيان
66-----	2-3: تحليل نتائج المحور الثالث والرابع من الاستبيان
70-----	3-3: اختبار صحة فرضيات الدراسة
74-----	خلاصة الفصل:
75-----	الخاتمة:

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	مختلف التسميات لإدارة الأرباح	11
(2-1)	أهداف إدارة الأرباح و مضامينها	12
(3-1)	ميزانية الأصول	24
(4-1)	ميزانية الخصوم	25
(5-1)	حسابات النتائج	26
(6-1)	سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة - الطريقة غير المباشرة)	29-28
(7-1)	تغير الأموال الخاصة	30
(8-1):	ممارسة إدارة الأرباح في شركة Enron	38
(9-1)	أثر ممارسة إدارة الأرباح في القوائم المالية	39
(1-2)	استثمارات موزعة على مجتمع الدراسة	54
(2-2)	جدول ليكارت الخماسي	56
(3-2)	ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونوباخ Alpha cronobach	57
(4-2)	جدول يبين معامل الارتباط لمحاور الدراسة	57
(5-2)	توزيع أفراد العينة حسب العمر	58
(6-2)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	59
(7-2)	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	60
(8-2)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	61
(9-2)	الفقرات الخاصة بممارسة المؤسسة الاقتصادية لإدارة الأرباح	62
(10-2)	الفقرات الخاصة بجودة القوائم المالية	64
(11-2)	الفقرات الخاصة بإدارة الأرباح وعلاقتها بجودة القوائم المالية	66
(12-2)	الفقرات الخاصة بآليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح	67

71	نتائج اختبار الأثر الاجمالي لمحور ممارسة المؤسسة الاقتصادية لإدارة الأرباح	(13-2)
71	نتائج اختبار الأثر الاجمالي لمحور جودة القوائم المالية	(14-2)
72	نتائج اختبار الأثر الاجمالي لمحور إدارة الأرباح وعلاقتها بجودة القوائم المالية	(15-2)
73	نتائج اختبار الأثر الاجمالي لمحور آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح	(16-2)

قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	عوامل إدارة الأرباح	13
(2-1)	استراتيجيات إدارة الأرباح	15
(3-1)	دوافع إدارة الأرباح	16
(4-1)	أساليب إدارة الأرباح	18
(5-1)	خصائص إدارة الأرباح	31
(6-1)	مستخدمو القوائم المالية	33
(7-1)	آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	46
(1-2)	عينة الدراسة حسب العمر	58
(2-2)	عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	59
(3-2)	عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	60
(4-2)	عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	61

قائمة المختصرات:

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الأجنبية	الاختصار
النظام المحاسبي المالي	Système comptable financier	SCF
معايير محاسبية دولية	International accounting standards	IAS
معايير التقارير المالية الدولية	International financial reporting standards	IFRS
مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً	Generally accepted accounting principles	GAAP
مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial agree standards board	FASB
المخطط الوطني للمحاسبة	Plandecomptable national	PCN
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American institute of certified public accountants	AICPA
الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical Package For The Social Science	SPSS

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
(1-2)	الاستبيان	88-82
(2-2)	مخرجات برنامج SPSS	111-89

مقدمة عامة:

أولاً: تمهيد

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي من أهم الأنظمة التي يعتمد عليها المحاسب في معالجة المعطيات المحاسبية، إذ أنه يمر بالعمليات المتعارف عليها للتسجيل المحاسبي بداية من جمع المعطيات المحاسبية تصنيفها، تبويبها ومروراً بميزان المراجعة حتى نحصل في الأخير على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية الموجهة إلى مستخدميها وخاصة المستثمرين الحاليين والمحتملين الذين يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم، وهذه الأخيرة يجب أن تتصف بمجموعة من الخصائص حتى تصبح ذات جودة، لكن في أغلب الأحيان يطرأ عليها تغيير من طرف ممارسي المحاسبة وذوي السلطة لممارسة مجموعة من الإجراءات التي تخل بسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة باستغلال الثغرات والمرونة بالمعايير والقواعد المحاسبية في ظل القانون وهذا ما يعرف بممارسات إدارة الأرباح.

ثانياً: الإشكالية الرئيسية

انطلاقاً مما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة فيما يلي:

ما هو أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية؟

ومن هنا يمكن تجزئة هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ هل تمارس المؤسسات الاقتصادية إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية؟
- ✓ هل تؤثر إدارة الأرباح على ملاءمة ومصداقية القوائم المالية؟
- ✓ هل هناك علاقة بين إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية؟
- ✓ هل يحد كل من التدقيق وحوكمة الشركات من ممارسات إدارة الأرباح؟

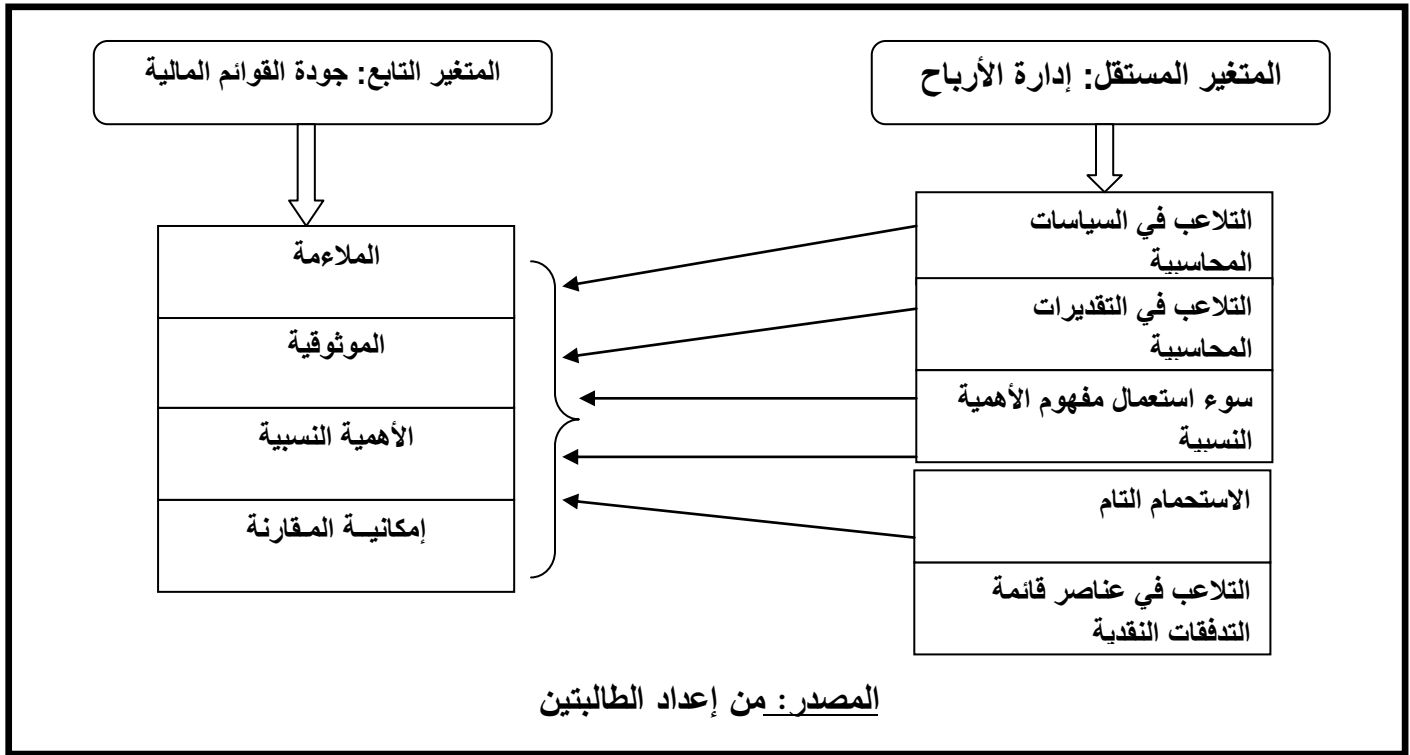
ثالثاً: فرضيات البحث

للإجابة على مختلف الأسئلة التي تم طرحها سيتم الاعتماد على اختبار الفرضيات التالية:

- ✓ نعم تمارس المؤسسات الاقتصادية إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية.
- ✓ تؤثر إدارة الأرباح على ملاءمة ومصداقية القوائم المالية.
- ✓ توجد علاقة ذات تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية.
- ✓ يحد كل من التدقيق وحوكمة الشركات من ممارسات إدارة الأرباح.

رابعاً: نموذج البحث: يمكن تمثيل النموذج العام للدراسة الذي يتضمن المتغير المستقل والمتغير التابع في

الشكل التالي:



خامسا: أهمية البحث

تكمن أهمية الدراسة في معرفة مفهوم إدارة الأرباح الذي ظهر في الآونة الأخيرة، ومدى تأثيرها على جودة القوائم المالية التي تعد مصدرا يبنى على أساسه المستفيدون من القوائم المالية قراراتهم، محاولين من خلال البحث إلقاء الضوء على سبل معالجة هذه الظاهرة كدور حوكمة الشركات ومدى تفعيل آلياتها للحد من ممارسات إدارة الأرباح للرفع من مستوى الشفافية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.

سادسا: أهداف البحث

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على إدارة الأرباح من حيث مفهومها، استراتيجياتها ودوافعها.
- التعرف على أساليب إدارة الأرباح المستخدمة في إعداد القوائم المالية.
- معرفة العلاقة التي تربط بين المعايير الدولية وإدارة الأرباح.
- إلقاء الضوء على الأثر السلبي لإدارة الأرباح.
- توضيح الدور الفعال الذي تلعبه حوكمة الشركات والتدقيق في الحد من إدارة الأرباح.

سابعا: أسباب اختيار الموضوع

تتمثل مبررات اختيار الموضوع فيما يلي:

أ: أسباب ذاتية

- الرغبة الذاتية والميول الشخصي لدراسة موضوع إدارة الأرباح وأثرها على جودة القوائم المالية.

- باعتبار موضوع البحث يخدم التخصص.
- الفضول العلمي والرغبة في تحليل هذا الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية.

ب: أسباب موضوعية

- أهمية موضوع الدراسة في ظل تطور مهنة المحاسبة والتدقيق.
- الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق.
- الزيادة في فهم هذا الموضوع والتحكم فيه أكثر وضبط مفاهيمه.
- محاولة معرفة تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية.
- مكانة الموضوع على الصعيد الدولي والمحلي بسبب انتشار ظاهرة ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية بالإضافة إلى العديد من الفضائح المالية التي لم تسلم منها المؤسسات عبر دول العالم.

ثامنا: المنهج المستخدم

اتبعنا في معالجة موضوع الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال التطرق إلى الدراسات السابقة، المراجع العلمية، المقالات والكتب وتمت معالجة نتائج الاستبيان الذي يتضمن مجموعة من الأسئلة المستخلصة من الجزء النظري بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

تاسعا: حدود الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة واستخلاص نتائجها ارتبطت الدراسة بحدود زمانية وحدود مكانية

✓ **الحدود الزمانية:** حيث امتدت من 05/02/2023 إلى غاية 07/06/2023.

✓ **الحدود المكانية:** تخص هذه الدراسة بعض مكاتب ممارسي للمهن المحاسبية: مدراء ماليين ومحاسبين DFC، خبراء محاسبين، محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين.

عاشرا: الدراسات السابقة

1:دراسة قسوم حنان

اسم الباحث	قسوم حنان
عنوان الدراسة	أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية
نوع الدراسة	أطروحة دكتوراه
بلد الدراسة	سطيف-الجزائر
سنة الدراسة	2016
هدف الدراسة	• إبراز أثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية. • التعرف على مدى ممارسة المؤسسات لإدارة الأرباح في قوائمها المالية.

• إبراز أثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المؤسسات لإدارة الأرباح.	
المنهج الوصفي التحليلي.	منهج الدراسة
تم التوصل إلى مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة متوسط بالإضافة إلى أن هناك تأييد كبير من طرف المستجوبين على مساهمة الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة القوائم المالية كما خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة قوية بين الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية وعلاقة ضعيفة جدا بين الإفصاح المحاسبي وممارسة المؤسسات محل الدراسة لإدارة الأرباح بمعنى أن طريقة استخدام المستحقات الاختيارية لا تعكس تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على تحسين جودة القوائم المالية من حيث الحد من إدارة المؤسسات لأرباحها.	أهم الاستنتاجات

2:دراسة كهينة شاوشي

اسم الباحث	كهينة شاوشي
عنوان الدراسة	إطار مقترح لأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية.
نوع الدراسة	أطروحة دكتوراه
بلد الدراسة	بومرداس الجزائر
سنة الدراسة	2016
هدف الدراسة	- الهدف هو دراسة أثر الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية خلال الفترة من 2006-2013 مع تحديد أثر كل من (حجم الشركة، مديونية الشركة، ربحية الشركة) على ذلك. - تقوم الدراسة على تحديد طبيعة ممارسات إدارة الأرباح والمنظور الأخلاقي لها، دوافعها، طرقها، أساليبها ونماذج قياسها. مع إبراز العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية وممارسات إدارة الأرباح من خلال تقديم الإطار المقترح للحد من هذه الظاهرة في الشركات الجزائرية.
منهج الدراسة	منهج الوصفي التحليلي
أهم الاستنتاجات	توصل التحديث المستمر للنظام المحاسبي المالي وبصورة دورية لمواكبة التطورات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية مع إلغاء المعالجات البديلة والإبقاء على الضرورية منها والحد من استخدام التقديرات الحكيمة والأحكام الشخصية. يجب توفير مجموعة من الدعائم الأساسية لتطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال إيجاد



آليات جديدة للحد من هاته الممارسات وتتمثل في حوكمة الشركات الجزائرية والمراجعة الخارجية وتفعيل دور المنظمات والجهات المسؤولة عن مهنة المحاسبة في الجزائر.	
---	--

3:دراسة رزاقات بوبكر

اسم الباحث	رزاقات بوبكر
عنوان الدراسة	أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق.
نوع الدراسة	أطروحة دكتوراه
بلد الدراسة	بومرداس-الجزائر
سنة الدراسة	2019
هدف الدراسة	الهدف هو قياس تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من شركات المساهمة المقيدة في الأسواق المالية التالية:(بورصة لندن مؤشر (FTSE100)، بورصة باريس مؤشر (SBF250)، البورصة المصرية مؤشر (EGX100) وبورصة عمان) خلال الفترة الممتدة من (2015-2017)، بحيث تم قياس ممارسات إدارة الأرباح باستخدام نموذج مطور هو (نموذج MILLER)والذي يعتمد على إيجاد علاقة بين التغير في رأس المال العامل وصافي التدفق من الأنشطة التشغيلية.
منهج الدراسة	المنهج الوصفي الإحصائي باستخدام نموذج MILLER
أهم الاستنتاجات	توصلت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة في العينة المدروسة مارست إدارة الأرباح سواء كان باتجاه سلبي عن طريق تخفيض أرباحها أو ايجابي عن طريق تعظيم أرباحها وهذا يدل على أن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS لم يؤثر على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، كما أن تفعيل جودة الحوكمة وجودة التدقيق من المقومات الأساسية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS للحد من ممارسات إدارة الأرباح.



ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

قمنا من خلال هذه الدراسة بمعالجة أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية مع محاولة معرفة نوع العلاقة التي تربطهما. تم التطرق إلى ذكر حادثة انهيار شركة إنرون 2001 بسبب ممارسات إدارة الأرباح للاستفادة من مجموعة من الدروس للحد من ممارسات إدارة الأرباح. دراسة آراء عينة من المدراء المحاسبين الماليين، خبراء محاسبين، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين، بطرح مجموعة من الأسئلة الهادفة حول الموضوع في شكل استبيان وتم تحليل آرائهم باستخدام تقنية SPSS.

إحدى عشر: خطة الدراسة

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين سبقتهم مقدمة عامة وتليهم خاتمة ويمكن استعراض خطة الدراسة على النحو التالي:

الفصل الأول بعنوان الإطار النظري لإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية وهو فصل نظري تم تناول فيه

ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح

المبحث الثاني: أساسيات حول جودة القوائم المالية

المبحث الثالث: إدارة الأرباح وعلاقتها بجودة القوائم المالية

الفصل الثاني هو فصل تطبيقي يهدف إلى دراسة أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية بناء على

توزيع استبيان معد لهذا الهدف حيث تم تناول في هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: أداة الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة.

المبحث الثالث: معالجة بيانات الاستبيان وتحليلها

الفصل الأول: الإطار النظري لإدارة
الأرباح وجودة القوائم المالية

الفصل الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

تمهيد

تعتبر الإدارة العنصر الرئيسي لإعداد القوائم المالية بالاعتماد على المعلومات المحاسبية المعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما والمعايير المحاسبية إلى أن ضعف الأنظمة والشغرات الموجودة على مستواها تعطي إدارة المؤسسات مرونة لممارسة تقديراتهم الشخصية في بعض عناصر التقارير المالية كتأثيرهم على مستوى الربح المستهدف لتحقيق غاياتهم الخاصة، وينتج عن هذا إلحاق الضرر بقرارات الأطراف ذات المصلحة بنشاط المؤسسة وهنا نكون أمام ظاهرة إدارة الأرباح، ومن خلال هذا الفصل سنحاول الربط بين كل من ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية من أجل استنتاج أثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية مع إبراز طرق الحد من هذه الممارسات لترشيد قرارات المستخدمين ولذا تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح

المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية لجودة القوائم المالية

المبحث الثالث: إدارة الأرباح وعلاقتها بجودة القوائم المالية

المبحث الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح

لقد كان لإدارة الأرباح أهمية كبيرة من قبل مستخدمي القوائم المالية والباحثين، كونها أداة للتلاعب والغش وفي هذا المبحث سنتطرق إلى: مفهوم إدارة الأرباح، استراتيجياتها ودوافعها، أساليب ونماذج إدارة الأرباح وأهم مخاطرها.

1-1 ماهية إدارة الأرباح

1-1-1 مفهوم إدارة الأرباح

ليس هناك مفهوم موحد لإدارة الأرباح بالرغم من أهمية هذا الموضوع، ومن خلال استقراءنا للكتابات والدراسات السابقة تناولنا مجموعة من التعاريف:

يرجع مفهوم إدارة الأرباح إلى الباحث: **Paul Healy .M** الذي نشر مقال عام 1985 بعنوان "تأثير خطط المكافآت على القرارات المحاسبية" **The effect of bonus schemes on accounting** والذي ناقش "العلاقة بين مكافآت الإدارة والقرارات التي تم اتخاذها اعتماداً على الإجراءات المحاسبية وتوصل الباحث أن الإدارة تختار الإجراءات والأساليب المحاسبية التي تعظم المكافآت التي يتم الحصول عليها." (Dyrenge, Hanlon, & Maydew, 2012, p. 649)

عرف كل من **Healy and Wahlen** إدارة الأرباح بأنها: استخدام المديرين للاجتهاد في إعداد التقارير المالية بغرض إما التعطيم على القيمة الأساسية للشركة أو للتأثير على عملية توزيع الموارد. (الطيب الفار، 2010، صفحة 28)

يرى **Perfet**: بأن إدارة الأرباح "تتم بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية من خلال استغلال المرونة التي تسمح بها السياسات المحاسبية وممارسة التقديرات الشخصية." (أحمد شاهين، 2011، صفحة 7)

عرفها **Schipper** في 1989 "التدخل المتعمد في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بنية تحقيق بعض المكاسب الخاصة." (طالبي و لعرايبي، 2021، صفحة 491)

وتعرف إدارة الأرباح ب: "إحداث تحريفات متعمدة في قيم الأرباح بهدف تغيير الحقيقة أو لتغيير مدلولات القوائم المالية أو لتوجيه متخذ القرار لاتخاذ قرارات محسوبة بشكل مسبق. (بنية و بنية، 2018، صفحة 98)

يؤكد كل من **and Yaari Ronen 2008** "إذ قدموا ثلاثة تعاريف لإدارة الأرباح هي: (حميد يحي التميمي و حمود فليح الساعدي، 2014، صفحة 21)

1: إدارة الأرباح البيضاء: وتعرف بأنها الإفادة من المرونة في اختيار المعالجة المحاسبية للإشارة إلى المعلومات الخاصة بالمدير بشأن التدفقات النقدية المستقبلية.

2: إدارة الأرباح الرمادية: وتعرف بأنها اختيار المعالجات المحاسبية والتي هي إما بدافع الانتهازية أو لأغراض الكفاءة الإدارية.

3: إدارة الأرباح السوداء: وتعرف بأنها ممارسة واستخدام الحيل **Triks** لتحريف أو تقليل شفافية التقارير المالية.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن إدارة الأرباح:

هي فن التلاعب بالحسابات من خلال الهفوات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية والأنظمة والسياسات مما يؤدي إلى الإخلال بصحة القوائم المالية وتضليل مستخدميها.

أو إن إدارة الأرباح ماهي إلا نوع من أنواع الممارسات الإدارية مبنية على مجموعة طرق وسياسات محاسبية يتم العمل بها لتحقيق أهداف خاصة لمنفعة المؤسسة على حساب مستخدمي قوائمها المالية وقد تكون هذه الممارسات في إطار قانوني أو غير قانوني كتأجيل الاعتراف بالإيرادات والمصاريف أما الممارسات القانونية فيصعب اكتشافها ومن بين مؤشرات تغيير طريقة تسعير المخزون، مخصصات مؤونة زبائن مشكوك فيهم....وتؤدي هذه الممارسات إلى التلاعب في القوائم المالية وتضليل مستخدميها.

1-1-2 إدارة الأرباح والمصطلحات ذات الصلة

أ-تمهيد الدخل: IncomeSmoothing

شكل من أشكال إدارة الأرباح ويمثل الوسائل التي تستخدمها الإدارة لتقليل التقلبات في الفترات المتفاوتة المستوى حيث يخفض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد لزيادة دخل السنوات ذات الدخل السيئ وهو يعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل. (بريش، 2020/2019، صفحة 8)

ب- المحاسبة الإبداعية: CreativeAccounting

هي عبارة عن الممارسات التي يقوم بها المحاسبين لتضليل قارئ البيانات المالية لأي هدف من الأهداف سواء لتعزيز السهم في السوق أو تعظيم مكافأة مجلس الإدارة التنفيذي أو غيره. (جموعي و آخرون، أثر آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية رؤية مهنية "دراسة ميدانية"، 2022)

ج- لعبة الأرقام المالية: The financial numbers game

يرى Babalyan 2004 أن مفهوم لعبة الأرقام المالية يحتضن جميع أنواع الأنشطة المسماة بالتلاعب المحاسبي وإدارة الأرباح والإبلاغ المالي الاحتيالي، وأن تصميم هذه الأنشطة في طبيعتها ربما تكون متشابهة، وقد يكون هناك بعض الاختلافات، لكن وبشكل دقيق لا يوجد اختلاف فيما بينهما، فالكثير من الباحثين اعتبروا أن التلاعب والإفصاحات الانتقائية هما شكل من أشكال إدارة الأرباح. (حميد يحي التميمي و حمود فليح الساعدي، 2014، صفحة 31)

د- التقارير المالية الاحتيالية: Fraudulent financial reports

الأخطاء أو الإهمال المتعمد للمبالغ أو الإفصاحات الضرورية في القوائم المالية، والتي تهدف لخداع مستخدمي التقارير المالية، والتي يتم تحديدها على أنها احتيالية وتدخل هذه الممارسات تحت طائلة الإجراءات الإدارية أو المدنية أو الجنائية. (رزقات، أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على إدارة الأرباح دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق (أطروحة دكتوراه)، 2018-2019، صفحة 69)

من خلال ما سبق يمكن تلخيص المسميات الأخرى لإدارة الأرباح اعتمادا على الجدول التالي:

الجدول رقم 01:مختلف التسميات لإدارة الأرباح

ACCOUNTING خدع المحاسبة HOCUS-POEUS	INCOME SMOOTHING تمهيد الدخل
JUGGLING الشعوزة في السجلات المحاسبية THE BOOKS	إدارة القوائم المالية FINANCIAL STATEMENT MANAGEMENT
بيان إعادة هندسة REENGINEERING THE INCOME الدخل STATEMENT	المحاسبة العدوانية AGGRESSIVE ACCOUNTING
المحاسبة الإبداعية CREATIVE ACCOUNTING	لعبة الأرقام THE NUMBERS GAME
ACCOUNTING MAGIC سحر المحاسبة	ACCOUNTING ALCHEMY كيمياء المحاسبة
دخل الخدمات المصرفية BANKING INCOME FOR THE المستقبل FUTURE	اقتراض الدخل من المستقبل BORROWING INCOME FROM THE FUTURE
تزيين النوافذ WINDOW DRESSING	الخدع المالية FINANCIAL SHENANIGANS
التلاعب في البيان المالي FINANCIAL STATEMENT MANIPULATION	

المصدر : Mulfors ,CE,comisky,the financial numbers game ,john wilyey and Sons, Inc,2002,p3.

1-1-3 أهداف إدارة الأرباح: Earnings Management Objectives

بينت الكثير من الدراسات أن معظم ممارسات إدارة الأرباح التي تتبعها الإدارات عند إعداد التقارير والقوائم المالية في شركات المساهمة، يكون الهدف منها إحداث زيادة غير حقيقية أو وهمية في الأرباح لتعظيم استفادتهم من بند المكافآت والحوافز حسب خطط الإدارة وبعض الأحيان قد تلجأ إدارة الأرباح إلى إتباع ممارسات يكون من شأنها تخفيض الأرباح والاحتفاظ بها لفترات قادمة قد تحقق فيها مستويات ربحية أقل، مما يضمن لها الحصول على المكافآت والحوافز مستقبلاً أو قد يكون الهدف من تخفيض الأرباح الحصول على أسهم الشركة بأقل الأسعار، عندما تكون خطط حوافز الإدارة محددة في صورة حق الشراء للأسهم بأسعار منخفضة، وقد تهدف إدارة الأرباح التي تقوم بتخفيض الأرباح إلى التهرب الضريبي، كما يجمع الباحثون بأن هناك دافعان لإدارة الأرباح، يتعلق الدافع الأول منها بتحقيق منافع ذاتية للإدارة، أما الثاني يتعلق بالتأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال إظهار كفاءة المؤسسة بهدف ضمان بقائها واستمراريتها في سوق المنافسة، مما سبق يتضح أن أهداف إدارة الأرباح بالتخفيض، تتمثل في تخفيض وعاء الضريبة، وإعادة جدولة المتأخرات الضريبة، عدم لفت انتباه الغير عند الحصول على أرباح طائلة، تمهيد الدخل، جدولة الديون، أما أهداف إدارة الأرباح بالزيادة تتمثل في إثبات الكفاءة الإدارية لمقابلة توقعات المساهمين والمحللين الماليين عن أداء الشركة، الأمان الوظيفي، الحصول على مساهمين جدد لزيادة رأس المال، الحصول على مكافآت، تحسين

الفصل الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

أوضاع المؤسسة، زيادة سعر السهم، الحصول على القروض. (عامر، أحمد سمل، و أبو القاسم أحمد، 2020، صفحة 418)

يبين الجدول التالي الأهداف الأساسية لممارسة إدارة الأرباح

الجدول رقم 02: أهداف إدارة الأرباح ومضامينها

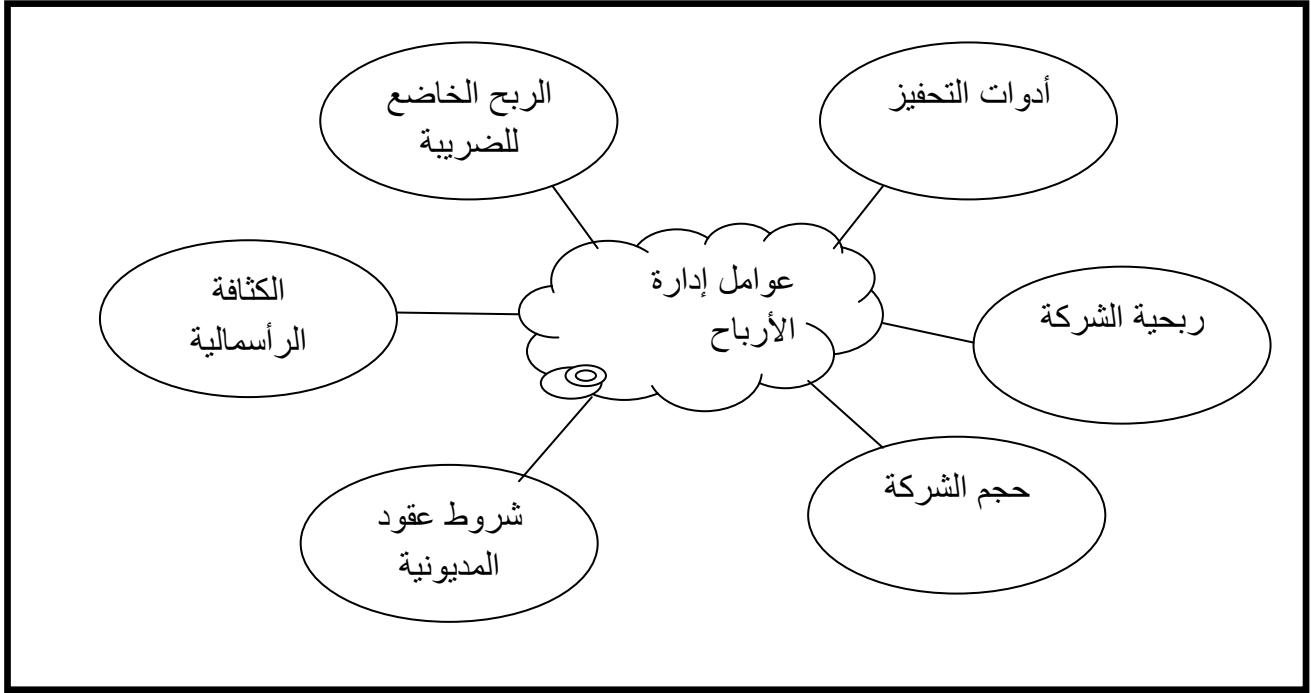
الأهداف	المضامين
تخفيض التكاليف السياسية	• من أجل تلبية متطلبات الحكومة والمتمثلة بالضغوطات. • تلبية متطلبات تحقيقات وإشراف الجهات التنظيمية مثل كفاية رأس المال. • تخفيض ضريبة الدخل.
تكاليف الحصول على الأموال (استيفاء شروط الدين)	• تحديد عقود الدين وتجنب الانتهاكات المالية. • تلبية متطلبات وشروط اتفاقات الديون والقيود على سداد توزيعات الأرباح.
تعظيم ثروة المديرين	• من خلال تعظيم إجمالي الأجر والحوافز والمكافآت في الأجل القصير. • زيادة الأمن الوظيفي للإدارة.

المصدر: طارق عبد العال حماد، (2005)، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.

1-1-4 عوامل إدارة الأرباح Earnings management factors

هناك عدة عوامل تؤثر على إدارة الأرباح نذكر منها في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: عوامل إدارة الأرباح



المصدر: من إعداد الطالبتين

أ: ربحية الشركة: Company profitability:

من المعلوم أنه كلما زادت أرباح الشركة كلما زاد احتمال تعظيم توزيعات الأرباح، وبالنسبة للدائنين فإنها كلما زادت أرباح الشركة كلما زادت قدرتها على سداد ديونها، ويمثل صافي الدخل قاعدة لأصول الشركة وحقوق الملكية كما أنه يساعد على جذب رأس المال من المستثمرين الجدد، إن ربحية الشركة تعد عاملا ضروريا ومهما لإدارة الأرباح إذ أنه لا يمكن الاعتماد على ربحية ضعيفة للقيام بإدارة الأرباح. (بنية و بنية، 2018، صفحة 100)

ب: حجم الشركة: The size of the company:

أشارت نتائج دراسات عديدة إلى أنه كلما ازداد حجم الشركة كلما كانت احتمالية إدارة الأرباح فيها أكبر وذلك بسبب وجود المجال الواسع لتنظيم المصروفات والمستحقات والبنود غير العادية، والمرونة الأكبر في استخدام التغييرات المحاسبية وكذلك لوجود احتمالية أكبر لنقلب الأرباح بين سنة وأخرى في الشركات الكبيرة بعكس الحال في الشركات الصغيرة. (محمد اللوزي، 2013، الصفحات 23-24)

ج: شروط عقود المديونية: Debt contract condition:

نسبة المديونية: كلما ارتفعت نسبة المديونية، تحاول إدارة المؤسسة تخفيض هذه النسبة باللجوء لممارسات إدارة الأرباح. (بومنتار و بن علي، 2022، صفحة 155)

د: الكثافة الرأسمالية: Capital intensive:

تتمثل الكثافة الرأسمالية بحاصل قسمة الأصول الثابتة على مجموع الأصول، فهي تعكس مدى اعتماد رأس المال المؤسسة على رأس المال الثابت مما يقلل الحاجة إلى اليد العاملة، لأن ارتفاع الكثافة الرأسمالية يعني كثافة توفر المعدات والآلات التي يمكن الاستغناء من خلالها عن الأيدي العاملة، مما يحمل المؤسسة

المسؤولية أمام الدولة في تحملها عبء التكلفة السياسية ومسؤولياتها في تخفيض حجم البطالة وتوظيف نسبة من العاطلين عن العمل، لذلك فالمؤسسات ذات الكثافة الرأسمالية العالية تمتلك دافعا أكبر للعمل على إدارة الأرباح. (محمد اللوزي، 2013، صفحة 24)

هـ: الربح الخاضع للضريبة: Taxable profit (علي الصقور، 2014، صفحة 30)

من المعروف بأن نسب الضريبة تتناسب طرذا مع حجم الإيرادات أو الأرباح، إذ يترتب على الشركات ذات الربح المرتفع نسبة عالية من الضريبة لذلك تقوم تلك الشركات بممارسة إدارة الأرباح من خلال إتباع الطرق والسياسات التي تمكنها من تخفيض الضريبة المترتبة عليها، بينما تخضع الشركات ذات الربح المنخفض إلى دفعات ضريبية قليلة وقد تلجأ تلك الشركات إلى إدارة الأرباح أيضا وذلك لتجنب الفحص من قبل السلطات الضريبية أما الشركات التي تتحمل خسائر فقد تصبح معفاة من الضرائب.

من المعروف بأن نسب الضريبة تتناسب طرذا مع حجم الإيرادات أو الأرباح، إذ يترتب على الشركات ذات الإيراد المرتفع نسبة عالية من الضريبة بينما تخضع الشركات ذات الإيراد المنخفض إلى دفعات ضريبية قليلة، وأحيانا في ظل الخسارة التي تتحملها الشركة فإنها تصبح معفاة من الضريبة، وهنا يمكن القول: إن إتباع سياسة إدارة الأرباح تساعد الإدارة بشكل واسع في التهرب الضريبي، وذلك من خلال إتباع الطرق والسياسات المحاسبية التي يمكن من خلالها تخفيض الضريبة المترتبة على الشركة.

إضافة إلى ذلك هنالك علاقة وثيقة بين إعداد التقارير المالية وبين أنظمة الضريبة التي تخضع لها الشركة، ويعتقد أنه لدى إدارة الشركة الحافز لإدارة الربح وذلك لتقليل أثر الضرائب على أرباح الشركة في الفترات المالية المتتالية، فالإدارة قد تتجنب الدخل المرتفع لأنه ينتج عنه دفعات أعلى من الضرائب، وتتجنب كذلك الدخل المنخفض الذي قد يؤدي إلى الفحص من قبل السلطات الضريبية، لذلك فإنه يتوقع من الشركات التي يكون لديها التزام ضريبي كبير في الفترة الحالية أن تلجأ إلى إدارة الربح.

و: أدوات التحفيز: Motivational toolbox

يوجد لدى إدارات الشركات التي تربط فيها خطط الحوافز المادية للمدراء بأداء الشركة أو بربحيته ميل تجاه إدارة ربحها، وذلك لأن احتمالية إدارة الأرباح تزداد بازدياد وضع خطط المكافآت والتعويضات، إذ أن أية زيادة في إيرادات الشركة يترتب عليها زيادة نسبة الأرباح التي توزع على شكل تعويضات ومكافآت، وفي الوقت نفسه في حال كون الإيراد سلبيا فإن هذا يؤدي إلى عدم الحصول على مكافآت من قبل الإدارة. ولذلك فإن الشركات التي تربط بين برامج الحوافز المادية للمدير وأداء سعر السهم للشركة يكون فيها لجوء المدراء إلى إدارة الربح كبيرا، لذلك فإن احتمالية الإدارة تزداد في الشركات التي تتبنى خطط التعويض والمكافآت بشكل كبير، فإذا ما حققت الشركة أرباحا كبيرة فإن هذا ينعكس على الإدارة، ويترجم إلى مكافآت وعلاوات، بينما الدخل المنخفض يؤدي إلى عكس ذلك، أي توجد علاقة ايجابية بين خطط التعويض في الشركة وبين إدارة الأرباح فيها. (حبيب، 2011، الصفحات 51-52)

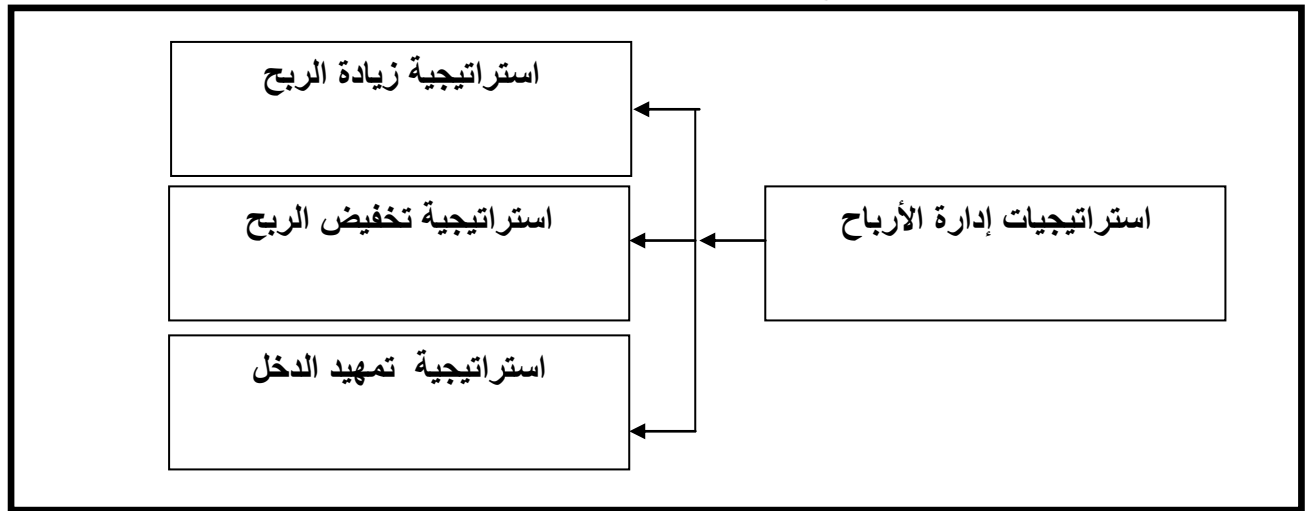
1-2 استراتيجيات ودوافع إدارة الأرباح Earnings management strategies and motives

تتبع المؤسسات الممارسة لإدارة الأرباح استراتيجيات لتنفيذ خططها المسطرة وتنتقي إحدى الاستراتيجيات الثلاث حسب وضعيتها المالية ودوافعها من استخدام كل استراتيجية حيث أنه يسعى البعض إلى تضخيم مبيعاته بينما البعض الآخر يهدف إلى تخفيض رقم أعماله بينما من يعانون من تقلبات في مستوى أرباحهم فيستخدمون استراتيجية تمهيد الدخل للتخفيف من حدة هذه التقلبات.

1-2-1 استراتيجيات إدارة الأرباح Earnings management strategies

هناك ثلاث استراتيجيات تلجأ إليها الإدارة عند ممارسة إدارة الأرباح وهي موضحة في الشكل التالي:

الشكل 02: استراتيجيات إدارة الأرباح



المصدر: من إعداد الطالبتين

أ: استراتيجية زيادة الربح: Profit maximization strategy

تلجأ المؤسسة إلى استراتيجية زيادة الربح في الحالات التالية: (زاوي، 2017، صفحة 14)

- الأرباح المحققة في الفترة الحالية منخفضة وتتوقع الإدارة زيادتها أو بقائها على حالها في الفترة المستقبلية، لكن هناك دوافع قوية تدفع الإدارة إلى نقل الأرباح من الفترة المستقبلية إلى الفترة الحالية.
- قيام الإدارة بزيادة الأرباح في الفترة الحالية في الوقت الذي تكون فيه الأرباح المحققة فعلا من طرف المؤسسة مرتفعة وتتوقع الإدارة انخفاضها في الفترة المستقبلية.

ب: استراتيجية تخفيض الربح: Profit reduction strategy

تلجأ المؤسسة إلى استراتيجية تخفيض الربح في الحالات التالية: (زاوي، 2017، صفحة 14)

- الأرباح المحققة من طرف المؤسسة في الفترة الحالية مرتفعة وتتوقع الإدارة انخفاضها أو بقائها على حالها في الفترة المستقبلية، لكن هناك دوافع قوية تدفعها إلى نقل الأرباح من الفترة الحالية إلى الفترة المستقبلية.
- قيام الإدارة بتخفيض الأرباح في الفترة الحالية في الوقت الذي تكون فيه الأرباح المحققة فعلا من طرف المؤسسة منخفضة وتتوقع الإدارة ارتفاعها في الفترة المستقبلية.

تعتمد المؤسسة على هذه الاستراتيجية بغرض التهرب من الضريبة أو بعض السياسات الحكومية من خلال تخفيضها لنسبة أرباحها أو الاحتفاظ بجزء من أرباحها لتفادي خسائر مستقبلية.

ج: إستراتيجية تخفيف التقلبات والتذبذبات بالدخل (تمهيد الدخل): Income Smoothing

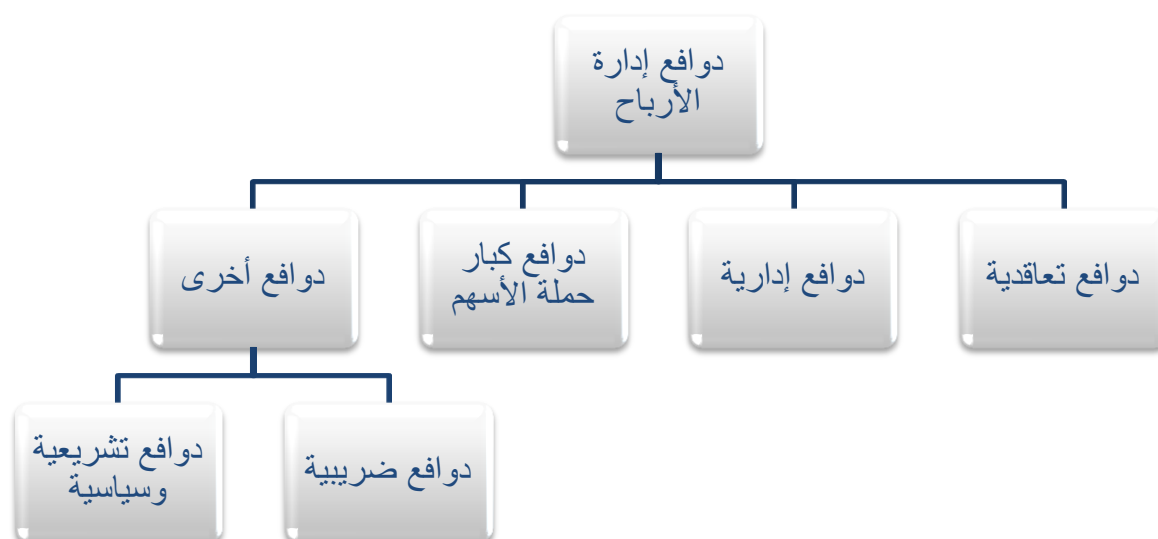
تلجأ الشركات إلى هذه الاستراتيجية عندما يكون هناك تذبذب أو تقلب في أرباحها خلال الفترات المالية، حيث تحاول الإدارة التخفيف من هذه التقلبات والتذبذبات والحفاظ على مستوى الربح ودرجة نموه من خلال اللجوء إلى أدوات تمهيد الدخل، بغرض تخفيض المخاطرة وإظهار الأداء المالي للشركة بشكل طبيعي ومستقر، وهناك طريقتان لتمهيد الدخل تسمى الأولى بالتمهيد الحقيقي والذي يتعلق بالقرارات التشغيلية للإدارة، في حين تسمى الطريقة الثانية بالتمهيد الوهمي المتعلق بالقرارات المحاسبية. (عبد العال، 2008، صفحة 63)

ونعني بتمهيد الدخل ممارسة الإدارة لمجموعة من الآليات عن طريق تخفيض وزيادة الأرباح حسب الحاجة في حدود المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها للحد من تقلبات الدخل مما يؤدي إلى زيادة القيمة السوقية للشركة.

1-2-2 دوافع إدارة الأرباح Earnings management motives

تتعدد دوافع المؤسسات الاقتصادية لممارسة إدارة الأرباح لذا نتطرق لبعض الدوافع والموضحة في الشكل التالي:

الشكل 03: دوافع إدارة الأرباح



المصدر: من إعداد الطالبتين

أ: دوافع إدارية: Administrative motives

لقد واجهت إدارات الشركات ضغوطاً قوية جداً خلال التسعينات من القرن الماضي لتحقيق أرباح مستهدفة والوصول لمستويات توقعات المحللين الماليين لأرباح شركاتهم، إذ يحاول المديرين إدارة أرباح شركاتهم بسبب تأثر قرارات المستثمرين والدائنين بالأرباح المفصح عنها فإدارة الأرباح تحدث بسبب مجموعة من الدوافع المختلفة والتي من أهمها التأثير على سوق الأوراق المالية. (نجم عبد الله و ناجي مجيد الفتلاوي، 2012، صفحة 10)

ب: الدوافع التعاقدية: Contractual motives

تصف نظرية الوكالة الشركة على أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية وإن وجودها يتحقق من خلال واحد أو أكثر من العقود الاتفاقية، وقد بينت تلك النظرية مشكلات تعارض المصالح الناتج عن انفصال الملكية عن الإدارة ومراقبة الموارد، واستخدمت النظرية في تفسير دوافع الاختيار بين الطرائق المحاسبية والإفصاح الملائم. (عبد العال، 2008، صفحة 69)

ج: دوافع كبار حملة الأسهم: Motivated senior shareholders

قد يؤثر تركيز الملكية في أيدي القليل من كبار حملة الأسهم، إلى الضغط على إدارة الشركة لتبني الطرائق والسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الربح المحقق، وذلك لتغطية عمليات تسرب موارد هذه الشركات وأصولها لأيدي هؤلاء المساهمين الأكثر سيطرة. (رزقات، أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على إدارة الأرباح دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق (أطروحة دكتوراه)، 2018-2019، صفحة 79)

د: دوافع أخرى: Other motives

هناك دوافع أخرى لإدارة الأرباح من بينها:

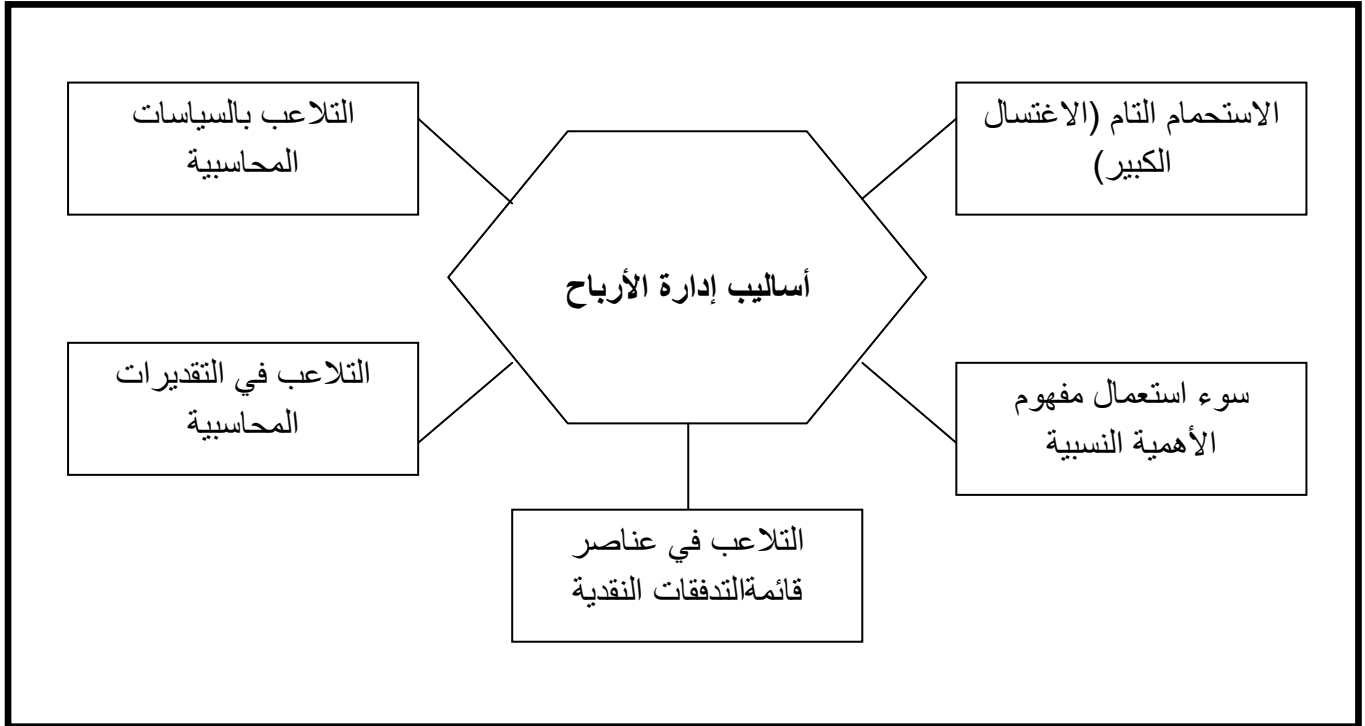
- **دوافع ضريبية: Tax motives** تعتمد الضرائب التي تفرض على أرباح الشركات، على الأرقام المحاسبية بشكل مباشر مما يدفع الإدارة إلى اختبار الطرائق والسياسات البديلة التي تخفض من الربح الخاضع، كما إن الشركة التي تلجأ إلى تخفيض رقم الربح يكون دافعها سداد ضرائب أقل فضلاً عن تخزين الأرباح في السنوات المزدهرة، لكي تقوم بزيادة هذه الأرباح في السنوات السيئة. (شعلان جبار، 2016، صفحة 12)
- **دوافع تشريعية وسياسية: Legislative and political motives** إن تعرض الشركات الكبيرة الحجم إلى الضغوطات والتدخلات في شؤونها من قبل الدولة، من العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للطرائق والسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تقليل الربح المحقق، وعليه تتبنى الشركات ممارسات إدارة الأرباح التي تؤدي إلى تخفيض الربح المحقق لتحاكي التدخلات الحكومية في أعمالها، وتجنب لفت انتباه هذه الجهات إلى حجم الأرباح التي تحققها الشركة، لما لذلك من تبعات مثل المطالبة بدفع أجور أعلى للعاملين، أو تحسين ظروف عملهم، أو ممارسة الرقابة السعرية على منتجات الشركة، أو زيادة الضرائب على القطاع الذي تعمل فيه الشركة. (شعلان جبار، 2016، صفحة 12)

3-1 أساليب ونماذج إدارة الأرباح ومخاطرها Profit and risk management methods and models

1-3-1 أساليب إدارة الأرباح Profit management methods

هناك عدة أساليب لإدارة الأرباح ينتهجها المديرون والمتمثلة في الشكل التالي:

الشكل رقم 04: أساليب إدارة الأرباح



المصدر: من إعداد الطالبتين

أ: التلاعب في التقديرات المحاسبية: Manipulating accounting estimates

يتطلب إعداد الكشوفات المالية إجراء عمليات تقدير عن الظروف أو الأحداث المستقبلية، وطالما أنه لا يمكن التأكد من هذه الظروف والأحداث المستقبلية وآثارها على القوائم المالية، فإن عملية تقديرها تتطلب ممارسة قدر من الحكم الشخصي، وعادة ما تتغير التقديرات المحاسبية مع وقوع أحداث جديدة أو اكتساب المزيد من الخبرة أو الحصول على معلومات إضافية، ومن الأمثلة على ذلك الديون المعدومة، العمر الإنتاجي لاهتلاك الموجودات ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها والضمانات وغيرها. (بن عمارة، كسكس، و زرقون، 2018، صفحة 30)

ب: التلاعب بالسياسات المحاسبية: Manipulating accounting policies

السياسات المحاسبية هي مجموع الإجراءات والطرق التي تتبناها الإدارة من أجل إصدار معلومات مالية صحيحة وذات مصداقية وكذلك تعتبر المنظم الأساسي لحركة المعلومات المحاسبية داخل الشركة، من بين مميزات السياسات المحاسبية أنها متعددة وتعددها جاء من أجل ملائمة الجميع بحيث أن لك الاختيار في تبني السياسة التي تريدها لكن شرط أن تتسم بالثبات، فلقد جاء في المعايير الدولية أنه لك الحرية في اختيار السياسة المحاسبية التي تريد لكن يجب أن تكون ثابتة التطبيق، لأن عدم الثبات على السياسة معينة والقفز من طريقة لأخرى له تأثير حالي وتراكمي على القوائم المالية بالتالي يؤثر على المركز المالي للشركة، لذلك تجد بعض

المسيرين يتلاعبون بالسياسات المحاسبية بتغيير بعضها من أجل إدارة أرباحهم، كتغيير طرق المخزون أو طرق الاهتلاك كذلك التلاعب بتحديد القيمة العادلة للتنبيات، والتلاعب كذلك بعمليات إعادة التقييم. (بن عمارة، كسكس، و زرقون، 2018، صفحة 30)

ج: سوء استعمال مفهوم الأهمية النسبية: Misuse of the concept of materiality

يعد تطبيق مبدأ الأهمية النسبية عند إعداد القوائم المالية مجالا يمكن للمحاسبين استخدامه للتلاعب بالأرباح. هذا المبدأ واسع جداً، مرناً، وغير محدود النطاق في تحديد إذا ما كان البند ذا أهمية نسبية أم لا، وهذا ما يدفع الإدارة إلى استغلال هذا المبدأ في اعتبار بعض البنود المهمة نسبياً غير مهمة، وذلك بغية الوصول إلى الهدف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقه، وهذا ما يسمى إدارة الأرباح. (الهندي، 2015، صفحة 41) ومنه فإن الأهمية النسبية تعتمد على حكم المحاسب الذي يحدد أثر ونسبة الأهمية للمعلومات المالية الخاطئة الناتجة عن خطأ متعمد أو عن سهو وذلك بناءً على معرفته للمعلومات الأولية والسابقة للمؤسسة (حجمها، نشاطها ومدى فعالية نظام رقابتها الداخلي) والغرض منها ومدى تأثيرها على قرارات مستخدميها.

د: الاستحمام التام (الاعتسال الكبير): Taking a bath (حميد يحي التميمي و حمود فليح الساعدي، 2014، صفحة 57)

هناك استخدام واسع من الشركات لنفقات إعادة الهيكلة RESTRUCTURING CHARGES من أجل تنظيف قائمة المركز المالي، وبذلك تستعمل مصطلح الاعتسال الكبير أو الاستحمام التام TAKING A BATH للإغراء بالنسبة لإدارة الشركات هو من أجل المبالغة في هذه التكاليف، وذلك لأن المستثمرين سينظرون إلى ما بعد الخسارة لمرة واحدة، ويركزون فقط على الأرباح المستقبلية.

إن تضخيم نفقات الهيكلة هو من أجل تخفيض الموجودات وبالتالي تقليل المصاريف في المستقبل سوف يؤخذ بنظر الاعتبار من المحللين والمستثمرين في سنة حدوثها، إلا أنهم سيركزون على الأرباح المستقبلية.

وتلجأ الشركات إلى هذه الاستراتيجية في حالات معينة، ولا سيما في المدد المالية المعروفة بالكساد، وتكون الشركات الأخرى في الصناعة نفسها قد أعلنت عن أرباح غير جيدة، فتستغل الشركة هذه الفرصة للتخلص من بعض المصاريف من خلال تحميلها وتضخيم خسارتها في السنة الحالية، وخاصة عندما تكون الشركة في وضع سيئ، ولم تحقق أهدافها في بلوغ مستوى الأرباح المتوقعة من المحللين الماليين، فتتخذ قرارات مخفضة للأرباح من خلال تأجيل الاعتراف ببعض الإيرادات، وتحميل المدة بمصاريف مستقبلية، تسريع إعدام الديون، وهذا ما يعرف بالتخلص من كل الخسائر في سنة رديئة.

➤ ومنه فإن الشركات تقوم بعملية الاستحمام التام لحساباتها، لضمان بقاءها في نفس مستوى الأرباح مستقبلاً حتى وإن حققت خسارة، وذلك من خلال الإستراتيجية التالية زيادة النفقات الحالية وبالتالي تزداد نسبة الخسارة مما يؤدي إلى انخفاض نسبة الربح حالياً فقط.

هـ: التلاعب في عناصر قائمة التدفقات النقدية: Manipulating the elements of the cash flow statement (فليح القطيش و جميل الصوفي، 2011، صفحة 368)

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة. ومن الأساليب المحاسبية الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

تستطيع المؤسسة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.

تتوافر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمؤسسة باعتبارها أسهماً تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها.

1-3-2 نماذج الكشف عن إدارة الأرباح Profit management disclosure forms

أ: نموذج HEALY (الطيب الفار، 2010، صفحة 61)

أجرى Healy 1985 اختباره على إدارة الأرباح عن طريق مقارنة متوسط المستحقات الكلية المعدلة بواسطة إجمالي الأصول للسنة السابقة لعملية القياس، وتختلف دراسة HEALY عن بقية الدراسات في أنها تتنبأ بحدوث إدارة الأرباح بشكل نظامي في كل فترة.

وتحسب المستحقات الكلية بالفرق بين الدخل الصافي والتدفق النقدي من العمليات التشغيلية وفيما يلي عرض لهذا النموذج:

$$NDA_t = \frac{\sum TAt}{T}$$

حيث: NDA_t : المستحقات الغير اختيارية

TAt : المستحقات الكلية

T : سنوات فترة التقدير

ب: نموذج جونز JONES MODEL (شاوشي، 2015-2016، صفحة 110)

حاول JONES 1991 ضبط تأثير التغيرات في ظروف الشركة الاقتصادية على المستحقات غير الاختيارية، حيث يفترض هذا النموذج أن تقدير المستحقات غير الاختيارية يعتمد متغيرين هما: إجمالي التثبيات المادية، والتغيرات في رقم الأعمال وفيما يلي النموذج المستخدم:

$$NDA = \alpha 1 \left(\frac{1}{At} - 1 \right) + \alpha 2 \left(\frac{\Delta Revt}{At} - 1 \right) + \alpha 3 \left(\frac{PPEt}{At} - 1 \right)$$

حيث:

NDA: المستحقات الغير الاختيارية

At-1: إجمالي الأصول للسنة السابقة

ΔRev_t: التغير في الإيرادات في السنة t

PPE_t: الأبنية والمصانع والمعدات في السنة t

وأكد أنه للحصول على المعاملات $\alpha 1, \alpha 2, \alpha 3$ لابد من اعتماد معادلة الميل للمدة المقدرة

$$TA/At - 1 = \alpha 1 \left(\frac{1}{At} - 1 \right) + \alpha 2 \left(\frac{\Delta Rev}{At} - 1 \right) + \alpha 3 \left(\frac{PPE}{At} - 1 \right) + e1$$

يقوم نموذج JONES على فرضية أن الإيرادات ليست اختيارية، فإذا تمت إدارة الإيرادات من خلال الإيرادات غير الاختيارية فإن النموذج سيعمل على إزالة جزء من الإيرادات التي تمت إدارتها من المستحقات الاختيارية، فعلى سبيل المثال في نهاية السنة في حالة عدم توفر النقدية سيكون هناك تساؤل حول ما إذا تم اكتساب الإيرادات فعلا، فنتيجة للسلطة التقدير الإدارية ستكون هناك زيادة في الربح والمستحقات الإجمالية زيادة الذمم المدينة، يعمل هذا النموذج على فصل المستحقات الإجمالية من جهة الإيرادات ما يجعل إدارة الأرباح تتحرف نحو الصفر.

ج: نموذج جونز المعدل MODIFIED JONES MODEL (شاوشي، 2015-2016، الصفحات 110-111)

قدم DECHOW ET AL 1995 نموذجا معدلا، حيث استند التعديل إلى فكرة ربط إدارة الأرباح بالتلاعب من خلال تحقق الإيراد والتغير في الإيرادات من أجل الوصول إلى حقيقة التغير في الإيرادات تلك أو الخطأ، ففكرة التلاعب عند المديرين تكمن في تحقق الإيراد من خلال المبيعات النقدية، ومن ثم جاء نموذج جونز المعدل أكثر قوة في اكتشاف إدارة الأرباح مقارنة بالنموذج الأصلي لجونز ويعتمد أساسا على احتساب المستحقات الاختيارية وفق الآتي:

$$NDA_t = \alpha 1 \left(\frac{1}{At} - 1 \right) + \alpha 2 \left(\frac{\Delta Rev - \Delta Rect}{At} - 1 \right) + \alpha 3 \left(\frac{PPEt}{At} - 1 \right)$$

حيث: **NDA_t**: المستحقات غير الاختيارية لسنة t

1-At: نسبة 1 إلى إجمالي الأصول لسنة سابقة

ΔRev : التغير في إيرادات السنة t

$\Delta Rect$: التغير في حسابات العملاء في سنة t

PPE: الأبنية والمصانع والمعدات في سنة t.

د: نموذج KOTHARI 2005 (أوبيرة، كسكس، و موساوي، 2021، صفحة 380)

يعتبر النموذج الأكثر حداثة من بين النماذج السابقة في الدقة في الكشف عن إدارة الأرباح، حيث استطاع تقدير المستحقات من خلال ربطها بأداء الشركة بين الماضي والحاضر، ويمكن اعتبار نموذج كوثاري نموذج لتحسين فعالية النماذج السابقة، وذلك من التحكم في العائد من الأصول وحسب وفق المعادلة التالية:

$$NDA_t = B1 + B2 \text{ median}(T^{At}/At - 1)$$

هـ: نموذج MILLER 2007 (رؤوف أحمد و جعفر كاظم، 2016، صفحة 192)

ظهرت نماذج أخرى للتنبؤ بإدارة الأرباح ركزت على الاستحقاق قصير الأجل (استحقاق رأس المال العامل) ومن أشهر هذه النماذج نموذج Visvavathan 2006 ونموذج MILLER 2007 إذ يبين Visvavathan أن إجمالي الاستحقاق يتكون من استحقاق طويل الأجل (مثل الاهتلاك والضرائب المؤجلة) واستحقاق قصير الأجل والذي يتضح من التغير في المدينين والتغير في المخزون والتغير في الدائنين والالتزامات المستحقة والتغير في الضرائب المستحقة فضلا عن التغيير في عناصر الموجودات والمطلوبات المتداولة الأخرى ومن ثم يؤثر الاستحقاق في أرصدة معينة في الميزانية وينعكس على الموجودات المتداولة أو الالتزامات المتداولة ولذلك يمكن معرفة مدى استخدام الإدارة للاستحقاق للتلاعب في الأرباح في الأجل القصير من خلال التغير في عناصر الموجودات والمطلوبات المتداولة، من ناحية أخرى فإن التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية والذي يعد مقياسا للأداء لا يتأثر بالاستحقاق فإنه يعد أقل قابلية للتلاعب من صافي الدخل المعدل وفقا لأساس الاستحقاق وإذ أن عناصر الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة هي العناصر المكونة لرأس المال العامل (الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة) فقد استحدث MILLER 2007 نسبة للعلاقة بين التغير في رأس المال العامل كعنصر معرض للتلاعب والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كعنصر غير معرض للتلاعب، فإذا لم تكن المؤسسة متورطة في ممارسات إدارة الأرباح، فستتصف تلك العلاقة بالثبات، وقد أطلق على هذه النسبة، نسبة ميلر (MILLER RATION) ويمكن استخدام هذه النسبة لاكتشاف التلاعب في الأرباح، إذا تكون قيمتها صفر في حالة عدم وجود تلاعب أما إذا اختلفت قيمتها عن الصفر فإن ذلك يكون مؤشرا على وجود تلاعب في رقم الأرباح، وتحتسب على وفق المعادلة الآتية:

$$EM = \left(\Delta wc / CFO \right) t - \left(\Delta wc / CFO \right) t - 1$$

حيث: Δwc : التغير في صافي رأس المال

CFO: صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

t: السنة الحالية

t-1: السنة السابقة.

مما سبق يعني أنه كلما اختلفت نسبة ميلر عن الصفر (سواء بالسالب أو الموجب) كان ذلك مؤشراً على وجود تلاعب في رقم الأرباح المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق.

مما سبق يعني أنه كلما اختلفت نسبة ميلر عن الصفر (سواء بالسالب أو الموجب) كان ذلك مؤشراً على وجود تلاعب في رقم الأرباح المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق.

1-3-3 مخاطر إدارة الأرباح: Profit management risks

لإدارة الأرباح مجموعة من المخاطر تؤثر على المؤسسة ونعرض فيما يلي بعضها منها:

أ: مخاطر البيئة المحيطة: Environmental hazards

وهي تتمثل في المخاطر الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تؤثر على بيئة الأعمال وتتمثل فيما يلي: (عمر محمد النل، 2015، صفحة 28)

إن الزيادة في مؤشر الأرباح بصورة غير حقيقية وعادلة ينتج عنه ارتفاع التكاليف السياسية وزيادة في معدلات الضرائب وبالتالي التأثير على التدفقات النقدية ومن ثم على توزيعات الأرباح.

إن فقدان الثقة في إحدى المؤسسات العاملة لإحدى الدول سوف يمتد تأثيره على جميع المؤسسات في البيئة المحيطة.

ب: المخاطر الداخلية للمؤسسة : Internal risks of the company

وهي تلك المخاطر التي تؤثر على المؤسسة وتتمثل فيما يلي: (محمد الأشقر، 2010، الصفحات 34-35)

- ارتفاع مخاطر التشغيل المتمثلة بانخفاض أعداد المساهمين نتيجة فقدان الثقة في المؤسسة مما يؤثر على ارتفاع تكاليف رأس المال وفقدان القدرة التنافسية والتأثير السلبي على هامش الأرباح والضغط على التدفقات النقدية مما يؤثر على توزيعات الأرباح.

- ارتفاع مخاطر الأداء المتمثلة بتراجع الحصة السوقية مما يؤثر على إيرادات المنظمة سواء الاستثمارية منها أو التمويلية.

- ارتفاع مخاطر السيولة والمتمثلة في طلب المساهمين لأموالهم وبالتالي تحويل مجموعة كبيرة من الإيداعات الطويلة والمتوسطة الأجل التي تعتمد عليها المؤسسات في نشاطاتها الاستثمارية والتمويلية إلى أموال واجبة السداد مما يؤثر على ضعف القدرة على السداد واللجوء إلى الاقتراض بتكاليف مرتفعة.

- ارتفاع مخاطر الإدارة: بما أن ممارسات إدارة الأرباح تمت من قبل الإدارة فسوف يتولد لدى المساهمين وأصحاب المصالح بأن هناك سيطرة فردية من قبل الإدارة على أموالهم ومصالحهم وبالتالي هذه الإدارة عديمة الكفاءة في إدارة المؤسسة مما يدفعهم إلى تغييرهم أو مقاضاتهم إذا لزم الأمر.

المبحث الثاني: أساسيات حول جودة القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبي لأنها يعتمد عليها العديد من الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة الاقتصادية، إذ أن صحة جودتها تؤثر على قراراتهم ومن خلال هذا المبحث سيتم عرض مفهوم القوائم المالية بصورة شاملة مع عرض عناصرها وأهم الخصائص التي يجب توفرها حتى تصبح ذات جودة مع التطرق إلى أهم العناصر المؤثرة على جودتها.

1-2 مفهوم وأهداف القوائم المالية: the concept and objectives of the financial statements

في نهاية كل سنة مالية تقوم المؤسسات الاقتصادية بعرض مخرجات أنظمتها المحاسبية والمتمثلة في القوائم المالية الموجهة لترشيد مستخدميها على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وتعرضهم وفق ما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية IAS التي خصصت لها IAS1 "عرض القوائم المالية" الذي يذكر بأن القوائم المالية تتكون من خمسة قوائم وهذا ما وافقت عليه المادة 01-210 المتضمنة النظام المحاسبي المالي نصت على: كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنوياً إعداد قوائم مالية، والقوائم المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشتمل على:

_الميزانية

_حساب النتائج

_جدول سيولة الخزينة

_جدول تغير الأموال الخاصة

_ملحق

1-1-2 مفهوم القوائم المالية: the concept of the financial statements

أ:الميزانية: Balance sheet/Budget

تصف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الأصول وعناصر الخصوم. (الجزائرية، 2008، صفحة 23)

الفصل الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

ميزانية السنة المالية المغفلة في.....					
N-1 صافي	N صافي	N اهتلاك رصيد	N إجمالي	ملاحظة	الأصل
					أصول غير جارية فارق بين الاقتناء - المنتج الإيجابي أو السلبي تثبيات معنوية تثبيات عينية أراضي مباني تثبيات عينية أخرى تثبيات ممنوح امتيازها تثبيات يجري إنجازها تثبيات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
					مجموع الأصل غير الجاري
					أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزيائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة مجموع الأصول الجارية المجموع العام للأصول

المصدر: الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، 2009، ص28.

الفصل الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

ميزانية السنة المالية المقفلة الميزانية العامة			
N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس المال تم إصداره رأس المال غير مستعان به
			علاوات و احتياطات -احتياطات مدمجة(1)
			فوارق إعادة التقييم
			فارق العادلة (1)
			نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة للجمع (1)) رؤوس الأموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة (1) حصة ذوي الأقلية (1) المجموع 1
			الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية
			ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ديون أخرى غير جارية
			مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
			مجموع الخصوم غير الجارية (2)
			الخصوم الجارية
			موردون و حسابات ملحقه ضرائب
			ديون أخرى
			خزينة سلبية
			مجموع الخصوم الجارية (3)
			مجموع عام للخصوم

المصدر : الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، 2009، ص29.

ب: حساب النتائج : Results accounts

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة. (الجزائرية، 2008، صفحة 24)

الفصل الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

حساب النتائج حسب الطبيعة الفترة منإلى.....			
N-1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال
			تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
			الإنتاج المثبت
			إعانات الاستغلال
			1- إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة
			الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
			2- استهلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
			أعباء المستخدمين
			الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
			4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
			المنتجات العملية الأخرى
			الأعباء العملية الأخرى
			المخصصات للاهلاكات والمؤونات
			استثناءات عن خسائر القيمة والمؤونات
			5- النتيجة العملية
			المنتجات المالية
			الأعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية -المنتجات (يطلب بيانها)
			العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			ومنها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجمع (1)

المصدر: الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، 2009، ص30.

ج: جدول تدفقات الخزينة: Cash flow

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها). (الجزائرية، 2008، صفحة 26)

جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة) الفترة من إلى.....			
السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيبات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيبات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)
			أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية س تغير أموال الخزينة خلال الفترة
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية

الفصل الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

المصدر: الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، 2009، ص35.

جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة) الفترة منإلى.....			
السنة N-1 المالية	السنة المالية N	ملاحظة	
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية صافي نتيجة السنة المالية تصححات من أجل : _الاهتلاكات والأرصدة _تغير الضرائب المؤجلة _تغير المخزونات _تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى _تغير الموردين والديون الأخرى _ نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط(أ) تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار مسحوبات عن اقتناء تنبيلات تحصيلات التنازل عن التنبيلات تأثير تغيرات محيط الإدماج(1) تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب) تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) إصدار القروض تسديد القروض تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج) تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج) أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير أموال الخزينة

المصدر: الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، 2009، ص36.

د: جدول تغير الأموال الخاصة: change in equity

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. (الجزائرية، 2008، صفحة 26)

جدول تغير الأموال الخاصة						
الاحتياطات والنتيجة	فارق إعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأسمال الشركة	ملاحظة	
						الرصيد في 31 ديسمبر N-2
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31 ديسمبر N-1
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31 ديسمبر N

المصدر: الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، 2009، ص37.

هـ: الملاحق (الإيضاحات) Disclosure notes

هي قائمة نثرية لا يشترط أن تكون في جدول، تحتوي على كل التفاصيل المتعلقة بإعداد القوائم المالية السابقة من طرق محاسبية معتمدة، توضيحات فيما يخص الشركة، الارتباط والتنازل بين الوحدات وخبرات التقييم وغيرها من المعلومات التوضيحية التي يمكن أن تسجل في عشرات أو مئات الصفحات. (بن ربيع، 2015، صفحة 40)

2-1-2 أهداف القوائم المالية the objectives of the financial statements

يمكن تلخيص أهداف إعداد القوائم المالية في النقاط التالية: (راضي خنفر و فلاح المطارنة، 2006، صفحة 72)

_ معرفة الوضع المالي للمؤسسة.

_ الحكم على القدرة الكسبية للمشروع.

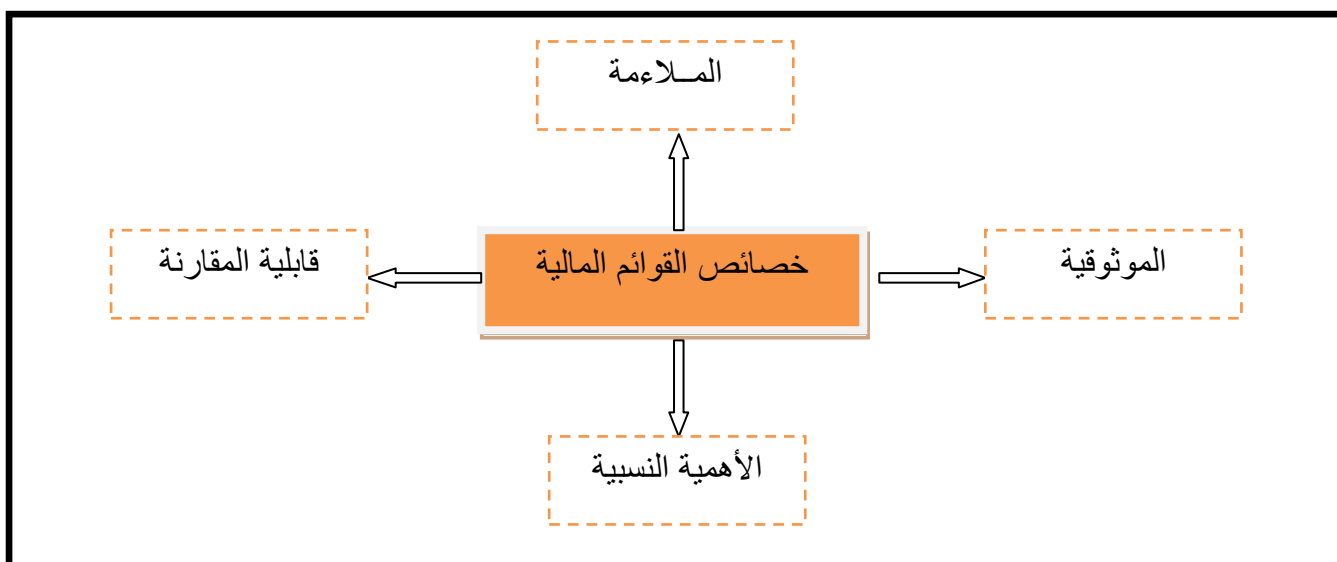
- _ الحكم على كفاءة الأداء المالي والتشغيلي في المؤسسة.
 - _ تقييم قدرة المؤسسة على سداد ديونها والتزاماتها في المدى القصير والطويل.
 - _ وضع الخطط المستقبلية وأحكام الرقابة الداخلية.
 - _ التعرف على نقاط الضعف في المؤسسة واقتراح الحلول والتوصيات الكفيلة بمعالجتها.
- ومنه فإن الهدف الرئيسي من إعداد القوائم المالية هو محاولة الإبقاء على المساهمين والمستثمرين الحاليين في المؤسسة بالدرجة الأولى لزيادة ثقتهم بالمسيرين لأن القوائم المالية ماهي إلا كشوفات تعكس وضعية المؤسسة وتبين فيما أنفقت أموالهم والعوائد المترتبة منها، مما يؤدي إلى جذب مستثمرين محتملين وموافقة المؤسسات المالية على منحهم القروض دون نسيان تحديد مبالغ مستحقاتهم الضريبية.

2-2 خصائص ومستخدمو القوائم المالية Characteristics and users of the financial statements

1-2-2 خصائص القوائم المالية Characteristics of the financial statements

يجب على المعلومات المعروضة في القوائم المالية أن تتصف بجملة من الخصائص النوعية حتى تعود بالفائدة على مستخدميها وتصبح ذات تأثير على قراراتهم ومن أهم هذه الخصائص هي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم 05: خصائص القوائم المالية



المصدر: من إعداد الطالبتين

أ:الملاءمة: Convenience (سايح جيور، 2022، صفحة 57)

يجب أن تكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ملائمة ومناسبة لاستخدامات متخذ القرار، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة استفادة متخذ القرار من المعلومات المحاسبية عندما تساهم تلك

المعلومات في تقليل البدائل المتاحة أمامه والمساهمة في تحديد البديل الأمثل الذي يمثل القرار ويمكن تحقيق خاصية الملاءمة من خلال الآتي:

- ❖ **التوقيت الزمني المناسب:** أي وصول المعلومات المعدة إلى مستخدميها في الوقت المناسب، إذ أنه كلما زادت سرعة توصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها كان الاحتمال كبيراً في التأثير على قراراتهم المتنوعة، وكلما زاد التأخير في توصيل المعلومات كانت الثقة أكبر بأن المعلومات لا تعتبر ملائمة.
- ❖ **القيمة التنبؤية:** يتخذ المديرون قراراتهم في ظل المنافسة وعدم التأكد وفي إطار البيئة المحيطة مما يستوجب توفير معلومات محاسبية تساهم في مساعدتهم على التنبؤ الصادق وتقليل درجة المخاطرة كما تساهم المعلومات التنبؤية في إعداد الخطط ورسم السياسات المستقبلية.
- ❖ **التغذية الارتدادية (العكسية):** ويقصد بها أن المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي يجب أن تترد مرة أخرى إلى النظام للتحقق من صحة التنبؤات وإجراء المقارنات بين التنفيذ الفعلي والخطط المرسومة لاتخاذ القرارات التصحيحية بشأن الانحرافات وتصحيحها.

ب: الموثوقية: Reliability

تتسم المعلومات المحاسبية بالموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه. (قسوم، 2015-2016، صفحة 29) ولكي تتسم المعلومات المحاسبية بالموثوقية يجب أن تتوفر على الخصائص التالية:

- ❖ **التمثيل الصادق:** وهو التعبير عن العمليات والأحداث الاقتصادية والمالية للكيان بشكل صادق دون خطأ (نسيان أو غش).

- ❖ **إمكانية التحقق:** وتثبت هذه الخاصية عند توفر شرط استخدام نفس الأساليب للقياس والإفصاح حتى يمكن لغير معديها التوصل إلى نفس النتائج الظاهرة في القوائم المالية.
- ❖ **حيادية المعلومات:** أي لا تتحاز إلى مصلحة أي فئة من مستخدميها.

ج: الأهمية النسبية: Materiality

الأهمية النسبية مفهوم شامل يتعلق بالخصائص النوعية خاصة الملاءمة والموثوقية، إن قرار عدم الإفصاح عن معلومات معينة يمكن أن يكون مقبولا في حالة ما إذا كان المستثمرون في غير حاجة إليه أو لأن قيمة هذا البند صغيرة جدا بحيث لا تؤثر على القرار، وبصفة عامة لا توجد معايير عامة للأهمية النسبية يمكن أخذها في الاعتبار في كل حالة، ولكن الأمر يدخل في التقدير الشخصي. (عبد العال، 2008، الصفحات 51-52)

د: قابلية المقارنة: Comparability (فلاح حميدات، 2019، صفحة 12)

يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة، أو مقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع القوائم المالية لمؤسسة أخرى

ولنفس الفترة، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المؤسسة ومركزها المالي: من فترة لأخرى، وإجراء المقارنة بين المؤسسات المختلفة.

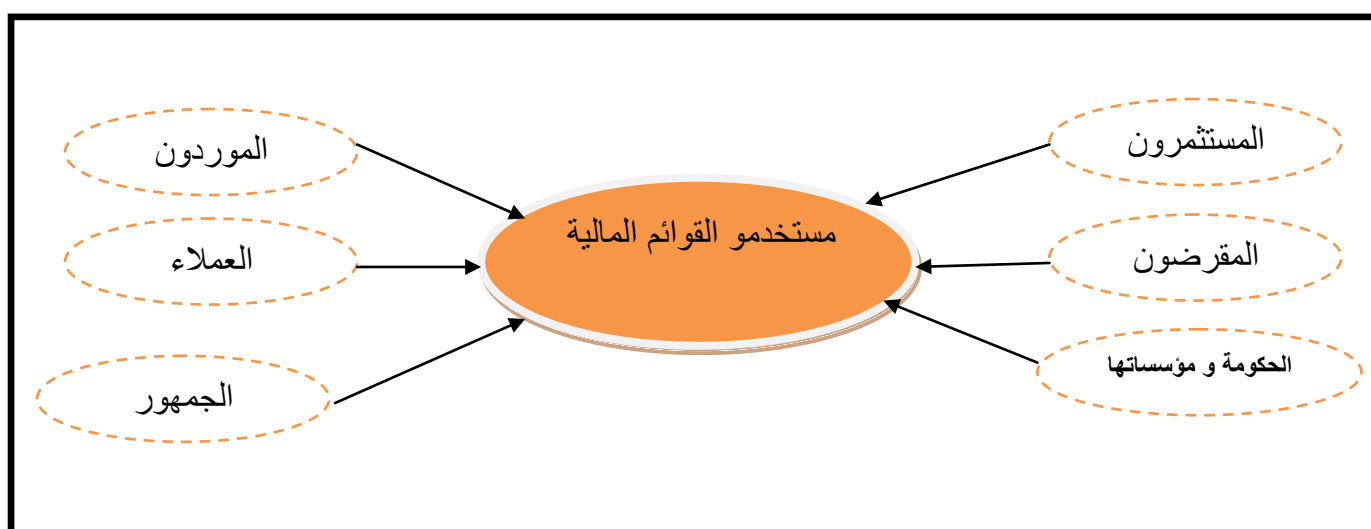
- وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات.

- رغم أنه من الممكن تمثيل ظاهرة اقتصادية مفردة بصدق بطرق متعددة، إلا أن السماح بطرق محاسبية بديلة لنفس الظاهرة الاقتصادية يقلص من قابلية المقارنة.

2-2-1 مستخدمو القوائم المالية: users of the financial statements

يعتمد العديد من الأفراد في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية (قرار منح القرض، قرار الاستثمار...) على مخرجات المحاسبة التي نعني بها القوائم المالية ويسمى هؤلاء الأفراد بمستخدمي القوائم المالية ويتمثلون في الفئات الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم 06: مستخدمو القوائم المالية



المصدر: من إعداد الطالبتين

أ: المستثمرون: Investors

يهتم مقدمي رأس المال المخاطر ومستشاريهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم والمتأصلة فيها والعائد المتحقق منها إنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع. كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم. (السيد أحمد لطفي، 2008، صفحة 37)

ب: المقرضون: Lenders

ويمثل المقرضون مصدر التمويل الخارجي للمؤسسة والذي يكون في الغالب طويل الأجل، وما يهم المقرضين سواء كانوا حاليين أو محتملين هو الهيكل التمويلي للمؤسسة، ونسب المديونية، ومدى الاعتماد على النشاط بأموال الغير، كذلك قدرة المؤسسة على دفع أقساط القروض في مواعيد استحقاقها وخدمة القروض أيضا. (ضيف الله، 2013، صفحة 106)

ج: الحكومة ومؤسساتها: Government and its institutions

يتم استعمال المعلومات الواردة في القوائم المالية من طرف الجهات الحكومية لرسم السياسات على المستوى الوطني، كما تحتاج إدارة الضرائب إلى المعلومات المالية عن الشركات والمؤسسات لاحتساب الضرائب المستحقة عليها. (مداحي، 2012، صفحة 48)

د: الموردون: Suppliers

يهتم هؤلاء عادة بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت ديونهم التي في ذمة المؤسسة ستسد لهم بتاريخ استحقاقها، ويهتم الدائنون التجاريون عادة بالمؤسسة في الأجل القصير بدرجة أكبر من اهتمام المقرضين. (لعروسي، 2019-2020، صفحة 75)

هـ: العملاء: Customers

يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها. (السيد أحمد لطفي، 2008، صفحة 44)

و: الجمهور: public

تؤثر المؤسسات بطرق متنوعة في الجمهور فهي تقدم مساعدات للاقتصاد بطرق مختلفة كما تقدم القوائم المالية للجمهور معلومات مهمة عن نشاط المؤسسة. (زعرور و السبتي، 2020، صفحة 52)

2-3 مفهوم جودة القوائم المالية والعوامل المؤثرة فيها

2-3-1 مفهوم جودة القوائم المالية The concept of the financial statements quality

أ: تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها إن تحديد أهداف التقارير المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات، ويقصد كذلك بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، والمعبّر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة. وتعتبر الجودة في هذا المجال بأنها أحد مكونات التنظيم الإداري الذي يختص بتجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية وإدارة المؤسسة، وعليه فإن

النظام المحاسبي يعتبر أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية. (زرزار، 7 و 8/12/2010، الصفحات 15-16)

ب: تعبر الجودة في التقارير المالية عن تلك الدقة التي تعكس فيها هذه التقارير المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة وبالضبط تدفقاتها النقدية المتوقعة. (بن شهرة و قمان، 2021، صفحة 727)

ج: حسب FASB فهي انعكاس لمجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بما فيها المصادقية كخاصية أساسية بالإضافة إلى مجموعة أخرى من الخصائص تضم الملاءمة والحيادية وقابلية المقارنة والتغذية العكسية والتوقيت المناسب، فجودة التقارير المالية ماهي إلا جودة للمعلومات المحاسبية التي تحتويها مقاسة بمدى دقتها من جهة ومدى تأثيرها على قرارات مستخدمي هذه التقارير من جهة أخرى. (عبدلي و درحمون، 2020، صفحة 12)

د: الدقة في نقل المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة والمتمثلة بالأنشطة التشغيلية والتدفقات النقدية المتوقعة من تلك العمليات وكافة المعلومات الخاصة بالمؤسسة ومدى استفادة المستثمرين من تلك المعلومات. (حامد مجيد السامرائي، 2016)

2-3-2: العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية: Factors affecting the quality of financial statements

هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير مقومات النظام المحاسبي ويمكن تبيانها كما يلي: (طبيي و بن الشيخ، 2020، صفحة 280)

_ مقومات مادية وتتضمن جميع المكونات المادية مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية واليدوية والآلية التي يتم استخدامها في إنتاج المعلومة المحاسبية.

_ مقومات بشرية تتضمن في مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه.

_ مقومات مالية تشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بمهامه ووظائفه.

_ قاعدة البيانات وتحتوي على مجموعة من الإجراءات التطبيقية والبيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه.

2-4: معايير جودة القوائم المالية: Financial statement quality standards

حتى تكتسب المعلومات المحاسبية خصائص الجودة يجب أن تخضع لمجموعة من المعايير يتم أخذها بالحسبان في عملية إنتاج هذه الأخيرة (المعلومات المحاسبية / القوائم المالية) ومن بين هذه المعايير نذكر مايلي:

أ: معايير قانونية: Legal standards

تسعى العديد من الهيئات في العديد من الدول لتطوير معايير جودة التقارير المالية عن طريق فرض تشريعات وقوانين، تلتزم بها المؤسسات لضبط جوانب الأداء في المؤسسات بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تجبر المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أدائها. (البشير و سعيدي، 2011، صفحة 91)

ب: معايير رقابية: supervisory standards

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصادقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة. (زرزار، 7 و 8/12/2010)

ج: معايير مهنية: Professional standards

تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما أبرز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة. (أبو حماد، 2009، صفحة 59)

ومنه نستنتج أن المعايير المهنية حددت مفهوم المساءلة بين الإداريين والملاك من خلال وضع بعض من الإجراءات تحدد مهنة الإداريين وتضبطهم بأن يتصفوا بالنزاهة والشفافية عند إعدادهم للقوائم المالية حتى تكون عاكسة للوضع الحالي ولتجنب نشوء أي نزاعات بين المساهمين والإداريين.

د: معايير فنية: Technical standards

تؤدي المعايير الفنية إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما ينعكس على جودة التقارير المالية والتقليل من حالة عدم التأكد لمختلف مستعملي المعلومات المحاسبية والمالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة مما يؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار. (البشير و سعيدي، 2011، صفحة 92)

وتعرف أيضا المعايير الفنية بالمعايير التقنية وتتخذ هذه المعايير بعين الاعتبار في العديد من المواقع مثال عند توظيف معدي القوائم المالية يتم اختيارهم بانتقاء حسب الاختصاص، الكفاءة والخبرة (الرجل المناسب في المكان المناسب) لتقليل احتمالات الخطر وتدنية التكاليف باستعمال الطرق المحاسبية الملائمة لوضعية المؤسسة مما يزيد فرصتها على التوسع والتطور.

المبحث الثالث: إدارة الأرباح وعلاقتها بجودة القوائم المالية

مرورا بالإطار النظري لإدارة الأرباح ومعرفة المفاهيم الأساسية للقوائم المالية ومفهوم جودتها وأهم المؤثرات عليها سنحاول من خلال هذا المبحث أن نتطرق إلى إدارة الأرباح وعلاقتها بجودة القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS والنظام المحاسبي المالي SCF وطرق الحد من ممارسة إدارة الأرباح من خلال كل من حوكمة الشركات والتدقيق.

3-1 الأثر السلبي لإدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

يظهر الأثر السلبي لإدارة الأرباح على جودة القوائم المالية ويشكك من مدى مصداقيتها وخاصة بعد سقوط شركات كبرى كانت ممارسة لهذه الإدارة، وأفقدت ثقة المستخدمين للقوائم المالية وفيما يلي سنعرض من

بين أهم هذه الشركات والتي تعرف بشركة ENRON للطاقة التي هزت بورصة وول ستريت في نهاية سنة 2001 خاصة أن الشركة حققت أرباح خلال 16 سنة.

أ:لمحة عن شركة إنرون للطاقة

تأسست شركة إنرون في جويلية 1985 نتيجة لاندماج شركة هيوستن للغاز الطبيعي وشركة إنترموث وهما شركتا أنابيب الغاز الطبيعي، وكانت الشركة من أكبر سبع شركات في العالم ووظيفتها تسهيل نقل الغاز بين المنتجين والمستعملين له. (رحيش، 2021، صفحة 486)

ب:أسباب انهيار شركة إنرون

المصادقية: يرى المدير التنفيذي لمركز MARKULA لأخلاقيات المهنة KIRK HANSON أن عدم مصداقية الإدارة حول وضعية الشركة من أهم أسباب فشلها، حيث أن المسؤولين التنفيذيين لشركة إنرون يرون أنها يجب أن تكون الأفضل وأنه يجب عليهم حماية سمعتهم كأكثر المدراء التنفيذيين نجاحا في الولايات المتحدة. (رحيش، 2021، صفحة 487)

المراجعون: الذين يقع على عاتقهم الجزء الأكبر من المسؤولية فيما يتعلق بانهيار الشركة ويمكن إثبات ذلك من خلال الحقائق التالية: (سدر و بن قطاف، 2019، صفحة 115)

_تقاضى مكتب المراجعة العالمي الكبير آرثر أندرسون والذي كان أحد المكاتب الخمس الكبرى آنذاك مبلغ 25 مليون دولار كأتعاب لقيامه بمراجعة حسابات شركة إنرون عن سنة 2000، في حين أنه تقاضى 27 مليون دولار لقيامه بالأعمال الاستشارية لنفس الشركة في نفس السنة، وهو الأمر الذي يعد دليلا آخر على أن استقلالية المراجع وحياده يصبح مهددا.

إذ جمع بين هاتين المهمتين، هذا بالإضافة إلى قيامه بمهمة المراجعة الداخلية لنفس الشركة وهو الأمر الذي ساهم في حدوث تلك الفضائح المالية.

_كانت شركة آرثر أندرسون تتقاسم مع شركة إنرون مكاتبها وتمزيق الأوراق المجاني، حيث قامت بتمزيق مئات الأبطال من وثائق شركة إنرون مقابل 52 مليون دولار سنويا.

_مراجعي مكتب آرثر أندرسون لم يكونوا قادرين على فهم القوائم المالية لمثل ذلك النوع المعقد من الشركات، كما أن هؤلاء تعاملوا مع شركة إنرون منذ أن كانت مجرد منتج وموزع للغاز واستمروا في مراجعتها حتى بعد أن أصبحت التاجر الرئيسي للسندات المالية، بحيث لم تمدّها بمراجعين آخرين من ذوي الخبرة.

_ثلاثة من أعضاء لجنة المراجعة الستة في شركة إنرون كانوا يمتلكون حوالي 100 ألف سهم، بقيمة تقارب 7.5 مليون دولار، وهذا ما جعلهم يتغاضون عن المخالفات الموجودة في القوائم المالية.

الجدول رقم 08: ممارسة إدارة الأرباح في شركة ENRON

يبين الجدول التالي مواصفات ممارسات إدارة الأرباح في شركة إنرون بخصوص نظام حوكمة الشركات.

مؤشرات نظام الحوكمة على الشركات	المواصفات في شركة ENRON
الاتصال مع المستثمرين.	كذب وخداع.
العلاقة مع مشرعي الأنظمة والصلاحيات الرسميين.	علاقة قوية جدا.
عدد المدراء غير التنفيذيين المستقلين.	الاستقلال محل نظر.
وجود ميثاق شرف أخلاقي في الشركة.	مطروح ومنبوذ.
لجنة المراجعة.	غير فعالة وكذلك يوجد تعارض في المصالح.
لجنة التعويضات.	أقيمت دعوى على رئيس اللجنة لوجود صفقات داخل الشركة.
الفصل الواضح بين وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية.	لا وجود لذلك لقيام مكتب آرثر أندرسون بالجمع بينهما.
وجود نظام يمنع من التضارب في المصالح.	لا وجود له.
وجود تعريف واضح لمهام ومسؤوليات المدراء.	تم وضعه في الظلام وفشل في القيام بمهامه.
قيام المدراء غير التنفيذيين بمهام واضحة في الشركة.	في أدنى حد.

المصدر: تيجاني بالريقي، صلاح الدين بولعراس، أثر الممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية على التغيير في المجال المعرفي شركة إنرون حالة عملية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة سطيف 01، الجزائر، 2013، ص117_ص118.

من خلال الجدول أعلاه نستنتج أن شركة إنرون كانت لا تلتزم بنظام الحوكمة الذي ينظم عمل الشركات ويضبطها ويعتبر كمرجعية أساسية لسيورها وفق القانون، ويظهر ذلك جليا في تضليلها للمستخدمين لأن كشوفاتها المالية كانت كاذبة ولا تعكس الوضعية الحقيقية للشركة، وتمكنت من إعداد هذه القوائم المالية بسبب نفوذها وعلاقتها القوية مع مشرعي الأنظمة وتواطئها مع مشرفي لجنة المراجعة وأكبر مثال على ذلك مكتب آرثر أندرسون للمراجعة مع عدم أخذها (إنرون) بعين الاعتبار لمبدأ الفصل بين وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية لغياب أخلاقيات المهنة لممارسي مهنة التدقيق وكذا مسؤولي شركة إنرون.

ج: الدروس المستفادة من انهيار الشركة

لقد أظهر انهيار شركتي إنرون وآرثر أندرسون العديد من الدروس التي يمكن الاستفادة منها في تجنب تكرار مثل هذه الانهيارات مستقبلا والتي من أهمها: (سدره و بن قطاف، 2019، صفحة 116)

_ تعد حادثة إنرون تذكيرا هاما بطبيعة العلاقة المهمة بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، حيث من واجب المراجعين الداخليين كما هو الحال بالنسبة للمراجعين الخارجيين رفع تقاريرهم إلى لجنة المراجعة بكل ما يواجههم مباشرة بدلا من الرفع للإدارة.

_ مما أفرزته نتائج الانهيار أن الأكاديميين وأصحاب الخلفيات النظرية ليست لهم في كل الأحوال خلفية تطبيقية، فقد كان يتواجد ضمن أعضاء لجنة المراجعة لشركة إنرون أعضاء لهم ثقل علمي، أحدهم على درجة أستاذ محاسبة متقاعد.

نتج عن هذا الانهيار العديد من الخسائر واختفاء للعديد من الشركات المتعاقدة معها بصفقات ضخمة، ارتفاع معدل البطالة وتشتد العديد من المواطنين الأمريكيين، وقد دلت التحقيقات أن السبب الرئيسي وراء هذه الفضيحة هو تورط مسؤولي إنرون للتلاعب في الحسابات وإدارة أرباح الشركة بطرق غير قانونية وتلاشي أخلاقيات المهنة لممارسي كل من مهنة المحاسبة والمراجعة.

الجدول رقم 09: أثر ممارسة إدارة الأرباح في القوائم المالية

يبين الجدول التالي أهم طرق إدارة الأرباح التي يستعملها المحاسبون ومدى تأثيرها على البيانات المالية.

التفاصيل	أساليب التلاعب	الأثر على البيانات المالية
1: الإيرادات	التلاعب في توقيت الاعتراف من خلال: أ: تسجيل الإيرادات (الخاصة بالفترة المنتهية عن بيع لفترة لاحقة/ لعمليات غير تامة/ عن بضاعة الأمانة/ عمليات وهمية/ عن عمليات أكثر من قيمتها). ب: تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقيات سرية. ت: تضخيم المبيعات بإيراد خدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل.	تضخيم الإيرادات
2: المصروفات	التلاعب برسمة أو تأجيل المصروفات لفترات قادمة من خلال: أ: تسجيل بعض المصاريف التشغيلية للفترة الحالية كموجودات ثابتة. ب: تخفيض اهتلاك الموجودات الثابتة والتي يتم احتساب اهتلاكها بطريقة إعادة التقدير حيث يتم المغالاة في تقدير قيمة الموجودات في نهاية الفترة المالية. ت: عدم تسجيل استحقاق بعض المصاريف المستحقة للفترة الحالية. ث: تحميل مصاريف خاصة بأحد الموجودات الثابتة على موجود آخر ذي قسط اهتلاك منخفض أو فترة اهتلاك أطول لموجود آخر. ج: تحميل مصاريف خاصة بعقود أعمال منتهية من خلال الفترة الحالية على عقود أعمال لا تزال تحت التنفيذ.	تخفيض المصروفات
3: المخزون	المغالاة في تقييم مخزون آخر المدة من خلال التحايل: أ: إعادة تغليف البضاعة التالفة والراكدة وتقييمها على أساس بضاعة سليمة. ب: عدم تخفيض قيمة البضاعة المفقودة والتالفة من قيمة مخزون آخر المدة. ت: إجراء تحويلات وهمية ما بين مخازن الشركة ومخازن خارجية لتغطية العجز في الكميات.	

الفصل الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

	ث: تسجيل بضاعة واردة من الموردين في نهاية المدة وجردها وتقييمها على الرغم من عدم إثباتها في دفتر مشتريات الشركة. ج: عدم تسجيل المبالغ المستحقة للموردين في جانب الالتزامات.	
تخفيض أو تضخيم الربح المعلن وحسب هدف الإدارة.	4:المخصصات التلاعب في حسابات المخصصات كونها تخضع للتقدير الشخصي من خلال: أ: المغالاة في تقدير القيمة عندما تحقق الشركة أرباح مرتفعة خلال الفترة المالية والعكس في حالة انخفاض الأرباح أو وجود خسائر. ب: استخدام أحد المخصصات في أمور غير الأمور الموجودة لأجل وجوده. ت: استخدام المخصصات التي تم تكوينها في فترات مالية سابقة لتغطية المصاريف التشغيلية للفترة الحالية.	
تضخيم أو تخفيض الربح المعلن وحسب هدف الإدارة.	5: الموجودات الثابتة وغير الملموسة التلاعب في قيمة الموجودات من خلال: أ: عدم تسجيل الانخفاض الدائم في الموجودات أو التلاعب في نسبة الاهتلاك المتعارف عليها. ب: المبالغة في تقييم الموجودات غير الملموسة. ت: الاعتراف المحاسبي بالموجودات غير الملموسة وبما يخالف معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة. ث: إجراء تغيير غير مبرر في طريقة إطفاء الموجودات غير الملموسة فضلاً عن التلاعب في نسبة الإطفاء المتعارف عليها.	
تضخيم أو تخفيض الربح المعلن و حسب هدف الإدارة.	6: المعاملات غير النقدية في حالات خاصة تقوم الشركات بعمليات تبادل غير نقدي (تقديم سلع وخدمات مقابل الحصول على سلع وخدمات) هنا أوجب معايير المحاسبة الدولية تسجيل هذه العمليات بالقيمة العادلة، ولكن في الحالات التي لا يوجد لهذه السلع والخدمات قيمة لسوق محدد ومستقر يكون من الصعوبة تحديد القيمة العادلة لها مما يجعل مجالات للتحايل و التلاعب واسعة.	
تضخيم الأرباح	7:الالتزامات المحتملة (العرضية) يقصد بها التزامات غير واجبة السداد بتاريخ محدد، ولكن عندما تتوفر شروط العقد الخاص بها تصبح التزامات فعلية واجبة السداد مثل عقود الإيجار والتمويل، عقود تغطية سعر الفائدة وسعر الصرف ..الخ هذه الالتزامات تظهر لحسابات نظامية في آخر قائمة المركز المالي أو ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، ولكن عندما تقوم الشركة بالاستثمار بمفردها أو مع شركة تابعة ذات عرض خاص وينشأ عن هذه المعاملات التزامات فعلية وأخرى عرضية تخص الشركة التابعة تقع هذه الالتزامات في النهاية على الشركة الأم إذ تكون من تكون في النهاية مسؤوليتها، وهذا يحدث التلاعب ومن الأمثلة على ذلك، تقوم الشركة الأم بتحويل بعض التزاماتها إلى الشركة التابعة مثل تحويل القروض المصروفة للشركة الأم إلى الشركة التابعة لها والتي أنشئت لغرض إخفاء القروض وتحسين مركزها المالي.	
تضخيم أو تخفيض الأرباح	8: الاندماج التلاعب في عمليات الاندماج تتم بعدة طرق منها: أ: التحايل في تقييم موجودات الشركة المندمجة إما بالمغالاة في تقدير قيمتها	

	العادلة أو العكس. ب: المغالاة (أو العكس) في تقدير مخصصات الاندماج عند تكوين الشركة ثم يتم تخفيض هذه المخصصات في الفترات المحاسبية اللاحقة للاندماج وتسجيل هذه المخصصات كأرباح أو استخدامها في تغطية المصاريف التشغيلية للنشاط لتحقيق هدف تحسين الأرباح بعد الاندماج. ت: هناك طريقتين للمحاسبة عن الاندماج (ال شراء، توحيد المصالح) وكل طريقة تتطلب توفير مجموعة شروط للتطبيق، وهنا تتحايل الإدارة بتطبيق إحدى الطريقتين دون توفر شروط التطبيق بهدف تحقيق غرض تسعى له.	
تحسين صورة النشاط الحالي	تتحايل الإدارة عند إعداد القوائم المالية المعلنة وخاصة قائمة الدخل ففي خطوات إعداد القائمة تحاول الإدارة الوصول لرقم محدد وفق هدفها والذي يختلف عن رقم الدخل الحقيقي من خلال التسجيل للأرباح والمكاسب غير المتكررة، مما يترتب إلى تعديل مستوى الدخل التشغيلي ليكون أكبر من الدخل التشغيلي الحقيقي، علما أن هذا التحايل لا يؤثر على صافي الدخل النهائي.	9: الإفصاح
تضخيم أو تخفيض الأرباح	تتحايل الإدارة للتأثير في المعلومات المالية من خلال شكل ومضمون البيانات وبما تراه مناسب لتحقيق رغباتها المحددة مسبقا ففي ناحية الشكل فالأمر يتعلق بتبويب وعرض البيانات وهنا تقوم الإدارة بتجميع أو فصل الأرقام بما يحقق الأهداف المحددة، وفي حالة الأمر المتعلق بالمضمون تقوم الإدارة بمجموعة من الأساليب السابقة لإحداث تغيير في الرقم المعلن للدخل.	10: تبويب وعرض البيانات والمعلومات

من خلال الجدول السابق يمكن القول بأنه يوجد عدة أساليب للتلاعب تمارسها المؤسسات لتحقيق جملة من أهدافها ومنافعها الخاصة ينجم عنه فقدان القوائم المالية لمصداقيتها ونجد هذا التحايل في عدة عناصر من بينها كالتلاعب في المخصصات وقيمة موجوداتها لغرض تضخيم أو تخفيض الربح المعلن وأيضا تدوير أرباحها بزيادة قيمة إيراداتها والضغط على التكاليف لتدنية مصاريفها لتظهر المؤسسة في وضعية مالية جيدة وتحسن من صورة نشاطها.

3-2 إدارة الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS

ظهرت المعايير المحاسبية الدولية IAS نتيجة تطور الدول وتداخلها في المعاملات الاقتصادية فيما بينها (التجارة الدولية)، ولحل الاختلافات المحاسبية من خلال مجموعة من المعايير لإيجاد التوافق المحاسبي بين هذه الدول ولتوحيد مقروئية القوائم المالية، إن المعايير المحاسبية هي قواعد إرشادية يستند إليها المهنيون لدعم اجتهادهم وحكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد، إنما هي وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قيو لا عاما، وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة،

وتعتمد كإطار عام لرفع نوعية وكفاءة العمل الفني وتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية. (عامر، أحمد سمل، و أبو القاسم أحمد، 2020، صفحة 419)

خضعت معايير المحاسبة الدولية IAS لمجموعة من التغيرات والتعديلات بسبب المشكلات المعاصرة للمحاسبة وأصبحت تدعى بمعايير التقارير المالية الدولية IFRS وتعتبر من أهم الوسائل للحد من إدارة الأرباح التي تؤثر على جودة التقارير المالية وموثوقيتها، فغالبا ما تلجأ الإدارة إلى استغلال الحرية المتاحة في البدائل المحاسبية للتلاعب في الكشوفات المالية والتأثير على الأرباح المعلنة بما يحقق منافعها الخاصة، وفيما يلي سنتناول بعض من المعايير ونبين كيفية استغلالها لممارسة إدارة الأرباح.

1: المعيار المحاسبي الدولي "02 المخزون": (الولبية، محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية و المحاسبية الجزائرية "دراسة ميدانية استقصائية (أطروحة دكتوراه)، 2019-2020، صفحة 94)

يوفر هذا المعيار إرشادات حول تقييم وتصنيف المخزونات من خلال مجموعة من المعالجات التي ترك تحديدًا للتقدير الذاتي للإدارة، مما قد يؤدي إلى ممارسة إدارة الأرباح، حيث أن المعيار يشير إلى أن قياس قيمة المخزون أن يتم على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل، تحديد صافي القيمة البيعية تركت للتقديرات الذاتية بناءً على البدائل المتاحة عند إعداد التقدير مع مراعاة ارتفاع الأسعار والتكلفة المتعلقة بالأحداث اللاحقة، ويمكن لإدارة المؤسسة استغلال عملية التقدير عند تحديد صافي القيمة البيعية في ممارسة إدارة الأرباح للتأثير على تكلفة المخزون، بالإضافة إلى البدائل المحاسبية التي تضمنها المعيار، حيث ترك حرية الاختيار بين البدائل للإدارة، يساعدها في ممارسة إدارة الأرباح وتتمثل هذه البدائل في:

—الوارد أولاً يصرف أولاً FIFO

—المتوسط المرجح.

—تحديد صافي القيمة البيعية.

— تجميع البنود المتجانسة.

2: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS13 " قياس القيمة العادلة " (رزقات، أثر التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية IFRS على ممارسات إدارة الأرباح، 2020، صفحة 538)

يعرف IFRS13 القيمة العادلة على أنها "السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس".

كما يقدم هذا المعيار ثلاث مناهج في تحديد القيمة العادلة هي:

(منهج السوق، منهج التكلفة ومنهج الدخل)

يمكن تحديد أربع مشكلات أساسية تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة هي:

—يصعب الاعتماد على القيمة العادلة كأسلوب قياس عند غياب أسعار السوق النشطة.

—إن استخدام القيمة العادلة يزيد من حدة التقلبات في الدخل.

—توجد مخاوف من أثر استخدام القيمة العادلة عند هبوط أسعار الأصول نتيجة الاتجاهات الاقتصادية إلى ما دون قيمتها الحقيقية.

التناقص في تقييم الأصول والالتزامات بسعر الخروج من السوق الحالي وباقتراض فرض استمرار الشركة في تقييم الأصول والخصوم الأخرى.

المعيار المحاسبي الدولي IAS16 "الأصول غير الجارية"

مخصصات الاهتلاكات وتدهور القيمة: (بن بلقاسم و رزقي، 2016، الصفحات 90-91)

الاهتلاكات بشكل عام تمثل استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل خلال مدة المنفعة، حيث أن النظام المحاسبي المالي المستند من المعايير المحاسبية الدولية ترك المجال والحرية للمؤسسة في اختيار مجموعة من المحددات الخاصة بحساب الاهتلاكات نذكر منها:

تحديد مدة المنفعة التقديرية.

إمكانية الأخذ بعين الاعتبار للقيمة المتبقية للأصل في نهاية مدة الاستعمال من عدمه.

اختيار طريقة الاهتلاك المناسبة والأكثر تعبيرا عن استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل.

إمكانية تغيير وتعديل مخطط الاهتلاك عن طريق تغيير مدة الاهتلاك أو مبلغ الاهتلاك أو حتى طريقة الاهتلاك.

المعيار المحاسبي الدولي IAS20 "المنح الحكومية": (رزقات، أثر التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية IFRS على ممارسات إدارة الأرباح، 2020، صفحة 537)

ترك المعيار عدة بدائل محاسبية للاختيار في معالجة المنح الحكومية وذلك من خلال مدخلين هما:

مدخل رأس المال حيث تضاف المنح إلى حقوق المساهمين مباشرة.

مدخل الإيراد حيث تعتبر المنحة إيرادا خلال فترة محاسبية أو أكثر.

3-3 دور النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

يتسم النظام المحاسبي المالي SCF بالمرونة المحاسبية لأنه مستند من المعايير المحاسبية الدولية IAS بعكس المخطط المحاسبي الوطني PCN الذي يعتمد على ثبات الطرق المحاسبية، إذ عرف المشرع الجزائري النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن "النظام المحاسبي المالي"، العدد 74، الجزائر، 25 نوفمبر سنة 2007، ص 3 بأنه: "النظام الذي من شأنه تنظيم المعلومة المالية، بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها، تقييمها، تسجيلها وعرض كشوف تعكس صور صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ونجاعته، ووضعية الخزينة في نهاية السنة"، وأقر النظام المحاسبي المالي بإمكانية التغيير بين العديد من السياسات المحاسبية والاعتماد على الحكم الشخصي لمعالجة بعض عناصر التقارير المالية مما يفتح مجالا للتلاعب في القوائم المالية والتأثير في الأرباح المعلنة ومن بين هذه الحالات نذكر منها في نقاط مختصرة كما يلي:

أ: اتساع نطاق الاختيارات المحاسبية: (حسياني، 2015، الصفحات 164-165)

تحديد تكلفة المخزون: أوجد النظام المحاسبي ثلاث طرق لتحديد هذه التكلفة كالتالي:

➤ الوارد أولا يصرف أولا

➤ المتوسط المرجح

➤ الوارد أخيرا يصرف أولا

طرق الاهتلاك: أوجد هذا المعيار أربع طرق لتحديد قيمة الاهتلاكات كالتالي:

➤ طريقة القسط الثابت

➤ طريقة القسط المتناقص

➤ طريقة القسط المتزايد

➤ طريقة الوحدة الواحدة

_ معالجة المنح الحكومية: أوجد النظام المحاسبي لمعالجة المنح كالتالي:

➤ مدخل رأس المال: تضاف المنح إلى حقوق المساهمين مباشرة.

➤ مدخل الإيراد: تعتبر المنحة إيرادا خلال فترة محاسبية أو أكثر.

_ معالجة تكلفة الاقتراض: أوجد النظام المحاسبي لطريقتين للمعالجة كالتالي:

➤ معالجة معيارية: يعتبر مصروف يحمل على الفترة التي تم فيها.

➤ معالجة بديلة: يتم رسملة تكاليف الاقتراض.

ب: الأهمية النسبية: قام مجلس المعايير المحاسبية بإعطاء مفهوم للأهمية النسبية كآلاتي: (لوالبية، دور مبادئ

النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF في ضبط ممارسات إدارة الأرباح "دراسة تحليلية تقييمية"، 2021، الصفحات 47-48)

إن أولئك الذين يتخذون قرارات محاسبية وأولئك الذين يصدرن أحكاما مثل المدققين يواجهون حاجة مستمرة لاتخاذ أحكام بشأن الأهمية النسبية وأحكام الأهمية النسبية من حيث الطبيعة كمية بالدرجة الأولى فيطرحون السؤال هل هذا البند كبير بدرجة تؤثر على مستخدمي البيانات المالية ؟ غير إن إجابة السؤال تتأثر عادة بطبيعة البند وماهيته فالبنود الصغيرة التي تعد مادية إذا ما احدثت نتيجة للعمليات الاعتيادية يمكن عدها مادية إذا وجدت في ظروف غير مادية.

ج: التقديرات الشخصية: نجد أن النظام المحاسبي المالي فتح المجال للعديد من التقديرات الشخصية للإدارة والتي تفتح المجال أمامها للتلاعب بالأرباح وتوجيهها بما يحقق مصالح الإدارة والتي نذكر منها: تقدير العمر الافتراضي للتثبيات، تقدير القيمة المتبقية، تقدير قيمة الأصل الثابت عند إعادة التقييم. (شنين و زرقون، 2017، صفحة 14)

د: الممارسات الخاصة بالإفصاح: أعطى النظام المحاسبي المالي الحرية بشأن الإفصاح المحاسبي في أمور عديدة من أهمها: (حساني، 2015، صفحة 165)

فوفقا لمفهوم الأهمية النسبية الموجودة في الإطار التصوري للنظام المحاسبي تعد الإفصاحات الواردة في هذا النظام غير مطلوبة إذا كانت المعلومات التي تسفر عنها ليست ذات أهمية نسبية.

وفيما يخص التغيير في السياسات المحاسبية أكد النظام على وجوب الإفصاح عند تغيير السياسات المحاسبية إلا أننا وجدنا أنه يعطي الإدارة الحرية في إمكانية الإفصاح وهو أن الإفصاح يكون في حالة إذا كان هناك تأثير جوهري للتغيير على الدورة الحالية.

أعطى النظام المحاسبي المالي مساحة من الحرية بشأن تبويب البنود في حسابات النتائج مما يؤثر على الربح الناتج من التسيير أو ربح البنود العادية.

3-4 سبل الحد من إدارة الأرباح

تتعدد سبل الحد من ممارسة إدارة الأرباح وفيما يلي سنعرض بعض الطرق كحوكمة الشركات والتدقيق كما يتم بيان أثر كل منهما على مصداقية القوائم المالية. أولاً حوكمة الشركات كآلية للحد من إدارة الأرباح

3-4-1 مفهوم حوكمة الشركات: The concept of corporate governance

يصف تقرير Cadbury عام 1992 حوكمة الشركات كما يلي: يعتمد اقتصاد دولة ما على ريادة وكفاءة الشركات، وهكذا فإن الفاعلية التي تؤدي بها مجالس الإدارات لمسؤولياتها تحدد الوضع التنافسي للدولة، وهذا هو جوهر أي نظام لحوكمة الشركات. (عبد العال حماد، 2005، صفحة 9)

وثق Cadbury عملية الحوكمة في جملة شهيرة هي: (عبد العال حماد، 2005، صفحة 9)

"حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب"

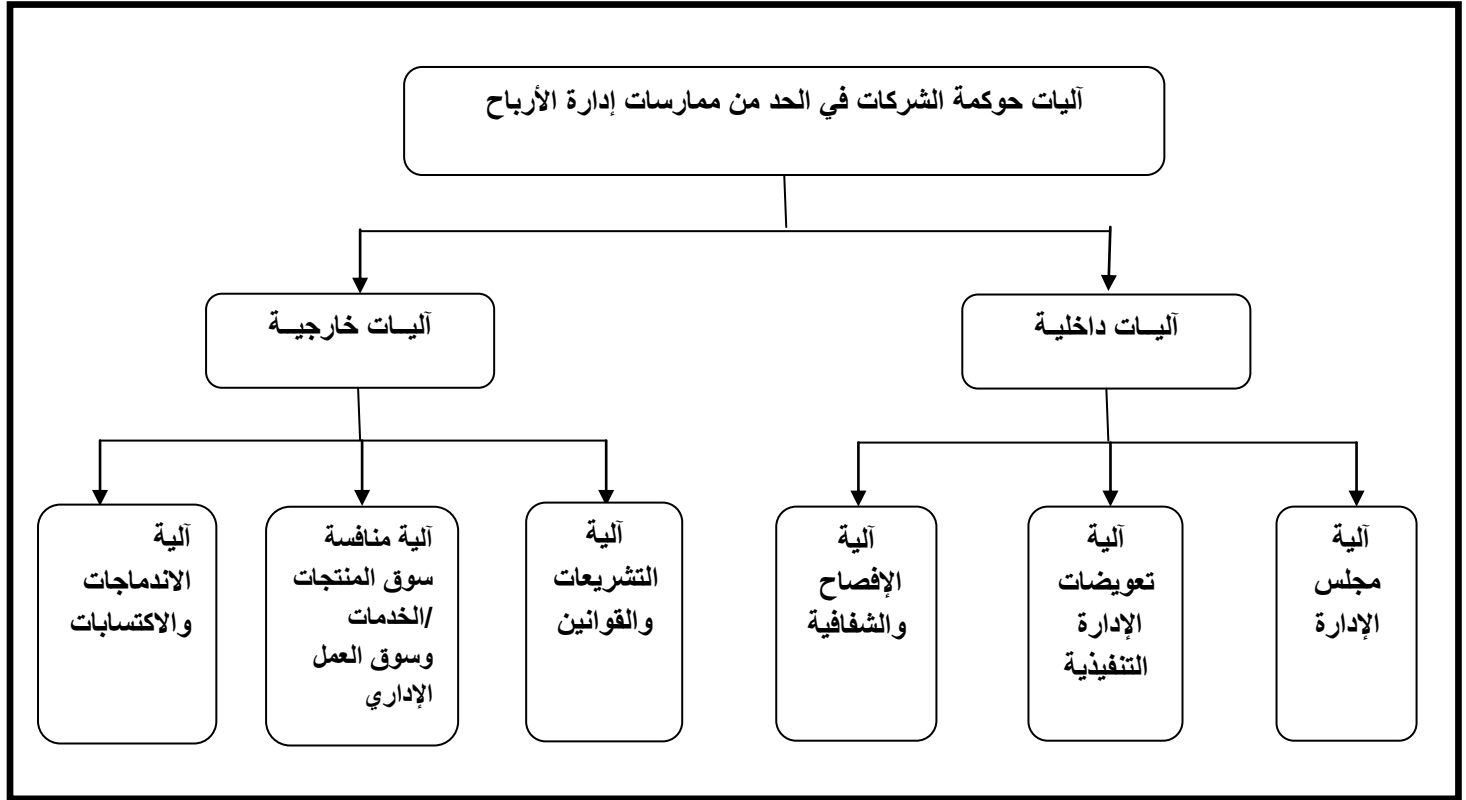
«corporate governance is the system by which companies are directed and controlled»

ومنه فإن حوكمة الشركات تعرف بأنها مجموعة السياسات والقوانين التي تضبط قواعد الشركات وأنظمتها التي تنظم سيرها من خلالها (الأنظمة) وفق المرجعية القانونية.

3-4-1-1 آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح corporate governance mechanisms in limiting earnings management practices

تقوم آليات حوكمة الشركات بحماية وضمن حقوق المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة، من خلال الدور الرقابي والإشرافي الذي تؤديه، ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات إلى آليات داخلية وخارجية تتمثل في الشكل الآتي:

الشكل رقم 07: آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح



المصدر: من إعداد الباحثين

أ: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات للحد من ممارسة إدارة الأرباح

_ آلية مجلس الإدارة: Board mechanisms

يذكر كل من Harianto and Singh إن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعدون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع استراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أدائه، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك. (زيتوني و بن يوسف، 2019، الصفحات 194-195)

_ آلية تعويضات الإدارة التنفيذية: Executive management compensation mechanism

وتعد من الآليات التي تستند عليها حوكمة الشركات لضمان العمل بما ينسجم مع مصلحة حملة الأسهم، لأن هذه الآلية تسعى إلى دمج وتوحيد مصالح المديرين والمالكين لتقليل مشكلات الوكالة، ورفع أداء الشركة

ولاسيما في حالة التعويضات المكونة من نقد وأسهم، إذ أن الأسهم تربط بين أهداف هؤلاء المديرين وأهداف حملة الأسهم. (حميد يحي التميمي و حمود فليح الساعدي، 2014، صفحة 139)

آلية الإفصاح والشفافية: disclosure and transparency mechanism

وتعتبر هذه الآلية من أهم مبادئ حوكمة الشركات يعرف هذا المبدأ المجالات الرئيسية للإفصاح مثل النتائج المالية والتشغيلية، أهداف الشركة، الأغلبية المالكة، الأجور ومعاملات الأطراف ذوو العلاقة، عوامل الخطر، أعضاء مجالس الإدارة... الخ ، والبنود الجديدة في هذا المبدأ تتعلق بالمعلومات غير المالية التي لابد على الشركة أن تنشرها بشكل طوعي مثل تقارير الإدارة. (سدره و بن قطاف، 2019، صفحة 107)

ب: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات للحد من ممارسة إدارة الأرباح

التشريعات والقوانين: Legislation and laws تؤثر التشريعات والقوانين بشكل مباشر في عملية الحوكمة، فعلى سبيل المثال قد فرض قانون (oxlyact-sarbanes) متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في المؤسسة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في المؤسسة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في المؤسسة، كما أنطت مسؤولية تعيين المدقق الخارجي وإعفائه والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزيائنها بلجنة التدقيق. (العدي حسين عبد الله، 2012، صفحة 163)

ج: آلية منافسة سوق المنتجات / الخدمات وسوق العمل الإداري: Mechanism of competition in the products/services market and the administrative labor market

تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، ويؤكد على هذه الأهمية كل من هيس وامباڤيو Hess and Impavido، وذلك من خلال أنه: "إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو إنها غير مؤهلة) فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي ستتعرض للإفلاس" إذن فإن منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) تهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني أن إدارة الشركة في حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيء على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين أنه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية. (فداوي، 2014، صفحة 61)

د: آلية الاندماجات والاكستسابات: Mergers and acquisitions mechanism

مما لا شك فيه إن الاندماجات والاكستسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم.

ففي الشركات المملوكة للدولة فتشير OECD إلى أن الحكومة الصينية على سبيل المثال قد استفادت من هذه الآلية، وذلك بعد إعطاء هذه الشركات قدرا من الاستقلالية في اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاكتساب والاندماج، ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات كما أن عملية الاستحواذ ليس لها تأثير على الشركات المملوكة للدولة، وذلك لأنها يمكن أن تحصل في الشركات المساهمة الخاصة، وهي ليست موضوع الدراسة أما الاندماج فقد نص عليه قانون الشركات العامة. (زيتوني و بن يوسف، 2019، صفحة 199)

3-4-2 التدقيق كآلية للحد من إدارة الأرباح Auditing as a mechanism to reduce profit management

3-4-2-1 مفهوم التدقيق the concept of auditing

التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايّد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني، وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه: "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين". (التميمي، 2006، صفحة 20)

أما التدقيق بمعناه المهني يعني عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمدا في ذلك على قوة متانة نظام الرقابة الداخلية. (حلمي جمعة، 2005، صفحة 07)

ومنه فإننا نستخلص أن التدقيق هو عملية فحص حسابات المؤسسة من طرف شخص ذو كفاءة علمية وعملية محددة في معايير التدقيق الدولية ISA لإبداء رأيه الفني والمحايّد حول صحة ومرجعية إعداد القوائم المالية، أي خلوها من أي تلاعب أو غش أو أخطاء جوهرية بناء على أدوات التدقيق (العناصر المقنعة، الإقرارات الخطية....) المتوفرة أثناء أداء مهمة التدقيق بالمؤسسة المعنية.

يلعب كل من التدقيق الداخلي والخارجي دورا مهما في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وكشف التحايل في القوائم المالية ومن خلال المفاهيم التالية سنذكر دور كل منهما:

أ: مفهوم التدقيق الداخلي: The concept of internal audit

التدقيق الداخلي هو أحد الأجهزة الداخلية للشركة التي تهدف لتقييم مدى دقة وصحة المعلومات المحاسبية، التأكد من سلامة العمليات المادية والمحاسبة، وتقييم فعالية نظم المعلومات. (غزالي، 2017، صفحة 192)

إن التدقيق الداخلي يساهم في مكافحة الفساد المالي والغش والتلاعب في الأرباح والتقليل من حالاته، حيث أن وجود التدقيق والرقابة يمنع كل من تسول له نفسه للقيام بالأعمال غير المشروعة. (قحموش و خواري، 2018، صفحة 316)

ب: مفهوم التدقيق الخارجي: The concept of external audit

يعرف بأنه فحص السجلات المالية شركة من قبل مدققين مستقلين من أجل تحديد صحة السجلات المالية من أجل تحديد ما إذا كان هناك أي تحريف في السجلات بسبب الاحتيال أو الخطأ أو الاختلاس، ثم إبلاغ النتائج إلى الشركة أصحاب المصلحة. (زكي محمد الشميلة، 2022، صفحة 468)

إن المشكلة الرئيسية في العلاقات التعاقدية هي عدم تماثل المعلومات بين الأطراف المهتمة باقتصاديات المنظمة فليس من شك أن الوكيل (الإدارة) لديها خبرة ومعلومات أفضل من حيث الكم والكيف عما يمتلكها الأصيل (المساهمين) الأمر الذي يدفع إلى العمل على استغلال ما لديه من معلومات في تنظيم منفعة وبالتالي يحدث التعارض في المصالح وهنا يبرز دور التدقيق الخارجي كأداة للرقابة على تصرفات الوكيل وتخفيض هذا التعارض. (لخشين، 2022، صفحة 599)

مفهوم لجان التدقيق: The concept of audit committees

عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بأنها: "لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وذلك لاختيار المدققين الخارجيين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية". (بلقاسم كحلوي، 2020، صفحة 345)

ويمكن دور لجان التدقيق في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في النقاط التالية: (ساعد بخوش و بوطلاعة، 2021، الصفحات 202-203)

- ـ قيام لجان التدقيق بتقييم إجراءات الحاكمية والتأكد من تطبيقها بالشركة.
- ـ قيام لجان التدقيق بمراجعة التقارير المالية بشكل دوري حتى يسهل اكتشاف الأخطاء بمراحله الأولى من خلال
 - التحقق من صحة إعداد التسويات الجردية وتواريخ إتمام الصفقات.
 - مراجعة مخصصات الفوائد المؤجلة وكيفية تمويل وشراء الأصول أو القيام بالاستثمارات المالية.
 - قيامها بمقارنة القوائم المالية لفترات متتالية.
- ـ التحقق من أن الأرباح المعلن توزيعها تم تخصيصها للمساهمين.
- ـ قيام لجان التدقيق من التأكد من الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية المطبقة بالشركة.
- ـ وقد أضافت دراسة أن هناك مجموعة من الأنشطة تمارسها لجان التدقيق تسمح بالحد من إدارة الأرباح هي:
 - ـ مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مرجع الحسابات الخارجي والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليتها.

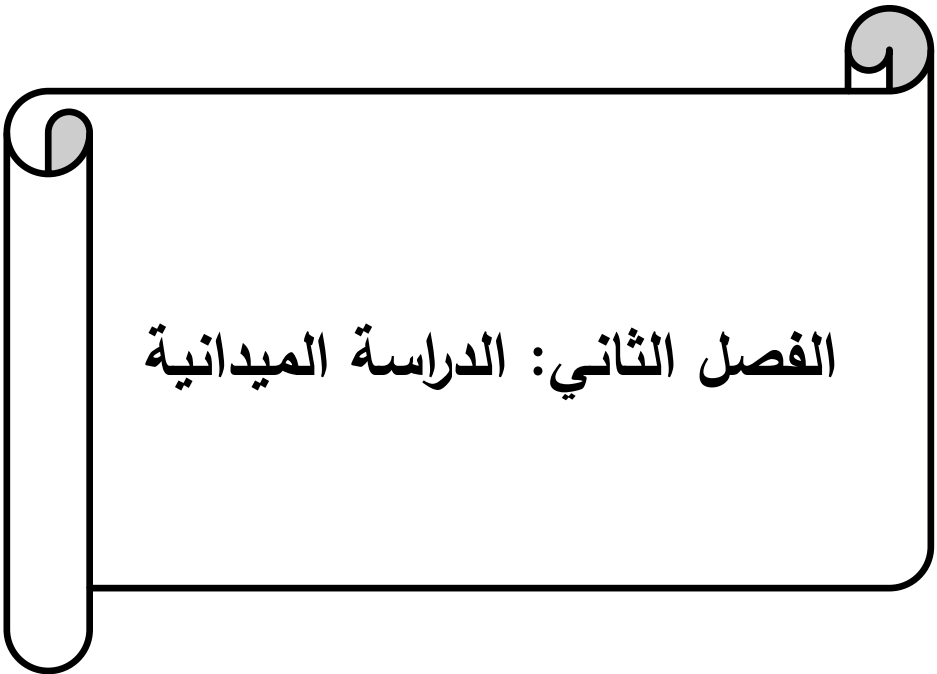
- ـ بحث كل ما يتعلق بعمل مراجع الحسابات الخارجي بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته.
- ـ مراجعة مراسلات الشركة مع مراجعي الحسابات الخارجيين وتقييم ما يرى فيها بإبداء ملاحظاته.
- ـ ونستنتج أن وظيفة التدقيق إذا تم تطبيقها بطريقة فعالة ستقلل من فرص إصدار قوائم مالية مضللة، لأن المدققين يعتمدون على مبدأ الشك المهني في صحة إعداد القوائم المالية في بداية أداء مهمتهم، وإن المدققين الداخليون ذو حساسية لدوافع الإدارة للتلاعب في التقارير المالية بحكم تواجدهم في المؤسسة وهم أدركوا بها، ولوجود عنصر الرقابة على كل من المدقق الداخلي من طرف المدقق الخارجي وهذا الأخير (المدقق الخارجي)

تشرف عليه لجنة التدقيق فإذا التزمت هاته الفئات الثلاث بالتشريعات الصادرة من الهيئات التنظيمية بالخصوص معايير التدقيق وأخلاقيات المهنة، فينتج عن أدائهم لمهامهم قدرة لاكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات المعتبرة والتي من بينها سلوك إدارة الأرباح، مما ينعكس ايجابيا على جودة القوائم المالية المنشورة.

خلاصة الفصل:

نستخلص من هذا الفصل أن:

إدارة الأرباح هي عملية تلاعب في حسابات المؤسسة وإخلال بجودة قوائمها المالية لتضليل مستخدمي هذه القوائم بما يخدم مصالح المؤسسة، وانتشرت هذه الظاهرة كثيرا في الآونة الأخيرة، والتي أدت إلى حدوث أزمات مالية تسببت بها الانهيارات المتتالية للشركات العملاقة بالعالم، لذا فإن الهيئات المحاسبية التنظيمية تسعى لمعرفة طرق الكشف عن مثل هذه الممارسات حتى تحد من ممارسات إدارة الأرباح مما يؤثر إيجابا على صدق وشرعية التقارير المالية ويعزز من جودة القوائم المالية.



الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد

مرورا بالإطار النظري الذي يشمل كل من المتغيرين المتغير المستقل إدارة الأرباح والمتغير التابع جودة القوائم المالية، تم إسقاط الدراسة الميدانية والمتمثلة في الدراسة الإحصائية باستعمال أداة الاستبيان التي اخترنا عباراتها بما ينسجم مع الجزء النظري لمعرفة واقع أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، بعدها تطرقنا إلى جزء معالجة آراء العينة والمكونة من المدراء المحاسبين الماليين DFC، خبراء محاسبين، محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين باستخدام تقنية SPSS من أجل اختبار صحة الفرضيات ولذا تم تقسيم الفصل التطبيقي إلى ما يلي:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة.

المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة وتحليلها.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

من خلال هذا المبحث سنوضح منهجية الدراسة المتبعة للجزء التطبيقي، وذلك بعد استيفاء كل من مفهومي المجتمع والعينة الذين تمت عليهم الدراسة مع بيان أداة الدراسة بالتطرق إلى خطوات إعداد الاستبيان والمقياس المستخدم لقياس آراء العينة مع اختبار صدق وثبات أداة الدراسة.

1-1 مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع وعينة الدراسة فيما يلي:

المجتمع: يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المدراء الماليين المحاسبين DFC، خبراء محاسبين، محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين بصفتهم ممارسي للمهن المالية والمحاسبية. العينة: تم توزيع 62 استمارة استبيان على جميع أفراد العينة وتم استرداد 62 استمارة صالحة وخاضعة لشروط الدراسة.

الجدول رقم 01: استمارات موزعة على مجتمع الدراسة

الاستبيان		البيان
النسبة %	العدد	
100	62	الاستمارات الموزعة
100	62	الاستمارات المسترجعة
0	0	الاستمارات الغير مسترجعة
0	0	الاستمارات الملغاة
100	62	الاستمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالبتين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجمالي الاستمارات الموزعة 62 استمارة، تم استرجاعها كلها 62 استمارة والتي تمثل 100% من حجم عينة الدراسة.

1-2 أداة الدراسة

1-2-1 خطوات إعداد الاستبيان

يوجد ثلاث مراحل لإعداد الاستبيان

1: مرحلة جمع البيانات:

تم في هذه المرحلة جمع البيانات من الجانب النظري حتى يكون هناك اتساق بين الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية وذلك باستنباط مجموعة من النقاط المهمة وصياغتها في شكل أسئلة مبسطة وواضحة، تم تقسيمها إلى محاور كل محور يختبر إحدى فرضيات الدراسة بعد ذلك عُرض الاستبيان على أساتذة محكمين لهم خبرة في المجال المالي والمحاسبي لتصويب الأخطاء فيه ولضمان صحته من الناحية المنهجية والعلمية.

2:مرحلة التصميم النهائي:

في هذه المرحلة تم الأخذ بعين الاعتبار جميع ملاحظات المحكمين لتصويب الاستبيان حتى يظهر بشكله النهائي.

3: مرحلة التوزيع والاسترجاع:

تم توزيع استمارات الاستبيان على عينة الدراسة في شكل ورقي وبصفة مباشرة لضمان إجابتها من ممثلي العينة وللاستفادة من مقابلتهم شخصيا للنقاش حول أسئلة الاستبيان لمعرفة مدى ممارسة إدارة الأرباح في الواقع العملي حتى يكتسب الاستبيان صفتي الشفافية والمصادقية. وتم استرجاع معظم استمارات الاستبيان في نهاية مقابلة العينة وبعضهم بعد أسبوع من استلامهم للاستمارة.

4:المقياس المستخدم:

تم استخدام مقياس ليكارت وهو من أهم المقاييس الترتيبية التي تستخدم في التحليل الإحصائي وهو عبارة عن مجموعة من الخيارات التي قد تكون ثلاثية أو خماسية أو سباعية واعتمدنا في دراستنا على مقياس ليكارت الخماسي الذي يتوافق مع موضوع البحث ويحتوي على خمس خيارات (موافق بشدة، موافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة).

1-2-2 عرض محتوى الاستبيان

تم تقسيم أسئلة الاستبيان إلى خمسة محاور

المحور الأول: تم معالجة فيه المعلومات الشخصية لعينة الدراسة وتتمثل في الخصائص النوعية لهم مثل: الفئة العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية.

المحور الثاني: يتضمن 10 أسئلة تتعلق بممارسة المؤسسات الاقتصادية لإدارة الأرباح.

المحور الثالث: يتكون من 6 أسئلة تمثل الخصائص النوعية لجودة القوائم المالية.

المحور الرابع: يتكون من 6 أسئلة تهدف إلى دراسة إدارة الأرباح وعلاقتها بجودة القوائم المالية.

المحور الخامس: يتكون من 13 سؤال تهدف إلى معالجة مشكلة الدراسة من خلال طرح 5 أسئلة تخص جانب حوكمة الشركات ومبادئها، 8 أسئلة في جانب التدقيق لإبراز دورهما في الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

طول الفئة: تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمسة درجات لتحديد أهمية كل عبارة من عبارات الاستبيان ويمكننا حساب المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكارت الخماسي كالآتي:

المدى: أكبر رقم في مقياس ليكارت الخماسي مطروحا منه أقل رقم فنجد: $(5-1=4)$.

طول الفئة: يحسب بقسمة المدى على عدد فئات المقياس $(4/5=0.8)$ فنجد أن الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي من 1 إلى $0.8+1$ ونكمل بنفس الطريقة لباقي الفئات كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 02: جدول ليكارت الخماسي

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن (الدرجة)	5	4	3	2	1
طول الفئة	من 1 إلى 1.8	من 1.8 إلى 2.6	من 2.6 إلى 3.4	من 3.4 إلى 4.2	من 4.2 إلى 5.0

المصدر: من إعداد الطالبتين

1-3: صدق، ثبات واتساق أداة الدراسة

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف المفاهيم التالية المرتبطة بالدراسة التطبيقية:

أ: ثبات: الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة.

ب: الصدق: يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويمكن حساب معامل الصدق validity عن طريق حساب جذر معامل الثبات.

ج: معامل ألفا كرونوباخ: Alpha cronobach وهو رقم أو مقياس واحد يقيس درجة ثبات وصدق الاستبيان يأخذ قيمة بين [0-1] فإن لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذ كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي 1 وتعتبر قيمة هذا المعامل 0.812 مقبولة للحكم على ثبات الاستبيان.

جدول رقم 03: ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونوباخ Alpha cronobach

المحور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	10	0.797	0.892
المحور الثاني	06	0.810	0.9
المحور الثالث	06	0.737	0.858
المحور الرابع	13	0.678	0.823
الإجمالي	35	0.812	0.901

المصدر: من نتائج المعالجة باستخدام IBM SPSS Statistics 27.0.1

من خلال نتائج الجدول المتوصل إليها نستنتج أن معامل الثبات الإجمالي لكل محاور الدراسة كان (0.812)، وبعد تجديره تحصلنا على معامل الصدق (0.901)، وهي نسبة مقبولة إحصائياً تسمح بالاعتماد على نتائج الدراسة.

صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاختبار:

يتم احتساب الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان بالاعتماد على معامل الارتباط بيرسون الذي يقيس قوة العلاقة بين المتغيرين وارتباطهما ببعضهما البعض.

الجدول رقم 04: جدول يبين معامل الارتباط لمحاور الدراسة

المحاور	متوسط معامل الارتباط
المحور الأول: ممارسة المؤسسة الاقتصادية لإدارة الأرباح	0.559
المحور الثاني: جودة القوائم المالية	0.523
المحور الثالث: إدارة الأرباح وعلاقتها بجودة القوائم المالية	0.688
المحور الرابع: آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح	0.789
متوسط معامل الارتباط الإجمالي للمحاور	0.63975

المصدر: من نتائج المعالجة باستخدام IBM SPSS Statistics 27.0.1

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين نسبة متوسط معامل الارتباط للمحاور، نلاحظ أنها جاءت كلها دالة إحصائية عند مستوى الدالة ($\alpha=0.01$) ونجد أن نسبة متوسط معامل الارتباط الإجمالي للمحاور

هي نسبة موجبة تقدر ب: 63.75 % تدل على وجود علاقة طردية بين عبارات كل محور، إذن العبارات متنسقة وصادقة لما وضعت لقياسه ويمكن القول أن الاستبيان ككل صادق.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

من خلال هذا المبحث سنحاول معالجة الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة والمتمثلة في العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية ومدة الخبرة المهنية في المجال المالي والمحاسبي.

1-2: توزيع أفراد العينة حسب العمر والمؤهل العلمي

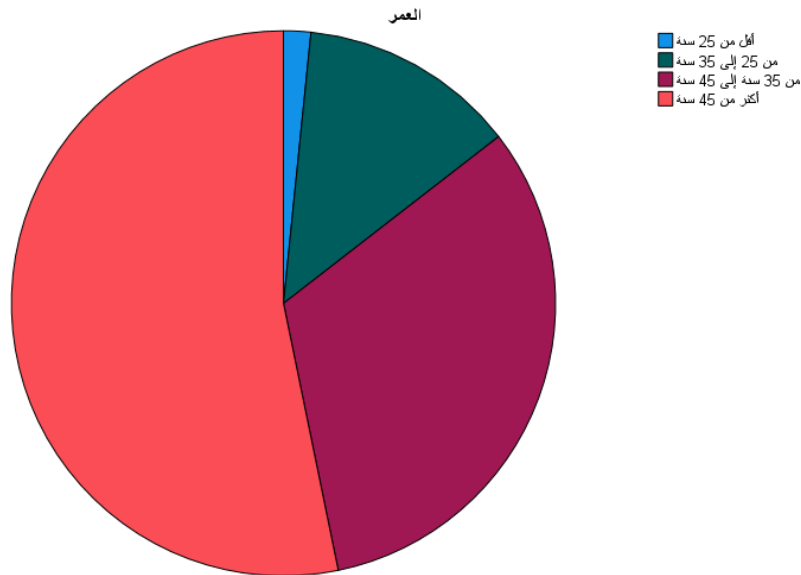
أولاً: توزيع أفراد العينة حسب العمر

الجدول رقم 05: توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة %	التكرارات	البيان
1.6	1	أقل من 25 سنة
12.9	8	من 25 سنة إلى 35 سنة
32.3	20	من 35 سنة إلى 45 سنة
53.2	33	أكبر من 45 سنة
100	62	المجموع

المصدر: من نتائج المعالجة باستخدام IBM SPSS Statistics 27.0.1

الشكل رقم 01: يمثل عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من نتائج المعالجة باستخدام IBM SPSS Statistics 27.0.1

من خلال الجدول والدائرة النسبية أعلاه نلاحظ أن النسبة الأكبر تقدر ب: 53.20% من توزيع عينة الدراسة حسب العمر وهي تخص الفئة العمرية أكبر من 45 سنة، والنسبة التي تليها تقدر ب: 32.3% للفئة العمرية من 35 سنة إلى 45 سنة، أما النسبة 12.9% فكانت مقابلة للفئة العمرية من 25 إلى 35 سنة، والنسبة الأخيرة تقدر ب: 1.6% للفئة أقل من 25 سنة.

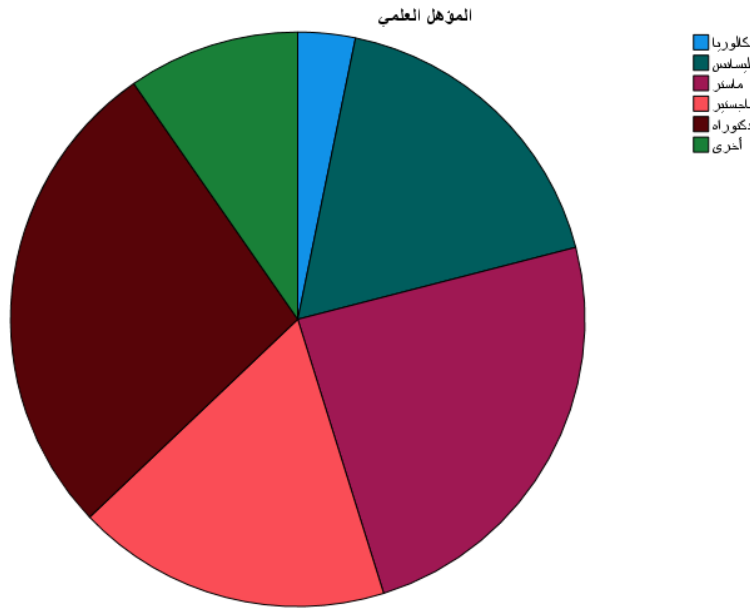
ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم 06: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرارات	البيان
3.2	2	بكالوريا
17.7	11	ليسانس
24.2	15	ماستر
17.7	1	ماجستير
27.4	17	دكتوراه
9.7	6	أخرى
100	62	المجموع

المصدر: من نتائج المعالجة باستخدام IBM SPSS Statistics 27.0.1

الشكل رقم 02: يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من نتائج المعالجة باستخدام IBM SPSS Statistics 27.0.1

من خلال الجدول والدائرة النسبية يتضح أن ترتيب نسب العينة حسب المؤهل العلمي كالتالي: المرتبة الأولى أصحاب دكتوراه تقدر نسبتهم ب: 27.4%، المرتبة الثانية ماستر بنسبة 24.2%، المرتبة الثالثة كل من ماجستير وليسانس بنسبة 17.7%، المرتبة الرابعة مؤهلات أخرى بنسبة 9.7% والمرتبة الأخيرة بكالوريا كانت بنسبة 3.2% .

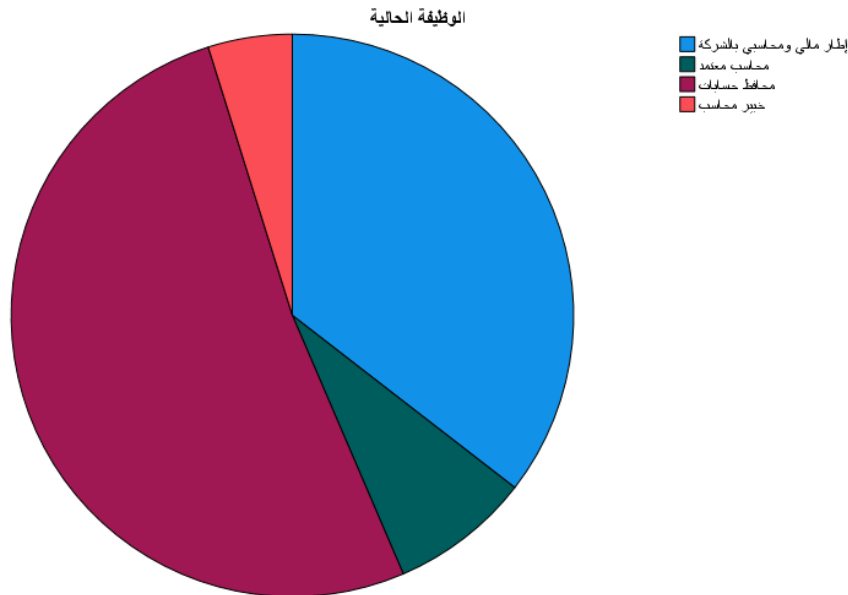
2-2 توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

الجدول رقم 07: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

النسبة %	التكرارات	البيان
35.5	22	إطار مالي ومحاسبي بالشركة
8.1	05	محاسب معتمد
51.6	32	محافظ حسابات
4.8	3	خبير محاسبي
100	62	المجموع

المصدر: من نتائج المعالجة باستخدام IBM SPSS Statistics 27.0.1

الشكل رقم 30: يمثل عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية



المصدر: من نتائج المعالجة باستخدام IBM SPSS Statistics 27.0.1

من خلال الجدول والدائرة النسبية نلاحظ أن توزيع العينة حسب الوظيفة الحالية أن النسبة الأكبر للعينة تمثل محافظي الحسابات وتقدر ب: 51.6 %، يليها الاطار المالي والمحاسبي بنسبة 35.5 %، بعدها المحاسبين المعتمدين بنسبة 8.1 %، وتقدر نسبة الخبراء المحاسبين 4.8 %.

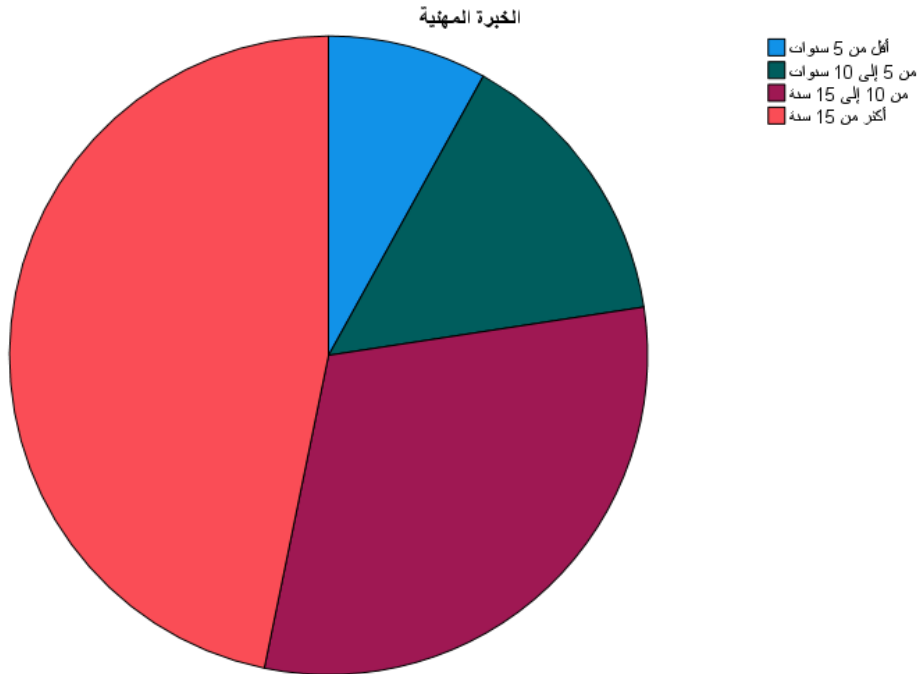
2-3 توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم 08: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة %	التكرارات	البيان
8.1	5	أقل من 5 سنوات
14.5	9	من 5 سنوات إلى 10 سنوات
30.6	19	من 10 سنوات إلى 15 سنة
46.8	29	أكثر من 15 سنة
100	62	المجموع

المصدر: من نتائج المعالجة باستخدام IBM SPSS Statistics 27.0.1

الشكل رقم 04: يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من نتائج المعالجة باستخدام IBM SPSS Statistics 27.0.1

من خلال الجدول والدائرة النسبية أعلاه نلاحظ أن توزيع العينة حسب الخبرة المهنية تقع أكبر نسبة في الفئة الأكثر من 15 سنة وتقدر ب: 46.8%، تليها الفئة من 10 سنوات إلى 15 سنة التي تقدر نسبتها 30.6%، تليها الفئة من 5 سنوات إلى 10 سنوات وتقدر ب 14.5%، والفئة الأخيرة أقل من 5 سنوات تقدر ب: 8.1%.

المبحث الثالث: معالجة نتائج الدراسة وتحليلها

سنحاول في هذا المبحث تحديد أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، باستجواب آراء عينة من المهنيين لجمع مجموعة من البيانات والقيام بتحليلها باستخدام برنامج SPSS لاختبار فرضيات الدراسة.

3-1: تحليل نتائج المحور الأول والثاني من الاستبيان

3-1-1: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان

الجدول رقم 09: الفقرات الخاصة بممارسة المؤسسة الاقتصادية لإدارة الأرباح

الاتجاه	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المحور الأول
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	2.145	0.884	10	40	08	01	03	تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة، خاصة بين الإدارة والملاك من بين الأسباب لممارسة إدارة الأرباح.
			16.1	64.5	12.9	1.6	4.8	
موافق	2.145	0.806	11	36	10	05	0	تستخدم المؤسسة إدارة الأرباح كحل لمشاكل الأداء الضعيف.
			17.7	58.1	16.1	8.1	0	
موافق	2.048	1.015	18	32	06	03	03	يعتبر التهرب الضريبي من دوافع ممارسة إدارة الأرباح.
			29	51.6	9.7	4.8	4.8	
موافق	2.112	0.703	08	42	10	01	01	إن المرونة التي تتمتع بها

			12.9	67.7	16.1	1.6	1.6	الأساليب المحاسبية توفر فرص لممارسة إدارة الأرباح.
موافق	2.290	0.733	05	39	13	05	0	من أهم دوافع القيام بممارسات إدارة الأرباح تحقيق الأمن الوظيفي.
			8.1	62.9	21	8.1	0	
موافق	2.032	0.676	12	37	12	01	0	تعتبر ممارسة إدارة الأرباح عن قدرة ومهارة المحاسب في تسيير الأرباح وتحسينها.
			19.4	59.7	19.4	1.6	0	
محايد	2.677	0.919	05	23	22	11	01	عدم الإفصاح عن أرباح الشركات التابعة لأجل اعتبارها من أرباح الشركة الأم.
			8.1	37.1	35.5	17.7	1.6	
موافق	2.306	0.841	05	43	04	10	0	ربط الحوافز والمكافآت المالية المقدمة للمديرين بالأرباح السنوية المحققة يشكل حافزا قويا للجوء الإدارة إلى ممارسة إدارة الأرباح.
			8.1	69.4	6.5	16.1	0	
موافق	2.403	1.047	10	31	09	10	02	عدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركات التابعة أو فروعها.
			16.1	50	14.5	16.1	3.2	
موافق	1.983	0.735	16	32	13	01	0	تحتاج مهنة المحاسبة إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي حتى لا يلجأ المحاسب إلى تبني إدارة الأرباح.
			25.8	51.6	21	1.6	0	
موافق	2.214	المتوسط المرجح العام					0.383	الانحراف المعياري العام

المصدر: من نتائج المعالجة باستخدام IBM SPSS Statistics 27.0.1

من خلال الجدول اعلاه الذي يبين آراء أفراد العينة حول ممارسة المؤسسة الاقتصادية لإدارة الأرباح حيث كان المتوسط المرجح العام لإجابات العينة 2.214 وانحراف معياري 0.383، فقد جاءت العبارة رقم 07 في المرتبة الأولى بمتوسط قدره 2.677 وانحراف معياري 0.919 باتجاه محايد، ثم تليها

العبارة رقم 09 بمتوسط مرجح 2.403 وانحراف معياري 1.047 باتجاه موافق، ثم العبارة رقم 08 بمتوسط قدره 2.306 وانحراف 0.841 باتجاه موافق تليها العبارة رقم 05 بمتوسط مرجح قدره 2.290 وبانحراف 0.733 باتجاه موافق ثم العبارتين رقم 02 و 03 بمتوسط مرجح 2.145 وبانحراف 0.884 و 0.806 على التوالي باتجاه موافق لكلاهما، ثم العبارة رقم 04 بمتوسط 2.112 وانحراف 0.733 باتجاه موافق، ثم العبارة رقم 03 بمتوسط مرجح قدره 2.048 وبانحراف 1.015 باتجاه موافق، ثم العبارة رقم 06 بمتوسط مرجح قدره 2.032 وبانحراف 0.676 والاتجاه موافق، وفي المرتبة الأخيرة العبارة رقم 10 بمتوسط مرجح قدره 1.983 وبانحراف 0.735، أما الاتجاه العام للمحور فقد كان موافق وهذا ما يشير إلى وجود تجانس في الاجابات، وبدل على أن أغلب المؤسسات الاقتصادية تمارس إدارة الأرباح بسبب مجموعة من الدوافع، وتستخدم لتحقيقها(الدوافع) عدة أساليب تختلف عن غيرها حسب حالة المؤسسة وأهدافها.

3-1-2: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان

الجدول رقم 10: الفقرات الخاصة بجودة القوائم المالية

المحور الثاني	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%	%	%			
تتحقق خاصية الموثوقية في المعلومات عندما تكون صادقة ومحايدة ويمكن التحقق من صحتها.	0	06	07	35	14	0.854	2.080	موافق
	0	9.7	11.3	56.5	22.6			
نقول عن المعلومات المالية أنها ملائمة عندما تؤثر عن القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وذلك من خلال مساعدتهم على تقييم الأحداث الاقتصادية الماضية، الحاضرة والمستقبلية ومنها اتخاذ القرارات المناسبة.	0	01	02	48	11	0.515	1.887	موافق
	0	1.6	3.2	77.4	17.7			

موافق	1.887	0.748	17	39	02	04	0	تتبع المؤسسة عند إعداد القوائم المالية طرق وأساليب موحدة تمكنها من إجراء عمليات المقارنة بينها وبين مثيلاتها في نفس النشاط أو لسنوات سابقة لها.
			27.7	62.9	3.2	6.5	0	
موافق	1.885	0.486	11	46	04	1	0	تكون المعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت لها قدرة تنبئية بالنتائج المتوقعة في المستقبل وبالتالي تساهم في ترشيد قرارات مستخدميها.
			17.7	74.2	6.5	1.6	0	
موافق	1.838	0.605	17	38	7	0	0	تظهر مصداقية القوائم المالية عندما تكون خالية من أي نقص في الإيضاحات الهامة مما يجعلها أكثر ملائمة.
			27.7	61.3	11.3	0	0	
موافق	2.129	0.712	09	38	14	0	01	القوائم المالية تحمل معلومات محايدة لا تخدم مصلحة فئة على حساب مصلحة فئة أخرى يجعلها أكثر موثوقية.
			14.5	61.3	22.6	0	1.6	
موافق	2.265	المتوسط المرجح العام					0.385	الانحراف المعياري العام

المصدر: من نتائج المعالجة باستخدام IBM SPSS Statistics 27.0.1

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين جودة القوائم المالية نلاحظ أن الانحراف المعياري يتراوح بين (0.486-0.854) والمتوسط المرجح يتراوح بين (1.838-2.129) وكان اتجاه كل العبارات بموافق الذي مجاله (1.81-2.61)، حيث أن العبارة رقم 06 احتلت المرتبة الأولى بمتوسط مرجح 2.129، وبلغ انحرافها المعياري 0.712، تليها العبارة رقم 01 التي قدر متوسطها بـ 2.080 وانحرافها بـ 0.854، واحتلت المرتبة الثالثة كل من العبارتين 02 و 03 على التوالي بنفس المتوسط المرجح 1.887 وبلغ انحرافهما المعياري 0.515 و 0.748 على التوالي، أما المرتبة الرابعة فاحتلتها العبارة رقم 04 بمتوسط محاسبي 1.885 وانحراف معياري 0.486، وفي المرتبة الأخيرة كانت العبارة رقم 05 حيث قدر

متوسطها المحاسبي ب: 1.838 وبلغ انحرافها المعياري 0.605، وفي الأخير نستنتج أن آراء العينة دلت على أن ممارسي المهن المحاسبية يسعون عند عملية إعداد القوائم المالية لتحقيق الخصائص النوعية للقوائم المالية لضمان جودتها.

2-3: تحليل نتائج المحور الثالث والرابع من الاستبيان

1-2-3: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان

الجدول رقم 11: الفقرات الخاصة بإدارة الأرباح وعلاقتها بجودة القوائم المالية

الاتجاه	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المحور الثالث
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	2.161	0.871	15	26	17	04	0	يتم تسجيل الإيرادات قبل وقوعها بهدف تضخيم الأرباح في القوائم المالية وهذا ما ينعكس على مدى مصداقيتها.
			24.2	41.9	27.4	6.5	0	
موافق	2.193	0.720	05	46	05	06	0	تقوم الشركات الكبيرة بتحويل القروض المصرفية للشركات التابعة لها بغرض إخفاء القروض وتحسين مركزها المالي، لإظهار حساب القروض في القوائم المالية بوضعية جيدة.
			8.1	74.2	8.1	9.7	0	
موافق	2.516	0.936	07	28	15	12	0	من أساليب إدارة الأرباح المبالغة في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة بهدف التلاعب في القوائم المالية.
			11.3	45.2	24.2	19.4	0	
موافق	2.241	0.739	07	37	14	04	0	إجراء عملية بيع وهمية من أجل تحسين وضعية المؤسسة المالية يخفض من مصداقية القوائم المالية.
			11.3	59.7	22.6	6.5	0	
موافق	2.193	0.955	16	25	14	07	0	وجود طرق مختلفة لتقييم

			25.8	40.3	22.6	11.3	0	المخزون يسمح بالتلاعب في القوائم المالية مما يؤثر على جودتها.
موافق	2.080	0.708	09	43	06	04	0	تحفظ المؤسسة وعدم إفصاحها عن كل ما يلزم في الإفصاحات أسلوب إخفاء الحقائق عن مستخدمي القوائم المالية ما يجعلها غير ملائمة.
			14.5	69.4	9.7	6.5	0	
موافق	2.230	المتوسط المرجح العام					0.522	الانحراف المعياري العام

المصدر: من نتائج المعالجة باستخدام IBM SPSS Statistics 27.0.1

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين إدارة الأرباح وعلاقتها بجودة القوائم المالية، نجد أن المتوسط المرجح للعينة قدر ب: 2.230 وهي ضمن الاتجاه موافق الذي كانت عليه أيضا كل عبارات المحور والذي مجاله ينحصر بين (1.81-2.61) وبلغ الانحراف المعياري لإجابات العينة ب: 0.522 وعند ترتيب العبارات نجد أن العبارة رقم 03 احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.516 وانحراف معياري قدره 0.936، تليها العبارة رقم 04 في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.241 وانحراف معياري قدره 0.739 وفي المرتبة الثالثة كل من العبارتين 02 و 05 بنفس المتوسط الحسابي 2.193 وانحراف معياري 0.720 و 0.955 على التوالي، وفي المرتبة الرابعة جاءت العبارة رقم 01 بمتوسط حسابي 2.161 وانحراف 0.871، وفي المرتبة الأخيرة كانت العبارة رقم 06 بمتوسط حسابي 2.080 وانحراف 0.708، لهذا نستنتج أن أفراد العينة يرون أن إدارة الأرباح لها علاقة عكسية بجودة القوائم المالية، حيث أن أساليب مماسة إدارة الربح تؤثر سلبيا على مدى مصداقية وملاءمة القوائم المالية مما يؤثر على قرارات مستخدميها.

3-2-2: تحليل نتائج المحور الرابع من الاستبيان

الجدول رقم 12: الفقرات الخاصة بآليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح

الاتجاه	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المحور الرابع الجزء الأول
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	2.064	0.569	07	45	09	01	0	تحد حوكمة الشركات من سلطة

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

			11.3	72.6	14.5	1.6	0	الإدارة على إدارة الأرباح مما ينعكس إيجابا على جودة القوائم المالية.
موافق	1.854	0.742	21	30	10	01	0	يؤدي فرض تشريعات وقوانين جديدة على المؤسسات الاقتصادية إلى تخفيض سلوك إدارة الأرباح.
			33.9	48.4	16.1	1.6	0	
موافق بشدة	1.677	0.672	26	31	04	01	0	يعتبر مجلس المحاسبة الذي يتولى عملية التنظيم والإشراف على عملية إعداد القوائم المالية آلية مهمة للحد من ممارسات الأرباح.
			41.9	50	6.5	1.6	0	
موافق	1.838	0.658	17	40	03	02	0	يضمن نظام الحوكمة الإفصاح عن معلومات صحيحة وفي الوقت المناسب عن جميع الأمور الجوهرية المتعلقة بالمؤسسة.
			27.4	64.5	4.8	3.2	0	
موافق	2.032	1.007	22	24	08	08	0	يجب أن يتضمن نظام الحوكمة مسؤوليات مجلس الإدارة وواجباتهم القانونية كيفية اختيار إعطائه مهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.
			35.5	38.7	12.9	12.9	0	

الجزء الثاني								
موافق	1.935	0.846	19	33	05	05	0	إن عملية التدقيق تمكن من التقليل من ممارسات إدارة الأرباح.
			30.6	53.2	8.1	8.1	0	
موافق	2.032	0.922	20	25	12	05	0	استخدام المدقق لأساليب العينة الإحصائية في عملية التدقيق يؤثر سلبا على إمكانية كشف ممارسة المؤسسة لإدارة الأرباح في القوائم المالية.
			32.3	40.3	19.4	8.1	0	
موافق	1.919	0.874	22	27	09	04	0	التزام المدقق بالأمانة والموضوعية عند أدائه لمهامه يسمح له بالحد من إدارة الأرباح.
			35.5	43.5	14.5	6.5	0	
موافق	1.887	1.117	32	15	05	10	0	وجود لجان التدقيق وأجهزة الرقابة

			51.6	24.2	8.1	16.1	0	واستقلاليتها يؤثر على عملية التدقيق بشكل ايجابي.
موافق	1.967	1.023	23	28	01	10	0	تنوع طبيعة وحجم الأدلة التي يحصل عليها المدقق تساعده في الحصول على تأكيد معقول بعدم وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية.
			37.1	45.2	1.6	16.1	0	
موافق بشدة	1.709	0.797	29	24	07	02	0	يجب أن يتصف ممارسو مهنة التدقيق بدرجة عالية من التأهيل العلمي والعملية الذي يُمكنهم من اكتشاف التلاعب في القوائم المالية.
			46.8	38.7	11.3	3.2	0	
موافق بشدة	1.677	0.695	26	32	02	02	0	اجتماع أعضاء لجان التدقيق بصفة دورية يسمح بالحد من ممارسات إدارة الأرباح.
			41.9	51.6	3.2	3.2	0	
موافق بشدة	1.548	0.739	35	22	03	02	0	تواصل لجنة التدقيق بشكل منتظم مع المدققين الخارجيين والداخليين دون حضور الإدارة يسمح بكشف التلاعب في القوائم المالية مما يحد من ممارسة إدارة الأرباح.
			56.5	35.5	4.8	3.2	0	
موافق	1.856	المتوسط المرجح العام					0.514	الانحراف المعياري العام

المصدر: من نتائج المعالجة باستخدام IBM SPSS Statistics 27.0.1

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح، نجد أن المتوسط المرجح للعبارات يتراوح بين (1.548- 2.064) أي الاتجاه يتراوح ما بين موافق بشدة وموافق، وكان الانحراف المعياري يتراوح بين (0.569-1.117) حيث كانت العبارة رقم 01 في المرتبة الأولى بمتوسط قدره 2.064 وانحراف معياري 0.569 باتجاه موافق، تليها العبارتين 05 و 07 بمتوسط قدره 2.032 وانحراف معياري على التوالي 1.007 و 0.922 باتجاه موافق لكلتيهما، ثم تليهم العبارة رقم 06 بمتوسط حسابي 1.935 وانحراف معياري 0.845 باتجاه موافق، ثم تليهم العبارة رقم 08 بمتوسط قدره 1.919 وانحراف معياري 0.874 باتجاه موافق بعدها العبارة رقم 09 بمتوسط حسابي قدره 1.887 وانحراف 1.117 باتجاه موافق، ثم تليهم العبارة رقم 02 بمتوسط حسابي قدره 1.854 وانحراف معياري قدره 0.742 باتجاه موافق، ثم تليهم العبارة رقم 04 بمتوسط قدره 1.838 وانحراف معياري قدره 0.658 باتجاه موافق ثم تليهم العبارة رقم 11 بمتوسط قدره 1.709 وانحراف معياري قدره 0.797 باتجاه موافق

بشدة ثم تليهم العبارة رقم 10 بمتوسط قدره 1.697 وانحراف معياري قدره 1.023 وباتجاه موافق بشدة ثم تليهم العبارتين 03 و 12 بمتوسط حسابي قدره 1.677 وانحراف معياري على التوالي 0.672 و 0.797 باتجاه موافق بشدة وفي الأخير العبارة رقم 13 بمتوسط حسابي قدره 1.548 وانحراف معياري 0.739 وباتجاه موافق بشدة.

كان الاتجاه العام للعبارات موافق مما يدل على تجانس وتطابق العبارات وهذا ما يدل على أن أفراد العينة اتفقوا على أن كل من حوكمة الشركات والتدقيق من أهم الوسائل للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

3-3: اختبار صحة فرضيات الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب التحقق من صحة فرضيات الدراسة بالاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية ونقوم بعرض بعض المفاهيم هي كالتالي:

❖ **اختبار F (F-test):** من أجل معنوية العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع للعلاقة المدروسة يمكن معرفة المعنوية أو الدلالة الإحصائية للعلاقة المدروسة من خلال قيمة sig المرافقة للاختبار (F-test) فإذا كانت قيمة SIG أقل من 0.05 فإن العلاقة المدروسة بين المتغيرين ذات دلالة إحصائية.

❖ **معامل الانحدار b_1 و b_0 :** حيث ما يمثل مقدار الثابت ذلك أن الثابت و b ومعامل B فهو قيمة التي يزيد بها المتغير التابع عند زيادة وحدة واحدة في المتغير المستقل.

❖ **اختبار T (T-test):** يستخدم لاختبار معنوية التأثير بين المتغير المستقل والمتغير التابع، بكلمة أخرى يستخدم للتحقق من معنوية معاملات (b_0 و b_1) للنموذج الانحدار وهذا من مقارنة قيمة Sig المرافقة للاختبار (T-test) مع مستوى الدلالة 0.05 حيث إذا كانت قيمة Sig أقل من 0.05 فإن معامل الانحدار (b_0 و b_1) يختلف عن الصفر، ومنه له تأثير معنوي ويضم في نموذج الانحدار الممثل للعلاقة المدروسة.

❖ **قيمة معامل التفسير:** ويرمز له بالرمز R^2 ويمثل النسبة المئوية للتباين التي يتم تفسيرها بواسطة المتغير أو المتغيرات المستقلة التي يتضمنها النموذج وتقع بين 0 و 1 أي بين: $R^2 \leq 1$ فكلما اقتربت من 1 يعني ارتفاع درجة التفسير متغير التابع من قبل متغير المستقل.

3-3-1 اختبار صحة الفرضية الأولى: المؤسسات الاقتصادية تمارس إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية

لاختبار هذه الفرضية نستخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط

الجدول رقم 13: نتائج اختبار الأثر الإجمالي لمحوّر ممارسة المؤسسة الاقتصادية لإدارة الأرباح.

نتيجة الفرضية	معنوية معامل الانحدار			القدرة التفسيرية		معنوية الكلية لنموذج الانحدار البسيط		المتغير التابع	المتغير المستقل إدارة الأرباح	اختبار الفرضية الرئيسية
	SIG	T	B	R2	R	SIG	قيمة F			
قبول الفرضية الأولى	0.000	4.368	1.200	0.114	0.333	0.007	7.716	القوائم المالية		الفرضية الأولى

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج IBMSPSS STATISTICS 27.0.1

بلغ معامل الانحدار للمتغير المستقل إدارة الأرباح قيمة ($B=1.200$) ، وهي قيمة موجبة أي هناك تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية حيث أن قيمة الاحتمالية ($Sig=0.000$) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) ويمكن أن نفسر ذلك بأنه يوجد تأثير معنوي لمتغير إدارة الأرباح (دالة إحصائية) على القوائم المالية ولذلك نقبل الفرضية ($H1$) التي تدل على أن أغلب المؤسسات الاقتصادية تمارس إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية حسب آراء أفراد العينة، ونرفض الفرضية البديلة ($H0$) التي تدل على أن المؤسسات لا تمارس إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية. ويعود سبب ذلك إلى دراية أفراد العينة بالمقصود من المحور الأول، الذي يبين أساليب ودوافع المؤسسات الاقتصادية لممارسة إدارة الأرباح، لذا كانت جل إجاباتهم تميل إلى الاتجاه موافق. ونتج عن ذلك علاقة طردية بين المتغيرين.

3-3-2 اختبار صحة الفرضية الثانية: تؤثر إدارة الأرباح على مدى مصداقية وملاءمة القوائم

المالية

لاختبار هذه الفرضية نستخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط

الجدول رقم 14: نتائج اختبار الأثر الإجمالي لمحور جودة القوائم المالية

نتيجة الفرضية	معنوية معامل الانحدار			القدرة التفسيرية		معنوية الكلية لنموذج الانحدار البسيط		المتغير التابع	المتغير المستقل إدارة الأرباح	اختبار الفرضية الرئيسية
	SIG	T	B	R2	R	SIG	قيمة F			
قبول الفرضية الثانية	0.000	7.527	0.472	0.223	0.732	0.000	17.180	جودة القوائم المالية		الفرضية الثانية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج IBMSPSS STATISTICS 27.0.1

بلغ معامل الانحدار للمتغير المستقل إدارة الأرباح قيمة ($B=0.472$)، وهي قيمة موجبة أي هناك تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية حيث أن قيمة الاحتمالية ($Sig=0.000$) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) ويمكن أن نفسر ذلك بأنه يوجد تأثير معنوي لمتغير إدارة الأرباح (دالة إحصائية) على جودة القوائم المالية ولذلك نقبل الفرضية ($H1$) التي تدل على أن إدارة الأرباح تؤثر على مدى مصداقية وملاءمة القوائم المالية حسب آراء أفراد العينة، ونرفض الفرضية البديلة ($H0$) التي تدل على أن إدارة الأرباح لا تؤثر على مدى مصداقية وملاءمة القوائم المالية. ويعود السبب إلى أن اتجاه آراء العينة كان موافقا على عبارات هذا المحور التي حددت الخصائص النوعية لجودة القوائم المالية.

3-3-3 اختبار صحة الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية.

لاختبار هذه الفرضية نستخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط

الجدول رقم 15: نتائج اختبار الأثر الاجمالي لمحور إدارة الأرباح وعلاقتها بجودة القوائم المالية

نتيجة الفرضية	معنوية معامل الانحدار			القدرة التفسيرية		معنوية الكلية لنموذج الانحدار البسيط		المتغير التابع	المتغير المستقل إدارة الأرباح	اختبار الفرضية الرئيسية
	SIG	T	B	R2	R	SIG	قيمة F			
رفض الفرضية	0.017	3.280	1.248	0.508	0.713	0.000	3.527	إدارة الأرباح وعلاقتها بجودة القوائم المالية		الفرضية الثالثة

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج IBMSPSS STATISTICS 27.0.1

بلغ معامل الانحدار للمتغير المستقل إدارة الأرباح قيمة ($B=1.248$)، وهي قيمة موجبة أي هناك تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية حيث أن قيمة الاحتمالية ($Sig=0.017$) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05)، ويمكن أن نفسر ذلك بأنه يوجد تأثير معنوي لمتغير إدارة الأرباح (دالة إحصائية) تربطه علاقة عكسية بجودة القوائم المالية، لذلك نرفض الفرضية ($H1$) التي تدل على أن إدارة الأرباح تؤثر إيجابا على جودة القوائم المالية حسب آراء أفراد العينة، ونقبل الفرضية البديلة ($H0$) التي تدل على أن إدارة الأرباح تؤثر سلبا على جودة القوائم المالية. ويعود سبب ذلك لمعرفة أفراد العينة لمدى تأثير ممارسات

إدارة الأرباح على قرارات مستخدمي القوائم المالية التي فقدت جودتها ومصداقيتها بسبب تلك الممارسات المضللة.

3-3-4 اختبار صحة الفرضية الرابعة: يحد كل من التدقيق وحوكمة الشركات من ممارسات إدارة الأرباح.

لاختبار هذه الفرضية نستخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط

الجدول رقم 16: نتائج اختبار الأثر الاجمالي لمحور آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح

نتيجة الفرضية	معنوية معامل الانحدار			القدرة التفسيرية		معنوية الكلية لنموذج الانحدار البسيط		المتغير التابع	المتغير المستقل إدارة الأرباح	اختبار الفرضية الرئيسية
	SIG	T	B	R2	R	SIG	قيمة F			
قبول الفرضية	0.000	9.133	1.394	0.340	0.583	0.000	30.858	آليات الحد من ممارسة إدارة الأرباح		الفرضية الرابعة

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج IBMSPSS STATISTICS 27.0.1

بلغ معامل الانحدار للمتغير المستقل إدارة الأرباح قيمة ($B=1.394$)، وهي قيمة موجبة أي هناك تأثير ايجابي ذو دلالة إحصائية حيث أن قيمة الاحتمالية ($Sig=0.000$) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05)، ويمكن أن نفسر ذلك بأنه يوجد تأثير معنوي لمتغير إدارة الأرباح (دالة إحصائية) بآليات الحد من هذه الممارسات، لذلك نقبل الفرضية ($H1$) التي تدل على أنكل من حوكمة الشركات والتدقيق لهما دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح حسب آراء أفراد العينة، ونرفض الفرضية البديلة ($H0$): لا يحد كل من التدقيق وحوكمة الشركات من ممارسات إدارة الأرباح، ويعود السبب إلى أن اتجاه آراء العينة كان موافقا على عبارات هذا المحور التي مفادها أن كل من حوكمة الشركات والتدقيق لهما تأثير فعال للتقليل من هذه الظاهرة والتحسين من جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.

خلاصة الفصل:

تم معالجة الجزء التطبيقي بتوزيع استمارات الاستبيان على أفراد العينة محل الدراسة وتحليل آرائهم باستعمال البرنامج الإحصائي SPSS لمعرفة ما إذا كان هناك تأثير لممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، وفي النتيجة أظهرت المقاييس المتبعة لاختبار أبعاد الدراسة على وجود أثر لإدارة الأرباح على جودة القوائم المالية ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.05 وخلصت الدراسة أن التطبيق السليم للحوكمة والتدقيق يحد من مخاطر إدارة الأرباح.

الخاتمة:

من خلال دراستنا لكل من الإطار النظري والإطار التطبيقي نستنتج أن بعض المؤسسات الاقتصادية تسعى لتحقيق أهدافها لتخدم مصالحها الخاصة بطرق مختلفة، قد تكون قانونية أو غير قانونية مستغلة بذلك ضعف القوانين، الثغرات الموجودة على مستوياتها والمرونة التي تسمح بها القواعد المحاسبية وهذا ما عرفناه سابقا بإدارة الأرباح، التي ينتج عنها قوائم مالية مزيفة وفاقة لمصداقيتها وجودتها، وفي الأغلب نجد أن المؤسسات تظهر مركزها المالي بوضعية جيدة لجذب المستثمرين أو للحصول على قروض، وإن كانت سياستها تخفيض نسبة الضرائب المستحقة فإنها تخفض من الربح المعلن عليه، وهذه السياسات والاجراءات لممارسة إدارة الأرباح تكون بعدم دراية مستخدمي القوائم المالية مما تؤثر سلبا على قراراتهم.

النتائج:

من خلال هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي تم التوصل إلى النتائج التالية:

- أن إدارة الأرباح هي مجموعة من الممارسات الاحتيالية والتلاعبات في القوائم المالية.
- تعتبر ممارسات إدارة الأرباح عمل غير أخلاقي.
- تتم ممارسات إدارة الأرباح ضمن إطار كل من المعايير المحاسبية والأنظمة المحاسبية مما يصعب اكتشافها أو الحكم على ممارسيها.
- من أبرز دوافع المؤسسات لممارسة إدارة الأرباح ضعف أدائها أو للتهرب من دفع الضرائب المستحقة.
- تعبر القوائم المالية عن الذمم المالية للمؤسسة وهي أداة أساسية لصنع القرار لذا يجب أن تتمتع بالجودة.
- توجد علاقة عكسية بين إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية حيث كلما زادت ممارسات إدارة الأرباح انعكست سلبا على جودة القوائم المالية والعكس صحيح.
- بالرغم من صعوبة هذا الموضوع إلى أن هناك طرق لمكافحته أهمها حوكمة الشركات والتدقيق.
- بلغ معامل الانحدار بين إدارة الأرباح وممارسة المؤسسة الاقتصادية لإدارة الأرباح ($\beta=1.200$) وهو ذو دلالة احصائية يبين أن أغلب المؤسسات الاقتصادية تمارس إدارة الأرباح.
- بلغ معامل الانحدار بين إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية ($\beta=0.472$) وهو ذو دلالة احصائية يبين أن إعداد القوائم المالية يجب أن يكون وفقا لمبدأي المصداقية والموثوقية حتى تكون ذات جودة.
- بلغ معامل الانحدار بين إدارة الأرباح وعلاقتها بجودة القوائم المالية ($\beta=1.248$) وهو ذو دلالة احصائية يبين أنه توجد علاقة عكسية بين إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية.

- بلغ معامل الانحدار بين إدارة الأرباح وآليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح قيمة $(\beta=1.394)$ وهو ايجابي ذو دلالة إحصائية يمكن أن نفسره بوجود تأثير معنوي لمتغير إدارة الأرباح بآليات الحد من هذه الممارسات.
- كانت أغلب آراء أفراد العينة موافقة على أن ممارسات المؤسسات الاقتصادية لإدارة الأرباح تفقد القوائم المالية جودتها وتضلل مستخدميها عمداً.

الاقتراحات:

على ضوء النتائج السابقة يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- ضرورة التزام المحاسبين بأخلاقية المهنة عند اعداد القوائم المالية
- محاولة تقليص الثغرات الموجودة في المعايير المحاسبية التي يتم استغلالها بطرق سلبية.
- التحسين المستمر لجودة القوائم المالية.
- تفعيل تطبيق حوكمة الشركات لتعزيز كل من الثقة والموضوعية في المعلومات المالية والمحاسبية.
- العمل على تعزيز دور المدقق وزيادة استقلاليته من أجل تفعيل دوره في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.
- وضع نظام رقابة داخلي فعال.

آفاق الدراسة:

يمكن اقتراح العناوين التالية التي لم تتم تغطيتها من خلال دراستنا:

- إدارة الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدولية.
- دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- تأثير ممارسات إدارة الأرباح على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- الالتزام بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- 1) أحمد حلمي جمعة. (2005). المدخل إلى التدقيق الحديث (الإصدار 02). عمان /الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 2) أمين السيد أحمد لطفي. (2008). إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير ومحاسبة (الإصدار 01). الاسكندرية / مصر: دار نشر الثقافة.
- 3) جمعة فلاح حميدات. (2019). خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجتمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
- 4) حنيفة بن ربيع. (2015). الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS (الإصدار 02). الجزائر: منشورات كليك.
- 5) طارق عبد العال. (2008). حوكمة الشركات: المفاهيم -المبادئ -التجارب - المتطلبات (الإصدار 02). الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية لطباعة والنشر والتوزيع.
- 6) طارق عبد العال حماد. (2005). حوكمة الشركات (المفاهيم -المبادئ -التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف. الاسكندرية، الاسكندرية /مصر: الدار الجامعية.
- 7) عباس حميد يحي التميمي، و حكيم حمود فليح الساعدي. (2014). إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها (الإصدار 01). عمان: دار غيداء للنشر والتوزيع.
- 8) عبد المجيد الطيب الفار. (2010). إدارة الأرباح (الإصدار 01). عمان: دار جليس الزمان.
- 9) مؤيد راضي خنفر، وغسان فلاح المطارنة. (2006). تحليل القوائم المالية (الإصدار 01). عمان /الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- 10) هادي التميمي. (2006). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية (الإصدار 03). عمان /الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

الأطروحات والرسائل:

- 1) آسيا لعروسي. (2020-2019). تأثير المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر "دراسة استطلاعية " (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة / الجزائر: جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.
- 2) أمينة فداوي. (2014). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية "دراسة عينية من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، عنابة /الجزائر: جامعة باجي مختار.

- 3) بويكر رزيقات. (2018-2019). أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على إدارة الأرباح دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بومرداس، الجزائر: جامعة بومرداس.
- 4) حنان قسوم. (2015-2016). أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية " دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف" (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف/الجزائر: جامعة فرحات عباس سطيف 01.
- 5) خالد بريش. (2019/2020). ممارسة الإدارة لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية (أطروحة دكتوراه). الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر (3).
- 6) خالد محمد اللوزي. (حزيران، 2013). أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار السهم دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان" (رسالة ماجستير). كلية الأعمال، قسم المحاسبة والتمويل، عمان /الأردن: جامعة الشرق الأوسط.
- 7) رنا علي الصقور. (2014). دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة ميدانية" (رسالة ماجستير). كلية الاقتصاد: جامعة دمشق بسوريا.
- 8) طارق الهندي. (2015). استخدام نموذج جونز المعدل ونموذج مخصصات خسائر القروض (LLPs) لتقييم ممارسات إدارة الأرباح -دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السورية- (رسالة ماجستير). كلية الاقتصاد، سوريا: جامعة تشرين.
- 9) فوزي لوالبية. (2019-2020). محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية "دراسة ميدانية استقصائية (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أدرار / الجزائر: جامعة أحمد درارية.
- 10) كهينة شاوشي. (2015-2016). اطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح فيالشركات الجزائرية(أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية ،التجارية وعلوم التسيير، بومرداس/الجزائر: جامعة أمحمد بوقرة.
- 11) ماجد اسماعيل أبو حمام. (2009). أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية "دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية" (رسالة ماجستير). كلية التجارة ، غزة /فلسطين: الجامعة الإسلامية.
- 12) ماهر حبيب. (2011). إدارة الأرباح المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها في الشركات المساهمة السورية "دراسة ميدانية" (رسالة ماجستير). كلية الاقتصاد: جامعة تشرين.
- 13) محمد حامد مجيد السامرائي. (2016). أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية "دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان" (رسالة ماجستير). كلية الأعمال، الأردن: جامعة الشرق الأوسط.

- (14) هاني محمد الأشقر. (2010). إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للأسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية" (رسالة ماجستير). كلية التجارة، غزة/فلسطين: الجامعة الإسلامية غزة.
 - (15) هبة عمر محمد التل. (كانون الثاني، 2015). أثر إدارة الأرباح على الأسعار السوقية للأسهم "دراسة اختبارية على الشركات الهندسية والانشائية الأردنية" (رسالة ماجستير). كلية الأعمال، قسم المحاسبة، عمان/الأردن: جامعة الشرق الأوسط
- المجلات:**
- (1) ابراهيم العدي حسين عبد الله. (2012). دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، 34(03).
 - (2) أحلام بلقاسم كحلوي. (2020). مساهمة لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. مجلة اقتصاد المال والأعمال، 05(02).
 - (3) أحمد زكرياء طالب، وحمزة لعربي. (2021). إدارة الأرباح بالمفاضلة بين الخيارات المحاسبية المتاحة في معايير الإبلاغ المالي الدولية _ عرض عينة من المعايير وأثرها على القوائم المالية _ مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، 06(01).
 - (4) أنيسة سدر، ومحمد بن قطاف. (2019). انهيار شركة إنرون للطاقة سنة 2001 من منظور مبادئ حوكمة الشركات. مجلة أبحاث ودراسات التنمية، 06(01).
 - (5) بشرى نجم عبد الله، و ليلي ناجي مجيد الفتلاوي. (2012). المداخل المعتمدة في قياس إدارة أرباح الشركات و أثر آليات الحوكمة في تخفيضها. مجلة الإدارة و الإقتصاد(93).
 - (6) بوبكر رزيقات. (2020). أثر التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية IFRS على ممارسات إدارة الأرباح. مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، 16(22).
 - (7) جيهاد بومنقار، وسمية بن علي. (2022). أثر الآليات الداخلية للحوكمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح على مستوى المؤسسات الاقتصادية. مجلة نماء للإقتصاد والتجارة، 06(01).
 - (8) حبيبة عامر، سامية أحمد سمل، وتهاني أبو القاسم أحمد. (2020). أثر أساليب إدارة الأرباح على التهرب الضريبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية "دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة السودانية ". مجلة اقتصاد المال والأعمال، 05(02).
 - (9) حسن فليح القطيش، وفارس جميل الصوفي. (2011). أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة(27)، صفحة 368/369.
 - (10) حسينة ساعد بخوش، ومحمد بوظلعة. (2021). دور وخصائص لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة الباحث الاقتصادي، 08(01).
 - (11) زبيدي البشير، ويحي سعيدي. (2011). جودة التقارير المالية ودورها في تقييم الأداء المالي "دراسة حالة مجمع صيدال". مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، 02(09).

- (12) زينب غزالي. (2017). أثر جودة التدقيق الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح "دراسة لمجموعة من الشركات الجزائرية". مجلة البشائر الاقتصادية، 03(04).
- (13) سعيدة رحيش. (2021). المحاسبة الابداعية في شركة إنرون "من ازدهار إلى الانهيار". مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، 06(02).
- (14) سعدي بن شهرة، وعمر قمان. (2021). أثر تفادي مشكلات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية "دراسة ميدانية". مجلة مجاميع المعرفة، 07(01).
- (15) سفيان بن بلقاسم، واسماعيل رزقي. (2016). ممارسات المحاسبة الابداعية في سياق تبني معايير المحاسبة الدولية. مجلة معارف(20).
- (16) سمية قحموش، وسمية خواري. (2018). دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة". مجلة آفاق علوم الادارة والاقتصاد، 02(02).
- (17) صورية زاوي. (2017). أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية. مجلة العلوم الإنسانية(47).
- (18) عبد الحميد حسياني. (2015). المحاسبة الابداعية في الشركات الجزائرية. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، 03(08).
- (19) عبد الغني بن عمارة، مسعود كسكس، ومحمد زرقون. (2018). ممارسات إدارة الأرباح في شركات قطاع الإتصالات بالجزائر "دراسة تطبيقية خلال الفترة (2009-2016)". المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 05(02).
- (20) عبد اللطيف طيبي، وعبد الحميد بن الشيخ. (2020). تقييم دور خصائص المعلومات المحاسبية في تفعيل جودة التقارير المالية "دراسة ميدانية". مجلة مجاميع المعرفة، 06(01).
- (21) عبد الله زكي محمد الشمايلة. (2022). أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية. المجلة العربية للنشر العلمي AJSP، 05(50).
- (22) عبد النور شنين، ومحمد زرقون. (2017). دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية(03).
- (23) عبير لخشين. (2022). دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة استكشافية لعينة من المؤسسات الجزائرية للفترة (2003-2019)". مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، 05(01).
- (24) عثمان مداحي. (2012). أهداف القوائم المالية. مجلة الاقتصاد الجديد(07).
- (25) علي سايج جبور. (2022). التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية "دراسة استطلاعية لأراء عينة من محافظي الحسابات". مجلة المنهل الاقتصادي، 05(01).
- (26) علي عبد الله أحمد شاهين. (2011). إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية. مجلة الجامعة الخليجية(04).
- (27) عمر جموعي، وآخرون. (2022). أثر آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية رؤية مهنية "دراسة ميدانية". مجلة دراسات العدد الاقتصادي، 13(01).

- (28) فوزي لوالبية. (2021). دور مبادئ النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF في ضبط ممارسات إدارة الأرباح "دراسة تحليلية تقييمية". مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، 04(02).
- (29) كمال زيتوني، وخلف الله بن يوسف. (2019). دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية. مجلة جديد الاقتصاد، 14(01).
- (30) محمد السعيد أوبيرة، مسعود كسكس، وعمر موساوي. (2021). تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية "دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الجزائرية خلال الفترة (2014-2018)". مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، 07(01)، الصفحات 377-387.
- (31) محمد الهادي ضيف الله. (2013). أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS). مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، 01(06).
- (32) محمد بنية، وحيزية بنية. (2018). أهمية المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الربح وآثارها السلبية على مصداقية البيانات المالية -دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية (2005-2015). مجلة الدراسات المالية والمحاسبة والإدارية، 05(02).
- (33) ناظم شعلان جبار. (2016). دوافع ووسائل تبني الإدارة لممارسة إدارة الأرباح المحاسبية وسبل الحدم منها "دراسة تطبيقية لعينة من الشركات العراقية". مجلة المثني، 06(01).
- (34) نزال رؤوف أحمد، وصادق جعفر كاظم. (2016). تأثير إدارة الأرباح في تحديد وعاء ضريبة الدخل. مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، 18(4).
- (35) نعيمة زعرور، ووسيلة السبتي. (2020). الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الاسلامي رقم (1) "دراسة حالة بنك البركة الاسلامي الجزائر". مجلة البديل الاقتصادي (مخبر السياسات التنموية الريفية في السهوب جامعة الجلفة)، 07(01).
- (36) يمينه عبدلي، وهلال درحمون. (2020). أثر جودة التقارير المالية على كفاءة القرار الاستثماري في الشركات الصناعية

(37) المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية. الريادة لاقتصاديات الأعمال، 06(03).

المدخلات العلمية والندوات:

- (1) العياشي زرار. (7 و 8/12/2010). الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وأفاق، . بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الثامن (الصفحات 15-16). أم البواقي: جامعة العربي بن مهيدي.

القوانين واللوائح التنظيمية:

- (1) الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية. (26 07، 2008). قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. (19). الجزائر: قرار وزاري.

المراجع باللغة الأجنبية:

- 1) Scott D Dyreng ،Michelle Hanlon ،and Edward L Maydew 24). JUNE, 2012 .(Where do firms manage earnings.)Springer US،(3)17 ، pages687-649 .

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

هذا الاستبيان موجه إلى:

" مدراء المالية والمحاسبة DFC، الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين "

استبيان حول المذكرة الموسومة ب: "أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية "

يرجى التكرم بتعبئة الاستبيان المرفق، كما أتمنى منكم إعطائه البعض من اهتمامكم وذلك لما لإجاباتكم من أهمية تعتمد عليها نتائج الدراسة، علما بأن هذه المعلومات سنستخدمها لأغراض البحث العلمي فقط.

شكرا لتعاونكم

يقصد بإدارة الأرباح: أنها استراتيجية للتحايل عمدا بأرباح الشركة بحيث تتطابق الأرقام مع هدف محدد مسبقا.

The concept of earning management:Earning management is a strategy to deliberately manipulate a company's earnings so that the figures match a pre-determined target.

تحت إشراف الدكتور:

مهني بوريش

الطالبتان:

بن جودي رزيقة

بن بوزيد مروة

البريد الالكتروني:

razikabenjouidi@gmail.com

Benbouzid.marwa18@gmail.com

السنة الجامعية: 2023/2022

القسم الأول: المعلومات الشخصية

العمر:

☐	أقل من 25 سنة	☐	من 25 سنة إلى 35 سنة
☐	من 36 سنة إلى 45 سنة	☐	أكثر من 45 سنة

المؤهل العلمي:

☐	بكالوريا	☐	ليسانس	☐	ماستر
☐	ماجستير	☐	دكتوراه	☐	أخرى

الوظيفة الحالية:

☐	إطار مالي ومحاسبي بالشركة	☐	خبير محاسبي
☐	محافظ حسابات	☐	محاسب معتمد

الخبرة المهنية:

☐	أقل من 5 سنوات	☐	من 5 سنوات إلى 10 سنوات
☐	من 11 سنة إلى 15 سنة	☐	أكثر من 15 سنة

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: ممارسة المؤسسة الاقتصادية لإدارة الأرباح

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
01	تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة خاصة بين الإدارة والملاك من بين الأسباب لممارسة إدارة الأرباح.					
02	تستخدم المؤسسة إدارة الأرباح كحل لمشاكل الأداء الضعيف.					
03	يعتبر التهرب الضريبي من دوافع ممارسة إدارة الأرباح.					
04	إن المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرص لممارسة إدارة الأرباح.					
05	من أهم دوافع القيام بممارسات إدارة الأرباح تحقيق الأمن الوظيفي.					
06	تعتبر ممارسة إدارة الأرباح عن قدرة ومهارة المحاسب في تسيير الأرباح وتحسينها.					
07	عدم الإفصاح عن أرباح الشركات التابعة لأجل اعتبارها من أرباح الشركة الأم.					
08	ربط الحوافز والمكافآت المالية المقدمة للمسيرين بالأرباح السنوية المحققة يشكل حافزا قويا للجوء الإدارة إلى ممارسة إدارة الأرباح.					
09	عدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركات التابعة أو فروعها.					
10	تحتاج مهنة المحاسبة إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي حتى لا يلجأ المحاسب إلى تبني إدارة الأرباح.					

المحور الثاني: جودة القوائم المالية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تتحقق خاصية الموثوقية في المعلومات عندما تكون صادقة ومحايدة ويمكن التحقق من صحتها.					
02	نقول عن المعلومات المالية أنها ملائمة عندما تؤثر عن القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وذلك من خلال مساعدتهم على تقييم الأحداث الاقتصادية الماضية الحاضرة والمستقبلية ومنها اتخاذ القرارات المناسبة.					
03	تتبع المؤسسة عند إعداد القوائم المالية طرق وأساليب موحدة تمكنها من إجراء عمليات المقارنة بينها وبين مثيلاتها في نفس النشاط أو لسنوات سابقة لها.					
04	تكون المعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت لها قدرة تنبؤية بالنتائج المتوقعة في المستقبل وبالتالي تساهم في ترشيد قرارات مستخدميها.					
05	تظهر مصداقية القوائم المالية عندما تكون خالية من أي نقص في الإيضاحات الهامة مما يجعلها أكثر ملائمة.					
06	القوائم المالية تحمل معلومات محايدة لا تخدم مصلحة فئة على حساب مصلحة فئة أخرى يجعلها أكثر موثوقية.					

المحور الثالث: إدارة الأرباح وعلاقتها بجودة القوائم المالية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتم تسجيل الإيرادات قبل وقوعها بهدف تضخيم الأرباح في القوائم المالية وهذا ما ينعكس على مدى مصداقيتها.					
02	تقوم الشركات الكبيرة بتحويل القروض المصرفية للشركات التابعة لها بغرض إخفاء القروض وتحسين مركزها المالي إظهار حساب القروض في القوائم المالية بوضعية جيدة.					
03	من أساليب إدارة الأرباح المبالغة في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة بهدف التلاعب					

					في القوائم المالية.	
					إجراء عملية بيع وهمية من أجل تحسين وضعيئة المؤسسة المالية يخفض من مصداقية القوائم المالية.	04
					وجود طرق مختلفة لتقييم المخزون يسمح بالتلاعب في القوائم المالية مما يؤثر على جودتها.	05
					تحفظ المؤسسة وعدم إفصاحها عن كل ما يلزم في الإيضاحات أسلوب لإخفاء الحقائق عن مستخدمي القوائم المالية ما يجعلها غير ملائمة.	06

المحور الرابع: آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح

أولاً: حوكمة الشركات كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تحد حوكمة الشركات من سلطة الإدارة على إدارة الأرباح مما ينعكس إيجاباً على جودة القوائم المالية .					
02	يؤدي فرض تشريعات و قوانين جديدة على المؤسسات الاقتصادية إلى تخفيض سلوك إدارة الأرباح.					
03	يعتبر مجلس المحاسبة الذي يتولى عملية التنظيم والإشراف على عملية إعداد القوائم المالية آلية مهمة للحد من ممارسات الأرباح.					
04	يضمن نظام الحوكمة الإفصاح عن معلومات صحيحة وفي الوقت المناسب عن جميع الأمور الجوهرية المتعلقة بالمؤسسة.					
05	يجب أن يتضمن نظام الحوكمة مسؤوليات مجلس الإدارة وواجباتهم القانونية كيفية اختيار إعطائه مهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.					

ثانيا: التدقيق كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	إن عملية التدقيق تمكن من التقليل من ممارسات إدارة الأرباح.					
02	استخدام المدقق لأساليب العينة الإحصائية في عملية التدقيق يؤثر سلبا على إمكانية كشف ممارسة المؤسسة لإدارة الأرباح في القوائم المالية.					
03	التزام المدقق بالأمانة والموضوعية عند أدائه لمهامه يسمح له بالحد من إدارة الأرباح.					
04	وجود لجان التدقيق وأجهزة الرقابة واستقلاليتها يؤثر على عملية التدقيق بشكل ايجابي.					
05	تنوع طبيعة وحجم الأدلة التي يحصل عليها المدقق تساعده في الحصول على تأكيد معقول بعدم وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية.					
06	يجب أن يتصف ممارسو مهنة التدقيق بدرجة عالية من التأهيل العلمي والعملية الذي يمكنهم من اكتشاف التلاعب في القوائم المالية.					
07	اجتماع أعضاء لجان التدقيق بصفة دورية يسمح بالحد من ممارسات إدارة الأرباح.					
08	تواصل لجنة التدقيق بشكل منتظم مع المدققين الخارجيين والداخليين دون حضور الإدارة يسمح بكشف التلاعب في القوائم المالية مما يحد من ممارسة إدارة الأرباح.					

قائمة المحكمين للاستبيان

اسم ولقب الأستاذ	الرتبة المهنية
رزوقات بوبكر	أستاذ جامعي
عريوة رشيد	أستاذ جامعي
عسلي نورالدين	أستاذ جامعي
عمران عبد الحكيم	أستاذ تعليم عالي ومحافظ حسابات
البحري علي	أستاذ تعليم عالي

مخرجات برنامج spss

المحور الأول: صدق وثبات عينة الدراسة

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	62	100,0
	Exclu ^a	0	,0
	Total	62	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,812	4

Statistiques de total des éléments				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression d'élément
ممارسة المؤسسة الاقتصادية لإدارة الأرباح	6,0699	1,464	,559	,797
جودة القوائم المالية	6,3310	1,489	,523	,810
إدارة الأرباح وعلاقتها بجودة القوائم المالية	6,0514	1,102	,688	,737
آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح	6,3955	1,037	,789	,678

المحور الثاني: الخصائص النوعية لعينة الدراسة

العمر					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 25 سنة	1	1,6	1,6	1,6
	من 25 إلى 35 سنة	8	12,9	12,9	14,5
	من 35 سنة إلى 45 سنة	20	32,3	32,3	46,8
	أكثر من 45 سنة	33	53,2	53,2	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

المؤهل العلمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بكالوريا	2	3,2	3,2	3,2
	ليسانس	11	17,7	17,7	21,0
	ماستر	15	24,2	24,2	45,2
	ماجستير	11	17,7	17,7	62,9
	دكتوراه	17	27,4	27,4	90,3
	أخرى	6	9,7	9,7	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

الوظيفة الحالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	إطار مالي ومحاسبي بالشركة	22	35,5	35,5	35,5

	محاسب معتمد	5	8,1	8,1	43,5
	محافظ حسابات	32	51,6	51,6	95,2
	خبير محاسب	3	4,8	4,8	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

الخبرة المهنية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	5	8,1	8,1	8,1
	من 5 إلى 10 سنوات	9	14,5	14,5	22,6
	من 10 إلى 15 سنة	19	30,6	30,6	53,2
	أكثر من 15 سنة	29	46,8	46,8	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

الانحرافات والمتوسطات

المحور الأول من الاستبيان

Statistiques descriptives			
	N	Moyenne	Variance
تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة خاصة بين الإدارة و الملاك من بين الأسباب لممارسة إدارة الأرباح	62	2,1452	,782
تستخدم المؤسسة إدارة الأرباح كحل لمشاكل الأداء الضعيف	62	2,1452	,651
يعتبر التهرب الضريبي من دوافع ممارسة إدارة الأرباح	62	2,0484	1,030
إن المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرص لممارسة إدارة الأرباح	62	2,1129	,495
من أهم دوافع القيام بممارسات إدارة الأرباح تحقيق الأمن الوظيفي	62	2,2903	,537
تعتبر ممارسة إدارة الأرباح عن قدرة و مهارة المحاسب في تسيير الأرباح وتحسينها	62	2,0323	,458
عدم الإفصاح عن أرباح الشركات التابعة لأجل اعتبارها من أرباح الشركة الأم	62	2,6774	,845
ربط الحوافز والمكافآت المالية المقدمة للمسيرين بالأرباح السنوية المحققة يشكل حافزا قويا للجوء الإدارة إلى استخدام ممارسات محاسبية مضللة	62	2,3065	,708
عدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركات التابعة أو فروعها	62	2,4032	1,097

تحتاج مهنة المحاسبة إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي حتى لا يلجأ المحاسب إلى تبني إدارة الأرباح	62	1,9839	,541
N valide (liste)	62		

المحور الثاني من الاستبيان

Statistiques descriptives				
	N	Somme	Moyenn e	Variance
تتحقق خاصية الموثوقية في المعلومات عندما تكون خالية من الأخطاء و التحيز و عندما يمكن للمستخدم الاعتماد عليها في إظهار ما يجب إظهاره فعلا	62	129,00	2,0806	,731
نقول عن المعلومات المالية أنها ملائمة عندما تؤثر عن القرارات الاقتصادية للمستخدمين، من خلال مساعدتهم على اتخاذ القرارات	62	117,00	1,8871	,266
تتبع المؤسسة عند إعداد القوائم المالية طرق موحدة تمكنها من إجراء عمليات المقارنة بينها و بين مثيلاتها في النشاط أو لسنوات سابقة لها	62	117,00	1,8871	,561
تكون المعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت لها قدرة تنبؤية بالنتائج المتوقعة في المستقبل و بالتالي تساهم في ترشيد قرارات مستخدميها	61	115,00	1,8852	,237
تظهر مصداقية القوائم المالية عندما تكون خالية من أي نقص في الايضاحات الهامة مما يجعلها أكثر ملائمة	62	114,00	1,8387	,367
القوائم المالية تحمل معلومات محايدة لا تخدم مصلحة فئة على حساب مصلحة فئة أخرى يجعلها أكثر موثوقية	62	132,00	2,1290	,508
N valide (liste)	61			

المحور الثالث من الاستبيان

Statistiques descriptives				
	N	Somme	Moyenne	Variance
يتم تسجيل الإيرادات قبل وقوعها بهدف تضخيم الأرباح في القوائم المالية وهذا ما ينعكس على مدى مصداقيتها	62	134,00	2,1613	,760
تقوم الشركات الكبيرة بتحويل القروض للشركات التابعة لها بغرض إخفاء القروض وإظهار حسابها في القوائم المالية بوضعية جيدة	62	136,00	2,1935	,519
من أساليب إدارة الأرباح المبالغ في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة بهدف التلاعب في القوائم المالية	62	156,00	2,5161	,877
إجراء عملية بيع وهمية من أجل تحسين وضعية المؤسسة المالية يخفض من مصداقية القوائم المالية	62	139,00	2,2419	,547
وجود طرق مختلفة لتقييم المخزون يسمح بالتلاعب في القوائم المالية مما يؤثر على جودتها	62	136,00	2,1935	,913
تحفظ المؤسسة و عدم إفصاحها عن كل ما يلزم في الإيضاحات أسلوب لإخفاء الحقائق عن مستخدمي القوائم المالية ما يجعلها غير ملائمة	62	129,00	2,0806	,502
N valide (liste)	62			

المحور الرابع من الاستبيان

Statistiques descriptives				
	N	Somme	Moyenne	Variance
تحد حوكمة الشركات من سلطة الإدارة على إدارة الأرباح مما ينعكس إيجاباً على جودة القوائم المالية	62	128,00	2,0645	,324
يؤدي فرض تشريعات و قوانين جديدة على المؤسسات الاقتصادية إلى تخفيض سلوك إدارة الأرباح	62	115,00	1,8548	,552
يعتبر الجهاز الحكومي الذي يتولى عملية التنظيم والإشراف على عملية إعداد القوائم المالية آلية مهمة للحد من ممارسات الأرباح	62	104,00	1,6774	,452
يضمن نظام الحوكمة الإفصاح عن معلومات صحيحة و في الوقت المناسب عن جميع الأمور الجوهرية المتعلقة بالمؤسسة	62	114,00	1,8387	,433
يجب أن يتضمن نظام الحوكمة مسؤوليات مجلس الإدارة كيفية اختيار إعطائه مهامه الأساسية و دوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية	62	126,00	2,0323	1,015
إن عملية التدقيق تمكن من التقليل من ممارسات إدارة الأرباح	62	120,00	1,9355	,717
استخدام المدقق لأساليب العينة الإحصائية في عملية التدقيق يؤثر سلباً على إمكانية اكتشاف ممارسة المؤسسة لإدارة الأرباح في القوائم المالية	62	126,00	2,0323	,851
التزام المدقق بالأمانة و الموضوعية عند أدائه لمهامه يسمح له بالحد من إدارة الأرباح	62	119,00	1,9194	,764
وجود لجان التدقيق و أجهزة الرقابة و استقلاليتها يؤثر على عملية التدقيق بشكل ايجابي	62	117,00	1,8871	1,249
تنوع طبيعة وحجم الأدلة التي يحصل عليها المدقق تساعده في الحصول على تأكيد معقول بعدم وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية	62	122,00	1,9677	1,048
يجب أن يتصف ممارسو مهنة التدقيق بدرجة عالية من الكفاءة العلمية و العملية التي تمكنهم من اكتشاف التلاعب في القوائم المالية	62	106,00	1,7097	,636
اجتماع أعضاء لجان التدقيق بصفة دورية يسمح بالحد من ممارسات إدارة الأرباح	62	104,00	1,6774	,484
تواصل لجنة التدقيق بشكل منتظم مع المدققين الخارجيين والداخليين دون حضور الإدارة يسمح بكشف التلاعب مما يحد من ممارسة إدارة الأرباح	62	96,00	1,5484	,547
N valide (liste)	62			

تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة خاصة بين الإدارة و الملاك من بين الأسباب لممارسة إدارة الأرباح					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	10	16,1	16,1	16,1
	موافق	40	64,5	64,5	80,6
	محايد	8	12,9	12,9	93,5
	غير موافق	1	1,6	1,6	95,2
	غير موافق بشدة	3	4,8	4,8	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

تستخدم المؤسسة إدارة الأرباح كحل لمشاكل الأداء الضعيف					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	11	17,7	17,7	17,7
	موافق	36	58,1	58,1	75,8
	محايد	10	16,1	16,1	91,9
	غير موافق	5	8,1	8,1	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

يعتبر التهرب الضريبي من دوافع ممارسة إدارة الأرباح					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	18	29,0	29,0	29,0
	موافق	32	51,6	51,6	80,6
	محايد	6	9,7	9,7	90,3
	غير موافق	3	4,8	4,8	95,2
	غير موافق بشدة	3	4,8	4,8	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

إن المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرص لممارسة إدارة الأرباح					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	8	12,9	12,9	12,9
	موافق	42	67,7	67,7	80,6
	محايد	10	16,1	16,1	96,8
	غير موافق	1	1,6	1,6	98,4
	غير موافق بشدة	1	1,6	1,6	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

من أهم دوافع القيام بممارسات إدارة الأرباح تحقيق الأمن الوظيفي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	5	8,1	8,1	8,1
	موافق	39	62,9	62,9	71,0
	محايد	13	21,0	21,0	91,9
	غير موافق	5	8,1	8,1	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

تعبر ممارسة إدارة الأرباح عن قدرة و مهارة المحاسب في تسيير الأرباح و تحسينها					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	12	19,4	19,4	19,4
	موافق	37	59,7	59,7	79,0
	محايد	12	19,4	19,4	98,4
	غير موافق	1	1,6	1,6	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

عدم الإفصاح عن أرباح الشركات التابعة لأجل اعتبارها من أرباح الشركة الأم					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	5	8,1	8,1	8,1
	موافق	23	37,1	37,1	45,2
	محايد	22	35,5	35,5	80,6
	غير موافق	11	17,7	17,7	98,4
	غير موافق بشدة	1	1,6	1,6	100,0

	Total	62	100,0	100,0	
--	-------	----	-------	-------	--

ربط الحوافز والمكافآت المالية المقدمة للمديرين بالأرباح السنوية المحققة بشكل حافزا قويا للجوء الإدارة إلى استخدام ممارسات محاسبية مضللة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	5	8,1	8,1	8,1
	موافق	43	69,4	69,4	77,4
	محايد	4	6,5	6,5	83,9
	غير موافق	10	16,1	16,1	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

عدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركات التابعة أو فروعها					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	10	16,1	16,1	16,1
	موافق	31	50,0	50,0	66,1
	محايد	9	14,5	14,5	80,6
	غير موافق	10	16,1	16,1	96,8
	غير موافق بشدة	2	3,2	3,2	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

تحتاج مهنة المحاسبة إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي حتى لا يلجأ المحاسب إلى تبني إدارة الأرباح					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	16	25,8	25,8	25,8
	موافق	32	51,6	51,6	77,4
	محايد	13	21,0	21,0	98,4
	غير موافق	1	1,6	1,6	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

تتحقق خاصية الموثوقية في المعلومات عندما تكون خالية من الأخطاء و التحيز و عندما يمكن للمستخدم الاعتماد عليها في إظهار ما يجب إظهاره فعلا					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	14	22,6	22,6	22,6
	موافق	35	56,5	56,5	79,0
	محايد	7	11,3	11,3	90,3
	غير موافق	6	9,7	9,7	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

نقول عن المعلومات المالية أنها ملائمة عندما تؤثر عن القرارات الاقتصادية للمستخدمين، من خلال مساعدتهم على اتخاذ القرارات					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	11	17,7	17,7	17,7
	موافق	48	77,4	77,4	95,2
	محايد	2	3,2	3,2	98,4
	غير موافق	1	1,6	1,6	100,0

	Total	62	100,0	100,0	
--	-------	----	-------	-------	--

تتبع المؤسسة عند إعداد القوائم المالية طرق موحدة تمكنها من إجراء عمليات المقارنة بينها و بين مثيلاتها في النشاط أو لسنوات سابقة لها					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	17	27,4	27,4	27,4
	موافق	39	62,9	62,9	90,3
	محايد	2	3,2	3,2	93,5
	غير موافق	4	6,5	6,5	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

تكون المعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت لها قدرة تنبؤية بالنتائج المتوقعة في المستقبل و بالتالي تساهم في ترشيد قرارات مستخدميها					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	11	17,7	18,0	18,0
	موافق	46	74,2	75,4	93,4
	محايد	4	6,5	6,6	100,0
	Total	61	98,4	100,0	
Manquant	Système	1	1,6		
Total		62	100,0		

تظهر مصداقية القوائم المالية عندما تكون خالية من أي نقص في الايضاحات الهامة مما يجعلها أكثر ملائمة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	17	27,4	27,4	27,4

	موافق	38	61,3	61,3	88,7
	محايد	7	11,3	11,3	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

القوائم المالية تحمل معلومات محايدة لا تخدم مصلحة فئة على حساب مصلحة فئة أخرى يجعلها أكثر موثوقية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	9	14,5	14,5	14,5
	موافق	38	61,3	61,3	75,8
	محايد	14	22,6	22,6	98,4
	غير موافق بشدة	1	1,6	1,6	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

يتم تسجيل الإيرادات قبل وقوعها بهدف تضخيم الأرباح في القوائم المالية وهذا ما ينعكس على مدى مصداقيتها					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	15	24,2	24,2	24,2
	موافق	26	41,9	41,9	66,1
	محايد	17	27,4	27,4	93,5
	غير موافق	4	6,5	6,5	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

تقوم الشركات الكبيرة بتحويل القروض للشركات التابعة لها بغرض إخفاء القروض وإظهار حسابها في القوائم المالية بوضعية جيدة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	5	8,1	8,1	8,1
	موافق	46	74,2	74,2	82,3
	محايد	5	8,1	8,1	90,3
	غير موافق	6	9,7	9,7	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

من أساليب إدارة الأرباح المبالغ في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة بهدف التلاعب في القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	7	11,3	11,3	11,3
	موافق	28	45,2	45,2	56,5
	محايد	15	24,2	24,2	80,6
	غير موافق	12	19,4	19,4	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

إجراء عملية بيع وهمية من أجل تحسين وضعية المؤسسة المالية يخفض من مصداقية القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	7	11,3	11,3	11,3
	موافق	37	59,7	59,7	71,0
	محايد	14	22,6	22,6	93,5
	غير موافق	4	6,5	6,5	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

وجود طرق مختلفة لتقييم المخزون يسمح بالتلاعب في القوائم المالية مما يؤثر على جودتها					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	16	25,8	25,8	25,8
	موافق	25	40,3	40,3	66,1
	محايد	14	22,6	22,6	88,7
	غير موافق	7	11,3	11,3	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

تحفظ المؤسسة و عدم إفصاحها عن كل ما يلزم في الإيضاحات أسلوب لإخفاء الحقائق عن مستخدمي القوائم المالية ما يجعلها غير ملائمة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	9	14,5	14,5	14,5
	موافق	43	69,4	69,4	83,9
	محايد	6	9,7	9,7	93,5
	غير موافق	4	6,5	6,5	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

تحد حوكمة الشركات من سلطة الإدارة على إدارة الأرباح مما ينعكس إيجاباً على جودة القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	7	11,3	11,3	11,3
	موافق	45	72,6	72,6	83,9
	محايد	9	14,5	14,5	98,4
	غير موافق	1	1,6	1,6	100,0

	Total	62	100,0	100,0	
--	-------	----	-------	-------	--

يؤدي فرض تشريعات و قوانين جديدة على المؤسسات الاقتصادية إلى تخفيض سلوك إدارة الأرباح					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	21	33,9	33,9	33,9
	موافق	30	48,4	48,4	82,3
	محايد	10	16,1	16,1	98,4
	غير موافق	1	1,6	1,6	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

يعتبر الجهاز الحكومي الذي يتولى عملية التنظيم و الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية آلية مهمة للحد من ممارسات الأرباح					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	26	41,9	41,9	41,9
	موافق	31	50,0	50,0	91,9
	محايد	4	6,5	6,5	98,4
	غير موافق	1	1,6	1,6	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

يضمن نظام الحوكمة الإفصاح عن معلومات صحيحة و في الوقت المناسب عن جميع الأمور الجوهرية المتعلقة بالمؤسسة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	17	27,4	27,4	27,4
	موافق	40	64,5	64,5	91,9

	محايد	3	4,8	4,8	96,8
	غير موافق	2	3,2	3,2	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

يجب أن يتضمن نظام الحوكمة مسؤوليات مجلس الإدارة كيفية اختيار إعطائه مهامه الأساسية و دوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	22	35,5	35,5	35,5
	موافق	24	38,7	38,7	74,2
	محايد	8	12,9	12,9	87,1
	غير موافق	8	12,9	12,9	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

إن عملية التدقيق تمكن من التقليل من ممارسات إدارة الأرباح					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	19	30,6	30,6	30,6
	موافق	33	53,2	53,2	83,9
	محايد	5	8,1	8,1	91,9
	غير موافق	5	8,1	8,1	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

استخدام المدقق لأساليب العينة الإحصائية في عملية التدقيق يؤثر سلبا على إمكانية اكتشاف ممارسة المؤسسة لإدارة الأرباح في القوائم المالية
--

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	20	32,3	32,3	32,3
	موافق	25	40,3	40,3	72,6
	محايد	12	19,4	19,4	91,9
	غير موافق	5	8,1	8,1	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

التزام المدقق بالأمانة و الموضوعية عند أدائه لمهامه يسمح له بالحد من إدارة الأرباح					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	22	35,5	35,5	35,5
	موافق	27	43,5	43,5	79,0
	محايد	9	14,5	14,5	93,5
	غير موافق	4	6,5	6,5	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

وجود لجان التدقيق و أجهزة الرقابة و استقلاليته يؤثر على عملية التدقيق بشكل ايجابي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	32	51,6	51,6	51,6
	موافق	15	24,2	24,2	75,8
	محايد	5	8,1	8,1	83,9
	غير موافق	10	16,1	16,1	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

تنوع طبيعة وحجم الأدلة التي يحصل عليها المدقق تساعد في الحصول على تأكيد معقول بعدم وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	23	37,1	37,1	37,1
	موافق	28	45,2	45,2	82,3
	محايد	1	1,6	1,6	83,9
	غير موافق	10	16,1	16,1	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

يجب أن يتصف ممارسوا مهنة التدقيق بدرجة عالية من الكفاءة العلمية و العملية التي تمكنهم من اكتشاف التلاعب في القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	29	46,8	46,8	46,8
	موافق	24	38,7	38,7	85,5
	محايد	7	11,3	11,3	96,8
	غير موافق	2	3,2	3,2	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

اجتماع أعضاء لجان التدقيق بصفة دورية يسمح بالحد من ممارسات إدارة الأرباح					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	26	41,9	41,9	41,9
	موافق	32	51,6	51,6	93,5
	محايد	2	3,2	3,2	96,8
	غير موافق	2	3,2	3,2	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

تواصل لجنة التدقيق بشكل منتظم مع المدققين الخارجيين والداخليين دون حضور الإدارة يسمح بكشف التلاعب مما يحد من ممارسة إدارة الأرباح					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	35	56,5	56,5	56,5
	موافق	22	35,5	35,5	91,9
	محايد	3	4,8	4,8	96,8
	غير موافق	2	3,2	3,2	100,0
	Total	62	100,0	100,0	

ANOVA ^a						
	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1,034	1	1,034	7,716	,007 ^b
	Residual	8,043	60	,134		
	Total	9,077	61			
a. Dependent Variable: جودة القوائم المالية						
b. Predictors: (Constant), ممارسة المؤسسة الاقتصادية لإدارة الأرباح						
Coefficients ^a						
	Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,200	,275		4,368	,000
	ممارسة المؤسسة الاقتصادية لإدارة الأرباح	,340	,122	,338	2,778	,007
a. Dependent Variable: جودة القوائم المالية						

ANOVA ^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1,021	1	1,021	,231	,031 ^b
	Residual	7,936	60	,132		
	Total	8,957	61			
a. Dependent Variable: ممارسة المؤسسة الاقتصادية لإدارة الأرباح						
b. Predictors: (Constant), جودة القوائم المالية						

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,057	,240		6,481	,634
	جودة القوائم المالية	,335	,121	,338	2,778	,007
a. Dependent Variable: ممارسة المؤسسة الاقتصادية لإدارة الأرباح						

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,713 ^a	,580	,210	,34067
a. Predictors: (Constant), إدارة الأرباح وعلاقتها بجودة القوائم المالية				
b. Dependent Variable: ممارسة المؤسسة الاقتصادية لإدارة الأرباح				

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1,994	1	1,994	17,180	^b 017,
	Residual	6,963	60	,116		
	Total	8,957	61			
a. Dependent Variable: ممارسة المؤسسة الاقتصادية لإدارة الأرباح						

b. Predictors: (Constant), إدارة الأرباحو علاقتها بجودة القوائم المالية						
Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,440	,191		,5273	,000
	إدارة الأرباحو علاقتها بجودة القوائم المالية	,346	,084	,472	4,145	,000
a. Dependent Variable: ممارسة المؤسسة الاقتصادية لإدارة الأرباح						

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3,042	1	3,042	30,858	,000 ^b
	Residual	5,915	60	,099		
	Total	8,957	61			
a. Dependent Variable: ممارسة المؤسسة الاقتصادية لإدارة الأرباح						
b. Predictors: (Constant), آليات الخدمة من ممارسات إدارة الأرباح						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,394	,153		9,133	,000
	آليات الخدمة من ممارسات إدارة الأرباح	,434	,078	,583	5,555	,000

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion

Département:



جامعة محمد بoudiaf أ م'sila

امعة محمد بوضياف بالمسيلة
ية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
سم: **المالية والمحاسبة**

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إنجاز مذكرة الماستر

أنا الممضي أسفله:

الطالب (ة): **لبن جودي زديقة** المولود(ة) بتاريخ: **1998 / 07 / 26** بن: **المعاليبة**
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: **22333409** الصادرة بتاريخ: **28 / 01 / 31** عن: **28 / 01 / 30**
المسجل بالسنة ثمانية ماستر شعبة: **المالية والمحاسبة** تخصص: **محاسبة وتفتيش** خلال السنة الجامعية: **2023**

والمعد للمذكرة التي تحمل عنوان:

**تأثير إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية دراسة تجريبية من
المحاسبين في مجال المالحة والمحاسبة**

أصرح بشرفي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز المذكرة المذكورة أعلاه.

حرر بتاريخ: **2023 / 06 / 01**

التوقيع والبصمة

RB

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
مع: العلوم المالية والمحاسبة
Université Mohamed Boudiaf a M'sila
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion
Département: Science de Financier et comptabilité

تصريح شرقي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة): بشير بوعبد المولود(ة) بتاريخ: 2002/09/10 بـ بوعباد
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 28698993 الصادرة بتاريخ: 2023/01/08 عن: بلدية بوعباد
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: المالية والمحاسبة تخصص: حسابات وتدقيق خلال السنة الجامعية: 2023
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: "أثر إدارة الأرباح على حركات القوائم المالية
دراسة استطلاعية للشركات المدرجة في المجال المالي والمحاسبي"

أصريح بشرفي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2023/06/06

التوقيع والبطاقة
