الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، **تخصص محاسبة.**

بعنوان:

أثر ممارسات إدارة الأرباح على القوائم المالية
- دراسة ميدانية -

من إعداد الطلبة:

- **العايش بثينة**
- **تاتا رفيدة**
- **سلمي القايمة**

تحت إشراف:

- **د. قديري سعد**

لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الجامعة	الصفة
د. مايدة مُحَّد فيصل	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيساً
د. قديري سعد	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفاً ومقرراً
د. داهم مُحَّد علي	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشاً

الموسم الجامعي: 2023/2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع علوم مالية ومحاسبة، **تخصص محاسبة**

بعنوان:

أثر ممارسات إدارة الأرباح على القوائم المالية
- دراسة ميدانية -

من إعداد الطلبة:
- **العايش بثينة**
- **تاتا رفيدة**
- **سلمي القايمة**

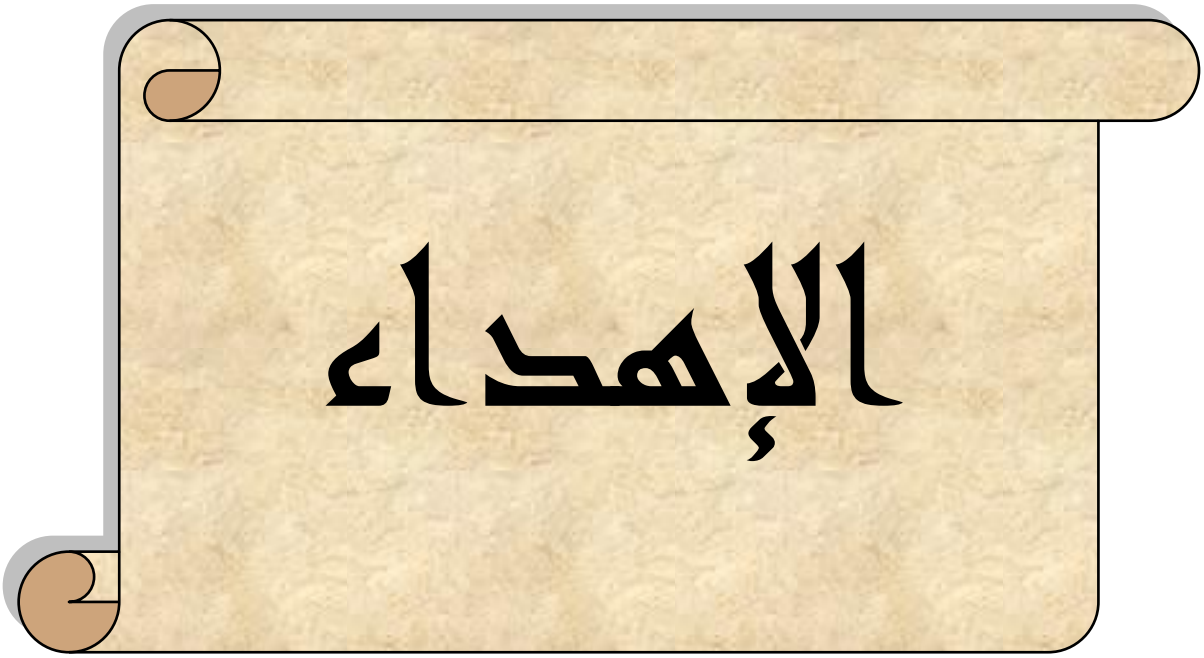
تحت اشراف:
- **د. قديري سعد**

لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الجامعة	الصفة
	جامعة حمه لخضر الوادي	رئيسا
د.قديري سعد	جامعة حمه لخضر الوادي	مشرفا
	جامعة حمه لخضر الوادي	مناقشا

الموسم الجامعي: 2023/2022

وقل
رب زدني علما


الإهداء

إهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والحمد لله على إكمال عدد سنين دراستي بفضله

إلى من أرضعتني الحب والحنان إلى رمز الحب وبلسم الشفاء إلى ريحانة الدنيا إلى القلب الطيب إلى من كان بطنها لي وعاء وحجرها لي وطاء إلى من تحملت المشاق من أجل سعادتي ونجاحي إلى من جرعت الكأس فرغا لتسقيني قطرة حب إلى تلك المرأة العظيمة التي ربت وعلمت التي لطالما نظرت لعينيها لاستمد منها قوتي لإكمال مسيرتي تقف كلماتي عاجزة عن شكرك "أمي الغالية" حفظك الله ورعاك وأدامك لي".

إلى من كلت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم إلى من رباني وأحسن توجيهي ورعايتي وإرشادي ولازال إلى من رسم لي طريق النجاح إلى من أنار دربي وسعى لنجاحي "أبي الغالي"

والى ملهمة البركة والسعادة "جدتي الغالية" أطال الله عمرها.

إلى رياحين ظهري والى من بهم يشد ساعدي وتعلى هاماتي هم سندي وركائز نجاحي أخواتي: "بسمة منير محمد صلاح الدين"

إلى التي كلما نحنت وجدتها وكلما يبست احتضنتني "خالتي العزيزة"

إلى خالتي وأبنتها التي من أدخلت حب الحياة داخل روحي إلى من أثبتت لي أني أستطيع الوقوف في كل مرة إلى من تأخذ يدي نحو النجاة دائما هي يدي اليمين "فاطمة الزهراء" وأبنتها "صغيرتي ملاك"

إلى من أفتقدتهم في هذه الحياة إلى من يرتعش قلبي لذكرهم إلى من أودعوني الله "جدي الغالي" أتمنى أن ينعمه الله برحمته ويسكنه فسيح جناته

إلى صديقة المواقف وليس السنين شريكة الدرب الطويل والطموح البعيد

إلى من كانت دوما موضع الاتكاء في عثرات حياتي "جيجي"

إلى كل أفراد عائلتي وثمار الايام صديقاتي الأعزاء رفيدة القايمة إكرام دنيا وكل من كان سهوا طي نسياني أسمه

بثينة

إهداء

إذا كان أول الطريق ألم فإن آخره تحقيق حلم وإذا كانت أول الإنطلاقه دمعه فإن نهايته بسمه وكل بداية لابد لها من نهاية وها هي السنوات قد مرت والحلم يتحقق فاللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا لأنك وفقتني لإتمام هذا العمل أهدي هذا العمل إلى:

الداعم الأول في تحقيق طموحاتي إلى ملجأي وسندي ويدي اليمنى وإعتزازي بذاتي إلى القلب الحنون "أبي الغالي"

إلى اليد الحنية إلى من أضاءت في ليالي العتمه طريقي ومصدر الأمان من دعواتها تحيطني وتسعدني "أمي الغالية"

إلى نفسي الطموحة التي تدفعني للأمام ولا تقبل الإستسلام أبدا

إليكم يا من خففتم عني مشقة هذه الأيام وكنتم داعمين ومساندين لي "أخوتي"

وإلى الشموع التي تنير لي الطريق "جدي وجدتي"

إلى من لم أصل إلى خط النهاية إلى بفضلهم ودعمهم وإهتمامهم "خالاتي وأخوالي وزوجاتهم"

إلى صديقات العمر بثينة، رفيدة، إيمان راضية، حياة، دنيا

إلى من إفتقدتهم في هذه الحياة أتمنى أن ينعمهم الله برحمته ويسكنهم فسيح جناته

إلى كل هؤلاء ولكل من كان عونا وسندا في هذا الطريق من قريب أو بعيد دمتم في رعاية الله وحفظه

القايمة

إهداء

الحمد لله حمداً كثيرا مباركا فيه الحمد لله الذي انعم علينا وبفضله وفقت لاتمام هذا العمل . .

أهدي ثمرة جهدي وفرحتي التي أنتظرها طوال حياتي إلى من أضاءت في ليالي العتمة طريقي إلى من أفنت عمرها في سبيل أن أحقق طموحي وأحلق في أعلى المراتب إلى من سهرت وساندت وكافحت دوما من أجل أن تراني أتوج بنيل قلادة شرف التخرج إلى من رأى الحياة من فوهة الأمل المنبعثة من عينيها "أمي الغالية"

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم "أبي العزيز"

إلى من افتقدته في هذه الحياة إلى من يرتعش قلبي لذكره جدي الغالي "تاتا السايح" أتمنى أن ينعمه الله برحمته ويسكنه فسيح جناته و إلى "جدتي الحبيبة " اللهم إحفظها وبارك لنا فيها .

إلى من كانت دوما موضوع الإتكاء في عثرات الحياة "أختي الغالية" وزوجها وأولادها .

إلى سندي ومسندي وتكائي أخي العزيز أسامة،معاذ، صهيب.

إلى كل عائلتي ومن ساندني من بعيد أو قريب .

إلى من جمعتني بهم أجمل الصدف في الحياة فكانوا خير الرفقة ونعم الاصدقاء بثينة، القايمة، دنيا ، نور الهدى.

فاللهم إجعله نهاية خير لبداية طريق أعظم

رفيدة

شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والشكر له أولا وقبل كل شيء أن أمدنا بالعون والصبر لإتمام هذا العمل والصلاة والسلام على أشرف المرسلين محمد وآله وصحبه اجمعين

وعلى قوله ﷺ " من لم يشكر الناس لم يشكر الله"، نتقدم بالشكر الجزيل أولا للأستاذ الذي أشرف على إنجاز هذه المذكرة، وصبر معنا وتقاسم معنا مشقة هذا العمل الأستاذ الدكتور

" د.قديري سعد"

وكذلك كل الشكر والتقدير لأساتذة ماستر محاسبة: 2023/2022 الذين كانوا ولا يزالون في الخدمة الدائمة للعلم والعطاء

كما نتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة على ما سوف يقدمونه من توجيهات وتصويبات

وفي الأخير نشكر كل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد نصحا أو مساعدة أو توضيحا.

ونسأل الله أن تكون هذه المذكرة نافعة لكل من يطلع عليها.

القايمة بشينة رفيدة

الملخص

الملخص:

الملخص :

تهدف الدراسة إلى إبراز مدى تأثير ممارسات إدارة الإرباح على القوائم المالية من خلال تسليط الضوء على العلاقة بين إدارة الأرباح وعناصر القوائم المالية وطرق الكشف التي تسعى الإدارة لتحقيقها من خلال استخدامها لهذه التقنيات، وللإجابة على إشكالية الدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري عن طريق جمع ما توفر من معلومات حول متغيرات الدراسة من كتب ومجلات ومذكرات ولدعم الجانب النظري فقد اعتمدنا في الجانب التطبيقي على المنهج الاستقرائي من خلال توزيع استبيان على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة وكذلك عينة من الأساتذة الجامعيين، وقد تم توزيع 51 استمارة ورقية وتم حصد 51 استمارة قابلة للدراسة، واعتمدنا في تحليل الاستبيان على برنامج SPSS و EXCEL، ولقد توجت الدراسة بأن ممارسات إدارة الأرباح تأثير كبير على مختلف برنامج القوائم المالية وكذلك فقد خلصت الدراسة أيضا بأن ممارسات إدارة الأرباح يؤثر سلبا على القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: إدارة الأرباح، ممارسات إدارة الأرباح، القوائم المالية

Summary:
The study aims to highlight the extent of the impact of profit management practices on financial statements by shedding light on the relationship between profit management and financial statement items and the disclosure methods that management seeks to achieve through the use of these techniques. To answer the study's problem, the descriptive analytical approach was adopted in the theoretical aspect by collecting information on the study's variables from books, shops, and memoranda. To support the theoretical aspect, we relied on the."To support the theoretical aspect, we relied on the inductive approach in the applied aspect by distributing a questionnaire to a sample of accounting and auditing practitioners, as well as a sample of university professors. 51 paper questionnaires were distributed and 51 usable questionnaires were collected. We used SPSS and EXCEL to analyze the questionnaire. The study concluded that profit management practices have a significant impact on various financial statement items, and the study also concluded that profit management practices have a negative impact on financial statements".

Keywords: earnings mangement، profit management practices، financial statements.

الفهارس

فهرس المحتويات

إهداء

الملخص

فهرس المحتويات..... II

فهرس الجداول..... V

فهرس الأشكال البيانية..... VI

قائمة الملاحق VI

مقدمة عامة..... I

الفصل الأول:

الإطار النظري للمحاسبة.

تمهيد:..... 2

المبحث الأول: أدبيات حول إدارة الأرباح والقوائم المالية 3

المطلب الأول: إدارة الأرباح 3

الفرع الأول: تعريف ممارسات إدارة الأرباح وتصنيفاتها: 3

أولا: تعريف إدارة الأرباح:..... 3

الفرع الثاني: دوافع ممارسات إدارة الأرباح..... 6

الفرع الثالث: أهم آليات إدارة الأرباح 8

المطلب الثاني: القوائم المالية. 11

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية. 11

الفرع الثاني: مستخدمو القوائم المالية وأهمية العرض الصادق لها..... 13

المبحث الثاني: الآثار التي تخلفها في القوائم المالية..... 15

المطلب الأول: الحكامية المؤسسية وإدارة الأرباح 15

المطلب الثاني: ماهي العلاقة بين إدارة الأرباح وعناصر القوائم المالية..... 20

المطلب الثالث: طرق الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح..... 25

المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية 27

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية..... 27
المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية..... 28
المطلب الثالث: القيمة المضافة للدراسة الحالية..... 30
خلاصة الفصل:..... 30

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية.

تمهيد:..... 33
المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة 34
المطلب الأول: طريقة الدراسة 34
الفرع الأول: مجتمع الدراسة و العينة 34
الفرع الثاني: تحديد متغيرات الدراسة وكيفية قياسها 34
الفرع الثالث: طريقة جمع البيانات 35
الفرع الرابع: ثبات وصدق أداة الاستبيان..... 36
المطلب الثاني: أدوات الدراسة..... 37
الفرع الأول: الأدوات الإحصائية المستخدمة لقياس وتقييم متغيرات الدراسة..... 37
الفرع الثاني: البرمجيات الإحصائية المستخدمة 38
المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها..... 38
المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة..... 38
الفرع الأول: المتغيرات الديمغرافية..... 38
الفرع الثاني: الاتجاه العام لآراء المستجوبين..... 43
الفرع الثالث: اختبار متغيرات الدراسة..... 48
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة..... 49
الفرع الأول: اختبار الفرضيات الفرعية 49
خلاصة الفصل :..... 52
الخاتمة العامة 53

الفهارس:

قائمة المراجع 53

الملاحق..... 53

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	تحديد العينة المستهدفة	34
02	مقياس ليكارت الخماسي	35
03	معامل الثبات	36
04	معاملات الارتباط بين محاور الاستبيان	36
05	توزيع العينة حسب الجنس	38
06	توزيع العينة حسب العمر	39
07	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	40
08	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	41
09	وزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة	42
10	تقييم أثر إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي من وجهة نظر ذوي الاختصاص المحاسبي	43
11	تقييم أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل من وجهة نظر ذوي الاختصاص المحاسبي	45
12	تقييم أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية من وجهة نظر ذوي الاختصاص المحاسبي	47
13	تحليل التباين	49
14	قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى	49
15	قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية	50
16	قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثالثة	50
17	يمثل قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضيات الفرعية	51

فهرس الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	دوافع استخدام إدارة الأرباح.	08
02	توزيع افراد العينة حسب الجنس	39
03	توزيع أفراد العينة حسب العمر	40
04	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	41
05	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	42
06	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	42

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	مخرجات SPSS 22.	63
02	وثيقة الإستبيان.	66

مقدمة عامة

مقدمة عامة :

لقد أدت الظروف الاقتصادية الصعبة التي مست معظم دول العالم بشكل أو بأخر إلى قيام إدارات الشركات والمنضمات بإتباع أساليب وفنون إبداعية تتمثل في تجميل البيانات المالية و إظهارها بغير صورها الحقيقة، مما أدى إلى عدم الموثوقية بتلك البيانات من قبل الجهات المستفيدة سواء كانت داخلية أو خارجية، فيستطيع المحاسب و بناءا على رغبة الإدارة أن يتلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال ممارسات ما يعرف بإدارة الأرباح، ذلك بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال المنشاة ومركزها المالي إذ غالبا ما تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عنه يقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المكافئات الحالية أو المستقبلة وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية أو عينية، كما تبين أن نسبة كبيرة من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات من القرن الماضي كانت نتيجة من خفة اليد المحاسبية إدارة الأرباح وليست نتيجة لنمو الاقتصادي الحقيقي، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إجاد تلك الأرباح.

ولقد كانت شركة "انرون" أكبر مثال على مدى خطورة أساليب وممارسات إدارة الأرباح، حيث تعرضت إلى فقدان الثقة في كفاءة ونزاهة الإدارة، وفي صحة قوائمها المالية الأمر الذي دفعها إلى الانهيار والإفلاس فقد لجأت الشركة إلى ممارسة إدارة الأرباح، ظنا منها إن تضخيم الأرباح يؤثر بشكل ايجابي على سعر السهم في السوق وبالتالي تحوز على ثقة المستثمرين، قد يكون ذلك صحيح على المدى القريب أما على المدى البعيد فقد أدى الاستخدام الخاطئ للسياسات المحاسبية إلى انهيار سعر السهم في السوق، وبالتالي فقدت الأطراف المستخدمة في للقوائم المالية الثقة بالأسواق ومكاتب التدقيق نتيجة لفقد الثقة بالمعلومات المالية وانصرفوا عنها.

لذلك أصبحت إدارة الأرباح صفة من صفات الشركات التي تسير في طريق الانهيا، وذلك من اجل حجب الرؤية عن نتائج الفعلية لأدائها حفاظا على مركزها المالي وتضليل مستخدمي المعلومات المالية.

✓ **إشكالية الدراسة:**

إن ممارسات إدارة الإرباح تهدف في الأساس إلى عرض القوائم المالية بصفة محسنة بما يخدم مصالح إطراف معينة على حساب أطراف أخرى .

وعليه يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى الأثر التي قد تلعبه ممارسات إدارة الأرباح على جودة وشفافية القوائم المالية؟

ويندرج من الإشكالية الرئيسية للدارسة الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل يوجدأ ثر لإدارة الأرباح في قائمة المركز المالي ؟

2- هل يوجد أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل ؟

3- هل يوجد أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية؟

✓ **فرضيات الدراسة:**

الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد أثر لإدارة الأرباح في قائمة المركز المالي.

الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل.

الفرضية الرئيسية الثالثة: يوجد أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية.

✓ **مبررات اختيار الموضوع:**

1– رغبة الطلبة في إثراء رصيدهم المعرفي خصوصا وإفادة كل من له اهتمام بهذا النوع من المواضيع عموما.

2– حداثة الموضوع باعتباره نقطة فاصلة ومهمة في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

3– الرغبة في حث من يهمه الأمر بالاعتماد عن هده الممارسات لما لها من عواقب وخيمة.

4– إثراء مكتبة الجامعة بمثل هذه المواضيع لما لها تأثير على القائمين بشؤون المحاسبة و المالية في شتى أنحاء البلد ولكل طالبي العلم.

✓ **أهمية الدراسة :**

تنبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع ممارسات إدارة الأرباح باعتباره من المواضيع الحديثة و المهمة ؛ لكون أن ممارسات إدارة الأرباح تؤثر على المعلومات المالية؛ كما تؤثر على مستخدمي القوائم المالية؛ الأمر الذي يؤدي بالطلبة على معرفة أثر ممارسات إدارة الأرباح على القوائم المالية.

كما تكتسب الدراسة أهمتها من الاختيار والتغيير الأنسب في ممارسات إدارة الأرباح من خلال المعلومات المقدمة من طرف المؤسسات الاقتصادية ؛ الأمر الذي يؤدي بالطلبة الى معرفة مدى قدرة المؤسسة في اختيار و ممارساتها لإدارة الأرباح.

✓ **أهداف الدارسة:**

1– توسعة رقعة الفهم للسياسات المحاسبية والتمييز بين المنظورين الإيجابي والسلبي لها.

2– معرفة دوافع الإدارة من استخدام ممارسات إدارة الأرباح.

3– إبراز أثر ممارسات إدارة الأرباح على القوائم المالية.

4– الوقوف على أهم التقنيات المستخدمة في القوائم المالية.

✓ **حدود الدارسة:**

حدود الدراسة المكانية: في هذه الدراسة حاولنا استقصاء أراء عينة من الأساتذة الجامعيين و أراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر وكانت الدراسة على مستوى ولاية الوادي.

حدود الدراسة الزمنية: امتدت حدود الدراسة انطلاقا من تاريخ توزيع الاستبيان من أواخر شهر أفريل إلا غاية أواخر شهر ماي .

✓ **المنهج المتبع والأدوات المستخدمة:**

للإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق الأهداف المرجوة، اتبعنا في ذلك المناهج التالية:

- **المنهج الوصفي التحليلي:** للإلمام بجانب النظري للدراسة حيث يعتمد هذا المنهج على وصف الدراسة وصفا دقيقا بما هو متوفر من مختلف المصادر العربية والأجنبية على اختلاف أشكالها من كتب ورسائل جامعية والدوريات التي لها علاقة بموضوع الدراسة، وكذلك تحليل وتفسير لمختلف عناصر الموضوع لبناء عليها استنتاجات والرفع من القيمة العلمية للدراسة.
- **المنهج الاستقرائي:** بغية تحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية فقد تم الاعتماد على هذا المنهج وذلك عن طريق جمع البيانات من عينة الدراسة عن طريق استبيان محكم التصميم وسيحتوي على الأسئلة التي يمكن من خلالها معرفة مدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على القوائم المالية.

الأدوات المستخدمة: من اجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتقصي فرضياتها فقد تم الاستعانة باستبيان محكم التصميم يوزع على الأطراف ذات العلاقة من ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة وعينة من الأساتذة، وكذلك المقابلة مع بعض المحاسبين والأساتذة.

✓ **صعوبات البحث:**

- تحفظ بعض الأفراد على الإجابة.
- صعوبة توزيع واستعادة الاستبيان من طرف مكاتب محافظي الحسابات.

✓ **هيكل الدراسة:**

ولغرض الإجابة على إشكالية الدراسة والتحقق من فرضياتها فقد قمنا بتقصي البحث إلى فصلين يتناول أولهما الإطار النظري للمحاسبة لكل من إدارة الأرباح و القوائم المالية ويندرج ضمن هذا الفصل ثلاث مباحث حيث يعالج أولهما الجانب النظري ممارسات إدارة الأرباح وتصنيفاتها ودوافعها وأهم آلياتها ويعالج أيضا القوائم المالية ومميزاتها و مستخدمو القوائم المالية وأهمية العرض الصادق لها ويعالج المبحث الثاني الحكامية المؤسسية وإدارة الأرباح والعلاقة بين إدارة الأرباح وعناصر القوائم المالية وطرق الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في حين يتناول المبحث الثالث عرض الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع .

أما عن الفصل الثاني والذي يخص الدراسات الميدانية والذي قسمناه إلى مبحثين يعنى الأول بطريقة وأدوات الدراسة والتي تتمحور حول منهجية الدراسة وأدوات وطرق جمع البيانات وكذلك أدوات الدراسة الميدانية والإجراءات الإحصائية والقياسية والبرامج المستخدمة في معالجة الاستبيان في حين يحتوي المبحث الثاني على عرض النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية وتحليلها ومناقشتها وتفسيرها .

الفصل الأول:

الإطار النظري للمحاسبة.

تمهيد:

أصبح مفهوم إدارة الأرباح محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبيين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة، خاصة بعد أحداث انهيار شركة **"انرون"** وغيرها من الشركات الرائدة فقد تبين أنه من خلال البيانات المالية يستطيع المحاسب المحترف وبخبرته تحريف البيانات المالية باستغلال الثغرات الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية دون أن يخالفها، وهذا ما يسمى بإدارة الأرباح، هذه الممارسات أحيانا يمكن كشفها وأحيانا أخرى يضل ذلك مستعصيا، وبهذا اتجهت أنظار الباحثين للتعمق في طبيعة هذه الممارسات والتفكير في طرق لكشفها.

إن إدارة الأرباح لأتمثل منهجا جديدا في مجال العمل المحاسبي، وإنما هي أسلوب مراوغة يعمل على طمس الحقائق المحاسبية وتحويلها إلى الشكل الذي يخدم المؤسسة وملاكها، وبهذا ينظر إليها بعدها عبارة عن التلاعب بالأرقام المحاسبية في إطار القواعد والمبادئ المحاسبية، من خلال استغلال معرفة المحاسب بالسبل البديلة المتاحة من إجراءات ومعالجات تمكنه من تقديم نتيجة النشاط المرغوب فيها، ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى كافة المفاهيم النظرية المتعلقة بأثر ممارسات إدارة الأرباح على القوائم المالية.

المبحث الأول: أدبيات حول إدارة الأرباح والقوائم المالية

يتناول هذا المبحث نبذة عن أهم الجوانب النظرية لمتغيرات الدراسة، حيث يعالج محتواه أدبيات إدارة الأرباح و القوائم المالية.

المطلب الأول: إدارة الأرباح

تهدف إدارة الأرباح بصفة عامة إلى إتباع أي وكل الأساليب المستخدمة في التلاعب في أرقام القوائم المالية بما في ذلك الاختيار المعتمد وغير المعتمد والتطبيق المخادع وغير المخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقارير الاحتيالية، وأي خطوات تتخذ نحو إدارة الأرباح أو تخفيف تقلبات الدخل، بما يؤدي إلى إظهار القوائم المالية للشركات حسب ما ترغبه الإدارة والذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق مصالح فئة معينة على حساب مصالح الفئات الأخرى المرتبطة بالمنشأة، وهكذا تتدرج إدارة الأرباح مابين ما يمكن أن يطلق عليها المحاسبة المحايدة (أي إتباع أفضل الطرق والسياسات المحاسبية التي توصى بها المعايير المحاسبية) إلى الغش في التقارير المالية أو ما يمكن أن يطلق عليها التقارير الاحتيالية.[1]

الفرع الأول: تعريف ممارسات إدارة الأرباح وتصنيفاتها:

أولا: تعريف إدارة الأرباح:

حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم إدارة الإرباح و نظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت عديد التعريفات لهذا المفهوم، وفيما يلي سنقوم بعرض بعض التعاريف المتعلقة بإدارة الأرباح ومن بينها:

✓ **تعريف 1**: هي أسلوب حديث مبتكر من قبل الإدارة للتلاعب في نتيجة النشاط و قائمة المركز المالي و بنود التدفق النقدي من أجل إظهار المنشأة بالشكل الذي يتلائم و رغبات الإدارة حتى و أن كان ذلك ضمن ما تسمح به المبادئ و المعايير المحاسبية أم خلاف ذلك، و هنا تتوقف قدرة الإدارة في التلاعب على مدى قدرة مستخدمي القوائم المالية على اكتشاف التلاعب.[2]

✓ **تعريف 2**: هي عملية تلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي ففي تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي و أية خطوات متخذة اتجاه إدارة الأرباح و تلطيف صورة الدخل.[3]

✓ **تعريف 3**: هي صناعة القرار الإداري القانوني والمقبول وتقريره بقصد تحقيق نتائج مالية مستقرة وقابلة للتنبؤ.[4]

---

[1] بشيري جمال وشقوري يوسف، **أثر أساليب المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية**، لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي،2018، ص: 2.

[2] عفاف لغريب، فطيمة رزقي، أيمان لبيضة، محمد الحسين لغدامسي، **الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها**، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2022، ص :10.

[3] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009،ص:07.

[4] ابراهيم احمد محمد النعاس، **إدارة الأرباح المحاسبة والعوامل المؤثرة عليها في الشركات المساهمة الليبية**، لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بن غازي،2014، ص:22.

ثانيا: تصنيفات إدارة الأرباح:

بما أن نتائج أعمال الوحدات المحاسبية تؤثر في مصالح فئات عديدة أهمها المستثمرين الحاليين المرتقبين والإدارة، المقترضين، الجهات الحكومية، الموظفين، العملاء، والموردين، ونظرا لإحتمال تعارض مصالح هذه الفئات فإن الإتجاه هو ضرورة إلتزام المحاسب بوجهة نظر الإجتماعية، أي أن تنحو التقارير منهجا شموليا يغطي احتياجات كافة فئات المجتمع دون تغليب وجهة نظر فئة على أخرى وحقا لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير ويكون الأثر النهائي في صالح المجتمع وهو ما يعرف بمدخل الرفاهية الإجتماعية في بناء نظرية المحاسبة، غير أن إدارة الأرباح قد اتخذت عدة اتجاهات بعضها يراعي مصالح الأطراف الخارجية والبعض الآخر يلبي أهداف الإدارة على حساب الأطراف الأخرى، حيث تصنف ممارسات إدارة الأرباح إلى عدة أنواع تبعا لإتجاهاتها، و من حيث مدى تأثيرها على التدفقات النقدية، والقوائم المالية ونية الإدارة من وراء ممارستها، و ذلك كما يلي: [1]

أ– من حيث علاقتها بالأرباح: منذ نشأت المحاسبة فإن صافي الربح يعتبر هو الأساس أو المؤشر الذي يستخدم لقياس أداء المؤسسات، و رغم الانتقادات المتعددة التي تعرض لها صافي الربح وما تلاه من تطور في الطرق والأساليب المختلفة لقياس الربح مثل استخدام القيمة المضافة أو الأساس النقدي أو مقياس الأداء المتوازن، إلا أنه مازالت مختلف الفئات ذات علاقة بمنظمات الأعمال تعتبر أن صافي الربح هو المؤشر الرئيسي الذي يعتمدون عليه عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية الحالية و المستقبلية.

هذا بالإضافة إلى أن درجة المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسات تعتمد أساسا على مدى التغيرات في صافي الربح خلال السنوات المالية المتتالية، و كان هذا هو السبب الرئيسي وراء اهتمام منظمات الأعمال بالأرباح وإتباع طرق ومداخل معينة لإدارتها وفقا لأهداف و الدوافع التي ترغب الإدارة في تحقيقها من جراء ذلك حيث أن الإدارة من منطلق الرغبة الأكيدة لديها في تعظيم منافعها الشخصية إنما تبني إستراتيجيتها بخصوص إدارة الأرباح وفقا لما يفسر تطبيق تلك الإستراتيجية من نتائج تتفق وأهدافها المحددة مسبقا وتنوع الإستراتيجيات المحاسبية التي تعتمدها الإدارة بخصوص الأرباح مابين: [2]

– **إستراتجية تعظيم الدخل الحالي للفترة:** تركز هذه الممارسات على زيادة أرباح الفترة الحالية على حساب الفترات السابقة أو المستقبلية.

– **إستراتيجية تخفيض الدخل الحالي للفترة:** تخفيض الأرباح في الفترة الحالية لصالح الفترات السابقة أو المستقبلية.

– **إستراتيجية تخفيض درجة التغير في الدخل المعلن:** محاولة تخفيض الانحرافات غير الاعتيادية في الأرباح أو ما يعرف بسياسة تمهيد الدخل.

كل هذه الإستراتيجيات يتم تحديدها مسبقا قبل التعامل مع البيانات الفعلية للمؤسسة عند إعداد التقارير والقوائم المالية في نهاية الفترة، ويتم تنفيذ الإستراتيجية المختارة باستخدام الخيارات المحاسبية البديلة والمتعددة التي

[1] عفاف لغريب، فطيمة رزقي، أيمان لبيضة، محمد الحسين لغدامسي، المرجع السابق،، ص ص: 11.

[2] عفاف لغريب، فطيمة رزقي، أيمان لبيضة، محمد الحسين لغدامسي، المرجع نفسه، ص ص:11–12.

يوفرها الفكر المحاسبي بخصوص قياس الظاهرة الواحدة، تعدد طرق قياس الظاهرة الواحدة مع إمكانية استخدام أي منها رغم اختلاف النتيجة النهائية للقياس وفقا لاستخدام كل طريقة، الأمر الذي ينعكس في النهاية على رقم الدخل المعلن.

ب–من حيث تأثيرها على التدفق النقدي: تنقسم ممارسات إدارة الأرباح حسب درجة تأثيرها على التدفقات النقدية إلى:[1]

– **الممارسات الإقتصادية إدارة الأرباح:** وهي التي تنتج عن القيام بالأنشطة الحقيقة للشركة للتأثير على الدخل، حيث يقوم هذا الأسلوب على استخدام قرارات إدارية تتعلق بالأنشطة الإنتاج والاستثمار و المبيعات، و إن هذا النوع من الإجراءات و القرارات يهدف بشكل أساسي للتأثير على صافي التدفقات النقدية من الأنشطة المختلفة، ويطلق عليها المتغيرات أو الأساليب الحقيقة للمحاسبة الإبداعية.

– **الممارسات المحاسبية إدارة الأرباح:** وهي التي تعتمد على تدخل الإدارة في الاختيار بين الطرق والأساليب المحاسبية بهدف التأثير على الدخل و لكن يقتصر تأثيرها على الدخل دون التدفقات النقدية.

ج– من حيث تأثيرها على القوائم المالية: تنقسم ممارسات إدارة الأرباح حسب هذا المعيار إلى:[2]

– **ممارسات تؤثر على مضمون القوائم المالية:** يتمثل مضمون القوائم المالية في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تعتبر ملخص للعمليات المالية وتدفق الموارد داخل المؤسسة وخارجها ويرتبط هذا المضمون بمجموعة المبادئ والمعايير والقواعد التي يتم إعداد القوائم المالية وفقا لها، فقد تختار الإدارة من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم أو تخفيضها تبعا لإستراتيجياتها، دون النظر إلى البديل والأكفأ والمناسب، حيث أن الإدارة تفعل ذلك من منظور تأثيرما تتضمنه القوائم على سلوك مستخدميها عند اتخذ القرار أو على العلاقة التعاقدية للمؤسسة.

– **ممارسات تؤثر على شكل القوائم المالية:** إن شكل القوائم المالية يكمل مضمونها .ولكي يحقق مضمون القوائم المالية الغرض منه فلا بد أن يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها، فمن خلال إعادة تبويب للمعلومات الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة يمكن التأثير على الأداء الحقيقي للشركة، مع أن التغيير مع موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية .

إلا أنه يترك تأثير على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للشركة، هذا إلى جانب استخدام بنود خارج الميزانية والتي تمثل تمويلا خفيا حيث يتم الالتجاء إليه و لا يظهر في الميزانية مثل التأخير مع التمويلي للأصول الثابتة.

من هنا يتضح أن ممارسات محاسبة الإبداعية يمكن تصنيفها إلى عدة أنواع حسب اعتبارات مختلفة، فمن ناحية علاقتها بالأرباح فيمكن تصنيفها إلى ممارسات تهدف إلى تخفيض الدخل، و ممارسات تهدف إلى تعظيم الدخل، وأخيرا ممارسات تعديل الدخل أما حسب علاقتها بالتدفق النقدي فتقسم إلى ممارسات اقتصادية تتعلق

---

[1] آسيا العروسي، **تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر(دراسة إستطلاعية)**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019، ص ص:28-29.

[2] آسيا العروسي، المرجع نفسه، ص:29.

بالأنشطة الحقيقية للمؤسسة، وممارسات محاسبية تعتمد على الاختيار بين الطرق والأساليب المحاسبية للتأثير في قيمة الدخل، أما من حيث علاقتها بالقوائم المالية فتقسم إلى ممارسات تؤثر في مضمون القوائم المالية وممارسات تؤثر في شكلها.

الفرع الثاني: دوافع ممارسات إدارة الأرباح

تتمثل دوافع ممارسة إدارة الأرباح تبعا لاعتبارها مختلفة منها:[1]

أولا: التأثير على سمعة الشركة إيجابيا في السوق.

تستخدم أساليب المحاسبة الابتكارية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدء الشركات والتي لاتسمح الضروف التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسين بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة و إذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية المحاسبة الابتكارية يكون هدفه التأثير إيجابيا على سمعة الشركة.

ثانيا: الحصول على تمويل او المحافظة عليه.

غالبا ما تسمى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بإشكاله المختلفة عندما تعاني من مشاكل في السيولة اللازمة بإشكالها المختلفة عندما تعاني من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عمليتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحينا لسداد التزامتها، ولكي تحصل على التمويل من المؤسسات المالية فإنها سوف تخضع لشروط مرتفعة يجب توافرها قبل الموافقة على منح التمويل.

ومن ضمن هذه الشروط الواجب توافرها للموافقة على التمويل هو أن تكون نتيجة النشاط والوضع المالي للشركة خلال الفترة استلام التمويل لغاية سداده يسمح بسداده أصل التمويل والفوائد المترتبة عليه، وهذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية أن تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها وتحليلها للوضع المالي السابق لهذه الشركات الطالبة للتمويل، وهنا تلجأ الشركة إلى استخدام أساليب المحاسبة الابتكارية بهدف تحسين قيمتها الامر الذي سوف يؤثر على القرار الانتمائي لدى المؤسسات المالية، كما ان نقل انطباع جيد حول مديونية الشركة يمكن ان يقود لتخفيض تكاليف الاقتراض لدى الشركة.

ثالثا: لغايات التلاعب الضريبي.

تقوم بعض الشركات من خلال أساليب المحاسبة الابتكارية من تخفيض الايرادات وزيادة النفاقات وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.

رابعا: لغيابات التصنيف المهني.

تتنافس العديد من المنشآت المالية التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية ويستند على هذا التقييم على العديد من

[1] جبلاحي لخضر، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبتكارية(دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيون)**، شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019، ص ص:19-21.

المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية وضع الشركة من ناحية القوة المالية وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال قراءتها للقوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك بإستخدام اساليب الابتكارية المختلفة.

خامسا: لتقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية.

أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات من أن يقوم مدراء وموضفي الشركة من تداول سهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء من استخدام أساليب المحاسبة الابتكارية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية للسوق الأمر الذي يقوي فرصتهم من الإستفادة بالمعرفة الداخلية لاختيار الشركة.

سادسا: التأثير على خطط المكافأت.

حيث يقوم المسيرون بممارسة أساليب المحاسبة الإبتكارية وذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز و المكافأت مرتبط بهذه الأرباح.

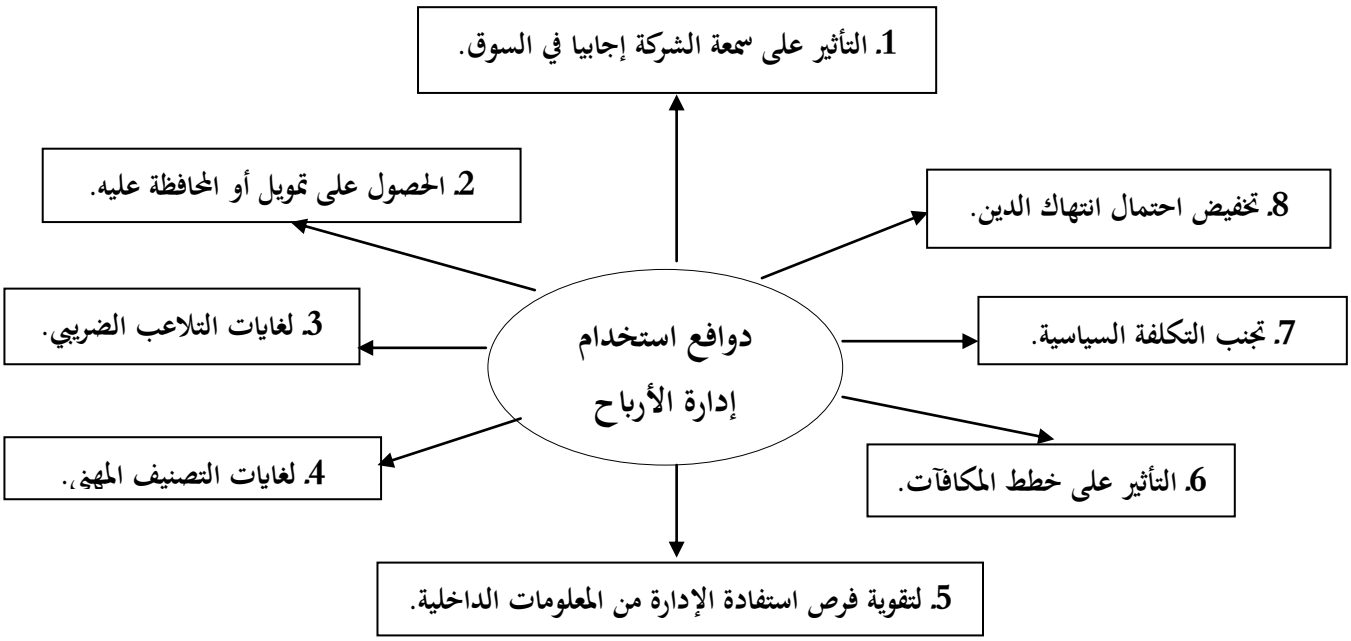
سابعا: تجنب التكلفة السياسية.

تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الإقتصادية كبير الحجم نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الأقتصادية بأعباء أجتماعية أخرى.

ثامنا: تخفيض احتمال انتهاك الدين.

إن اتفاقيات الديون غالبا ما يضع فيها الدائنون بعض القيود مثل قيود على التوزيعات المدفوعة أوإعادة شراء أسهم أو إصدار ديون إضافية وإلى غير ذلك من الشروط، وهذه القويد في الغالب يعبر عنها في شكل النسب أو أرقام محاسبية مثل رأس مال العامل أو معدلات لتغطية الفوائد أو صافي حقوق الملكية لهذا أحيانا تقوم الإدارة في المنشأت التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية أي تزداد فيها نسبة الوضع المالي إلى استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في اتفاقيات الديون.

الشكل (01): دوافع استخدام إدارة الأرباح.



المصدر: جبلاحي لخضر، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية "دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيون"، لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحَمَّد بوضياف.

الفرع الثالث: أهم آليات إدارة الأرباح.

تتمثل آليات إدارة الأرباح كالآتي:

أولا: المحاسبة المتعسفة، والمحاسبة الإبداعية أو الإبتكارية أو الخلاقة.

عرفت المحاسبة المتعسفة بأنها استخدام بدائل السياسات المحاسبية لتحقيق أهداف الإدارة في الوصول إلى الأرباح المستهدفة بصورة متعسفة، ويتم التعسف في استخدام تلك البدائل أو التطبيق أو التقدير في تحقيق أهداف الإدارة أكثر من التعبير عن أداء المنشأة في ظل الظروف التشغيلية العادية أما المحاسبة الإبداعية عبارة عن استخدام لعبة الأرقام المالية لإظهار إنطباع متغير عن أداء المنشأة، وتشمل كل الأساليب المستخدمة في لعبة الأرقام المالية بما في ذلك الاختيار المقصود أو غير المقصود والتطبيق المتعمد أو غير المتعمد للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأي خطوات يتم اتخاذها لإدارة الأرباح أو تخفيف تقلبات الدخل والتي تنتج عنها تقارير مالية احتيالية.[1]

ثانيا: عملية إدارة الأرباح.

تعرف إدارة الأرباح بأنها اختيار السياسات المحاسبية من جانب الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهداف اقتصادية للإدارة وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية، إن إدارة المنشآت تتلاعب

[1] عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمان، **التغيير الإداري للسياسات المحاسبية والآثار والدوافع والمعالجة، (دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية)**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتمويل، منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان والتكنلوجيا، 2012، ص: 129.

بالتقديرات والبدائل المحاسبية لنقل جزء من الأرباح من فترات مالية إلى أخرى حيث أنها تعمل على زيادة المخصصات في الفترات المالية منخفضة الأرباح، وتعمل على تخفيضها في الفترات المالية مرتفعة الأرباح بغرض تمهيد الدخل بين الفترات المالية، حيث حددت لجنة تداول الأوراق المالية، خمسة أساليب لعملية إدارة الأرباح تذكر أهمها الحمام الكبير أو الاغتسال الكبير، وتعني زيادة خسائر العام الحالي لتحقيق أرباح مستقبلية، أو نقل مصروفات وخسائر السنوات اللاحقة للسنة الحالية وذلك لتخفيض أرباح السنة الحالية أو حتى تحقيق خسائر ومن ثم زيادة أرباح السنوات اللاحقة، عن طريق بدائل السياسات المحاسبية، وأيضا من أهم عمليات إدارة الأرباح الاعتراف غير المناسب بالإيراد ويعني هذا الأخير خرق أساس ومبدأ الاعتراف بالإيراد فوفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يتم الاعتراف بالإيراد عند اكتسابه أي بعد نقطة البيع، وكذلك فهناك سياسات محاسبية أخرى للاعتراف بالإيراد منها الاعتراف عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي لعملية الإنتاج، وأثناء عملية الإنتاج، وبعد إتمام عملية الإنتاج، وعند البيع، وكل سياسة من هذه السياسات تناسب نشاط معين، لكن إدارة المنشأة قد تستخدم تلك السياسات في غير موضعها، لتحقيق رغباتها. وأيضا من أهم عمليات إدارة الأرباح تذكر الممارسات الإبداعية عند الاستحواذ وتتضمن عمليات تجنب المصروفات المستقبلية عن طريق تحميل الأعباء مرة واحدة لأعمال البحث والتطوير تحت التشغيل.[1]

ثالثا: الاحتيال في قائمة المركز المالي.

تشكل قائمة المركز المالي بيانا للموارد المتاحة لدى المؤسسة، ومصادر تمويل هذه الموارد في نقطة زمنية معينة، حيث يمكن للمحاسب الممارس بخبرته استغلال الثغرات في السياسات والطرق المحاسبية ويمكن ذكر أهم التلاعبات في هذه القائمة كما يلي:

إدارة المنشأة قد تدرج الأصول غير المستخدمة وأرصدة المخزون التالفة في قائمة المركز المالي، والالتزامات المحتملة وغير محددة القيمة كم في قيم الضمان الخدمات ما بعد البيع للسلع المعمرة، وكذلك عمليات التمويل الخفي وهو عدم إظهار التمويل في الميزانية والتعبير عنه في صور أخرى، كالإيجار التمويلي للأصول الثابتة، بمعنى عدم إظهار الديون وإظهار الفوائد والاهتلاك. كما قد تستخدم الإدارة بدائل السياسات المحاسبية لتحسين قيم بنود المركز المالي وإظهار انطباع عن متانة وقوة المركز المالي للمنشأة.

رابعا : الاحتيال في قائمة التدفقات النقدية.

تتضمن قائمة التدفقات النقدية بيانا لحركة النقدية وما يعادلها دخولا وخروجا وتنقسم إلى ثلاث أنشطة رئيسية هي الأنشطة التمويلية والاستثمارية والتشغيلية وتخضع كغيرها من القوائم إلى بعض التلاعبات من بينها:[2]

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

[1] عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمان، المرجع نفسه، ص 122.

[2] عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمان، المرجع نفسه، ص 128.

ب– توفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا 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 التدفقات النقدية التشغيلية.

ج– معالجة التضخم في رقم الأرباح المحتجزة الناجم عن عدم القدرة على خلق النقد لتوزيع جزء منها ولفترات طويلة عن طريق توزيع منح على شكل أسهم بدلا من توزيع الأرباح نقدا وذلك لتخفيف وطأة تراكم الأرباح وإخفاء عدم القدرة على التوزيع النقدي وإقناع المساهمين بعدم وجود مشاكل كبيرة في إدارة النقدية.

خامسا : تمهيد الدخل.

تعد سياسة تمهيد الدخل أحد أهم السياسات التي تمارسها الإدارة بغرض التأثير على الدخل ومن أهم أساليب تمهيد الدخل نذكر ما يلي :[1]

أ– تصنيف بنود قائمة الدخل: ويتم استخدام هذا التصنيف من قبل الإدارة للتأثير على الدخل المعلم من الأنشطة التشغيلية، بهدف تقليل الانحرافات غير المتوقعة وذلك من خلال تصنيف البنود غير العادية ضمن الأنشطة الاعتيادية للشركة

ب– الإهتلاك: ويمكن من خلال الإهتلاك القيام بتغيير أعمار الأصول لتنفيذ تمهيد الدخل، حيث أن عملية تغيير طريقة الإهتلاك من الممكن أن ينظر إليها بأنها سياسة محافظة، لاسيما بأن التحول من طريقة إلى أخرى يجب أن يتم من خلال الرجوع إلى المعايير المحاسبية، ومن هنا فأن عملية التحويل هذه تساهم في زيادة أو تخفيض الدخل المحقق.

ج– التلاعب في المبيعات : وتمارس الإدارة أسلوب التلاعب بعملية الاعتراف والقياس المتعلقة بالمخزون المباع أو بالأرصدة المحتفظ بها لديها، ومن ابرز هذه التلاعبات نذكر ما يلي :

- تعجيل توقيت عملية البيع حيث يتم الاعتراف بإيرادات المبيعات قبل اكتمال الشروط اللازمة للاعتراف.
- زيادة الإنتاج في ظل انخفاض الأسعار.
- تسهيل شروط البيع الأجل: وتهدف هذه السياسة إلى زيادة حسابات الذمم المدينة مما يعني رفع رأس المال العامل وكذلك زيادة الإيرادات دون أن يقابلها زيادة في التدفقات النقدية التشغيلية.

د–زيادة الإنتاج من أجل تخفيض تكلفة البضاعة المباعة: تتبع الشركات هذه الطريقة بهدف الاستفادة من الكلف المنخفضة للمواد المشتراة سواء المواد الأولية التي تتدخل في الصناعات أو البضائع حيث أنها كلما زادت كمية البضاعة (المواد المشتراة) كلما استطاعت المنشأة من الحصول على سعر أقل.

[1] ميسوم دهام حماد الشمري، **أثر تمهيد الدخل على أداء المالي(دراسة تطبيقية على بنك الإسكان لتجارة والتمويل)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2016، ص ص: 29-30.

وعليه يمكن القول بعد عرض لأهم أشكال التغيير الإداري للسياسات المحاسبية على القوائم المالية تبين أن الغرض الرئيسي من هذه الممارسات هو إما التأثير على الدخل من خلال عملية ادراة الإرباح وتمهيد الدخل أو التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية عن طريق استخدام لعبة الأرقام أو بما يسمى بالمحاسبة الإبداعية على مختلف القوائم المالية.

المطلب الثاني: القوائم المالية.

تعد التقارير المالية الثي تعدها الشركات بمثابة همزة وصل بين الشركة ومختلف الأعوان الاقتصاديين الذين من شأنهم أن يستفيدوا من هذه القوائم وفي هذا المبحث سنعرض أهم تفاصيل القوائم المالية من تعريف ومميزات ومستخدمي القوائم المالية.

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية.

تهدف المحاسبة تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عمليات التقييم واتخاذ القرارات، وتعتبر القوائم المالية المنتج النهائي لنظام معلومات المحاسبة المالية و الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية عن نتائج الأحداث الاقتصادية التي حدثت في المنشأة فترة ما للأطراف المختلفة والذين يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم المختلفة.[1]

أولا: تعريف القوائم المالية.

تمثل القوائم المالية المصدر الأساسي للمعلومات المالية والتي يعتمد عليه الكثير من المستخدمين، وتعتبر إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إعدادها والتي يجب أن تراعي احتياجات هؤلاء المستخدمين حيث تقوم الإدارة بقياس وتلخيص وتصنيف وعرض المعلومات المالية التي توضح نتيجة العمليات المالية التي قامت بها خلال فترة معينة ومركزها المالي في نهاية الفترة في صورة قوائم مالية.[2]

ثانيا: مميزات القوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية مصدر أساسي للمعلومات، لذلك المميزات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وبتالي فإن المميزات الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة، وأن أي خلل من المميزات قد ينقص من قيمتها وجودتها، وتتمثل المميزات فيما يلي:[3]

أ- الملاءمة: إن ملائمة المعلومات المحاسبية تعتبر من أهم الخصائص التي يجب توفرها في هذه المعلومات وتعني مدى مطابقة المعلومات المحاسبية مع مستخدميها، وملائمتها مع متخذي القرار من جهة وفي الوقت المناسب من جهة أخرى وتعتبر المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في هذا القرار.[4]

---

[1] سامح محمد رضا رياض أحمد، **اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية**، الطبعة الثانية، مملكة البحرين، 2016، ص: 14.

[2] سامح محمد رضا رياض أحمد، نفس المرجع والصفحه.

[3] لطفي أمين أحمد السيد، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2018،ص: 50.

[4] هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، **نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المتقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مداخلة، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29و30 نوفمبر 2011، ص:297.

ب– القابلية للفهم: يقصد بها خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها من قبل مستخدميها، بمعنى البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيدة.[1]

ج– القابلية للمقارنة والتماثل: المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية تسمح للمستعمل القيام بمقارنات لها مدلول في الوقت وبين المؤسسات وتكون متناسقة بما فيه الكفاية لتحقيق المقارنة.[2]

د–الموثوقية: والمقصود بها وثوق المستخدمين في البيانات التي تحتوي عليها القوائم المالية، وحتى تكون المعلومات مفيدة للمستخدمين فأنه يجب أن تكون محل ثقة بالنسبة لهم، والمعلومات محل الثقة هي المعلومات الخالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الإعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عن المركز المالي للشركة، أو المتوقع أن تعبر عنه بصدق، وعليه يمكن القول أن المعلومات المعلن عنها من الممكن أن تكون ملائمة ولكنها غير موثوق فيها بطبيعتها لدرجة أن الإعتراف بها من المحتمل أن يكوم مظلا، وحتى تكون المعلومات محل ثقة المستخدمين[3]، فإنه لا بد من تحضيرها حسب المبادئ التالية: [4]

- البحث عن الصورة الصادقة للقوائم المالية.
- تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني.
- الحياد، الحيطة والحذر، الشمولية.
- يجب أن تتوفر فيها القابلية للتحقيق والحياد وعدم التمييز والصدق والأمانة في عرض المعلومات المحاسبية.

ثالثا: أهداف القوائم المالية.

وتتمثل الأهداف الرئيسية للقوائم المالية فيما يلي: [5]

أ– تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين عند اتخاذهم القرارات الاقتصادية المختلفة.

ب– توفير معلومات عن الأداء و القياس الدوري لدخل المنشأة.

ج– تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة ومصادرها.

د– توفير المعلومات الملائمة عن المركز والموقف المالي للمنشأة في تاريخ محدد.

هـ– تقديم معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية.

و– هذا وتقوم المنشأة بإعداد أربع قوائم أساسية هي (Needles et al 22 :1999):

– **قائمة المركز المالي الميزانية (الميزانية)**: إن الغرض من إعداد الميزانية هو بيان الوضع المالي للمنشأة في نهاية الفترة حيث تصور ممتلكات المنشأة (أصولها) والتزاماتها وحقوق الملكية الخاصة بها في لحظة معينة.

---

[1] محمد مطر، موسى السوطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية للمحاسبة**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، عمان، 2008، ص:332.

[2] محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، الأوراق الزرقاء، الجزائر 2010، ص: 53.

[3] محمد عبد الحميد محمد عطية، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص: 88.

[4] سعد بوراوي، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري ل IFRS/IAS**، مداخلة، ملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية "تجارب تطبيقات وآفاق" كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 17و18 جانفي، 2010، ص: 10.

[5] سامح محمد رضا رياض أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 14-15.

– **قائمة الدخل**: إن الغرض من إعداد قائمة الدخل هو بيان إيرادات ومصروفات المنشأة خلال فترة معينة وتوضيح صافي الدخل أو صافي الخسائر عن تلك الفترة.

– **قائمة حقوق الملكية**: إن الغرض من إعداد قائمة حقوق الملكية هو بيان تأثير صافي الدخل (الربح) أو صافي الخسارة وتوزيعات الأرباح ومسحوبات الملاك على الوضع المالي للمنشأة خلال الفترة كما توضح رصيد حقوق الملكية آخر الفترة.

– **قائمة التدفقات النقدية**: إن الغرض من إعداد قائمة التدفقات النقدية هو بيان التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات النقدية) والتدفقات النقدية الخارجة (المدفوعات النقدية) من كل من أنشطة التشغيل وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل و توضيح الأسباب التي أدت إلى التغير في رصيد النقدية الظاهر في الميزانية فيما بين نهاية الفترة السابقة ونهاية الفترة الحالية.

ويلاحظ وجود علاقة بين القوائم المالية الأربعة كما يلي:

- ✓ صافي الدخل أو صافي الخسائر اللذان يمثلان النتيجة النهائية في قائمة الدخل سوف يظهرا كأحد بنود قائمة حقوق الملكية.
- ✓ رصيد حقوق الملكية آخر المدة الذي يمثل النتيجة النهائية لقائمة حقوق الملكية سوف يظهر كأحد بنود الميزانية.
- ✓ رصيد النقدية آخر المدة الذي يمثل النتيجة النهائية لقائمة التدفقات النقدية سوف يظهر كأحد بنود الميزانية.
- ✓ هذا وتعتبر الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية Footnotes جزء مكمل ولا يتجزأ عن القوائم المالية حيث توضح العديد من المعلومات التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتحسين مقدرتهم على فهمها، ومن هذه المعلومات الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة كما قد تحتوى على شرح تفصيلي وتفسير لأحد بنود القوائم المالية أو احد البنود التي لم يتم التقرير عنها في القوائم المالية مثل الأنشطة خارج الميزانية.

الفرع الثاني: مستخدمو القوائم المالية وأهمية العرض الصادق لها

أولا: مستخدمو القوائم المالية:

تتعدد الأطراف المهتمة بتحليل القوائم المالية والتي يتم تقسيمها إلى أطراف داخلية وأطراف خارجية، كما تتنوع أغراض استخدامهم لتلك المعلومات والأطراف المستعملة والمستفيدة من معلومات القوائم.

أ– الأطراف الخارجية[1]:

– **المستثمرون والمساهمين**: يحتاج المستثمرون والمساهمين لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، فهم بحاجة إلى معلومات تساعدهم على اتخاذ القرار.

– **المقرضين**: يحتاج المقرضين إلى معرفة قدرتهم على دفع قروضهم والفوائد المتعلقة بالاستحقاق.

[1] صالح مرازقة، **القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية المالية الإسلامية**، مداخلة، الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي "الواقع ... ورهانات المستقبل"، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بغرداية، فيفري 2011، ص: 5.

– **الموردون والدائنون الآخرين:** يحتاج الموردون إلى معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة ستدفع لهم عند الاستحقاق وبتالي فانهم يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الائتماني بالوحدة للمؤسسة.

– **الجمهور:** تؤثر المؤسسة الوحداتt الاقتصادية على قرار الجمهور، لذلك فهم بحاجة إلى معلومات حول التطور الحاصل في المؤسسة و أنشطتها.

– **الدولة والهيئات العمومية:** تحتم الدولة بتوزيع الموارد وبالتالي نشاطات المؤسسة كما أنها بحاجة إلى معلومات لتنظيم نشاط هذه الأخيرة وتحديد السياسة الجبائية وكذلك استخدام المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى.

– **العملاء:** يهتم العملاء بمعلومات المؤسسة المتعلقة بإستمراريتها خاصة عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو أن نشاطهم متعلق باستمرارية المؤسسة.

ب– الأطراف الداخلية:

هي تلك الأطراف التابعة للمؤسسة والتي تتمثل في[1]:

– **الإدارة:** تحتاج الإدارة بمختلف مستوياتها إلى القوائم والتقارير المالية حيث تتحقق هذه القوائم للإدارة ما يلي :

✓ مدى تحقيق المؤسسة للأهداف المرجوة.

✓ التعرف على الوضع المالي والقدرة الكبيسة للمؤسسة.

– **الموظفين والعمال** : تهتم هذه الفئة بالقوائم والتقارير المالية للاطمئنان على استقرارها الوظيفي والمرتبط باستمرارية المشروع.

ثانيا: أهمية العرض الصادق لها:

تعد القوائم المالية جزء من التقرير المالي، ومن أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والأطراف المهمة بالمؤسسة، حيث تعد الكيانات الكشوف المالية سنويا، وتتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات "قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات حقوق الملكية (الأموال الخاصة) ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة."

أ– قائمة المركز المالي: تفصح الميزانية عن المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين، وتتكون من الأصول والالتزامات (الخصوم)، وتظهر أثر نتيجة العمليات من ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية وتضم الأصول: أصول جارية" المخزونات والحسابات الجارية والزبائن وحسابات الخزينة"، وأصول غير جارية "التثبيتات العينية والتثبيتات المعنوية". أما الخصوم فهي منافع اقتصادية متوقع التضحية بها مستقبلا في شكل التزام قائم بالفعل على الوحدة بتحويل أصول أو تقديم لوحدات أخرى وذلك نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي وتضم خصوم متداولة وخصوم غير متداولة وأموال خاصة.

تمكننا من فهم الميزانية وجدول حسابات النتائج.[1]

[1] صالح مرازقة، المرجع نفسه، ص: 7.

المبحث الثاني: الآثار التي تخلفها في القوائم المالية

يعالج هذا المبحث في محتواه الحكامية المؤسسية وإدارة الأرباح والعلاقة بين إدراة الأرباح وعناصر القوائم المالية وأيضا طرق الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

المطلب الأول: الحكامية المؤسسية وإدارة الأرباح

تلعب الحاكمية المؤسسية الفعالة دوراً هاماً في الحد من قدرة إدارة الشركة على إدارة الأرباح، وذلك من خلال قيام كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق الداخلي بالدور الرقابي والإشرافي المناط بكل منهما، وعليه سوف يتم تناول العلاقة بين الحاكمية المؤسسية بمتغيراتها المختلفة المتعلقة بكل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق الداخلي مع ممارسة الشركات لإدارة الأرباح في الجزء التالي:[2]

أولا: لجنة التدقيق الداخلي

تنبثق لجنة التدقيق الداخلي عن مجلس الإدارة، ومن واجباتها الأساسية الإشراف على عملية إعداد البيانات المالية للشركة، ومتابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومتابعة عمل المدقق الخارجي، وعليه يجب أن يكون لهذه اللجنة قدر كاف من الاستقلالية وأن تتمتع بالخبرة اللازمة للقيام بمهامها ومسؤولياتها بفاعلية وعلى الوجه المطلوب، حيث أثبتت الدراسات أن توفر مثل هذه الخصائص في هذه اللجنة يحد من قدرة إدارة الشركة على إدارة الأرباح وفيما يلي نتناول أهم هذه الخصائص والمرتبطة بموضوع الدراسة بشيء من الإيجاز.

أ– لجنة التدقيق الداخلي: تنبثق لجنة التدقيق الداخلي عن مجلس الإدارة، ومن واجباتها الأساسية الإشراف على عملية إعداد البيانات المالية للشركة، ومتابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومتابعة عمل المدقق الخارجي، وعليه يجب أن يكون لهذه اللجنة قدر كاف من الاستقلالية وأن تتمتع بالخبرة اللازمة للقيام بمهامها ومسؤولياتها بفاعلية وعلى الوجه المطلوب، حيث أثبتت الدراسات أن توفر مثل هذه الخصائص في هذه اللجنة يحد من قدرة إدارة الشركة على إدارة الأرباح وفيما يلي نتناول أهم هذه الخصائص والمرتبطة بموضوع الدراسة بشيء من الإيجاز.

✓ **استقلال لجنة التدقيق الداخلي**: تعتبر استقلالية لجان التدقيق الداخلي حجر الأساس لقيام هذه اللجان بدورها الإشرافي المنوط بها، وهذا يفسر لماذا يكون لدى أغلب البورصات قواعد وأنظمة تخص استقلال لجان التدقيق، فحسب لجنة (Blue Ribbon Committee "BBC"،1999) "أثبتت الدراسات الحديثة وجود علاقة متبادلة بين استقلالية لجان التدقيق الداخلي وخاصيتين مطلوبتين هما درجة أعلى من الإشراف النشط، وحوادث أقل للإحتيالات المالية". فإذا سلمنا بأن الاستقلالية مرتبطة بإشراف أفضل فمن المتوقع أن يكون هناك ارتباط عكسي بين استقلالية لجان التدقيق ومستوى إدارة الأرباح.

وإضافة إلى العلاقة مع الشركة قد تعمل برامج خيارات الأسهم على إضعاف استقلالية أعضاء لجنة التدقيق الداخلي فبينما تعمل خيارات الأسهم على توحيد مصالح كل من الإدارة والمساهمين، فقد يكون لها

[1] Béatrice et Francis، granduillot، **analise financiere**، 5édition، Paris، 2008 ،PP: 91 92.

[2] عبد المجيد الطيب الفار، **إدارة الأرباح**، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2011، ص ص: 68-82.

تأثيرات عكسية فيوضح (Subramaniam& Callaghan، 2000) بأن الشركات التي تعيد تسعير خيارات الأسهم، تختار توقيت هذا الحدث قبل الإعلان عن الإيرادات ربع السنوية إذا كانت الأخبار جيدة، وبعد الإعلان إذا كانت الأخبار سيئة، وتزداد هذه المشكلة بالنسبة للخيارات التي يمكن أن تستخدم في المدى القصير وعندها يمكن للأعضاء غير التنفيذيين أن يكونوا أكثر تعاوناً مع الإدارة في إدارتها للأرباح لزيادة مصالحهم الشخصية على حساب أداء الشركة المستقبلي، وعليه اقترحت عدة لجان عدم مشاركة المديرين في وضع خطة المكافأة وعدم استخدام خيارات الأسهم لمكافأة المديرين غير التنفيذيين، كما توصلت دراسة (Klein، 2002) إلى نفس النتائج حيث أثبتت وجود علاقة سلبية بين استقلال لجان التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح المقاسة بالمستحقات الاختيارية، وأن نسبة خيارات الأسهم التي يمتلكها الأعضاء غير التنفيذيين والتي يمكن استخدامها في المدى القصير ترتبط مع إحتمال إدارة الأرباح بشكل جريء ومغامر.

✓ **الخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق الداخلي**: بسبب مسؤولية أعضاء لجنة التدقيق الداخلي الخاص بالإشراف على أنظمة الرقابة الداخلية وعملية إعداد التقارير المالية تفرض متطلبات السيطرة السليمة حصول أعضاء لجنة التدقيق على مستوى معين من الاختصاص المالي، ولهذا أوصت العديد من اللجان والمنظمات المهنية بأن يكون على كل عضو في لجنة التدقيق الداخلي جيد الاطلاع مالياً (مثقف مالياً وأن يكون لدى عضو واحد على الأقل خبرة في المحاسبية، حيث تعرف الخبرة بأنها تجارب العمل السابقة في الموارد المالية أو المحاسبة والشهادة المهنية في المحاسبة أو أي خبرة مكافئة، أو تأسيس يسهم في معرفة الفرد المالية بما فيها تقلد منصب مدير تنفيذي، أو أي منصب كبير يتصل بمسؤوليات الإشراف المالي".

وتؤيد هذه التوصيات نتائج العديد من الدراسات مثل دراسة (Randghun & McMullen;1996) التي أشارت إلى أن الشركات التي تخضع للإجراءات المفروضة من قبل SEC أو التي تعمل على إعادة صياغة تقاريرها ربع السنوية هي أقل الشركات التي لديها أعضاء لجان تدقيق يحملون CPA.

وفي دراسة (Saltorio & Deport.، 2001) وجدا بأن الخبرة المحاسبية عند أعضاء لجنة التدقيق الداخلي إضافة إلى المعرفة بالتدقيق تقترن إيجابياً مع احتمال مساعدة المدقق الخارجي في الاحتدام مع الإدارة، وبالتالي ارتباطها سلباً مع إدارة الأرباح.

كما توصلت دراسة (Sonda et al 2001) إلى أن لجان التدقيق الداخلي التي تضم من بين أعضائها شخص له خبرة مالية أكثر فاعلية في الحد من قدرة إدارة الشركة لإدارة الأرباح، وعلى وجه الخصوص كان لوجود شخص واحد على الأقل ذو خبرة عالية ارتباط مع احتمال أقل لإدارة الأرباح.

✓ **نشاط لجنة التدقيق الداخلي**: لن يكون لخاصيتي استقلال وخبرة لجنة التدقيق الداخلي أي فاعلية إذا لم تكن اللجنة إيجابية ونشطة من ناحية الواجبات التي تتولاها ومعدل تكرار اجتماعاتها، حيث تناولت العديد من الإصدارات المهنية مختلف الأنشطة التي ينبغي على اللجنة القيام بها مثل :

(Coopers & Lybrand ;1995 ,BRC;1999) ، ويمكن تقسيم هذه المسؤوليات إلى ثلاث مجموعات

(Wonizer; 1995 Verschoor; 1993) هي الإشراف على البيانات المالية والإشراف على التدقيق الخارجي والإشراف العام على نظام الرقابة الداخلية بما فيها المراجعة الداخلية، كما أوصت لجنة BRC، 1999 بأن تكون هذه المسؤوليات موثقة في وثيقة رسمية يصادق عليها مجلس الإدارة حيث أن هذه الوثيقة الرسمية لا تهيئ الدليل للأعضاء عن واجباتهم فقط، وإنما تكون مصدر سلطة وقوة للجنة التدقيق الداخلي، وأكد (Kalbers & Fogarty, 1993) أن هذه الوثيقة الرسمية تلعب دوراً هاماً في سلطة لجنة التدقيق وفاعليتها.

من بين المسؤوليات السالفة الذكر تعتبر عملية الإشراف على إعداد البيانات المالية والإشراف على التدقيق الخارجي، من أكثر المسؤوليات علاقة بإدارة الأرباح، فتنطوي الأولى على مراجعة البيانات المالية والسياسات المحاسبية والتقديرات الإدارية الرئيسية، بينما يتوقع من الثانية تعزيز استقلالية المدقق الخارجي وتحسين فاعلية التدقيق (Wolnizer; 1995)، وعليه فإن وجود هذه الوثيقة الرسمية تكون فيها هذه الواجبات الإشرافية واضحة المعالم ومحددة بشكل واضح، سيكون له ارتباط قوي سلبي مع خفض مستوى إدارة الأرباح.

كما أن لعدد اجتماعات اللجنة أهمية خاصة فإذا كانت لجنة التدقيق الداخلي حريصة على القيام بوظائفها الرقابية عليها الاحتفاظ بمستوى ثابت من النشاط، واقترحت عدة لجان ومنظمات مهنية عقد ثلاث أو أربع اجتماعات على الأقل سنوياً (Committee, 1987 : Price Waterhouse ,Cadbury 1993) وبين Randghun & McMullen; 1996) (أن لجان التدقيق الداخلي لشركات تخضع لإجراءات SEC المفروضة، أو تعيد صياغة تقاريرها ربع السنوية. هي الأقل احتمالاً أن يكون لديها اجتماعات متكررة من الشركات الأخرى، وتوصلت كل من (Abbott et al, 2000; Sonda et 2001) إلى نفس النتائج مع عينات أحدث.

ثانيا: مجلس الإدارة

إن لجنة التدقيق الداخلي المنبثقة عن مجلس الإدارة تقوم بواجباتها بتفويض من لس الإدارة، فبينما تعتبر لجنة التدقيق الداخلي الفعالة أساسية في تهيئة التقارير المالية تتمتع بالثقة، يلعب مجلس الإدارة أيضاً دوراً هاماً تقول لجنة (BRC، 1999) "أن أداء لجان التدقيق الداخلي ينبغي أن يبنى على ممارسات ومواقف مجلس الإدارة برمتها" كما تدعوا العديد من المنظمات المهنية إلى لعب مجلس الإدارة الدور البناء في عملية إعداد التقارير المالية، وترى عدد من الدراسات أن لبعض خصائص مجلس الإدارة تأثير على نوعية التقارير المالية، وبالتالي تأثير على مستوى إدارة الأرباح، وعليه سيتم في الجزء التالي مناقشة أهم خصائص مجلس الإدارة المرتبطة بموضوع الدراسة.

أ– حجم مجلس الإدارة: يعتبر عدد المديرين عامل هام في فاعلية المجلس، وللأسف لم تقدم الدراسات التي تناولته اتفاقاً على اتجاه العلاقة بين حجم المجلس وفاعليته، فمن جهة يحتمل أن يكون المجلس الأكبر حجماً أقل فاعلية، ويسهل على المدير التنفيذي التحكم والسيطرة (Jensen 1993)، ومن جهة أخرى يوفر الحجم الأكبر للمجلس صلات بيئية أفضل وخبرات أوسع بالمجلس (Dalton et al, 1999).

إن الأدلة بخصوص موثوقية التقارير المالية واحتمال ارتباط حجم المجلس بمستوى إدارة الأرباح لا زالت مختلطة فبينما وجد (Beasley، 1996) علاقة إيجابية بين حجم مجلس الإدارة واحتمال الاحتيال في التقارير المالية، أي وجود مستوى عال من إدارة الأرباح، لم يجد كل من Abbott et al, 2000; Sonda et al2001, 2001) علاقة بين الاثنين.

وترك قانون الشركات الأردني[1] تحديد عدد أعضاء مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة للنظام الأساسي للشركة شريطة ألا يقل عن ثلاثة أعضاء ولا يزيد عن ثلاثة عشر عضواً، وذلك وفقاً لما ورد بالمادة رقم ١٢٢ من القانون المذكور.

ب- استقلالية مجلس الإدارة: إن الجانب الهام في السيطرة الفعالة هو إدراك أن المصالح الخاصة للإدارة التنفيذية والمصلحة العامة للشركة قد تتضارب في بعض الأحيان وأن المجلس المستقل يلعب دوراً هاماً في هذه الحالات (Cadbury Committee 1992).

إن لهذا التركيز على استقلالية مجلس الإدارة أرضيته في نظرية الوكالة (Fama 1997 ,Jensen, & 1983; Shleifer &Vishny)، والتي بينت أن الإشراف والرقابة من أكبر وظائف مجلس الإدارة حساسية، ولهذا فإن فاعلية المجلس في الحد من قدرة الإدارة التنفيذية على إدارة الأرباح تتوقف على الاستقلالية النسبية لأعضائه، وهناك ثلاث خصائص رئيسية لاستقلالية المجلس وهي ضم أعضاء غير تنفيذيين للمجلس، وفصل الأدوار الرئيسية بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، ووجود لجنة تعيين أو ترشيح مستقلة للإدارة التنفيذية.

كما أن لوجود لجنة تعيين مستقلة دور هاماً إلى رفع فاعلية مجلس الإدارة وقدرته الرقابية، لأنها تعمل على تعيين أو ترشيح أعضاء جدد في المجلس عوضاً عن المدير التنفيذي وفي غيابها يعمل المديرون التنفيذيون على تنظيم عقود التوظيف بيد، وتوقيعها باليد الأخرى (Williamson، 1985)، وتدرك المنظمات المهنية أهمية ذلك، حيث أوصت لجنة (Cadbury، 1992) بإنشاء مثل هذه اللجنة وأن تكون في معظمها من مديرين غير تنفيذيين كما أوصت لجنة (Corporate Governance، 1998) بأن هذا هو أفضل تطبيق، كما توصل (Sonda et al، 2001) أن لوجود لجنة تعيين مستقلة علاقة ارتباط سالبة مع مستوى إدارة الأرباح.

ج- الحوافز المالية لأعضاء مجلس الإدارة: إن الاعتقاد السائد هو أن المدير الذي يمتلك جزءاً مهماً في رأسمال الشركة هو أكثر من يعترض ويتساءل عن مقترحات الإدارة (Patton & Baker ; 1987)، لأن قرارات المجلس تؤثر مباشرة على ثروته ولعل مثل هذا المدير هو الأقل تأييداً للإجراءات التي يمكن أن تقلص من ثروة المساهمين، خاصة على المدى الطويل (Minow & Bingham; 1995).

لقد بينت عدد من الدراسات وجود صلة موجبة بين المراقبة الفعالة وملكية الأسهم من قبل المديرون غير التنفيذيين فيبين (Gerty & Lehn; 1997) بأن التحايل المحاسبي هو دالة متناقصة لملكية أعضاء مجلس الإدارة للأسهم، بينما يقدم (Beastly، 1996) الدليل على ارتبط الاحتيال في إعداد التقارير المالية سلباً مع حصة

[1] قانون الشركات الأردني، رقم(22)، لسنة 1997، وتعديلاته لغاية القانون رقم(17)، لسنة 2003.

ملكية المديرين في الشركة، كما وضح (Jensen ; 1993) بأن تشجيع الأعضاء غير التنفيذيين على امتلاك نسبة

معقولة في الشركة يعطيهم الحوافز الأفضل لمراقبة الإدارة عن كتب، ويرى أن هناك ارتباط سلبي بين إدارة الأرباح وملكية أعضاء مجلس الإدارة الأسهم الشركة.

د– خبرة أعضاء مجلس الإدارة: تقول لجنة (Cadbury، 1992) بأن كفاءة أعضاء المجلس غير التنفيذيين ذات أهمية خاصة بالنسبة لفاعلية المجلس، وتدعم نتائج كثير من البحوث هذا الرأي مثل (Beasley; 1997 Grety & Lehn, 1996) التي وجدت علاقة بين الكفاءة وجودة إعداد التقارير المالية.

إن من بين الخبرات اللازمة المعرفة أو الدراية بشؤون الشركة، وعمليات التحكم والسيطرة، فهي ضرورية لدور المجلس الرقابي، وقد يحصل العضو على الخبرات من خلال التدريب والتجربة، ولهذا توصي لجنة (Cadbury,1992) بأن توفر الشركات برامج تدريب للمديرين الجدد، وأن تدعم هذا التدريب بمساقات حول الحاكمية المؤسسية، ولكن على الرغم من أهمية التدريب توضح دراسة (Bedar & Chi, 1993) بأن للخبرة أهمية أساسية في تنمية الكفاءة العالية كذلك.

وبالتالي يصبح المجلس أكثر قدرة على رقابة عملية إعداد التقارير المالية وبصورة أكثر فاعلية، ويدعم هذا المنطق (Kosnik ,1987)، فقد وجد أنه كلما طال تواجد المديرين غير التنفيذيين في مناصبهم، كلما ازدادت مقاومة الشركة لعروض الاستيلاء المعادية، كما بين (Beasley, 1996) بأن احتمال الاحتيال في التقارير المالية هو دالة متناقصة لمعدل ولاية أو منصب المدير غير التنفيذي، وأن إدارة الأرباح ترتبط سلباً مع بطول مدة ولاية المدير غير التنفيذي.

يرى بعض الكتاب بأن سوق العمالة الإدارية الخاصة بالإدارات الخارجية يعمل على مكافأة المديرين الخارجيين بالمزيد من المناصب كمديرين، ولكنه يعاقب المديرين الخارجيين الذين لديهم سجل ضعيف في الأداء الرقابي (Jensen& ,1983 Fama ,1992 Milgrom & Roberts) وتشير الأدلة التجريبية بأن المديرين غير التنفيذيين في الشركات التي تعاني من ضائقة مالية، يفقدون مناصبهم الخارجية بعد مغادرتهم مجالس هذه الشركات المتعثرة (Gilson, 1999)، كما بين (Gerety & Lehn، 1997) بأن المديرون غير التنفيذيين في شركات تورطت بانتهاكات محاسبية من قبل SEC يفقدون أكثر مناصبهم في شركات أخرى، وبالتالي فإن للمديرين غير التنفيذيين دافع قوي للقيام بالمراقبة بصورة فعالة، فحقيقة كونهم يعملون ضمن شركات تعمل بصورة جيدة، يعطي مؤشراً جيداً على كفاءتهم بسوق العمل الإداري، وهذا الأمر يعطيهم فرصة أكبر لتولي مناصب بشركات أخرى، مما يكسبهم خبرة أكبر الأفضل ممارسات السيطرة والرقابة الخاصة بمجالس الإدارة، وبالتالي الارتباط السلبي مع إدارة الأرباح، وتؤكد ذلك دراسة (Sonda et al, 2001) التي وجدت علاقة سلبية بين خبرة أعضاء مجلس الإدارة وإدارة الأرباح.

المطلب الثاني: ماهي العلاقة بين إدارة الأرباح وعناصر القوائم المالية

تتعدد العلاقة بين إدارة الأرباح وعناصر القوائم المالية بتعدد اختلاف الثغرات المتواجدة في القوانين والمعايير التي تضبط المحاسبة ومن تلقي بضلالها على مختلف القوائم المالية من قائمة الدخل إلى المركز المالي والتدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية ونذكر من بينها:

أولا: قائمة الدخل: تعرف قائمة الدخل بأنها ملخص لإيرادات ومصروفات المنشأة الاقتصادية خلال فترة مالية واحدة، وتسمى أيضاً قائمة الربح، لأنها تبين ربح الفترة من خلال مقابلة إيرادات الفترة بمصروفاتها، وتعتبر قائمة الدخل الأكثر عرضة لممارسات المحاسبة الإبداعية ويتم على مستواها العديد من الممارسات ونذكر منها:

أ- الاعتراف المبكر بالإيراد أو تسجيل إيرادات وهمية: بمعنى تسجيل الإيراد بشكل سريع ومبكر فيما عملية البيع لا تزال موضع شك قبل الشحن أو التسجيل أو إلتزام الزبون في الدفع، حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، ولكن يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة عادة ما تكون تلك المبيعات المسجلة متعلقة بأموال تم استلامها ولكن لا يمكن اعتبارها كإيراد ناتج عن النشاط التشغيلي لمنشأة الأعمال مثل إيرادات الاستثمارات[1].

ب- تقل الإيرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية)، ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية، وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصيبة، ولكن من المعروف محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها[2].

ج- نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية لاحقة: إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة عن تنفيذ الأعمال تنقسم إلى قسمين، الأول يؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات، والرواتب والإعلانات وهذا النوع من المصروفات يتم خصمه مباشرة من الإيرادات، أما النوع الثاني والذي يؤدي إلى منافع طويلة الأجل مثل المباني والآلات، فيتم التعامل معها كأصول ويتم خصم اهتلاكها على مدى طويل الأجل[3].

د- زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة والأرباح الرأسمالية غير المتكررة : تهدف إلى المبالغة في

---

[1] حدادي سارة، **دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المحاسبية(دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية)**، أطروحة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019، ص: 42.

[2] أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، **المحاسبة الإبداعية**، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، دار الجديد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، دمشق، سوريا، 2019، ص: 324.

[3] أمينة فداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية(دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF205)**، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل دكتوراه الطور الثالث، جامعة باجي مختار، عنابه، 2014، ص: 164.

إيرادات المؤسسات وذكر مبالغ مالية غير موجودة، تشمل زيادة الأرباح من خلال: [1]

✓ بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقة.

✓ تسجيل عائد الاستثمار جزءا من الإيرادات باعتباره دخلا تشغيليا.

ج- التلاعب في مصاريف الاهتلاك: حيث تقوم بعض الشركات بالتلاعب في تكوين واستخدام المخصصات لغرض التحكم في مستوى الأرباح المحققة في كل فترة محاسبية، وذلك عن طريق المغالاة في تقدير قيمة المخصصات في الفترات المحاسبية التي تحقق أرباح، وبالتالي تخفيض الأرباح عن الفترة الحالية .ويكون ذلك عن طريق التلاعب بتقديرات نسب الاهتلاك أو العمر الإنتاجي للأصل، أو تغيير طريقة الاهتلاك.[2]

د- استخدام المعاملات الاصطناعية: مثل بيع الأصل بالسعر الحالي لإظهار إيرادات منه وشرائه مرة أخرى بالتكلفة الحالية يمكن إدخالها لمعالجة الرصيد في قائمة الدخل، أي اصطناع الإيراد أو المصروف بما يتوافق مع دوافع الشركة.

هـ- تحويل المصاريف المستقبلية إلى الفترة الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقات صعبة من تراجع الأعمال وغيرها من النكسات مما يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع[3] .ومن بين هذه الأساليب:

✓ تضخيم النفقات الخاصة أو الاستثنائية بطريقة غير سليمة.

✓ التعجيل للمصروفات المقدرة إلى الفترة الحالية، فعندما تصل الشركة إلى الدخل المستهدف في الفترة الحالية فإنها تقوم بتحويل المصروفات المقدرة من سنة لاحقة إلى السنة الحالية بهدف تحسين ربحيتها في تلك السنة.

و- رسملة المصاريف: تستخدم رسملة التكاليف المبدأ الأساسي المتمثل في وجود رصيد مدين في الحسابات يمكن أن يكون إما مصروف أو أصل عن طريق إعادة تصنيف النفقات وهذا لا يزيد فقط الربح، ولكن أيضا يزيد الأصول.[4]

وعليه فإن الهدف من القيام بهذه الأساليب من منظور الباحثين هو التأثير على الدخل في آخر المطاف إما بالزيادة أو النقصان ففي الحالة الأولى قد تلجئ الشركة إلى زيادة دخلها بغية وضع المؤسسة في صورة مناسبة اتجاه الغير (المساهمين والمقرضين) ومن الناحية الثانية قد تقوم بهذه الأساليب لتفادي دفع جزء كبير من الضرائب (مثل التهرب الضريبي).

---

[1] حدادي سارة، مرجع سابق ذكره، ص: 42.

[2] قاسم محمد عبد الله البعاج، **المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة(دراسة تطبيقية لعينة من القوائم المالية للشركات العراقية)**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد4، العدد10، 2014، ص: 22.

[3] أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، المرجع نفسه، ص325.

[4] Michael John, Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals, A John Wiley and Sons, Ltd, Publication, Chichester, England, 2011, P: 51.

ثانيا: قائمة المركز المالي: تشكل قائمة المركز المالي بيانا للموارد المتاحة لدى المؤسسة (الأصول)، ومصادر تمويل هذه الموارد (الالتزامات وحقوق الملكية) في نقطة زمنية معينة، وتعد قائمة المركز المالي المصدر الرئيسي للمعلومات لتقييم حركة السيولة للشركة أي قدرتها على الوفاء بالتزاماتها، كذلك تساعد البيانات الواردة في قائمة المركز المالي وفي قائمة الدخل كذلك في تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة، وكذلك فإن بنود قائمة المركز المالي متاحة للممارسات المحاسبية الاحتيالية وذلك من خلال:

أ– الأصول المعنوية: حيث يصعب تقييم الأصول المعنوية للشركات والمغالاة في قيمتها بشكل أساسي يؤدي إلى تحسين النتائج العامة للشركة، فضلا عنه انه يصعب التحقق من قيمة هذه الأصول، ويتم التعامل مع الأصول المعنوية من خلال عمليات إعادة التقييم التي تتم في الشركات وبالاستناد إلى آراء بعض مكاتب المحاسبة التي ترى فيها وسيلة من وسائل التقرب لمجلس إدارة الشركة. وبالتالي فان هذه الطريقة مرهونة بظرفياتها، وهي الاستعداد التام للبيع، وعدم إجراء أي ما من شأنه أن يقلل هذه المعاملات، خاصة أنه في ظروف البيع يمكن إخفاء الكثير من عمليات التحايل.[1]

وتعد اغلب العمليات المرتبطة بإعادة التقييم أحد الركائز او المداخل الرئيسية للتحايل المحاسبي، كونه يرتبط بالتقدير الشخصي بنسبة كبيرة، خاصة أن جانب كبير من هذا التحايل سوف يتم في إطار عمليات إعادة تقييم شاملة.

ب– الأصول الثابتة: هي عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيم الأصول الثابتة في بيان المركز المالي، وإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن بيان الدخل بدلا من إظهاره ضمن حقوق المساهمين، والأسلوب الآخر هو التلاعب في تصنيف بنود الموجودات بهدف التأثير على مصاريف الاستهلاك والقيم التي تدرج بها في بيان المركز المالي.

مثل تصنيف العقارات المملوكة للمنشأة بين الاستثمارات طويلة الأجل والموجودات الثابتة أو إعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى ارض تحت التطوير، كذلك عدم الإفصاح عن الموجودات المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو أصول مؤجرة مثلما طرحنا سابقا إن اغلب العمليات المرتبطة بعمليات إعادة التقييم تمثل فرصة للتحايل بما يخدم مصالح الشركة، وأيضا فان التلاعب في تصنيف الأصول لن يؤثر على الاستهلاك فحسب بل من شأنه إن يغير من نتائج تحليل القوائم المالية على سبيل المثال محللي الائتمان.

ج– الأصول المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.[2]

د–النقدية: التلاعب في النقدية من خلال عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

---

[1] محسن الخضيري، **المحاسبة الاجرامية**، الطبعة الاولى، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2014، ص: 106.

[2] ناظم شعلان جبار، **أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية(دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد التاسع، العدد 32، 2015، ص: 245.

وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي (21) بأنه يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بعملة التقرير بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة.

ذ- التلاعب في حسابات المدينين: وذلك من عدم تخفيض حساب المدينين عن الديون المعدومة وعدم الإفصاح عن الديون المشكوك في تحصيلها وكذلك الرغبة في تضخيم الإرباح عن طريق تخفيض للديون المشكوك في تحصيلها في الوقت الذي يجب إن يظهر حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحقق.

م- الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحميلها من دعوة قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.

هـ- الالتزامات المتداولة: عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من قروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، لتحسين نسب السيولة، تسديد قروض قصيرة الأجل عن طريق اقتراض قروض طويلة الأجل، أيضا لتحسين نسب السيولة، تأجيل إثبات الدفعات المقبوضة مقدما من قبل العملاء لتحسين الرفع المالي والعمل كذلك على إجراء تغييرات غير معتادة في الفرضيات التي يقوم عليها التحليل الإكتواري المتبع في تحديد مكافآت نهاية الخدمة للعاملين.

و- الالتزامات طويلة الاجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.

ي- المخزون: توجد أكثر من طريقة لقياس تدفق المخزون، ولكل منها تأثير مختلف ولهذا نجد أن كل إدارة تلجأ وتختار الطريقة التي تناسبها وتناسب أهدافها.

وبالتالي نجد الإدارة تقوم بالتلاعب في إجراءات جرد وتقييم مخزون آخر المدة بغرض تضخيم قيمة الأصل وتخفيض تكلفة البضاعة المباعة ويشمل ذلك ما يلي:

- ✓ عدم تخفيض قيمة المفقود والتالف من البضاعة من قيمة مخزون آخر المدة.
- ✓ إعادة تغليف البضاعة التالفة والراكدة وتقييمها على أساس أنها بضاعة سليمة.
- ✓ إجراء تحويلات وهمية من المخازن الأصلية إلى مخازن خارجية لتغطية العجز في كمية المخزون.
- ✓ استلام بضاعة من الموردين في نهاية الفترة وجردها وتقييمها بالمخزن وذلك بالرغم من عدم تسجيلها بالدفاتر كمشتريات بالإضافة إلى عدم تسجيل مبلغ الدائنية المستحقة للموردين في جهة الخصوم.

وعليه فمن وجهة نظر الباحثين فان عملية التلاعب ببنود قائمة المركز المالي من شأنه يقوي المركز المالي للشركة وكذلك يظهر صورة مفبركة عن قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها، وأيضا يعمل على تحسين سيولة المؤسسة، وكذلك يدعم الكفاءة المصطنعة للإدارة في إدارة مواردها واستخداماتها.[1]

[1] عبد الرؤوف سالم، معمر سلمي، يحي شرقي، المرجع السابق، ص ص: 15-16.

ثالثا: قائمة التدفقات النقدية: تتضمن قائمة التدفقات النقدية بيانا لحركة النقدية وما يعادلها دخولا وخروجا وتنقسم إلى ثلاث أنشطة رئيسية هي الأنشطة التمويلية والاستثمارية والتشغيلية. وتخضع كغيرها من القوائم إلى بعض التلاعبات من بينها:

أ– يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية[1].

ب– وتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا 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 التدفقات النقدية التشغيلية[2].

ج– معالجة التضخم في رقم الأرباح المحتجزة الناجم عن عدم القدرة على خلق النقد لتوزيع جزء منها ولفترات طويلة عن طريق توزيع منح على شكل أسهم بدلا من توزيع ا لأرباح نقدا وذلك لتخفيف وطأة تراكم الأرباح وإخفاء عدم القدرة على التوزيع النقدي وإقناع المساهمين بعدم وجود مشاكل كبيرة في إدارة النقدية.

د– إطالة فترة سداد النفقات والتشدد في سياسات التحصيل وغيرها مما يؤدي إلى تقليص عناصر المطلوبات بصورة مصطنعة وتحوير رأس المال بصورة مؤقتة بغية إظهار التدفقات النقدية الحرة على نحو أفضل مما هي عليه في الواقع[3].

من وجهة نظر الباحثين فان قيام الشركة بالتلاعب في بنية وأرقام قائمة التدفقات النقدية يهدف أساسا لإظهار مدى تحكم مجلس الإدارة بحركة السيولة وإظهار قدرة المؤسسة على السداد والوفاء بمختلف الالتزامات.

رابعا: قائمة التغير في حقوق الملكية: تحتوي قائمة الملكية على حركة رؤوس الأموال الخاصة وحقوق المساهمين، ومن عناصر هذه القائمة مايلي:[4]

أ– قيام الإدارة بتوزيعات نقدية لا يقابلها أرباح حقيقية مما يؤدي إلى تخفيض حق الملكية إذ قد تكون هذه الزيادة ناتجة عن إعادة تقييم أصول وهذه هي أرباح دفترية غير حقيقية.

ب– توزيع أرباح من الاحتياطيات وقد حددت قوانين الدول مجالات استخدام الإحتياطيات فهو يستخدم لأغراض التوسيع وتطوير الأعمال وتحسين أوضاع العاملين فيها، المساهمة في حماية البيئة وبرامج الرعاية الاجتماعية، فتوزيع أرباح على الرغم من وجود خسائر متراكمة من سنوات سابقة سيؤدي إلى تخفيض حق الملكية.

---

[1] أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، الرجع السابق، ص: 327.

[2] آسيا العروسي، الرجع السابق، ص ص: 159- 160.

[3] نعيم تومان هرمون الزيادي، **تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية(دراسة تطبيقية)**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، الكويت، المجلد17، العدد2، 2015، ص: 202.

[4] عبد الرؤوف سالم، معمر سلمي، يحي شرقي، المرجع السابق، ص ص: 16- 17.

ج– إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع والمكتسب (الأرباح المحتجزة) اما بزيادته أو تخفيضه، من خلال تعديل أو تسوية لبنود سنوات سابقة في قائمة الأرباح المحتجزة في بداية السنة المالية يؤثر على باقي القوائم المالية اذ انه يعتبر حلقة الوصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

د– توزيع أرباح مع وجود خسائر متراكمة من سنوات سابقة مما يؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية خلافا لما نصت عليه قوانين كثير من الدول، حيث أنه يجب استرجاع الخسائر من السنوات السابقة من أرباح السنة الحالية قبل القيام بأي توزيع.

هـ–عدم تخفيض حقوق الملكية بالانخفاض الحاصل في قيمة الموجودات وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (36)الذي طالب بالاعتراف بالخسائر الناجمة عن الانخفاض في قيمة الموجودات بحيث لا يتم تسجيل الموجودات بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد أي القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية المقدرة للأصل.

و– التلاعب في بنود حقوق الملكية من خلال تخفيضها بقصد زيادة أرباح الفترة الحالية وذلك عن طريق معالجة خسائر أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية في حقوق الملكية، في الوقت الذي يجب أن تعالج هذه الخسائر ضمن قائمة الدخل كما أشار إلى ذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (1) باعتبارها مرتبطة بالعمليات التشغيلية .أو تقوم الشركة بمعالجة إيرادات سنوات سابقة بإضافتها إلى صافي الربح الجاري للعام الحالي بدلا من إظهارها ضمن الأرباح المحتجزة باعتبارها أرباح سنوات سابقة.

من وجهة نظر الباحثين فان التلاعب في قائمة الحقوق الملكية يهدف بالأساس إلى إظهار تغيرات وهمية توحي بتطور رأس المال والقدرة على توليد أرباح أكبر من عام إلى آخر بهدف جلب مستثمرين جدد.

المطلب الثالث: طرق الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح

أولا: مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية: تعد ممارسات إدارة الأرباح من أخطر التحديات التي تواجه عملية إظهار الأداء الحقيقي والصحيح للشركة، لما ينطوي عليه من تظليل لمستخدمي القوائم المالية للشركة، ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على الإطار المفاهيمي لهذه الممارسات من خلال التطرق إلى دوافع وأسباب إدارة الأرباح وما هي النتائج والآثار الناجمة عنها، بالإضافة إلى مساهمة المعايير الأخلاقية لمهنة المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية.[1]

ثانيا: دور مبادئ النظام المحاسبي المالي الجزائريSCF في ضبط ممارسات إدارة الأرباح: تهدف إلى معرفة مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال المبادئ والقواعد التي نص عليها، بعد استعراض مجموعة من المفاهيم حول النظام المحاسبي المالي SCF وأهم المبادئ التي جاء بها، والأهداف المرجوة من تطبيقه، و عرض أهم الطرق لممارسة إدارة الأرباح التي يتيحها، أظهرت النتائج أن النظام المحاسبي المالي SCF وضع مجموعة من الآليات من أجل الحد من هاته الظاهرة

[1] شنين عبد النور، طرفاوي محي الدين، زرقون عمر الفاروق، **مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية(دراسة تحليلية انتقاديه)**، مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد 4(العدد1)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018، ص ص: 25- 36.

تتمثل في ديمومة الطرق المحاسبية، الإلزام بعملية الإفصاح التام لكل العمليات ذات الأهمية النسبية، بالإضافة إلى إعداد جدول التدفقات النقدية.[1]

ثالثا: آليات حوكمة المؤسسات والحد من ممارسات إدارة الأرباح: تهدف إلى تحديد أهمية تفعيل آليات حوكمة المؤسسات للحد من ممارسات إدارة الأرباح وهذا سواء أن كانت هذه الآليات داخلية أو خارجية،إذ توصلنا إلى أن لإلية الإفصاح والشفافية أهمية بالغة في الحد من هذه الممارسات فهي تعتبر أداة لحماية كافة المستثمرين وهذا من خلال ضمان مدى صحة ومصداقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، في حين يسهر مجلس الإدارة على ضمان الأداء الجيد وهذا من خلال دوره الرقابي والذي يتحقق في ظل ضمان استقلاليته عن المديرين التنفيذيين، أما فيما يخص آلية" لجان المراجعة" فهي تعتبر حلقة الوصل بين مجلس الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي، فهي تعتبر أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة في المؤسسة هذا من جهة ومن جهة أخرى لها دور حيوي في ضمان جودة القوائم المالية وبالتالي الحد من ممارسات إدارة الأرباح، أما بالنسبة لآلية المراجعة الداخلية فهي تساهم كذلك في الحد من هذه الممارسات ويظهر ذلك خاصة إذا تكاملت مع آلية " المراجعة الخارجية"، وهذا لما لهذه الأخيرة من دور في الحد من هذه الممارسات إذ تعتبر جهاز الإنذار المبكر لمثل هذه الممارسات.[2]

رابعا: دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: تعمل الإدارة جاهدة لإظهار تحقيق الغاية في أحسن صورة وذلك بالتأثير على الأرقام المحاسبية من خلال استخدام أساليب حقيقية أو محاسبية والتركيز على ضرورة الإفصاح بالعديد من الأمور التي من شأنه المساعدة في اتخاذ القرارات، خطورة هذه الظاهرة استلزمت اللجوء لمهنة المراجعة ومحاولة كشف عن مؤشرات تلك الممارسات وإيجاد الخلل في التقارير المالية.[3]

خامسا: أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على إدارة الأرباح : تهدف إلى 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 أسوق الأوراق 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 (نموذجMiller) والذي يعتمد على إيجاد علاقة بين التغير في رأسا لمال العامل وصافي التدفق من الأنشطة التشغيلية. وتوصلت الدراسة إلى أن العينة المدروسة من شركات المساهمة المقيدة في أسوق الأوراق المالية التالية: (بورصة لندن مؤشر (FTSE100)، بورصة باريس مؤشر (SBF250)، البورصة المصرية مؤشر (EGX100) وبورصة عمّان تمارس إدارة الأرباح بدرجات متفاوتة، باتجاه سلبي عن طريق التخفيض المتعمد لأرباحها، وباتجاه

---

[1] لوالبية فوزي، **دور مبادئ النظام المحاسبي المالي الجزائريSCF في ضبط ممارسات إدارة الأرباح(دراسة تحليلية تقييميه)**، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، المجلد 4(العدد2)، جامعة أحمد دراية، إدرار، 2021، ص ص: 38- 51.

[2] بوقابة زينب، جنيدي مراد، **آليات حوكمة المؤسسات والحد من ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، المجلد8(العدد1)، جامعة بومرداس، الجزائر، 2019، ص ص: 212- 213.

[3] جبلاحي فتيحة، بن عيسى ريان، **دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح(دراسة حالة مؤسسة المركب الصناعي التجاري وحدة مطاحن الحضنة)**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمّد بوضياف، المسيلة، 2022، ص: 107.

إيجابي عن طريق التعظيم المتعمد لأرباحها، وبالتالي لم يؤثر التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية (IFRS) على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في شركات عينة الدراسة، وهذا يدل على أن عملية إدارة الأرباح هي ظاهرة وليست حالات محدودة.[1]

المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية

سنتطرق في هذا المبحث إلى جملة من الدراسات العربية والأجنبية السابقة التي تناولت الموضوع

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

❖ **الدراسة الأولى:**

زاوي صورية، أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد47، 2017.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر ممارسة إدارة المؤسسة لإدارة الأرباح على جودة قوائمها المالية بعناصرها الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، وقد توصلت الدارسة إلى أن هناك عدة أساليب يمكن من خلالها المؤسسة ممارسة إدارة الأرباح والتلاعب في قوائمها المالية،من أجل إخفاء الواقع وتضليل أصحاب المصالح فيها، مما يسمح لها من اجتذاب المستثمرين والفوز بالعقود والمعاملات، ومهما كانت الغاية لممارسة هذا الأسلوب إلا أنه يعتبر عمل غير أخلاقي.

حيث توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- تعتبر القوائم المالية للمؤسسة مرآة عاكسة لأدائها ومعاملاتها، تستعملها عدة أطراف داخلية وخارجية لاتخاذ القرارات، لذا لابد أن تكون صادقة ودقيقة.
- تمارس إدارة الأرباح من قبل المؤسسات التي تحاول أن تظهر عكس ما هو موجود أو واقع أدائها،من أجل أن تظهر في صورة حسنة أمام منافسيها أو من أجل الفوز بالمعاملات والصفقات.
- مهما كان دافع المؤسسة لارتكاب هذا النوع من الأساليب، فإنه يعتر عمل غير أخلاقي.
- أمام المؤسسة عدة طرق أو ثغرات لممارسة أسلوب إدارة الأرباح في القوائم المالية التي تعدها.

❖ **الدراسة الثانية:**

محمد السعيد أوبيرة، عمر موساوي، مسعود كسكس، تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، المجلد07، العدد01، 2021.

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية، ومدى تأثير هذه الممارسات على جودة القوائم المالية، حيث تعتبر إدارة الأرباح كمدخل أساسي ومهم في تحديد جوده القوائم

[1] بوبكر رزيقات، **أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على إدارة الأرباح(دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2019، ص: 100.

المالية من عدمها، كل ذلك كان بسبب الملاك والمسيرين لتوجيه الأرباح المعلن في القوائم المالية بغية تظليل مستخدمي القوائم المالية. ومن أجل ذلك اعتمد الباحثين على مجموعة من المؤسسات الناشطة في البيئة الجزائرية حيث بلغ عددها 20 مؤسسة ناشطة في الاقتصاد الوطني خلال الفترة من سنة 2014/ـ2018 وذلك باستخدام نموذج جونس المعدل 1995، من أجل قياس مدى ممارسة هذه المؤسسات من عدمها.

حيث توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

توصل الباحثين إلى العديد من النتائج كان أهمها عدم ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات أثناء فترة الدراسة، في ظل وجود بعض الحالات الشاذة، حيث بلغت نسبة41%، نسبة المشاهدات الممارسة، ويعود عدم ممارسات إدارة الإرباح إلى أن العينة المدروسة تعود ملكيتها للدولة وضبط القوانين الجبائية في النظام الجبائي الجزائري.

❖ **الدراسة الثالثة:**

عفاف الغريب، الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2022.

تهدف هذه الدراسة إلى أحد أهم مواضيع المحاسبة والأكثر جدلا في مجال المحاسبة، والمتعلق بمدى استخدام الإدارة للمرونة المحاسبية أو بمصطلح آخر إدارة الأرباح وتعتبر إدارة الأرباح فن من الفنون التلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك من أجل إخفاء الأداء الفعلي للمؤسسات عن طريق إظهار نتائج وهمية غير حقيقية وذلك من أجل تحقيق نتائج إيجابية للمؤسسة بصفة عامة أو تحقيق أهداف شخصية.

حيث توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- تعد ممارسات غدارة الأرباح تحديا أخلاقيا ومهنيا للمحاسبين والمدققين.
- إدارة الأرباح لديها جانب سلبي وهو استغلال المرونة المتوفرة في القواعد المحاسبية حيث يستغل المحاسب ذلك بشكل غير أخلاقي من أجل تحسين أو تجميل صورة الدخل وتغطية إفلاسها أو الخسائر.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.

❖ **الدارسة الأولى:**

Ahmed Yousif, Adam Ismael**. The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics,** International Journal of Economics and Financial Issues, vol 7, issue 2, 2017.

تعرض هذه الدراسة تأثير تقنيات إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات والأكاديميين السعوديين.

إدارة الأرباح تلعب دورا هاما في الإبلاغ المالي ولكن كان مرتبطا سلبا مما يعني أن المزيد من المديرين المشاركين في ذلك قد قيمة المعلومات المالية وهذه الدراسة تهدف إلى تسليط الضوء على تأثير إدارة الأرباح والتقنيات الأخلاقيات على موثوقية التقارير المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات والأكاديميين السعوديين.

وقد جمعت البيانات من خلال استبيان جيد التنظيم تم تصميمه وتم توزيعه على عينة مختارة عشوائيا من مراجعي الحسابات ومدرسي المحاسبة المعتمدين في بعض الجامعات، واستخدمت إحصاءات وصفية واستدلالية لتعميم النتائج.

وتوصل الباحث إلى أن تقنيات إدارة الأرباح التي تستخدمها الإدارة تؤثر سلبا على موثوقية الإبلاغ المالي. ويضطلع مراجع الحسابات القانوني بدور هام في تعزيز ممارسة المحاسبة الخلاقة بطريقة تؤثر تأثيرا إيجابيا على موثوقية الإبلاغ المالي.

❖ **الدراسة الثانية:**

Bogdan MARZA. Alina MARCUTA, Liviu MARCUTA**, The impact of Creative Accounting on the preparing and presentation pf financial statements**. Revista Economică, vol 69, issue 4, Romania,2017.

وتهدف هذه الورقة البحثية إلى تحليل تقنيات إدارة الأرباح والطرق التي يمكن أن تؤثر بها على المعلومات الواردة في البيانات المالية.

وقد انتهج الباحث الطريقة الوصفية التحليلية لأهم التقنيات إدارة الأرباح، وقد خلص الباحثون إلى جملة من النتائج نذكر منها:

- يتم الحكم على إدارة الأرباح من خلال صورتها السلبية لأنها تؤثر على متطلبات الصورة النهائية للبيانات المالية، يحدث هذا عندما يتم استخدام المرونة التي تسمح بها قواعد المحاسبة لتقديم تقارير لصالح عدد صغير من المستخدمين، على حساب معظمهم.
- ترتبط إدارة الأرباح بالاحتيال، ولكنها قانونية ويمكن أن تكون عاملا في لمس الصورة الحقيقية عند تطبيقها بحسن نية. واختيار وتنفيذ السياسات المحاسبية، والطريقة التي تطبق بها السياسات المحاسبية هي الخيارات التي يتخذها المحاسبون المهنيون وكثيراً ما تؤدي إلى الإضرار بالنتائج والمركز المالي المبلغ.
- يمكننا القول إن إدارة الأرباح هي العملية التي يتم ما تنظيم المعاملات بطريقة تمكن من الحصول على النتيجة المحاسبية المرجوة.

اقتصر الباحث في دراسته على وصف الظاهرة وتحليلها، واعتمد على أسلوب المقابلات الشخصية مع بعض الأطراف ذات العلاقة بالموضوع بعرض أهم التقنيات ومناقشتها ومناقشة أثرها على عرض القوائم المالية، بينما اعتمدنا على الاستبيان كأداة لمعالجة موضوع الدراسة.

❖ **الدراسة الثالثة:**

Claire Bertucchi**, Les impacts de la comptabilité d'intention sur les états financiers,** Mémoire présenté en vue d'obtenir le diplôme MASTER CCA, EM Strasbourg Business school, 2018**.**

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة تقنيات إدارة الأرباح وتحليل أسباب هذه الممارسات، وكذلك الوصول الى الأثر الملموس لاستخدام هذه التقنيات في الشركات الفرنسية.

ومن أجل الوصول إلى هذه الأهداف فقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في الجزء عن طريق عرض لاهم التقنيات والممارسات المستخدمة وتحليل أسباب استخدامها، وفي الجزء الثاني فقد اتبع المنهج الاستنتاجي عن طريق دراسة حالة عدة شركات تمارس هذه التقنيات.

وفي الأخير فقد توصل الباحث إلى بعض النتائج: إن تنفيذ الممارسات المحاسبية المتعمدة من المرجح أن يكون له أثر كبير على عرض البيانات المالية ومحتواها. وعلاوة على ذلك، فإن هذه النتائج هي أيضا مثال مثالي على موقف اكوف (1973)، الذي يشير، فيما يتعلق بأداء الكيان، إلى أن الربح هو اختراع محاسبي بمعنى من المعاني ومن خلال تغيير نوع المحاسبة، يمكن أن يختفي الربح أو يظهر. وعلاوة على ذلك، فإن الربح ليست حقيقة واقعة، بل هي مشكلة السياسة المالية والمحاسبية.

من اجل الوصول إلى هدف الدراسة قام الباحث بدراسة مجموعة من كشوفات المالية لبعض الشركات كأداة لمعالجة الدراسة، في حين كان الاستبيان هو الأداة المستخدمة من طرفنا لتحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة.

المطلب الثالث: القيمة المضافة للدراسة الحالية.

لقد ساهمت الدراسات السابقة بشكل كبير في إغناء موضوع الدراسة الحالية، سواء كان ذلك في مراحل تحديد متغيرات الدراسة وتعريفه، أو تحديد متغيرات مشكلة الدراسة إلا أن هناك أوجه تشابه واختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، بالنسبة لأوجه النشابه كلاهما تناولا موضوع ظاهرة أثر ممارسات إدارة الارباح والتي تعتبر محل جدال بين الكثير من الباحثين بين مؤيدين لهذا الأثر ومعارضين له، اما اوجه الاختلاف التي جعلت هذه الدراسة تعطي قيمة مضافة عن بقية الدراسات هو أن الدراسة الحالية ركزت على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، اما الدراسات السابقة فكانت العينة المختارة تتمثل في موظفي الادارات و الشركات وكذلك مدراء الشركات وأيضا موظفي ودافعي الضرائب، وأيضا تختلف الدراسة الحالية عن بقية الدراسات باختلاف المتغير التابع وأيضا الهدف والبيئة التي تمت فيها الدراسة، وهذا ما جعل الدراسة الحالية تعطي إضافة عن بقية الدراسات.

خلاصة الفصل:

بعد التطرق للجانب النظري للدراسة تبين أن إدارة الارباح من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي وقد ساهم في ظهورها عدة عوامل منها تواطؤ مراجعي الحسابات وضغط الأسواق المالية وكذلك بعض العوامل

المحاسبية كحرية اختيار البدائل والطرق، وتقوم على استغلال المرونة في القواعد القانونية والمحاسبية بهدف الوصول إلى نتائج معدة مسبقا.

وتظهر نتائج إدارة الارباح في القوائم المالية لكونها المصدر الأول للمعلومات المحاسبية لذلك فإن ممارسي إدارة الارباح يهدفون إلى التأثير على هذه البيانات بما يتوافق ورغباتهم، وهذا ما قد يؤثر على جودة القوائم المالية من الناحية الكمية إذ تتضمن أرقام ومبالغ غير حقيقة ما من شأنه أن يؤثر على القوائم المالية من الناحية النوعية سلبا وهذا ما سنتأكد من صحته في الدراسة الميدانية.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية.

تمهيد:

بعد التعرف على المفاهيم النضرية لمتغيرات الدراسة وجب دعم البحث بدراسة ميدانية فمن خلال هذا الفصل سنحاول التعرف على مدى تأثير ممرسات إدارة الأرباح على القوائم المالية فإدارة الأرباح لها أثر بالغ الأهمية على جودة ومصداقية القوائم المالية فهي تدخل الريبة والشك على المعلومات والبيانات المالية المعروضة على مستوى هذه القوائم ولمعرفة هذا الأثر فقد وجب التقرب المباشر من المهنيين أصحاب مهن محافظ الحسابات الخبراء المحاسبين محاسبين معتمدين ومن جهة اخرى التقرب المباشر ايضا إلى الأكاديمين المتمثلين في الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة، وذلك بإستخدام أستمارة الأستبيان الذي من الممكن أن تكون أفضل طريقة لقياس مدى أثر ممارسات أدارة الارباح على القوائم المالية وذلك من خلال إختبار فرضيات الدراسة وتحليل وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية. وعليه فإن هذا الفصل يحتوي على مبحثين يتضمن المبحث الأول الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية، والمبحث الثاني نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها.

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة

يتوقف نجاح وانجاز الدراسة الميدانية على تحديد طريقة جمع البيانات المتعلقة بموضوع البحث، إضافة الى تحديد مختلف الأدوات الإحصائية المستخدمة لتحليل هذه البيانات.

المطلب الأول: طريقة الدراسة

يعتمد تحديد طريقة الدراسة على جمع البيانات وعلى معرفة مجتمع الدراسة ومتغيراتها، وكيفية قياسها والتأكد من صدق وثبات أداة البحث.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة و العينة

سوف نتطرق لمجتمع الدراسة ثم للعينة

أولا: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من فئة ذوي الاختصاص المحاسبي

ثانيا:عينة الدراسة

اختيرت عينة عشوائية بسيطة عددها (51) من ذوي الاختصاص المحاسبي. والجدول التالي يوضح العينة المستهدفة.

الجدول رقم(01): تحديد العينة المستهدفة

عدد الاستمارات الموزعة		عدد الاستمارات المسترجعة		عدد الاستمارات الملغاة		عدد الاستمارات القابلة للتحليل	
التكرار		التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
51		51	%100	00	%00	51	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

الفرع الثاني: تحديد متغيرات الدراسة وكيفية قياسها

1. إشكالية الدراسة:

أ. **الإشكالية الرئيسية:** هل يوجد أثر لممارسات إدارة الأرباح في جودة وشفافية القوائم المالية؟

للتمكن من الإجابة على إشكالية الدراسة قمنا بتقسيمها الى عدة أسئلة فرعية كالتالي:

ب. الأسئلة الفرعية:

- هل يوجدأ ثر لإدارة الأرباح في قائمة المركز المالي ؟
- هل يوجد أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل ؟
- هل يوجد أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية؟

2. فرضيات الدراسة:

بناء على التساؤلات السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

أ. **الفرضية الرئيسية:** يوجد أثر لممارسات إدارة الأرباح في جودة وشفافية القوائم المالية.

ب. الفرضيات الفرعية:

- يوجد أثر لإدارة الأرباح في قائمة المركز المالي.
- يوجد أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل.
- يوجد أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية.

ثانيا: كيفية قياس متغيرات الدراسة.

تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (02): مقياس ليكارت الخماسي

الاستجابة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1
المجال	5 ـ 4.20	4.19 ـ 3.4	3.39 ـ 2.6	2.59 ـ 1.8	1,79 ـ 1

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

الفرع الثالث: طريقة جمع البيانات

تم الاعتماد في جمع البيانات اللازمة للبحث على نوعين من المصادر هما:

أولا: المصادر الأولية.

وتتمثل في كل ما يتوفر من كتب متعلقة بالموضوع وكذلك رسائل ماجستير وماستر متعلقة بإدارة الأرباح والقوائم المالية.

ثانيا: المصادر الثانوية

وتتمثل في تصميم استبيان موجه لمجموعة من العاملين بالمؤسسة الاقتصادية. (**أنظر الملحق رقم (01)**) كأداة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بمجتمع البحث وتطبيقها على عينة ممثلة له.

كما احتوى الاستبيان على جزأين من الأسئلة وهي:

- الجزء الأول: متعلق بالأسئلة الشخصية ويتكون من 5 فقرات (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة).
- الجزء الثاني: يناقش فرضيات الدراسة وتم تقسيمه الى 3 محاور:

- المحور الأول: يناقش الفرضية الأولى المتعلقة بـ(أثر إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي).
- المحور الثاني: يناقش الفرضية الثانية المتعلقة بـ(أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل).

– المحور الثالث: يناقش الفرضية الثالثة المتعلقة بـ(أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية).

الفرع الرابع: ثبات وصدق أداة الاستبيان.

أولا: ثبات أداة الاستبيان.

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة على نفس العينة وتحت نفس الظروف والشروط.

وقد تم التأكد من ثبات استبانة الدراسة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول:

الجدول رقم (03): معامل الثبات

عدد العبارات	معامل آلفا كرونباخ
21	**0,891**

المصدر: من إعداد المتربصات بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

نلاحظ من الجدول أعلاه بأن معامل ألفا كرونباخ الكلي يساوي (0,891 =a)، أكبر من (0,6) وهذا يدل على أن أداة القياس تمتاز بثبات، وذلك يعني إمكانية الاعتماد على الاستبيان في قياس المتغيرات المدروسة نظرا لقدرته على إعطاء نتائج متوافقة مع إجابات المستجوبين منهم.

ثانيا: الاتساق الداخلي للفقرات.

في هذه الخطوة نستخدم معاملات الارتباط المتعدد لدراسة صدق الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان.

الجدول رقم (04): معاملات الارتباط بين محاور الاستبيان

Correlations

		أثر إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي	أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل	أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية
أثر إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي	ارتباط بيرسون	1	%81,7	%75,3
	القيمة الاحتمالية (Sig)		0,000	0,000
أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل	ارتباط بيرسون	%81,7	1	%74,7
	القيمة الاحتمالية (Sig)	0,000		0,000
أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية	ارتباط بيرسون	%75,3	%74,7	1
	القيمة الاحتمالية (Sig)	0,000	0,000	

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22).

التعليق: من خلال استقراء قيم العلاقات الظاهرة في الجدول أعلاه نلاحظ وجود علاقة طردية بين المتغيرات، حيث بلغت أكبر قيمة ارتباط طردية قوية بين أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل وأثر إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي حيث سجلت (**81,7%**) عند مستوى (**0,000**)، وهذا يشير الى أنه كلما ازداد أثر إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي في المؤسسة بقيمة واحدة تحسن أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل في المؤسسة بنسبة (**81,7%**)، تليها قيمة ارتباط طردية بين أثر إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي وأثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية التي سجلت (**75,3%**) عند مستوى (**0,000**)، وهذا يشير الى أنه كلما ازداد أثر إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي في المؤسسة بقيمة واحدة ازداد أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية في المؤسسة بنسبة (**75,3%**)، أما أقل قيمة ارتباطية طردية، فكانت بين أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل وأثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية، حيث سجلت (**74,3%**) عند مستوى (**0,000**)، وهذا يشير الى أنه كلما ازداد أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل بقيمة واحدة ازداد أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية بنسبة (**74,3%**).

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

قصد القيام بالتحليل الإحصائي للبيانات المتعلقة بموضوع البحث استخدمنا أدوات إحصائية وكذلك برامج إحصائية.

الفرع الأول: الأدوات الإحصائية المستخدمة لقياس وتقييم متغيرات الدراسة

- **التكرارات:** هي اسلوب من أساليب التبويب الذي يعتمد على عدد المرات التي تكرر فيها المفردة[1]. وقد استعملت لتحديد عدد الإجابات الخاصة بكل المستجوبين.
- **النسبة المئوية:** وهو تحويل التكرارات المطلقة الى تكرارات نسبية، أي يحسب تكرار كل فئة كنسبة مئوية من مجموع التكرارات التي يتضمنها التوزيع التكراري، ويستخدم لمعرفة التوزيع النسبي لأفراد العينة.[2]
- **المتوسط الحسابي (Mean):** يعتبر المؤشر الأكثر أهمية لقياس المواضع المركزية، ويستخدم بكثرة في مختلف الدراسات و الحسابات.[3]
- **الانحراف المعياري:** مقياس إحصائي لمدى تشتت مجموعة من القيم حول وسطها الحسابي، وهو الجذر التربيعي للتباين.[4]
- **تحليل التباين:** هو مقياس مدى تشتت مجموعة من القيم عن وسطها الحسابي وكلما كبر التباين كلما دل ذلك على تشتت أكبر.[5]

---

[1]- بوشاشي بوعلام، **فوائد الإحصاء، دروس و تمارين**، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، ص:10.

[2]- عبد العزيز فهمي هيكل، مرجع سابق، ص: 736.

[3]- أحمد مصطفى الأشقر، **مقدمة في الإحصاء مفاهيم و طرائق**، دار الثقافة للنشر و التوزي، عمان 2009، ص: 50.

[4]- عبد العزيز فهمي هيكل، المرجع السابق، ص: 798.

[5]- عبد العزيز فهمي هيكل، مرجع سابق، ص: 08.

- **آلفا كرونباخ:** يستعمل للتأكد من الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان.

الفرع الثاني: البرمجيات الإحصائية المستخدمة

وتتمثل فيما يلي:

- **برنامج IBM SPSS Statistique v22**:هو برنامج يعد أحد أهم وأشهر حزم البرامج الجاهزة في مجال المعالجة الاحصائية للبيانات.[1]
- **برنامج EXCEL**: هو أحد مجموعة برامج الأوفيس ووظيفته إنشاء الجداول الالكترونية وإجراء العمليات الحسابية والاحصائية المعقدة بسرعة وكفاءة عالية، وكذلك إضافة المخططات والرسوم البيانية.[2]

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

سيتم عرض نتائج الدراسة وإجراء الاختبارات الإحصائية وذلك من خلال النقاط التالية:

- خصائص عينة الدراسة؛
- عرض نتائج الدراسة؛
- اختبار فرضيات الدراسة وتفسيرها.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة

الفرع الأول: المتغيرات الديمغرافية

من أجل تحديد عينة الدراسة قمنا بتمثيل القسم الأول الخاص بالبيانات الشخصية والتي تصف عينة الدراسة باستخدام برنامج SPSS22.

أولا: توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

حتى تكون النتائج أكثر وضوحا قمنا بتمثيلها في جدول ورسم بياني كالتالي:

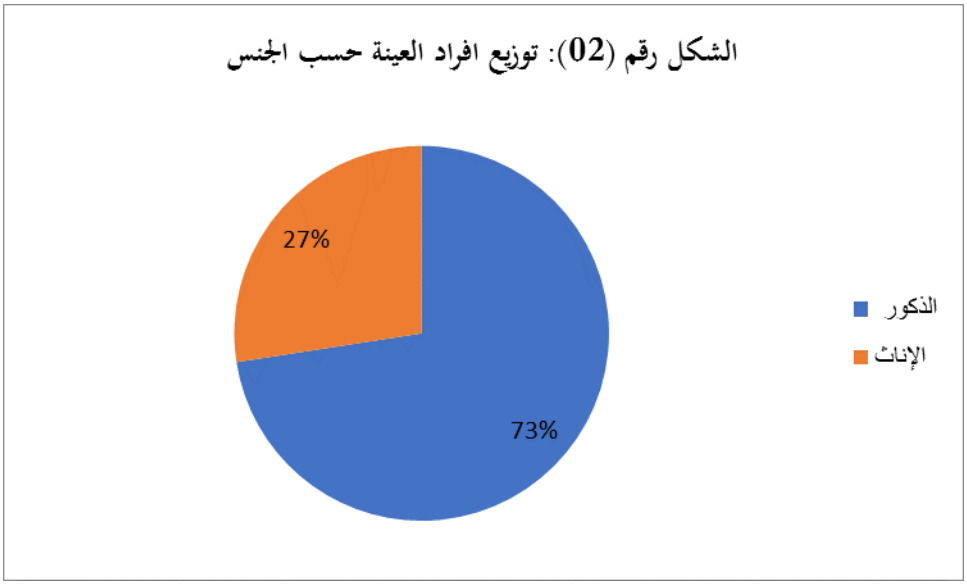
الجدول رقم(05): توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة
الذكور	37	%73
الإناث	14	%27
المجموع	51	%100

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام SPSS V22

[1]- ابراهيم سالم ابراهيم أبو عمرة، **استخدام تحليل المسار في دراسة العوامل المناخية المؤثرة على كمية الأمطار في محافظة رام الله**، أطروحة ماجستير في الاحصاء، جامعة الأزهر، غزة، ص:43.

[2]- محسن مجم المالكي، **تعلم برنامج مايكروسوفت اكسل 2003**، دار العلوم للنشر والتوزيع، بيروت، بدون سنه نشر، ص:01.



المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (EXCEL)

- من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن عدد الذكور أعلى من عدد الإناث حيث سجلوا نسبة مرتفعة تقدر بـ 73% أما الإناث 14%، وهذا راجع الى طبيعة التوظيف لدى المؤسسة محل الدراسة.

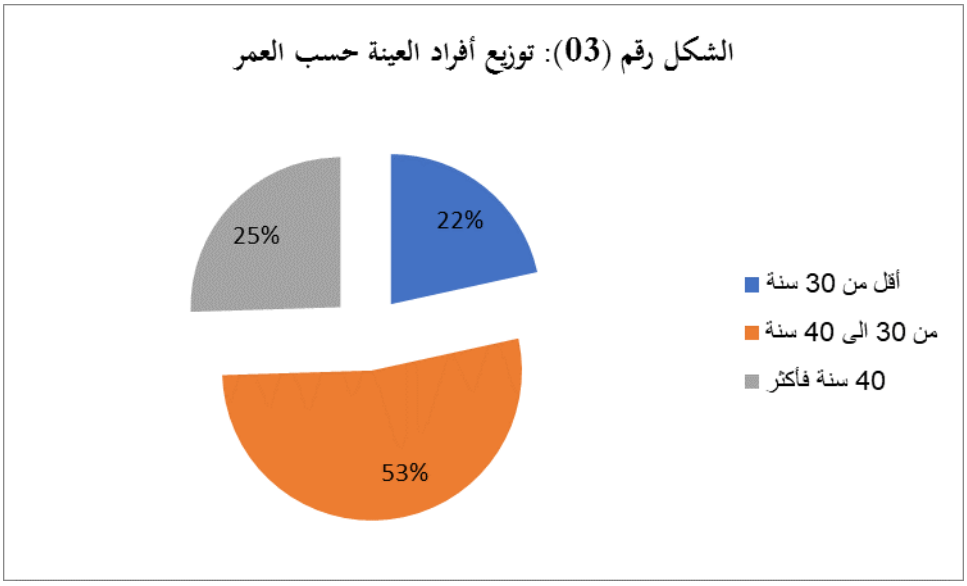
ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب العمر.

حتى تكون نتائج الدراسة أكثر وضوحا قمنا بتمثيلها في جدول ورسم بياني كالتالي:

الجدول رقم(06): توزيع العينة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة
أقل من 30 سنة	11	%22
من 30 الى 40 سنة	27	%53
40 سنة فأكثر	13	%25
المجموع	51	%100

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام SPSS V22



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (EXCEL)

- يتبين لنا من الشكل أعلاه أن الفئة العمرية الغالبة كانت(من 30 الى 40 سنة) بنسبة (53%)، وهذا راجع لتميز هذه الفئة بالطاقة الشبابية التي تمكنها من العمل بكفاءة وفعالية، تليها الفئة العمرية (من 40 سنة فأكثر) التي سجلت نسبة منخفضة (25%)، في حين سجلت الفئة العمرية (أقل من 30 سنة) نسبة (22%)، وهذا راجع الى أن معظم الموظفين في المؤسسة ذوي خبرة طويلة في مجال عملهم.

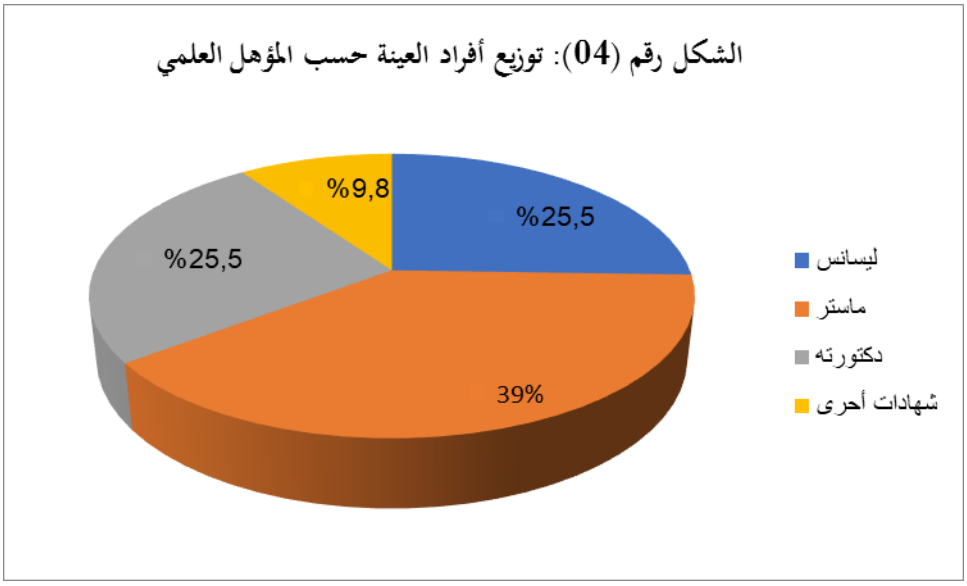
ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

قمنا بتمثيل نتائج الدراسة في جدول ورسم بياني كالتالي:

الجدول رقم(07): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
ليسانس	13	%25,5
ماستر	20	%39
دكتورته	13	%25,5
شهادات أخرى	5	%9,8
المجموع	51	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام SPSS V22



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (EXCEL)

من خلال النتائج نلاحظ أن الفئة الغالبة للمؤهل العلمي هي (الماستر) بنسبة (39%)، تليها نسبة المؤهلين العلميين (ليسانس) و(الدكتوراه) بنسبة (25,5%)، أما أقل النتائج فكانت "للشهادات الأخرى"، بنسبة (9,8%)وهذا يؤكد أن معظم العاملين في المؤسسة محل الدراسة ذوي مستوى تعليمي عالي.

رابعا: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي.

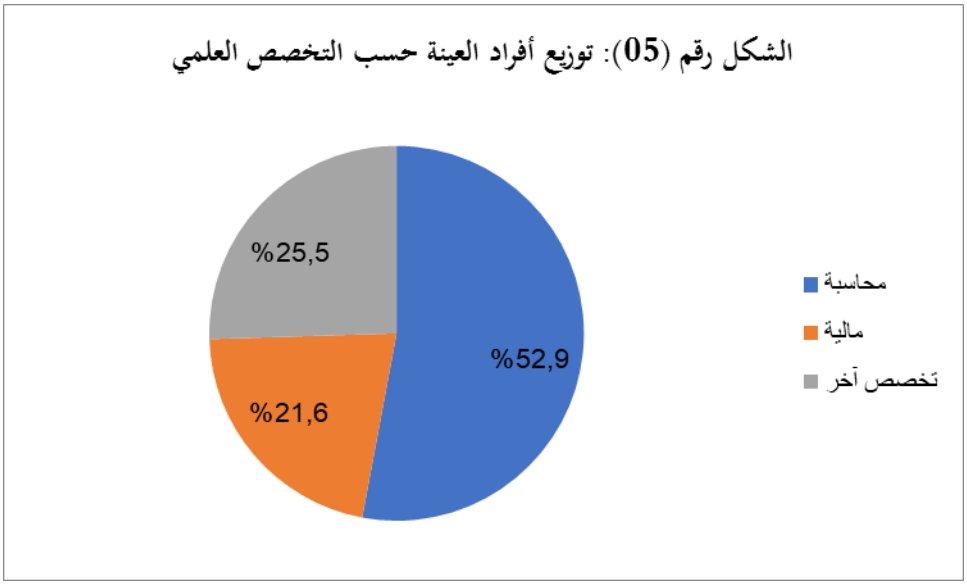
قمنا بتمثيل نتائج الدراسة في جدول ورسم بياني كالتالي:

الجدول رقم(08): توزيع العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة
محاسبة	27	%52,9
مالية	11	%21,6
تخصص آخر	13	%25,5
المجموع	51	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام SPSS V22

الشكل رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (EXCEL)

من خلال النتائج نلاحظ أن الفئة الغالبة للتخصص العلمي هي (محاسبة) بنسبة (52,9%)، تليها نسبة "التخصصات العلمية الأخرى" بنسبة (25,5%)، أما أقل النتائج فكانت "لتخصص مالية"، بنسبة (21,6%)، وهذا يؤكد أن المؤسسة محل الدراسة تظم جميع التخصصات العلمية بنسب متفاوتة.

خامسا: توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.

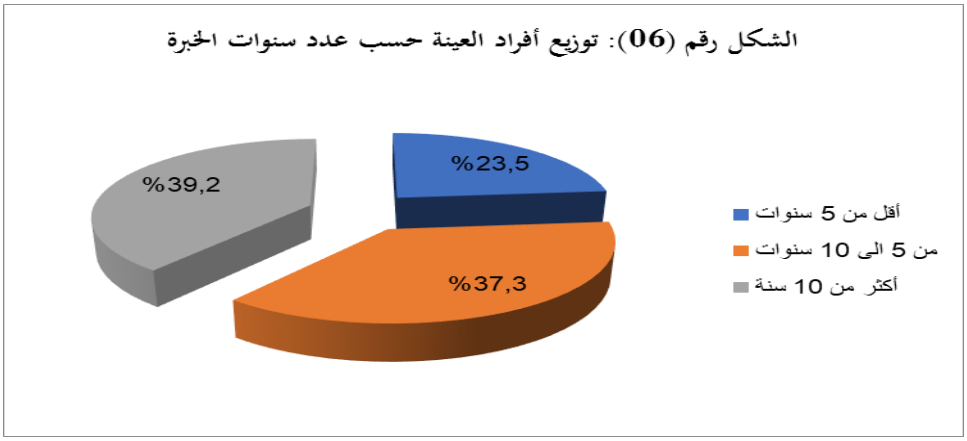
قمنا بتمثيل نتائج الدراسة في جدول ورسم بياني كالتالي:

الجدول رقم(09): توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة
أقل من 5 سنوات	12	%23,5
من 5 الى 10 سنوات	19	%37,3
أكثر من 10 سنة	20	%39,2
المجموع	51	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام SPSS V22

الشكل رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (EXCEL)

نلاحظ تسجيل نسبة مرتفعة للعاملين الذين تتراوح عدد سنوات العمل لديهم (أكثر من 10 سنوات)، حيث بلغت (39,2%)، وهذا راجع الى أن معظم العاملين ذو خبرة علمية طويلة، أما الفئة التالية (من 5 الى 10 سنوات) بنسبة (37,3%)، في حين تسجل الفئة (أقل من 5 سنوات) نسبة (23,5%)، واللاتي تمثلان فئة الشباب.

الفرع الثاني: الاتجاه العام لآراء المستجوبين

بعد أن قمنا بتحليل خصائص العينة حسب البيانات الشخصية، سنقوم باستخدام الاحصاء الوصفي المتمثل في المتوسط الحسابي للتعرف على الاتجاه العام لآراء أفراد العينة

1. سنتطرق لما يتعلق بعبارات الفرضية الأولى " أثر إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي" في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): تقييم أثر إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي من وجهة نظر ذوي الاختصاص المحاسبي

الرقم	العبارات	Mean	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
1	يعتبر عدم وضع استراتيجية واضحة من قبل المؤسسة لتجنب التلاعب جزء من إدارة الأرباح.	3,29	0,944	محايد	6
2	إثبات الإيراد قبل وقوعه يسهم في زيادة الربحية الوهمية للمؤسسة.	3,69	0,948	موافق	4
3	استخدام الحكم الشخصي لإعداد القوائم يؤثر على شفافيتها.	3,94	0,904	موافق	1
4	المبالغة في تقييم عناصر الأصول غير الملموسة يسهم في تضخيم قيمة المؤسسة.	3,67	0,973	موافق	5
5	لإدارة الأرباح تبعات سلبية دائما.	3,25	0,956	محايد	7
6	إدراج البضاعة أو المخزون التالف إلى عناصر الميزانية يؤدي إلى إظهار موجودات غير حقيقة.	3,92	0,891	موافق	2
7	تشكل قيمة الخردة المتبقية أحد أساليب التضليل بعد نهاية العمر الإنتاجي للأصل.	3,73	0,981	موافق	3
أثر إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي		**3,64**	**0,94**	**موافق**	**–**

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

يتضح من المعطيات الكمية الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن استجابات المبحوثين حول **أثر إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي** جاءت موافق، ونستدل على هذا بمتوسط الحسابي العام المقدر بـ (3,64) وانحراف معياري (0,94)، لقد تراوحت استجابات المبحوثين في المتوسط الحسابي (3,25-3,94) وبانحراف معياري (0,904-0,956).

- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "3" المتعلقة بـ (استخدام الحكم الشخصي لإعداد القوائم يؤثر على شفافيتها)، المرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3,94) والانحراف المعياري

(0,904) وهي في الاتجاه "موافق"، مما يدل على أن أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية عالية واستخدام الحكم الشخصي لإعداد القوائم يؤثر على شفافيتها.

- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "6" المتعلقة بـ (إدراج البضاعة أو المخزون التالف إلى عناصر الميزانية يؤدي إلى إظهار موجودات غير حقيقة)، المرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3,92) والانحراف المعياري (0,891) وهي في الاتجاه "موافق"، مما يدل على أن أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية عالية وإدراج البضاعة أو المخزون التالف إلى عناصر الميزانية يؤدي إلى إظهار موجودات غير حقيقة.
- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "7" المتعلقة بـ (تشكل قيمة الخردة المتبقية أحد أساليب التضليل بعد نهاية العمر الإنتاجي للأصل)، المرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3,73) والانحراف المعياري (0,981) وهي في الاتجاه "موافق"، مما يدل على أن أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية عالية وتشكل قيمة الخردة المتبقية أحد أساليب التضليل بعد نهاية العمر الإنتاجي للأصل.
- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "2" المتعلقة بـ (إثبات الإيراد قبل وقوعه يسهم في زيادة الربحية الوهمية للمؤسسة)، المرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3,69) والانحراف المعياري (0,948) وهي في الاتجاه "موافق"، مما يدل على أن أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية عالية وإثبات الإيراد قبل وقوعه يسهم في زيادة الربحية الوهمية للمؤسسة
- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "4" المتعلقة بـ (المبالغة في تقييم عناصر الأصول غير الملموسة يسهم في تضخيم قيمة المؤسسة)، المرتبة الخامسة من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3,67) والانحراف المعياري (0,973) وهي في الاتجاه "موافق"، مما يدل على أن أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية عالية والمبالغة في تقييم عناصر الأصول غير الملموسة يسهم في تضخيم قيمة المؤسسة.
- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "1" المتعلقة بـ (يعتبر عدم وضع استراتيجية واضحة من قبل المؤسسة لتجنب التلاعب جزء من إدارة الأرباح)، المرتبة السادسة من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3,29) والانحراف المعياري (0,44) وهي في الاتجاه "محايد"، مما يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية ويعتبر عدم وضع استراتيجية واضحة من قبل المؤسسة لتجنب التلاعب جزء من إدارة الأرباح.
- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "5" المتعلقة بـ (لإدارة الأرباح تبعات سلبية دائما)، المرتبة السابعة من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3,25) والانحراف المعياري (0,956) وهي في الاتجاه "محايد"،

مما يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية ولإدارة الأرباح تبعات سلبية دائما.

3. سنتطرق لما يتعلق بعبارات الفرضية الثانية " أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل" في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): تقييم أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل من وجهة نظر ذوي الاختصاص المحاسبي

الرقم	العبارات	Mean	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
1	تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى إرتفاع مخاطر التشغيل داخل المؤسسة.	3,31	1,068	محايد	6
2	التحول بين السياسات والتقديرات المحاسبية يزيد من قيمة مصارف الإهتلاك ضمن قوائم الدخل.	3,75	0,977	موافق	4
3	يُعد التهر الضريبي جزء من ممارسات إدارة الأرباح.	3,29	1,137	محايد	7
4	التلاعب في تبويب النفقات في إقسام جدول التدفقات النقدية يعطي صورة غير صادقة على القيمة الحقيقية للنقدية الصافية.	3,8	0,8	موافق	3
5	إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض الأصول غير الملموسة.	3,65	0,868	موافق	5
6	تحويل إيرادات محققة من سنوات سابقة لصافي الربح بدلا من كونه أرباح محتجزة جزء من التلاعب في ربحية المؤسسة	3,9	0,9	موافق	1
7	تعد بعض التغييرات في طرق الإنتاج المتفق عليها جزء من التهرب من تطبيق المعايير المحاسبية.	3,86	0,849	موافق	2
أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل		**3,65**	**0,94**	**موافق**	**–**

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

يتضح من المعطيات الكمية الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن استجابات المبحوثين حول **أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل** جاءت موافق، ونستدل على هذا بمتوسط الحسابي العام المقدر بـ (3,65) وانحراف معياري (0,94)، لقد تراوحت استجابات المبحوثين في المتوسط الحسابي (3,29-3,9) وبانحراف معياري (0,9-1,137).

- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "6" المتعلقة بـ (تحويل إيرادات محققة من سنوات سابقة لصافي الربح بدلا من كونه أرباح محتجزة جزء من التلاعب في ربحية المؤسسة)، المرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي للفقرة (3,9) والانحراف المعياري (0,9) وهي في الاتجاه "موافق"، مما يدل على أن أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية عالية وتحويل إيرادات محققة من سنوات سابقة لصافي الربح بدلا من كونه أرباح محتجزة جزء من التلاعب في ربحية المؤسسة.
- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "7" المتعلقة بـ (تعد بعض التغييرات في طرق الإنتاج المتفق عليها جزء من التهرب من تطبيق المعايير المحاسبية)، المرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي

(3,86) والانحراف المعياري (0,849) وهي في الاتجاه "موافق"، مما يدل على أن أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية عالية وتعد بعض التغييرات في طرق الإنتاج المتفق عليها جزء من التهرب من تطبيق المعايير المحاسبية.

- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "4" المتعلقة بـ (التلاعب في تبويب النفقات في إقسام جدول التدفقات النقدية يعطي صورة غير صادقة على القيمة الحقيقية للنقدية الصافية)، المرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3,8) والانحراف المعياري (0,8) وهي في الاتجاه "موافق"، مما يدل على أن أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية عالية والتلاعب في تبويب النفقات في إقسام جدول التدفقات النقدية يعطي صورة غير صادقة على القيمة الحقيقية للنقدية الصافية.
- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "2" المتعلقة بـ (التحول بين السياسات والتقديرات المحاسبية يزيد من قيمة مصارف الاهتلاك ضمن قوائم الدخل)، المرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3,75) والانحراف المعياري (0,977) وهي في الاتجاه "موافق"، مما يدل على أن أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية عالية والتحول بين السياسات والتقديرات المحاسبية يزيد من قيمة مصارف الاهتلاك ضمن قوائم الدخل.
- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "5" المتعلقة بـ (إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض الأصول غير الملموسة)، المرتبة الخامسة من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3,65) والانحراف المعياري (0,866) وهي في الاتجاه "موافق"، مما يدل على أن أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية عالية وإجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض الأصول غير الملموسة.
- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "1" المتعلقة بـ (تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى إرتفاع مخاطر التشغيل داخل المؤسسة)، المرتبة السادسة من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3,31) والانحراف المعياري (1,068) وهي في الاتجاه "محايد"، مما يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية وتؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى إرتفاع مخاطر التشغيل داخل المؤسسة.
- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "3" المتعلقة بـ (يُعد التهرب الضريبي جزء من ممارسات إدارة الأرباح)، المرتبة السابعة من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3,29) والانحراف المعياري (1,137) وهي في الاتجاه "محايد"، مما يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية و يُعد التهرب الضريبي جزء من ممارسات إدارة الأرباح.

4. سنتطرق لما يتعلق بعبارات الفرضية الثانية " أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية" في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): تقييم أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية من وجهة نظر ذوي الاختصاص المحاسبي

الرقم	العبارات	Mean	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
1	مرونة القوانين تؤدي إلى القيام بممارسات غير أخلاقية تضر بمصداقية القوائم المالية.	3,53	1,065	موافق	4
2	عدم الكشف عن الديون المتأخرة ينقص من قيمة المؤونات والمصاريف المقدرة.	3,86	0,749	موافق	1
3	تصنيف الأسهم التجارية كإستثمار أو العكس يقلل من شفافية القوائم المعروضة.	3,73	0,85	موافق	3
4	تسبب ممارسات إدارة الأرباح في تراجع القيمة السوقية للمؤسسة.	3,43	1,136	موافق	6
5	تعتبر كل الطرق التي تزيد من رفاهية المؤسسة مسموح بها محاسبيا.	3,43	1,118	موافق	5
6	تحسين صافي الربح من شأنه أن يؤثر على قرارات المستخدمين المحتملين للقوائم.	3,84	0,903	موافق	2
7	تستعمل بعض المؤسسات ممارسة إدارة الأرباح كحل لبعض المشاكل في أدائها.	3,84	0,903	موافق	2
أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية		**3,66**	**0,96**	**موافق**	**–**

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

يتضح من المعطيات الكمية الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن استجابات المبحوثين حول **أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية** جاءت "موافق"، ونستدل على هذا بمتوسط الحسابي العام المقدر بـ (3,66) وانحراف معياري (0,96)، لقد تراوحت استجابات المبحوثين في المتوسط الحسابي (3,86-3,43) وبانحراف معياري (1,136-0,749).

- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "2" المتعلقة بـ (عدم الكشف عن الديون المتأخرة ينقص من قيمة المؤونات والمصاريف المقدرة)، المرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي للفقرة (3,86) والانحراف المعياري (0,749) وهي في الاتجاه "موافق"، مما يدل على أن أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية عالية وعدم الكشف عن الديون المتأخرة ينقص من قيمة المؤونات والمصاريف المقدرة.
- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "6" المتعلقة بـ (تحسين صافي الربح من شأنه أن يؤثر على قرارات المستخدمين المحتملين للقوائم) والفقرة رقم "7" (تستعمل بعض المؤسسات ممارسة إدارة الأرباح كحل لبعض المشاكل في أدائها)، المرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3,84) والانحراف المعياري (0,903) وهي في الاتجاه "موافق"، مما يدل على أن أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية عالية وتحسين صافي الربح من شأنه أن يؤثر على قرارات المستخدمين المحتملين للقوائم بالإضافة الى استعمال بعض المؤسسات ممارسة إدارة الأرباح كحل لبعض المشاكل في أدائها.
- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "3" المتعلقة بـ (تصنيف الأسهم التجارية كاستثمار أو العكس يقلل من شفافية القوائم المعروضة)، المرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3,73)

والانحراف المعياري (0,85) وهي في الاتجاه "موافق"، مما يدل على أن أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية عالية وتصنيف الأسهم التجارية كاستثمار أو العكس يقلل من شفافية القوائم المعروضة.

- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "1" المتعلقة بـ (مرونة القوانين تؤدي إلى القيام بممارسات غير أخلاقية تضر بمصداقية القوائم المالية)، المرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3,53) والانحراف المعياري (1,065) وهي في الاتجاه "موافق"، مما يدل على أن أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية عالية ومرونة القوانين تؤدي إلى القيام بممارسات غير أخلاقية تضر بمصداقية القوائم المالية.
- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "5" المتعلقة بـ (كل الطرق التي تزيد من رفاهية المؤسسة مسموح بها محاسبيا)، المرتبة الخامسة من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3,43) والانحراف المعياري (1,118) وهي في الاتجاه "موافق"، مما يدل على أن أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية عالية وكل الطرق التي تزيد من رفاهية المؤسسة مسموح بها محاسبيا.
- بلغت المتوسط الحسابي في الفقرة "4" المتعلقة بـ (تسبب ممارسات إدارة الأرباح في تراجع القيمة السوقية للمؤسسة)، المرتبة السادسة من حيث موافقة أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3,43) والانحراف المعياري (1,136) وهي في الاتجاه "موافق"، مما يدل على أن أفراد العينة موافقون على محتوى هذه الفقرة بدرجة إيجابية عالية وتسبب ممارسات إدارة الأرباح في تراجع القيمة السوقية للمؤسسة.

الفرع الثالث: اختبار متغيرات الدراسة

بعد عرض وتحليل مختلف إجابات أفراد عينة الدراسة التي تضمنها الاستبيان، نقوم باختبار متغيرات الدراسة عند مستوى دلالة معنوية (a= 0,05).

أولا:تحليل التباين.

اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS22، كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (13): تحليل التباين

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة اختبار فيشر F	قيمة الاحتمال Sig
الانحدار	**14,258**	3	4,753	2129,393	b0,000
البواقي	**0,105**	47	0,002		
المجموع	14,363	50			

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة مخرجات نظام (SPSS22)

التحليل: من خلال الجدول نلاحظ أن Sig=0.000 وهي أصغر من (a≤0.05)، وبهذا يكون نموذج ملائم لقياس العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

نقوم باختبار الفرضيات.

الفرع الأول: اختبار الفرضيات الفرعية

سنقوم في هذا الفرع باختبار نتائج الفرضيات السابقة:

1 تحليل نتائج الفرضية الأولى:

تشير الفرضية الأولى "**وجود أثر لإدارة الأرباح في قائمة المركز المالي** "

H0: لا يوجد أثر لإدارة الأرباح في قائمة المركز المالي.

H1: يوجد أثر لإدارة الأرباح في قائمة المركز المالي.

الجدول رقم (14): قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى

الفرضية الأولى	Mean	الانحراف المعياري	الاتجاه
يوجد أ ثر لإدارة الأرباح في قائمة المركز المالي	3,64	0,94	موافق

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

التحليل: من خلال النتيجة الموضحة في الجدول أعلاه الخاص بالنتيجة الأولى، نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي (3,64) بانحراف معياري (0,94)، مما يدل على وجود أ ثر لإدارة الأرباح في قائمة المركز المالي، وهذا ما أكدته الفرضية الأولى.

2 تحليل نتائج الفرضية الثانية:

تشير الفرضية الأولى "**وجود أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل**"

H0: لا يوجد أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل.

H1: يوجد أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل.

الجدول رقم (15): قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية

الفرضية الثانية	Mean	الانحراف المعياري	الاتجاه
أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل	3,65	0,94	موافق

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

التحليل: من خلال النتيجة الموضحة في الجدول أعلاه الخاص بالنتيجة الثانية، نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي (3,65) بانحراف معياري (0,94)، مما يدل على وجود أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل، وهذا ما أكدته الفرضية الثانية.

3 تحليل نتائج الفرضية الثالثة:

تشير الفرضية الأولى " **وجود أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية** "

H0: لا يوجد أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل.

H1: يوجد أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية.

الجدول رقم (16): قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة	Mean	الانحراف المعياري	الاتجاه
أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية	66 ،3	0,96	موافق

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

التحليل: من خلال النتيجة الموضحة في الجدول أعلاه الخاص بالنتيجة الثالثة، نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي (3,66) بانحراف معياري (0,96)، مما يدل على وجود أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية، وهذا ما أكدته الفرضية الثالثة.

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرئيسية: التي تشير الى "**وجود أثر لممارسات إدارة الأرباح في جودة وشفافية القوائم المالية**".

سنقوم باستخدام الاحصاء الوصفي المتمثل في المتوسط الحسابي للتعرف على الاتجاه العام لآراء أفراد العينة.

الجدول رقم (17): يمثل قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضيات الفرعية

الرقم	الفرضيات	Mean	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
1	أثر لإدارة الأرباح في قائمة المركز المالي	3,64	0,942	3	موافق
2	أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل	3,65	0,942	2	موافق
3	أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية	3,66	0,960	1	موافق
	أثر لممارسات إدارة الأرباح في جودة وشفافية القوائم المالية	**3,65**	**0,948**	/	**موافق**

المصدر: إعداد الطلبة بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

- من خلال المعطيات الكمية الواردة في الجدول أعلاه يتضح أنه **يوجد أثر لممارسات إدارة الأرباح في جودة وشفافية القوائم المالية** وذلك بمتوسط حسابي يساوي (3,65) وانحراف معياري (0.948)، ومنه نقبل الفرض القائل: **يوجد أثر لممارسات إدارة الأرباح في جودة وشفافية القوائم المالية.**

خلاصة الفصل :

خلال هذا الفصل قمنا بمعالجة نتائج الاجابة على الإستبيان وتحليلها وإستخلاص جملة من النتائج ومناقشتها، وقد أثبتنا من خلال الدراسة الميدانية أن للممارسات إدارة الأرباح تأثير كبير على القوائم المالية، وكذلك أثبتنا أن لها تأثيرها السلبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية بين تأثير ممارسات إدارة الأرباح على القوائم المالية كمية وتأثيرها على الخصائص النوعية، أي أنه كلما كان هناك تلاعب كبير بأرقام ومبالغ القوائم المالية كلما كان هناك تأثير أكبر على الخصائص النوعية مما يؤدي إلى تدني جودة هذه القوائم.

ومن مخرجات الدراسة أن كل من الأكاديميين (الأساتذة) والمهنيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين) يتفقون على أن ممارسات إدارة الأرباح هي ممارسات سلبية تلقي بظلالها على القوائم المالية ما يأثر على قرارات الأطراف ذات العلاقة

الخاتمة العامة

عالجت الدراسة واحدة من أحدث طرق التحايل في مجال المحاسبه وأكثرهم جدلا وهو إدارة الأرباح، فقد ظهرت إدارة الأرباح بغية تزييف وتغيير واقع الشركات عن طريق إنتهاج عدة ممارسات وتقنيات تسمح بالتلاعب في بنود وعناصر القوائم المالية بالطريقة المرغوبة من أجل تحقيق أهداف معدة مسبقا مثل ترقية الشركة في السلم الأئتماني، من أجل الرفع من قيمة الشركة في السوق، الرفع من ربحية السهم بغية جذب مستثميرين أو لغايات التهرب الضريبي.

لذلك إعتمد الكثير من ممارسي إدارة الأرباح أنها الطريقة الأمثل لإستمرارية الشركات، لكن أثبت الواقع عكس ذلك فلإدارة الأرباح ماهي إلا طوق نجاة مؤقت يحقق المكاسب والأهداف في المدى القصير لكن يؤثر سلبا على المدى البعيد، وخير دليل على ذلك السقوط المتوالي للشركات التي ثبت أنها مارست أساليب إحتيالية ومثال ذلك شركة الطاقة العالمية "أنرون"، شركة "لايفنت الكندية"، شركة "وورد كوم"، وغيرها من كبرى الشركات التي اشهرت إفلاسها نتيجة ممارسة إدارة الأرباح.

ولمعالجة مشكل الدراسة المتمثل في " **ما مدى الأثر التي قد تلعبه ممارسات إدارة الأرباح على جودة وشفافية القوائم المالية**"، عملنا على وضع أرضية بحثية للمفاهيم والمصطلحات وأبرز الجوانب النظرية المتعلقة بإدارة الأرباح وكذا القوائم المالية بإعتبارهما متغيري الدراسة وكذلك تعرضنا خلال هذا الفصل إلى جماة من الدراسات العربية السابقة منها والأجنبية المتعلقة بموضوع الدراسة وإبراز أوجه الإختلاف ومميزات دراستنا عن الدراسات السابقة. وفي المقابل الجانب النظري لابد أن يقابله جانب تطبيقي أعتمدنا فيه على توزيع إستبيان على عينه من ممارسي مهنة المحاسبة وبعض الأساتذه المحاسبين، وقد تم من خلال هذه الدراسة إختبار مدى أثر ممارسات إدارة الأرباح على القوائم المالية، وأيضا تم إختبار مدى توافق إجابات كل من ممتهني مهنة المحاسبة (محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين) حول مدى أثر ممارسات إدارة الأرباح على القوائم المالية. وخلصت الدراسة إلا جملة من النتائج نوجزها فيما يلي:

نتائج إختبار الفرضيات:

الفرضية الأول: يوجد أثر لممارسات إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي

أظهرت نتائج تحليلات الإحصائية للفرضية الأولى أن هناك أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي وهذا راجع إلى أن إستخدام ممارسات إدارة الأرباح سيؤثر بالضرورة على أرقام ومبالغ القوائم المالية مما يظهر القوائم المالية تختلف عن السنوات الماضي، ولذلك أثبتنا صحة الفرضية.

الفرضية الثانية: يوجد أثر لممارسات إدارة الأرباح في قائمة الدخل

أظهرت نتائج تحليلات الإحصائية للفرضية الأولى أن هناك أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة الدخل وهذا راجع إلى أن إستخدام ممارسات إدارة الأرباح سيؤثر بالضرورة على أرقام ومبالغ القوائم المالية مما يظهر القوائم المالية تختلف عن السنوات الماضي، ولذلك أثبتنا صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثانية: يوجد أثر لممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية

أظهرت نتائج تحليلات الإحصائية للفرضية الأولى أن هناك أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة قائمة التغير في حقوق الملكية وهذا راجع إلى أن إستخدام ممارسات إدارة الأرباح سيؤثر بالضرورة على أرقام ومبالغ القوائم المالية مما يظهر القوائم المالية تختلف عن السنوات الماضي، ولذلك أثبتنا صحة الفرضية الثالثة.

نتائج الدراسة:

- تمثل القوائم المالية مخرجات النظام المحاسبي تبين الوضعية المالية للمؤسسة وتوفر المعلومات والبيانات التي تبين الحقوق وديون المؤسسة أتجاه الغير.
- من يقوم بإدارة الأرباح هو شخص مميز في هذا المجال وله دراية كافية بالمبادئ والأسس المحاسبية، لذلك فمن الضروري أن يقابله في هذا مدقق لديه القدر الكافي من المهارة ليكتشف هذه الممارسات.
- أن ممارسات إدارة الأرباح ممارسات قانونية لانها منحصرة ضمن حيز المبادئ والقواعد المحاسبية، حيث تقوم على إستغلال الثغرات والغموض المتواجد في القوانين والمعايير لصالح الشركة، والتلاعب الذي يحصل خارج القوانين والقواعد المحاسبية هو ميعرف بالتحايل أو الغش المحاسبي وهو غير قانوني يعتمد على التغليط والتزوير.
- كذلك فإدارة الأرباح تعطي قيم غير القيم الفعلية أي أنها تعطي نتائج مرغوبة بدل النتائج الحقيقة.
- إن هناك أثر كبير للممارسات إدارة الأرباح على مختلف القوائم المالية.
- إن ممارسات إدارة الارباح في مختلف القوائم المالية من شأنها أن تؤثر على جودة هذه القوائم من خلال التأثير على الخصائص النوعية (الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة..).
- بينت الدراسة أن هناك توافق بين وجهات نظر كل من الأكاديمين والمهنيين حول أثر ممارسات إدارة الأرباح على القوائم المالية.

توصيات الدراسة:

- خفض مجال إختيار البدائل والمعالجات المحاسبية في كل من المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي وطنيا.
- ضرورة إلتزام ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة بقواعد السلوك المهني والأخلاقي.

- إقامة دورات وندوات وملتقيات وتجمعات ثقافية للتنويه بالنتائج السلبية لإدارة الأرباح.
- سن وفرض قواعد وعقوبات قانونية أكثر صرامة ضد ممارسي إدارة الأرباح.

أفاق الدراسة:

- دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج إدارة الأرباح.

قائمة المراجع

أولا الكتب :

1. أحمد مُحَّد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، **المحاسبة الإبداعية**، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، دار الجديد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، دمشق، سوريا، 2019.

2. أحمد مصطفى الأشقر، **مقدمة في الإحصاء مفاهيم و طرائق**، دار الثقافة للنشر و التوزي، عمان 2009.

3. بوشاشي بوعلام، **فوائد الإحصاء، دروس و تمارين**، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع .

4. سامح مُحَّد رضا رياض أحمد، **اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية**، الطبعة الثانية، مملكة البحرين، 2016.

5. عبد المجيد الطيب الفار، **إدارة الأرباح**، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2011.

6. قاسم مُحَّد عبد الله البعاج، **المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة(دراسة تطبيقية لعينة من القوائم المالية للشركات العراقية)**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، الجلد4، العدد10، 2014.

7. قانون الشركات الأردني رقم(22) لسنة 1997 وتعديلاته لغاية القانون رقم(17) لسنة 2003.

8. لطفي أمين أحمد السيد، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2018.

9. محسن الخضيري، **المحاسبة الاجرامية**، الطبعة الاولى، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2014.

10. محسن مجم المالكي، **تعلم برنامج مايكروسوفت اكسل 2003**، دار العلوم للنشر والتوزيع، بيروت، بدون سنه نشر.

11. مُحَّد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، الأوراق الزرقاء، الجزائر 2010.

12. مُحَّد مطر، موسى السوطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية للمحاسبة**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، عمان، 2008، ص:332.

13. مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، المعيار المحاسبي الدولي رقم1، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

ثانيا:الرسائل

14. ابراهيم احمد مُحَّد النعاس، **إدارة الأرباح المحاسبة والعوامل المؤثرة عليها في الشركات المساهمة الليبية**، لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بن غازي،2014.

15. ابراهيم سالم ابراهيم أبو عمرة، **استخدام تحليل المسار في دراسة العوامل المناخية المؤثرة على كمية الأمطار في محافظة رام الله**، أطروحة ماجستير في الاحصاء، جامعة الأزهر، غزة،.

16. آسيا العروسي، **تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر(دراسة إستطلاعية)**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحَّد بوضياف، المسيلة، 2019.

17. أمينة فداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية(دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF205)**، شهادة أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل دكتوراه الطور الثالث، جامعة باجي مختار، عنابه، 2014.

18. بشيري جمال وشقوري يوسف، **أثر أساليب المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية**، لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي،2018.

19. بوبكر رزيقات، **أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على إدارة الأرباح(دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2019.

20. جبلاحي فتيحة، بن عيسى ريان، **دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح(دراسة حالة مؤسسة المركب الصناعي التجاري وحدة مطاحن الحضنة)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة مُحَّد بوضياف، المسيلة، 2022.

21. جبلاحي لخضر، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبتكارية(دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيون)**، لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحَّد بوضياف، المسيلة، 2019.

22. حدادي سارة، **دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المحاسبية(دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية، جامعة مُحَّد بوضياف، المسيلة، 2019.

23. سلمان طاهر، شرقي زكرياء، صبتي خميس، فارح العرابي، **أثر تغيير السياسات المحاسبية على القوائم المالية(دراسة ميدانية)**، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2021.

24. عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمان، **التغيير الإداري للسياسات المحاسبية والآثار والدوافع والمعالجة، (دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية)**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتمويل، منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان والتكنلوجيا، 2012.

25. عبد الرؤوف سالم، معمر سلمي، يحي شرقي، **أثر استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية (دراسة ميدانية)**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2020.

26. عفاف لغريب، فطيمة رزقي، أيمان لبيضة، مُحَّد الحسين لغدامسي، **الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها**، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2022، ص :10.

27. مُحَّد مطر، ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009.

28. ميسوم دهام حماد الشمري، **أثر تمهيد الدخل على أداء المالي(دراسة تطبيقية على بنك الإسكان لتجارة والتمويل)**، مذكرة مكملة لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2016.

المجلات والدوريات :

29. بوقابة زينب، جنيدي مراد، **آليات حوكمة المؤسسات والحد من ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، المجلد8(العدد1)، جامعة بومرداس، الجزائر، 2019.

30. سعد بوراوي، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري ل IFRS/IAS**، مداخلة، ملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية "تجارب تطبيقات وآفاق" كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 17و18 جافني، 2010.

31. شنين عبد النور، طرفاوي محي الدين، زرقون عمر الفاروق، **مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية(دراسة تحليلية انتقاديه)**، مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد 4(العدد1)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018.

32. صالح مرازقة، **القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية المالية الإسلامية**، مداخلة، الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي "الواقع ... ورهانات المستقبل"، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بغرداية، فيفري 2011.

33. لوالبية فوزي، **دور مبادئ النظام المحاسبي المالي الجزائريSCF في ضبط ممارسات إدارة الأرباح (دراسة تحليلية تقييميه)**، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، المجلد 4(العدد2)، جامعة أحمد دراية، إدرار، 2021.

34. ناظم شعلان جبار، **أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية(دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد التاسع، العدد 32، 2015.

35. نعيم تومان هرمون الزيادي، **تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية(دراسة تطبيقية)**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، الكويت، المجلد17، العدد2، 2015.

36. هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، **نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المتقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مداخلة، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29و30 نوفمبر 2011.

الموسوعات :

37. مُحَمَّد عبد الحميد مُحَمَّد عطية، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014.

المراجع الأجنبية :

38. Béatrice et Francis، granduillot، analisefinanciere، 5édition، Paris، 2008.

39. Michael John, Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals, A John Wiley and Sons, Ltd, Publication, Chichester, England, 2011.

الملاحق

الملحق رقم (01): مخرجات SBSS22

Statistiques descriptive

	Moyenne	Ecart type	N
الفرضية_الرئيسية	3,6536	,53597	51
الفرضية1	3,6415	,56379	51
الفرضية2	3,6527	,61096	51
الفرضية3	3,7059	,56232	51

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	51	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	51	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,891	21

Corrélations

		الفرضية1	الفرضية2	الفرضية3
الفرضية1	Corrélation de Pearson	1	,817**	,753**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	N	51	51	51
الفرضية2	Corrélation de Pearson	,817**	1	,747**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	N	51	51	51
الفرضية3	Corrélation de Pearson	,753**	,747**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	51	51	51

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	14,258	3	4,753	2129,393	,000[b]
	Résidus	,105	47	,002		
	Total	14,363	50			

a. Variable dépendante : الفرضية_الرئيسية

b. Prédicteurs : (Constante), الفرضية1, الفرضية2, الفرضية3

Statistiques descriptive

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
يعتبر عدم وضع إستراتيجية واضحة من قبل المؤسسة لتجنب التلاعب جزء من إدارة الأرباح.	51	1	5	3,29	,944
إثبات الإيراد قبل وقوعه يسهم في زيادة الربحية الوهمية للمؤسسة.	51	2	5	3,69	,948
إستخدام الحكم الشخصي لإعداد الوائم يؤثر على شفافيتها.	51	2	5	3,94	,904
المبالغة في تقييم عناصر الأصول غير الملموسة يسهم في تضخيم قيمة المؤسسة.	51	1	5	3,67	,973
لإدارة الأرباح تبعات سلبية دائما.	51	2	5	3,25	,956
إدراج البضاعة أو المخزون التالف إلى عناصر الميزانية يؤدي إلى إظهار موجودات غير حقيقة.	51	2	5	3,92	,891
تشكل قيمة الخردة المتبقية أحد أساليب التضليل بعد نهاية العمر الإنتاجي للأصل.	51	2	5	3,73	,981
N valide (liste)	51				

Statistiques descriptive

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى إرتفاع مخاطر التشغيل داخل المؤسسة.	51	2	5	3,31	1,068
التحول بين السياسات والتقديرات المحاسبية يزيد من قيمة مصارف الإهتلاك ضمن قوائمة الدخل.	51	2	5	3,75	,977
يُعد التهر الضريبي جزء من ممارسات إدارة الأرباح.	51	1	5	3,29	1,137
التلاعب في تبويب النفقات في إقسام جدول التدفقات النقدية يعطي صورة غير صادقة على القيمة الحقيقية للنقدية الصافية.	51	2	5	3,80	,800
إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض الأصول غير الملموسة.	51	1	5	3,65	,868
تحويل إيرادات محققة من سنوات سابقة لصافى الربح بدلا من كونه أرباح محتجزة جزء من التلاعب في ربحية المؤسسة	51	1	5	3,90	,900
تعد بعض التغييرات في طرق الإنتاج المتفق عليها جزء من التهرب من تطبيق المعايير المحاسبية.	51	2	5	3,86	,849
N valide (liste)	51				

Statistiques descriptive

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
مرونة القوانين تؤدي إلى القيام بممارسات غير أخلاقية تضر بمصداقية القوائم المالية.	51	1	5	3,53	1,065
عدم الكشف عن الديون المتأخرة ينقص من قيمة المؤونات والمصاريف المقدرة.	51	2	5	3,86	,749
تصنيف الأسهم التجارية كإستثمار أو العكس يقلل من شفافية القوائم المعروضة.	51	2	5	3,73	,850
تسبب ممارسات إدارة الأرباح فى تراجع القيمة السوقية للمؤسسة.	51	1	5	3,43	1,136
تعتبر كل الطرق التي تزيد من رفاهية المؤسسة مسموح بها محاسبيا.	51	2	5	3,43	1,118
تحسين صافي الربح من شأنه أن يؤثر على قرارات المستخدمين المحتملين للقوائم.	51	1	5	3,84	,903
تستعمل بعض المؤسسات ممارسة إدارة الأرباح كحل لبعض المشاكل في أدائها.	51	1	5	3,84	,903
N valide (liste)	51				

الملحق رقم (02): وثيقة الاستبيان.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر –الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية ومحاسبة **التخصص**: محاسبة

السلام عليكم:

نسعى من خلال هذه الدراسة الميدانية بعنوان " **أثر ممارسات إدارة الأرباح على القوائم المالية** " لزيادة الإطلاع على المفاهيم التطبيقية للموضوع، ومن أجل هذه الغاية ومحاولتنا قياس متغيرات الدراسة بطريقة علمية، فإننا نسلمك هذا الاستبيان مقدرين مساعدتك في الإجابة على الأسئلة من أجل الوصول إلى أداة قياس صالحة وقوية، مع العلم أن صحة نتائج الاستبيان تعتمد إلى حد كبير على صحة إجاباتكم، شاكرين لكم مجهودكم معنا، وهذا البحث هو من متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم في المحاسبة المالية.

كما نوجه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستبقى سرية ولن يتم استخدامها إلا لأغراض البحث العلمي وفقط.

تقبلوا منا فائق الإحترام والتقدير.

الجزء الأول: المعلومات العامة.

الأسئلة الخاصة بالبيانات العامة: يرجي وضع علامة (×) للإجابة الصحيحة

1-العمر: أقل من 30 ☐ من 30-40 ☐ من 40 فأكثر ☐

2- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

3- المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐

شهادة أخرى:.....

4– التخصص العلمي : – محاسبة ☐ – مالية ☐ – تخصص آخر ☐

5– عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 ☐ أكثر من10 ☐

الجزء الثاني: معلومات خاصة بالدراسة.

يرجى وضع علامة (×) في الخانة التي ترونها مناسبة:

المحور الأول	أثر إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي؟	معارض بقوة	معارض	محايد	موافق	موافق بقوة
01	يعتبر عدم وضع إستراتيجية واضحة من قبل المؤسسة لتجنب التلاعب جزء من إدارة الأرباح.					
02	إثبات الإيراد قبل وقوعه يسهم في زيادة الربحية الوهمية للمؤسسة.					
03	إستخدام الحكم الشخصي لإعداد الوائم يؤثر على شفافيتها.					
04	المبالغة في تقييم عناصر الأصول غير الملموسة يسهم في تضخيم قيمة المؤسسة.					
05	لإدارة الأرباح تبعات سلبية دائما.					
06	إدراج البضاعة أو المخزون التالف إلى عناصر الميزانية يؤدي إلى إظهار موجودات غير حقيقة.					
07	تشكل قيمة الخردة المتبقية أحد أساليب التضليل بعد نهاية العمر الإنتاجي للأصل.					

المحور الثاني	أثر ممارسات إدارة الأرباح على قائمة الدخل؟	معارض بقوة	معارض	محايد	موافق	موافق بقوة
01	تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى إرتفاع مخاطر التشغيل داخل المؤسسة.					
02	التحول بين السياسات والتقديرات المحاسبية يزيد من قيمة مصارف الإهتلاك ضمن قوائمة الدخل.					
03	يُعد التهر الضريبي جزء من ممارسات إدارة الأرباح.					
04	التلاعب في تبويب النفقات في إقسام جدول التدفقات النقدية يعطي صورة غير صادقة على القيمة الحقيقية للنقدية الصافية.					
05	إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض الأصول غير الملموسة.					
06	تحويل إيرادات محققة من سنوات سابقة لصافي الربح بدلا من كونه أرباح محتجزة جزء من التلاعب في ربحية المؤسسة					
07	تعد بعض التغييرات في طرق الإنتاج المتفق عليها جزء من التهرب من تطبيق المعايير المحاسبية.					

المحور الثالث	أثر ممارسات إدارة الأرباح في قائمة التغير في حقوق الملكية؟	معارض بقوة	معارض	محايد	موافق	موافق بقوة
01	مرونة القوانين تؤدي إلى القيام بممارسات غير أخلاقية تضر بمصداقية القوائم المالية.					
02	عدم الكشف عن الديون المتأخرة ينقص من قيمة المؤونات والمصاريف المقدرة.					
03	تصنيف الأسهم التجارية كإستثمار أو العكس يقلل من شفافية القوائم المعروضة.					
04	تسبب ممارسات إدارة الأرباح في تراجع القيمة السوقية للمؤسسة.					
05	تعتبر كل الطرق التي تزيد من رفاهية المؤسسة مسموح بها محاسبيا.					
06	تحسين صافي الربح من شأنه أن يؤثر على قرارات المستخدمين المحتملين للقوائم.					
07	تستعمل بعض المؤسسات ممارسة إدارة الأرباح كحل لبعض المشاكل في أدائها.					