



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حمّة لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر بعنوان :

إنعكاسات السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح
في المؤسسة الاقتصادية
دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في المؤسسات الاقتصادية

- إشراف الأستاذ الدكتور :

محمد الهادي ضيف الله

- إعداد الطلبة :

➔ ذويب عبد الحق

➔ عثمانى عبد القادر

➔ طريلبي عبد الحميد

➔ لطوفة بوبكر

- لجنة المناقشة :

رئيسا

جامعة الشهيد حمّة لخضر - الوادي-

الأستاذ الدكتور : محمد فيصل مايدة

مشرفا و مقررا

جامعة الشهيد حمّة لخضر - الوادي-

الأستاذ الدكتور : محمد الهادي ضيف الله

مناقشا

جامعة الشهيد حمّة لخضر - الوادي-

الدكتور : يحي عبد اللاوي

السنة الجامعية : 2024/2023

شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وتنزل برحمته البركات تتفرج بقدراته الأزمان خالق الأرض والسموات الذي اعننا بفضلته وكرمه على إنجاز هذا العمل وتمامه.

نتوجه بالشكر الجزيل وخالص التقدير والعرفان:

إلى الأستاذ المشرف الدكتور " ضيف الله محمد الهادي " على التفضل بقبول الإشراف على هذه المذكرة والذي لم يبخل علينا بجهده في الإرشاد والتوجيه لإتمام هذا العمل في صورته النهائية.

إلى أساتذتنا المحكمين لإستمارة البحث وأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم قراءة هذا العمل ومناقشة وإبدائهم ملاحظاتهم القيمة وتوجيهاتهم الطيبة.

وأخيرا لا يفوتنا إلا أن نعبر عن بالغ تحياتنا وشكرنا إلى كل من ساهم في إنجاز هذا البحث المتواضع سواء من بعيد أو قريب.

الحمد لله الذي جعل لنا من العلم نورا تهدي به ، ورفعت قبعتي

مودعا سنينا مضت

أهدي تخرجي إلى بحر الحب والحنان والنبض الساكن في عروقي أُمي

الحنونة وأبي رحمه الله الذي كان لي سنداً في مسيرتي ،

إلى نجوم سمائي المتلألئة وسندي في الحياة اخوتي وأخواتي

إلى إخوتي التي لم تلدهم أُمي ولكن ولدتهم لي الأيام كانوا سنداً لي،

بفضلهم أقف في هذا الموقف الجميل والمشرف

،شكرا لكل أصدقائي ،

شكرا إلى من علموني حرفا.

نويب عبد الحق

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم و زيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا
بالعافية. إلى التي سهرت على راحتي صغيرا ثم حرصت على
مستقبلي كبيرا إلى التي غمرتني بحبها إلى أحب مخلوقة إلى قلبي أُمي
الغالية أطال الله في عمرها.
إلى مثالي في الحياة إلى الذي كد وسعى لتربيتي وتعليمي ما ينفعني
لأجل تخطي معارج العلم والمعرفة إلى أحب مخلوق إلى قلبي أبي
العزيز أطال الله في عمره.
إلى جميع أفراد العائلة عامة وزوجتي وأبنائي خاصة.
إلى أصدقائي وزملائي جميعا.
إلى كافة أساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبة

طريلي عبد الحميد

قبل كل إهداء اشكر الله عز وجل على كل نجاح حققته في حياتي
وعلى توفقي في هذا العمل

إنه ليسعني في هذا المقام إلا أن أهدي ثمرة جهدي الى التي من
جعلت الجنة تحت أقدامها صاحبة القلب الكبير تحمل في ثنايا
نفسها الطيب الحب والطهر والحنان والعطاء وفاء بالعهد أن لا
أنسى فضلك ما حييت "أمي" الغالية أطال الله في عمرها
إلى قدوتي الدائمة في الحياة إلى نبراس العطاء المبذول ومعلمي الأول
"أبي" أطال الله في عمره
إلى سندي في الحياة اخوتي وأخواتي زوجتي وأولادي
إلى كل الأهل والأقارب وإلى كل من اتسعت لهم ذاكراي ولم تتسعهم
مذكرتي

لطوفه بوبكر

في بادئ الأمر أحمد الله عز وجل الذي وفقني وأعاني وقدرني على
إتمام هذا العمل.

إلى الذي أشعل شمعة دربي والذي رباني على الفضيلة والأخلاق
أي العزيز رحمه الله عليه وأسكنه جنة الخلد
إلى من الجنة تحت أقدامها أوصانا الرسول صلى الله عليه وسلم بها ثلاث
مرات وحملتني في بطنها تسعا وغمرني بحبها ودعواتها
دائما، حفظها الله ورعاها وأطال في عمرها أُمي الغالية.
إلى زوجتي وشريكة حياتي الغالية أطال الله في عمرها وحفظها لي
إلى فلذة كبدي أبنائي الأعزاء محمد فراس الاء إياد حفظهم
الله ورعاهم و إلى إخوتي وأخواتي كل باسمه
إلى أستاذي المشرف الذي كان أكثر من عون لي في إنجاز هذا العمل
المتواضع.

عثماني عبد القادر

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى إنعكاسات السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح من خلال تسليط الضوء على أهم السياسات المحاسبية التي تتخذها المؤسسة لتحقيق أهدافها المالية وللإجابة على إشكالية البحث اتبعنا المنهج الوصفي في الجانب النظري لمعرفة الإطار المفاهيمي لكل من السياسات المحاسبية وإدارة الأرباح عن طريق جمع ما توفر من معلومات كتب ومجلات ومذكرات كما اعتمدنا على المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية على عينة من المهنيين وقد تم توزيع 55 استمارة استبيان ورقية وتم حصد 48 استمارة قابلة للدراسة واعتمدنا في تحليل الاستبيان على برنامج Spss ولقد خلصت الدراسة بان السياسات المحاسبية لها إنعكاسات إيجابية على إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية : إدارة الأرباح ، السياسات المحاسبية ، التقارير المالية ، التحليل المحاسبي.

Abstract:

This study aims to highlight the extent of the impact of accounting policies on earnings management by shedding light on the most important accounting policies taken by the institution to achieve its financial objectives. To answer the research problem, we followed the descriptive approach in the theoretical aspect to know the conceptual framework for both accounting policies and earnings management by collecting what is available. From information from books, magazines and memoirs, we also relied on the analytical approach in the applied aspect through a field study on a sample of professionals. 55 paper questionnaires were distributed and 48 studyable questionnaires were obtained. We relied on analyzing the questionnaire on the Spss program. The study concluded that accounting policies have positive implications. On managing profits in the economic enterprise.

Keywords: earnings management, accounting policies, financial reports, accounting analysis.

فهرس المحتويات

صفحة	الموضوع
VIII	الشكر
VIII	الإهداء
VIII	ملخص البحث باللغة العربية والأجنبية
VIII	فهرس الجداول
VIII	فهرس الأشكال
أ	المقدمة
1	الفصل الأول : الادبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها.
02	تمهيد الفصل الأول
03	المبحث الأول : مفاهيم أولية حول السياسات المحاسبية .
03	المطلب الأول : ماهية السياسات المحاسبية .
13	المطلب الثاني: محددات اختيار السياسات المحاسبية ودوافع تغييرها.
18	المطلب الثالث: طرق ونماذج السياسات المحاسبية.
23	المبحث الثاني : ممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها.
23	المطلب الأول : مفاهيم أساسية حول ممارسات إدارة الأرباح.
26	المطلب الثاني: أنواع وأساليب ممارسات إدارة الأرباح .
29	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح والنماذج المستخدمة لإكتشافها .
43	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين في المؤسسات الإقتصادية .
44	تمهيد الفصل الثاني
45	المبحث الأول : طريقة وأدوات الدراسة.
45	المطلب الأول : منهجية الدراسة .
47	المطلب الثاني : أدوات الدراسة الميدانية والإجراءات المتبعة .
50	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها ومناقشتها.
50	المطلب الأول : عرض وتحليل نتائج الدراسة.
56	المطلب الثاني : مناقشة وتحليل الفرضيات .
60	خاتمة
61	النتائج والتوصيات
63	المراجع
65	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
46	إحصائيات استمارة الاستبيان	01
48	اختبار ثبات الاستبيان	02
48	مقياس ليكارت الثلاثي	03
48	الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة	04
50	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	05
51	يمثل توزيع فراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي	06
52	يمثل توزيع فراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	07
54	يوضح المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية ماهية السياسات المحاسبية	08
55	يوضح المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية.	09
56	يوضح المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية لمرونة إستخدام السياسات المحاسبية وتنوع أساليب إدارة الأرباح..	10
57	يوضح الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين السياسات المحاسبية وإدارة الأرباح	11
57	يوضح تحليل التباين الانحدار للتأكد من صلاحية نموذج لاختبار الفرضيات	12
57	يوضح قيم المعاملات خط الانحدار البسيط للمعاملات	13

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	متغيرات الدراسة الميدانية	47
02	يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	51
03	يوضح توزيع فراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي	52
04	يوضح توزيع فراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	53

فهرس الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	إستمارة البحث	67
02	الأساتذة المحكمين للإستمارة	68
03	نتائج معامل ألفاكرومباخ	68
04	نتائج الدراسة الوصفية للمعلومات	69
05	نتائج الإجابة على فقرات الاستبيان	70
06	نتائج اختبار الفرضية الأولى	70

مقدمة

مقدمة :

تعد المحاسبة نشاطا خديما يقوم على تنظيم المعلومات المالية بغرض الإفصاح عن القوائم المالية بشكل يمكن الأطراف ذات العلاقة من إبداء الآراء، واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، من خلال نظام للمعلومات يقوم على مجموعة من الطرق والإجراءات المحكومة بمبادئ وقواعد سليمة تهدف إلى تقديم معلومات مالية عن جميع العمليات التي تحدث في المؤسسة خلال فترة نشاطها، حيث تقوم معظم المؤسسات الاقتصادية على بناء تنظيمها المحاسبي بشكل إبداعي وفعال لتحقيق مجموعة من الأهداف على رأسها قوائم مالية عالية الجودة تتمتع بالدقة والمصادقية.

ومن خلال تعدد الطرق والأساليب المحاسبية التي يتم الاختيار من بينها على مستوى المنشآت الاقتصادية، تؤدي إلى إختلاف نتائج القياس المحاسبي، ولما كانت المعايير المحاسبية تسمح لإستخدام أساليب وطرق مختلفة لمعالجة نفس الأحداث والأنشطة الاقتصادية، طرق مختلفة لمعالجة تكلفة المخزون، طرق مختلفة لإهلاك الأصول الثابتة وغيرها، فإنه يمكن لبعض المنشآت الاقتصادية أن تستغل تلك البدائل لتحقيق أهداف معينة، وإظهار نتائج الأعمال والمركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية بشكل مخالف للواقع أو ما يجب أن تكون عليه القوائم المالية، وذلك بتغيير التقارير المالية أو زيادة أو تخفيض الأرباح بهدف تضليل أصحاب المصالح عن الأداء الإقتصادي للشركة، حيث تعد احتيال مالي نتيجة الممارسات الخاطئة التي قامت بها المؤسسات الاقتصادية في إعداد قوائمها المالية من خلال استغلال المرونة المتاحة في القواعد والمبادئ المحاسبية عن طريق مجموعة من الأساليب يطلق عليها تسمية "ممارسات إدارة الأرباح".

أ- الإشكالية : من خلال ما سبق يمكننا أن نطرح إشكالية البحث على النحو التالي:

" ما مدى إنعكاسات السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية ؟ "

ومن أجل الإجابة على الإشكالية بصورة واضحة ودقيقة، ارتأينا وضع الأسئلة الفرعية التي تساعدنا في تحديد عناصر البحث والإلمام بجوانبه وتمثل في :

1: كيف يؤثر تعدد السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح ؟

2: هل يوجد مستوى مرتفع من ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية ؟

3: هل يوجد عوامل مؤثرة على إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية ؟

ت - الفرضيات: للإجابة على التساؤلات المطروحة، تم الإستعانة بالفرضيات التالية :

الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتعدد السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح.

الفرضية الثانية : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمستوى مرتفع من ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية..

الفرضية الثالثة :لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية.

ث- أهمية موضوع الدراسة: وتنقسم أهمية البحث إلى ما يلي

- الأهمية العلمية: يساهم البحث في إثراء المكتبة العلمية في موضوعي السياسات المحاسبية وموضوع إدارة الأرباح، كما أن دراسة السياسات المحاسبية وتوضيح دورها في إدارة الأرباح يساعد الباحثين في معرفة الجوانب التي تساعد على ممارسة إدارة الأرباح لمعرفتها وكيفية معالجتها
- الأهمية العملية: تنبع أهمية البحث من معرفة إنعكاسات السياسات المحاسبية ودورها في إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية .

كما يتطرق البحث لموضوع إدارة الأرباح وتوضيح أساليبها وأشكالها مما يساعد المراجعين والمحللين الماليين على تقدير التأثيرات المحاسبية المصطنعة في الأرباح وتعديل الأرباح الفعلية وتوقع الأرباح المستقبلية

ج- أسباب إختيار الموضوع :

- تم إختيارنا لهذا الموضوع تبعاً لمجموعة عوامل نذكر منها :
- 1- الموضوع يتلاءم مع طبيعة التخصص (محاسبة وتدقيق)
- 2- محاولة الإلمام بمختلف العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح نظراً لإختلافها في الدراسات السابقة.
- 3- الميلول الشخصي لدراسة هذا الموضوع نظر لأهميته.

ح- أهداف البحث :

إن الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو معرفة إنعكاسات السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية.

أما الأهداف الفرعية فتتمثل فيما يلي

- تقديم الإطار المفاهيمي لكل من السياسات المحاسبية و إدارة الأرباح.
- معرفة أساليب ودوافع إدارة الأرباح لتغير سياستها المحاسبية .
- التعرف على أشكال إدارة الأرباح.

خ- منهج البحث : من المعروف والأكد أن أي بحث علمي يتوقف على مدى حسن إختيار التقنيات العلمية والمنهجية المتبعة في جمع المعلومات المرتبطة بطبيعة الموضوع، الذي بدوره يحدد المنهج الواجب إتباعه قصد الإحاطة بأهم جوانبه، لذلك تعتمد دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي، وبالإعتماد على مصدرين مصادر أولية حيث تم جمع البيانات من خلال الاستبيان كأداة رئيسية للبحث صممت خصيصاً لهذا الغرض برنامج SPSS ،و مصادر ثانوية

تعتمد في عملية البحث عن البيانات من الكتب والمراجع العربية والأجنبية، الدوريات، المقالات، التقارير، الأبحاث والدراسات السابقة، بالإضافة إلى مواقع الانترنت.

د- صعوبات البحث:

- عدم تجاوب بعض محافظي الحسابات وخبراء الحسابات والمحاسبين المعتمدين على الإجابة على أداة الدراسة .
- صعوبة استرداد استبانات الدراسة الموزعة يدوياً أو إلكترونياً ، حيث استغرق توزيعها مدة معتبرة من الزمن.

ذ- هيكل الدراسة:

تبعاً للأهداف المسطرة لهذا البحث ولمعالجة الإشكالية واختبار الفرضيات سيتم تقسيم البحث إلى فصلين تسبقهم مقدمة وتليهم خاتمة. يتناول أولهما الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها ويندرج ضمن هذا الفصل مبحثين ، حيث يتضمن المبحث الأول مفاهيم أولية حول السياسات المحاسبية في ثلاثة مطالب أولاً ماهية السياسات المحاسبية ، ثانياً محددات اختيار السياسات المحاسبية ودوافع تغييرها، ثالثاً طرق ونماذج السياسات المحاسبية، أما المبحث الثاني فهو عبارة عن ممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها ، في ثلاثة أولاً مفاهيم أساسية حول ممارسات إدارة الأرباح ، ثانياً أنواع وأساليب ممارسات إدارة الأرباح ، ثالثاً العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح والنماذج المستخدمة لإكتشافها .

أما الفصل الثاني والذي يخص الدراسة الميدانية والذي قسمناه إلى مبحثين يعنى الأول بطريقة وأدوات الدراسة والتي تتمحور منهجية الدراسة 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.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية
وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

تمهيد :

تعتبر السياسات المحاسبية محورا هاما في إعداد القوائم المالية، وذلك لأن قيم البنود التي تحتويها تلك القوائم تحدد على أساس تلك السياسات التي يتم تطبيقها، وأن الإدارة بصفتها الطرف القائم في إعداد القوائم المالية للمؤسسة يمكنها التحكم في إختيار السياسات المحاسبية الملائمة لها، وخاصة أن النظام المحاسبي المالي وفر مجموعة بدائل أو معالجات لتختار الإدارة مايناسبها منها، لذا فقد تقوم الإدارة بتغيير سياسة محاسبية متبعة حاليا الى سياسة محاسبية أخرى بحيث تحقق أهدافها ودوافعها من وراء ذلك.

من خلال ما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى مايلي:

المبحث الأول: مفاهيم أولية حول السياسات المحاسبية .

المبحث الثاني: ممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها.

المبحث الأول: مفاهيم أولية حول السياسات المحاسبية

يتناول هذا المبحث نبذة من أهم الجوانب النظرية لمتغيرات الدراسة حيث يعالج في محتواه ماهية السياسات المحاسبية

المطلب الأول: عرض عام حول السياسات المحاسبية .

لقيت السياسات المحاسبية بمفهومها كثيرا من الجدل من قبل الكتاب والباحثين نظرا لاختلاف الفكر، وتعدد الدراسات المحاسبية المنشأة، فنجد أن التعاريف تختلف من خلال الفروع سوف نتطرق إلى المفاهيم الأساسية:

الفرع الأول: تعريف السياسات المحاسبية

التعريف الأول: إن مصطلح السياسة في الأدب المحاسبي يعبر عن رأي عام مستقر تعارف عليه الممتهون لمهنة المحاسبة والمراجعة وأصبحت بمثابة قاعدة عامة.

يتم استخدام وتطبيق السياسات المحاسبية كمرشد وموجه لتوضيح كيفية تطبيق الإجراءات المحاسبية للحصول على المعلومات المحاسبية كهدف عام للنظام المحاسبي.

في بعض الحالات يحصل خلط ما بين السياسات المحاسبية والمبادئ المحاسبية، إذا تدخل تلك السياسات كجزء من المبادئ المحاسبية الأساسية، كما يعتبرها البعض الآخر الاستثناء في تطبيق المبادئ المحاسبية أي تعتبر محددات وقيود على المبادئ¹.

التعريف الثاني: إن السياسة المحاسبية تعبر عن عملية اختيار بدائل مهنية عن طريق إعداد التقارير وأنظمة القياس وأساليب الإفصاح ويتم هذا الاختيار من بين كل ما يتاح الأغراض التقارير المالية في منشآت الأعمال، قد تقوم منشآت معينة ببعض الخيارات المتاحة لها، ويجب أن تتضمن القوائم المالية وصفا للبدائل المختارة ذات الأهمية².

التعريف الثالث: تعبر السياسات المحاسبية عن اختيارات الإدارة لأي من الطرق المحاسبية المتعارف عليها عند تطبيق الإجراءات المحاسبية لقياس وعرض العمليات المالية³.

التعريف الرابع: هي عبارة عن مجموعة من الطرق والأساليب وأسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية، وكذلك الإجراءات التي تحكم المهنيين في ممارستهم المهنية⁴.

¹ كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى عالم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 84.

² كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، الطبعة الرابعة، المكتب الجامعي الحديث للنشر، الإسكندرية، 1990، ص 27.

³ وليد محمد الشباني، مبادئ المحاسبة والتقارير المالي، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2014، ص 282.

⁴ محمد مطر، مرسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، الطبعة الثانية، دار جليس الزمان، الأردن، 2010، ص 72.

الفرع الثاني: أنواع السياسات المحاسبية.

- سياسة الإفصاح التام:

لقد بدأ الاهتمام يتزايد في السنوات الأخيرة بضرورة الالتزام بتطبيق سياسة الإفصاح لمساعدة كافة مستخدمي المعلومات المحاسبية المصاغة في القوائم المالية من اجل اتخاذ قراراتهم بشكل أفضل. وهذا الأمر لم يعد يهم المالكين أو المساهمين الحاليين فقط بل عدة جهات وفي مقدمتهم المستثمرون الجدد أو المتوقع دخولهم كالمستثمرين إذا يهمهم الحصول على المعلومات المحاسبية تتصف بالدقة والموضوعية والملائمة والوضوح والشمول بعيدا عن التضليل والغموض ولا يجوز إخفاء بيانات محاسبية تشكل أهمية جوهرية في اتخاذ قرارات من قبل بعض الجهات المستخدمة للمعلومات¹.

إن عملية الإفصاح والعلانية في عرض المعلومات يجب أن تكون شاملة لكافة مراحل الدورة المحاسبية، مجسدة في تطبيق النظام المحاسبي مما يتطلب إضافة توضيحات ضمن القوائم المالية سواء على شكل إيضاحات بين قوسين لتقديم توضيح أكثر للبند الذي تتضمنه القوائم المالية وبالذات الميزانية العمومية عندما يصعب التعبير الكمي عن بعض الأحداث الوصفية كما يستخدم أسلوب الملاحظات الهامشية و التوضيحات المرفقة التي تساهم في تسليط الضوء على بعض النقاط الجوهرية و المهمة والتي يصعب توضيحها ضمن القوائم المالية مباشرة، كما لا تقل أهمية استخدام الكشوفات التفصيلية و الملاحق و الجداول المرفقة، عدا عن تقارير مجلس الإدارة وما تحتويه من بيانات مهمة عن بعض الجوانب، ويبقى تقرير مراجع الحسابات الخارجي أحد العناصر الأساسية التي يمكن الاعتماد عليها والمعبرة عن تطبيق سياسة الإفصاح. لذا لا بد من معرفة الحدود والمجال الواجب استخدامه لممارسة الإفصاح إذا يتطلب معرفة ما يلي:

- لمن يوجه الإفصاح، وما هو الهدف منه وما هو مستوى مستخدمي المعلومات المفصح عنها؟
- ما هو نوع وحجم وقيمة المعلومات المطلوب الإفصاح عنها؟
- ماهي الآثار الحالية والمستقبلية للمعلومات المطلوب الإفصاح عنها؟
- متى يتم ممارسة الإفصاح؟
- ما هو مجال الإفصاح هل يقتصر على القوائم المالية أم هناك مجالات أخرى؟ ماهي أساليب الإفصاح الواجب إتباعها؟

- ماهي أنواع الإفصاح الواجب إتباعها؟

¹ كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، 2004، ص 202.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

إن الإفصاح يجب أن يوجه للقارئ الواعي للتقارير المالية، ويرى البعض ضرورة توجيه الإفصاح إلى المستثمر المتوسط يهدف الإفصاح إلى إزالة الغموض و تجنب التضليل في عرض المعلومات المالية و المحاسبية و مساعدة متخذي القرارات على صنع قرارات سليمة مبنية على معلومات دقيقة و بالذات في الجانب الاستثماري لذا يتطلب أن يكون حجم وقيمة المعلومات المحاسبية ونوعيتها المفصح عنها يتناسب مع أهمية اتخاذ القرارات المزمع اتخاذها على ضوء توفر تلك المعلومات، على أن يكون الاهتمام بالإفصاح مرتبطاً زمنياً بتحليل نتائج الماضي و فهم واستيعاب الحاضر و التنبؤ بالمستقبل. كما أن الإفصاح لا يقتصر فقط في نهاية السنة المالية، بل لا بد أن يكون خلال السنة للإفصاح عما تتضمنه الدفاتر و السجلات المحاسبية من عمليات إثبات وتوجيه القيود وترحيلها لغاية إعداد الحسابات الختامية و الميزانية العمومية و يتجاوزها ما بعد إعداد تلك القوائم للكشف عن بعض الجوانب التي تستحق الإفصاح كما أن مجال الإفصاح ليس بالضرورة عن القوائم المالية الرئيسية أو المكملة منها مثلاً: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغير في المركز المالي، قائمة التدفق النقدي، بل يتجاوز ذلك ليشمل التقارير المالية و الكشوفات التي تعبر عن بعض النشاطات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية¹.

ولابد من استخدام أساليب للإفصاح تنسجم مع طبيعة المعلومات المالية وأهميتها النسبية، ومن أكثر الأساليب استخداماً هي: الملاحظات الهامشية الإيضاحات بين قوسين الملاحظات الإضافية الكشوفات والسجلات التحليلية المرفقة تقارير مجلس الإدارة تقارير مراجعي الحسابات السابقة والحالية أية ملاحظات ترد من جهات خارجية بشأن القوائم والتقارير المالية وبشكل خاص من المالكين المستثمرين الجهات الضريبية الجهات الرقابية وغيرها ممن له علاقة مباشرة باستخدام المعلومات واتخاذ القرارات، وهناك أنواع مختلفة من الإفصاح منها.

- الإفصاح الشامل أو التام

- الإفصاح الجزئي

- الإفصاح الوقائي

- الإفصاح التثقيفي

وختاماً لا بد من الإشارة إلى العناصر الأساسية التي يتطلب الإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية ومنها مثلاً : الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة، أسس التسجيل المحاسبي، التعديل في الطرق والأسس المحاسبية المطبقة الالتزام ، التغير

¹ كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص 204.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

الذي يطرأ على طبيعة نشاط الوحدة وحجم أعمالها الأحداث الهامة اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية الأخطاء المحاسبية وطرق تصحيحها، الارتباطات المالية الحالية والمستقبلية، الإفصاح عن المكاسب والخسائر المحتملة.

- سياسة التحفظ (الحيطة والحذر)

تلعب هذه السياسة دوراً مهماً ضمن الإطار الهيكلي للفكر المحاسبي بالإضافة إلى الفروض والمبادئ والسياسات الأخرى، خاصة وفق المدرسة الانجليزية التي جسدت شخصية المواطن الانجليزي عموماً والمحاسب خصوصاً، إذ يركز على التحفظ تجاه المعلومات المحاسبية وملاءمتها ورفع درجة الاعتماد عليها في ظل عدم التأكد، مما يستدعي أخذ الخسائر المحتملة والمتوقعة الحدوث بالحسبان وتعالج على أنها قد تحققت، لذا يكون لها مخصص منها مثلاً مخصص الديون المشكوك بتحصيلها مخصص هبوط قيمة المخزون السلعي مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية وغيرها، بينما الأحداث المحتملة أن يتحقق من ورائها أرباح فلا تحسب إلا بعد التحقق الفعلي للربح انطلاقاً من الالتزام بتطبيق مبدأ تحقق الإيراد الذي يتم عند البيع كقاعدة عامة عند البيع¹.

وعلى هذا الأساس نجد شخصية المحاسب الانجليزي تختلف كثيراً عن شخصية المحاسب الأمريكي فيما يخص التزام كل منها بسياسة التحفظ إذن المحاسب الانجليزي ملتزم بدرجة أعلى من الأمريكي. لذا تجد الأول لا يأخذ الإيرادات غير الاعتيادية بنظر الاعتبار ولا يدخلها ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة على عكس الثاني الذي لا يميز بين مصدر الدخل إن كان اعتيادياً أو غير اعتيادي فكلهما جزءاً من الدخل الخاضع للضريبة.

وعليه يلجأ المحاسب عموماً في ظل عدم التأكد إلى تقليل وإنقاص الأصول بدلاً من زيادتها وبالمقابل زيادة الخسائر المحتملة والالتزامات تجسيدا لسياسة الحيطة والحذر.

كما يستخدم المحاسب طرق محاسبية مختلفة لتنفيذ تلك السياسة ومنها مثلاً طريقة تقويم المخزون السلعي ولاستثمارات قصيرة الأجل وفقاً لمقياس التكلفة أو السوق أيهما أقل.

وكخلاصة لما تقدم يلجأ المحاسب في ظل عدم التأكد إلى اختيار طرق وأساليب القياس المحاسبية التي تحقق ما يلي:

- العمل على عدم زيادة صافي الأرباح بل تخفيضها .
- العمل على عدم زيادة الأصول بل تخفيضها.
- استخدام طرق لقياس الخصوم بقيمة أعلى.
- تأجيل الاعتراف ببعض الإيرادات تسبيق الاعتراف ببعض المصروفات.

¹ سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 105.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

إن الاتجاهات المشار إليها أعلاه يجب ألا يفهم منها بأن على المحاسب أن يسعى جاهدا لتقليل الإيرادات وتضخيم المصروفات، إن كل ذلك مرهون بحالة الشك والاحتمال وعدم التأكد من النتيجة المتوقعة.

ومن الطرق المحاسبية التي تنسجم مع سياسة التحفظ بالإضافة إلى طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل كتقويم المخزون السلعي والأوراق المالية قصيرة الأجل، كذلك بالنسبة للمواد الصادرة للإنتاج أو البضاعة المباعة يعتمد في تسعيرها على أساس طريقة LIFO ما يدخل أخيرا يخرج أولا، وحساب امتلاك الأصول الثابتة على أساس طريقة المتناقص (المضاعف) وتقليل نفقات التأسيس والتجارب وتوزيعها على فترات قصيرة، وكذلك تسجيل شهرة المحل فقط عند شرائها وغيرها من الطرق.

يمكن اعتبار سياسة الحيلة والحذر (أو كما يعتبرها البعض جزءا من المبادئ المحاسبية الأساسية أو الاستثنائية) اشتقاق لفرضية الاستمرارية، ويتم الاهتمام بها عند إعداد القوائم المالية في ظل عدم التأكد وارتفاع درجة المخاطرة. وقد زاد الاهتمام بها في فترات الكساد الاقتصادي وزيادة حالات إفلاس الشركات على ضوء الأزمة الاقتصادية العالمية الأولى للرأسمالية 1931/29م، لذلك واجه المحاسب إبان تلك الفترة ضرورة حماية نفسه من المسؤولية القضائية تجاه المستثمرين والمقرضين والموردين الذين تعرضوا لخسائر بسبب إفلاس الشركة التي كان المحاسب بالإضافة إلى مراجع الحسابات الخارجي مسؤولين عن تقرير وضعها المالي المضلل وغير الدقيق لذا لجأ المحاسب لإتباع سياسة الحيلة والحذر لدراء المسؤولية عن نفسه.

وقد زامن هذا التوجه مع الأفكار المؤيدة و المشجعة على تطبيق القياس التقليدي للأصول الثابتة وفق مبدأ التكلفة التاريخية لذا يمكننا القول بأن الاهتمام بهذه السياسة سوف يتضاءل مع إتباع طرق حديثة لقياس الأصول الثابتة بدلا من تكلفتها التاريخية عند الحياة، هناك بعض الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية تؤيد وتشجع إتباع سياسة التحفظ ومنها مثلا الدائنين والمقرضين والمحللين الماليين، لكن من الجانب الآخر نجد البعض يعترض على تطبيق تلك السياسة نظرا لتناقضها مع المنطق العلمي في المحاسبة وعدم انسجامها مع بعض المبادئ والسياسات الأخرى ومنها مثلا سياسة الثبات والاتساق في إتباع الطرق، إذ نجد وفقا لسياسة التحفظ أن يكون أحيانا تقويم المخزون السلعي بسعر التكلفة وفي سنة أخرى بسعر السوق طبقا لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، كما أن سياسة التحفظ تتعارض مع مبدأ الدورية بسبب احتمال انتقال إيرادات أو مصاريف من سنة لأخرى بسبب التحفظ وخير مثال على ذلك إهلاك الأصول الثابتة بفترة اقصر أو أطول من عمرها الإنتاجي الفعلي.

هذا عدا عن اعتراض بعض الجهات ذات العلاقة بقياس الدخل ألا وهي إدارة الضرائب إذ لا تعترف بالمخصصات التي يتم تكوينها طبقا لسياسة الحيلة و الحذر .

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

إن الاهتمام بسياسة التحفظ كان منسجما مع الاهتمام بالميزانية العمومية لكن بعد تحول الاهتمام نحو قائمة الدخل على حساب قائمة المركز المالي، أدى ذلك حتما إلى تقليل الاهتمام بسياسة الحيطة والحذر، وعليه تعتبر هذه السياسة من أقدم السياسات التي اهتم بها المحاسب لكن حاليا بدا يقل الاهتمام كبتها لعدم انسجامها مع كثير من الفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية.

3- سياسة الثبات والاتساق أو الانتظام:

إن جوهر هذه السياسة يدعو إلى ضرورة التزام المحاسب بطريقة معينة ثابتة يستخدمها لمعالجة المشاكل المحاسبية ويستمر في تطبيقها من سنة لأخرى، إلا في حال الضرورة القصوى التي تختم على المحاسب تغيير هذه الطريقة أو تلك ويتطلب توضيح الأسباب التي أدت إلى هذا التغيير انسجاما مع سياسة الإفصاح، على أن يستمر المحاسب في تطبيق الطريقة الثانية دون حاجة للعودة للطريقة الأولى أو اللجوء لتطبيق طريقة ثالثة.

إن الالتزام بسياسة الثبات يشكل ضرورة موضوعية لإعراض التحليل المالي والمحاسبي وإجراء المقارنات السليمة والصحيحة للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية لنفس السنة ما بين وحدة وأخرى. كما يساعد الالتزام بسياسة الثبات عدا عن المقارنة يتطلب تقديم دراسات تحليلية إحصائية تعكس الاتجاه العام لأنشطة الوحدة الاقتصادية إن سياسة الثبات تشمل الطرق المحاسبية، أساليب القياس المحاسبي، الإجراءات والسياسات المحاسبية المطبقة. إن هذه السياسة تعتبر إحدى السياسات المحاسبية التي يجب على المحاسب الالتزام بها، كما تعتبر في الوقت ذاته أحد المعايير الأساسية لإعداد تقرير مراجع الحسابات الخارجي والذي يتطلب الإشارة إليها في تقريره¹.

إن الالتزام بسياسة الثبات والاتساق في تطبيق الطرق والإجراءات والمبادئ والسياسات المحاسبية من فترة محاسبية لأخرى في ظل ممارسة نفس الأحداث والمعاملات المالية، لا يفهم منه الجمود أي الثبات المطلق، بل الثبات النسبي، إذا من الممكن حدوث تعديل طبقا للظروف التي تستدعي ذلك. و قد أشار مجلس المبادئ المحاسبية (FASB) وفق الرأي رقم(20) إلى إمكانية التغيير في المبادئ المحاسبية أو التقدير المحاسبي أو تقدير الوحدة الاقتصادية شريطة أن يتم الإفصاح التام عن ذلك التغيير من جهة والاستمرار في تطبيقه للسنوات اللاحقة من جهة أخرى.

4- الأهمية النسبية:

إن هذه السياسة يمكن القول عنها بأنها مشتقة من مبدأ الدورية التي تتطلب إعداد القوائم المالية بشكل منتظم ودوري في نهاية كل سنة .

¹ سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص: 106.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

تدعو هذه السياسة كلا من المحاسب ومراجع الحسابات أن يوجهوا اهتمامهم وعنايتهم بشكل رئيسي نحو البنود والعناصر التي تتضمنها القوائم المالية وتشكل أهمية متميزة مقارنة بغيرها من البنود.

تسمى هذه السياسة أحيانا بالمادية تعبيرا عن ضرورة تحديد القيمة المادية الذي يشكل أهمية نسبية مقارنة بغيره، ونلاحظ ذلك في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف عند مناقشة وتبويب المصاريف إلى إيرادية ورأسمالية وكذلك تقسيمها إلى تكاليف إنتاجية وتسويقية وأثرهما على كل من حسابي التشغيل والمتاجرة. ولأجل تحديد الأهمية النسبية لعنصر معين لا بد من التعرف على ما يلي:

ما هو معيار الأهمية، لمن توجه المعلومات المهمة، علاقة الأهمية النسبية بالإفصاح التام ، ماهي الخصائص النوعية، الوصفية والكمية، النقدية للمعلومات المهمة نسبيا، درجة الخبرة المهنية للمحاسب الذي يحدد العناصر المهمة، دور المنظمات المهنية والجمعيات العلمية في تحديد وقياس الأهمية النسبية لبعض العناصر، درجة الموضوعية للمحاسب في حكمه على أهمية العناصر، دور التشريعات الحكومية و القوانين في تحديد الأهمية النسبية ، طبيعة الحدث الاقتصادي المترتب على هذا العنصر المهم، نوع التدفقات سواء كانت داخلية أم خارجية ، دور العنصر المهم في اتخاذ القرارات، اثر العنصر المهم على سلوك متخذ القرار.

إن الإجابة على هذه الأسئلة وغيرها توضح لنا مدى أهمية وتعقيد وصعوبة تطبيق سياسة الأهمية النسبية لان الحكم الشخصي يلعب دورا كبيرا في تحديد العنصر المهم مقارنة بغيره مما يقودنا للتناقض مع فرض الموضوعية، خاصة أن دور المنظمات المهنية والجمعيات العلمية لم تساهم في وضع إرشادات ودليل عمل للمحاسب يستخدمه في تحديد العنصر المهم عن غيره، بل على العكس أغفل البيان رقم (4) الصادر عام 1970 عن مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي تحديد ضوابط لتطبيق سياسة الأهمية النسبية بل اكتفى بالصيغة التالية:

“التقرير المالي فقط عن معلومات مهمة أو جوهرية لدرجة أنها تؤثر على التقديرات أو القدرات.”

إن ما تضمنه هذا البيان لم يشكل عوناً للمحاسب للاسترشاد به في الحكم على العناصر المهمة من غيرها و درجة أهميتها النسبية، إذ تلعب الخبرة المهنية للمحاسب و تقديره الشخصي دورا كبيرا في تحديد تلك الأهمية لكن المهم في المر هو مستخدم المعلومات المحاسبية إذ انه يعتبر المؤشر الأساسي للحكم على أهمية هذا العنصر أو ذاك ¹.

¹ كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص 210 .

الفرع الثالث: أهمية السياسات المحاسبية وأهدافها

للسياسات المحاسبية أهمية كبيرة عند إعداد القوائم المالية، حيث يجب إرساء الأهداف حتى يمكن وضع هذه السياسات. حاولنا من خلال هذا الفرع ذكر أهميتها من ثم التعرف على أهدافها.

أولاً: أهمية السياسات المحاسبية

تعتبر السياسات المحاسبية حجر الزاوية وذلك لأهميتها بالنسبة للمؤسسة عند إعداد القوائم المالية من جهة والأطراف ذات العلاقة من جهة أخرى، حيث يمكن حصر أهمية السياسات المحاسبية في النقاط التالية:

- تمكن من اختيار أفضل البدائل المحاسبية الملائمة للظروف والعوامل السائدة سواء على مستوى المؤسسة أو المحيط ككل مما يؤدي إلى التوصل لقوائم مالية ذات معلومات عادلة تخدم أصحاب المصالح دون تضليل وأيضا عدم تفضيل مصالح فئة معينة على فئة أخرى.

- تساعد السياسات المحاسبية على توضيح العلاقة ومداولات الأرقام الواردة بالقوائم المالية للمؤسسة.

- تحديد السياسة المحاسبية للمؤسسة يعد أمراً ضرورياً حيث أن مقارنة البيانات الواردة بالقوائم المالية ضروري للحكم على مدى كفاءة المؤسسة¹.

- وضع سياسة محاسبية يؤدي إلى تحقيق مبدأ المقارنة الذي يساعد على عدم تحيز والدقة والموضوعية في الإفصاح عن كفاءة وقدرة المؤسسة ومستوى تحقيقها للهدف المسطرة.

- من أهم المقومات الواجب المحافظة عليها عند تحديد السياسات المحاسبية وتطبيقها هي قابليتها للمقارنة حيث مرونتها تؤدي إلى استيعاب الاختلافات القائمة بين القطاعات الاقتصادية المختلفة مما يضمن إمكانية مقارنات بين نتائج النشاط للمؤسسة .

ثانياً: أهداف السياسة المحاسبية

يجب إرساء الأهداف حتى يمكن إعداد السياسات المحاسبية، ولا يعتبر التعبير السابق لطرق القياس وقواعد الإفصاح وأشكال العرض كافياً في حداته كهدف، إذ أن هنالك نتائج اقتصادية واجتماعية ترتبط ويمكن أن تركز النظرية المحاسبية على أهداف معينة.

ويمكن أن تركز النظريات المحاسبية العديدة على أهداف معينة: مثل تفصيلات الإدارة والمحاسبين والأفراد، أو السوق أو مصالح المجموعات الأخرى في المجتمع، ومع ذلك يجب أن تأخذ السياسة المحاسبية القومية في اعتبار الرفاهة

¹ صابر عائشة، ضيف الله خولة، نصيب نصيرة، نيس وفاء التعديل في السياسات المحاسبية وأثرها على القوائم المالية، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2021/2022، ص.04

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

الاجتماعية في إطارها الواسع مثلما تأخذ في الاعتبار تفاصيل مجموعات المعنية في المجتمع على تفاصيل مستخدم المعلومات المحاسبية، وعلى الأخص المستثمرين والدائنين.

ومع ذلك فإن التركيز يمكن أن ينصب أيضا على ثبات استخدام القواعد المحاسبية أو على قياس الموارد والحقوق عليها، وتعتبر هذه أهداف أساسية لمجلس معايير المحاسبة المالية كما أقرتها قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1). ترتكز نظريات السوق على العملية الوصفية لآثار المعلومات المحاسبية على حجم مبيعات وأسعار الأوراق المالية في الأسواق المنظمة، ولم يقرر مجلس معايير المحاسبة المالية بالتحديد الكيفية التي يجب أن تؤثر بها نظريات السوق على سياسات المحاسبة، ولكنه تعرف على أهمية أسواق الأوراق المالية، ومكانة المعلومات المحاسبية، في تشغيل هذه الأسواق وتتضمن العوامل الأخرى التي تؤخذ في الاعتبار عند تشكيل السياسات المحاسبية للاعتراف بأن المعلومات المحاسبية تمثل مصدرا واحدا فقط للمعلومات المالية للأفراد و الأسواق، ويجب أن تأخذ القرارات المتعلقة بالسياسات المحاسبية هذه المصادر البديلة في الاعتبار، وأن تسمح للمصادر غير المحاسبية بتقديم المعلومات حيثما يمكن إتاحتها بكفاءة أكبر وتكلفة أقل بالنسبة للمنشأة والمستثمرين معا.

كما يجب أن يؤخذ جهاز إعداد السياسات المحاسبية تكاليف ومنافع المعلومات في الاعتبار، ولا تتضمن المنافع قيمة ملائمة المعلومات لاتخاذ القرارات فقط، ولكنها تشمل أيضا النتائج الإيجابية المحتملة والتي تنتج من ردود فعل المنشأة أو الغير نتيجة نشر هذه المعلومات.

وبإختصار يمكن أن تركز أهداف سياسات المحاسبة على تفضيلات كل من منتجي ومستخدمي المعلومات المحاسبية مع مراعاة أنه يمكن أن يتاح ذلك فقط بطريقة عامة وباستخدام حلول جزئية من النظريات الاستقرائية والاستنباطية، أو من البحوث في مجال تشغيل المعلومات بواسطة الأفراد.

وهناك صعوبة في تأليف تفضيلات الأفراد أو المنشآت أو المجموعات لكي تشكل تفضيلات وحيدة كلية وأحد البدائل لمواجهة ذلك هو تركيز هدف السياسة المحاسبية على النتائج الاقتصادية والاجتماعية، وليس تحقيق التوازن بين النتائج الملائمة بالأمر السهل، ولكنه على الأقل يمثل هدفا ملائما لإعداد السياسة المحاسبية.

وتكمن الصعوبة الرئيسية في إرساء الأهداف العامة لإقامة السياسات المحاسبية في صعوبة تطبيقها على أساس من البحث السليم أو الأدلة المؤكدة، والنتيجة هي اتجاه عملية إرساء سياسات المحاسبة ألن تكون مبسطة عندما تتراجع إلى أهداف إجرائية، ويعتبر تقليل مدى البدائل المتاحة من الأهداف التي وضعت مرارا، ولقد دعم هذا الهدف كثرة الانتقادات التي واجهتها المحاسبة لأنها تنتج بدائل كثيرة تسمح للمنشآت بأن تقرر عن أدائها المالي في أفضل صورة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

باستخدام ما يشار إليه بالمحاسبة الخلاقة¹.

التوحيد وقابلية المقارنة: تم التفكير مرارا في أن توحيد التقارير المالية في المنشآت المختلفة يعبر عن هدف مرغوب فيه لذاته، ذلك أن هدف التوحيد ينطوي على عرض الكشوف المالية للمؤسسة المختلفة باستخدام نفس الإجراءات المحاسبية ومفاهيم القياس والتبويب وطرق الإفصاح، كما تعد ذات النماذج الأساسية من الكشوف وإذا أما استخدم في هذا الإطار، فإن انتقاد مفهوم التوحيد يكون مقبولا، ويمكن أن تعرف قابلية المقارنة على أنها خاصية أو حالة استعمال خصائص متشابهة كافية بما يجعل المقارنة صحيحة.

ويستند الأعراس الرئيسي على التوحيد إلى حجج منها:

- أنه قد يضع المحاسبة في إطار جامد من القواعد والإجراءات التي قد تجعل القوائم المالية أقل قابلية للمقارنة.
- أنه قد يؤثر على حرية الإدارة وحقوقها الأساسية في اختيار المعلومات.
- قد يعرقل التقدم ويحول دون إجراء التغيرات المرغوبة ومن ناحية أخرى، فإن الآراء التي ترى بعض الدرجة من التوحيد تستند إلى:

- أن التنوع الواسع في الأسس المطبقة والمقبولة يجعل قابلية المقارنة بين المنشآت المختلفة مستحيلا، أو على الأقل صعبا.
- إن حرية الإدارة في اختيار طرقها الخاصة قد يؤدي إلى إمكانية التحيز في عمليات إعداد التقارير التي تلائم أغراض هؤلاء الذين يراقبونها.

إذالم يتخذ القطاع الخاص خطوات لتحقيق توحيد أكبر، فقد يفرض مثل هذا التوحيد بواسطة هيئة تداول الأوراق المالية بالبورصة.

كما يجب أن تقوم على أساس المعلومات الناتجة من استخدام إجراءات موحدة في تلك الحالات التي لا يوجد فيها دليل على أنه إجراء ما أفضل من الآخر، وقد يكون تضيق مجالات الخلاف في التقارير المالية بين المنشآت مرغوبا بإعتباره هدفا للسياسة المحاسبية، ومع ذلك فانه يمكن أن تكون واحد من الوسائل الأزيمة لتحقيق الأهداف الأساسية في التقدم نحو المستوى الأمثل من الرفاهة الاجتماعية والاقتصادية، إذا وجد أن الإجراءات أو الطرق المختلفة للإفصاح تقدم

¹ صابر عائشة، ضيف الله خولة، نصيب نصيرة، نيس وفاء، مرجع سابق، ص 07.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

منافع أكبر من تكلفتها أو حتى تساويها، فانه يفضل أن تختار المنشآت الطرق التي تكون أقل تكلفة أو يكون لها نتائج اقتصادية أكبر ملائمة لها¹.

المطلب الثاني: محددات اختيار السياسات المحاسبية ودوافع تغييرها

تسعى المؤسسة عند اختيار السياسات المحاسبية لمجموعة من الضوابط، كما يجب أن تتوفر بعض الأسس والاشتراطات حتى تقوم بتغييرها.

الفرع الأول: محددات اختيار السياسات المحاسبية

إن تحديد السياسة المحاسبية يجب أن يخضع لضوابط أهمها توفر خاصية الثبات بين الفترات المختلفة تحقيقاً لفائدة المعلومات المحاسبية، والاعتماد عليها في المقارنات الزمنية وأدوات التطبيق على التنبؤ، وأن القاعد العامة في تحديد معالم السياسة المحاسبية هي أن تأتي أدوات التطبيق العلمي ملائمة بقدر الإمكان لظروف الحال وطبيعة النشاط، ولتطبيق هذه القاعدة ينبغي على المنشأة الاسترشاد بالعبارات الآتية:

1. تفادي التكاليف السياسية:

تنشأ تكاليف السياسة بسبب التدخل الخارجي من الجهات الحكومية في شؤون الشركة، كما هو الحال في البنوك وشركات التأمين وشركات البترول وشركات المنافع العامة، وفي مثل هذه الشركات تميل الإدارة إلى استخدام سياسات محاسبية تساعد في تجنب التدخل الخارجي وتجعله لصالح الشركة ولوحظ بصفة عامة أن الإدارة تتخوف من إظهار أرباح مرتفعة وذلك تجنباً لتكوين انطباع لدى الأجهزة الحكومية بوجود أرباح غير عادية وبالتالي زيادة احتمالات التدخل. ووفقاً لمفهوم التكاليف السياسية، إن الشركات الكبيرة هي أكثر استخداماً للخيارات المحاسبية التي تقلل من الأرباح المفصح عنها وإجراءات الإفصاح الأخرى للحد من تكاليف السياسة، فإن هذه الشركات قد تختار استخدام الأساليب المحاسبية التي تقلل من التدخل المبلغ عنه، أو تقوم بحملات عن أنشطتها الاجتماعية في وسائل الإعلام المختلفة لتقليل احتمال استهدافها من الجهات الحكومية وبالتالي حماية مصلحة كل من الإدارة والمساهمين². وعليه نستنتج من عرض التكاليف السياسية، بأنها تؤثر على سلوكية الإدارة في ممارسة التغيير الإداري للسياسات المحاسبية لتخفيض الأرباح حتى يتم تجنبها.

¹ صابر عائشة، ضيف الله خولة، نصيب نصيرة، نيس وفاء، مرجع سابق، ص 08.

² سلمان الطاهر، شرقي زكريا، صبي خميس، فارح العراي، أثر تغيير السياسات المحاسبية على القوائم المالية، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2021/2020، ص 07.

2. التكاليف التعاقدية

حسب نظرية الوكالة للمؤسسة عبارة عن سلسلة العقود التي تتم بين الأطراف ذات المصلحة والتي تسعى إلى تعظيم منافعها الخاصة، لقد استخدمت الأرقام المحاسبية ونتيجة النشاط لإدارة وتفسير العلاقات التعاقدية القائمة بالمؤسسة ومنه عندما يكون بين المؤسسة والأطراف الأخرى مبيناً على النتائج المحاسبية فإنه يتولد الحافز لدى الإدارة باختيار الطرق والسياسيات المحاسبية المؤثرة على البيانات المحاسبية التي تحقق أهدافها، وتتكون التعاقدات في بيئة المنشأة بصفة أساسية من عنصرين رئيسيين:

أ- عقود حوافز الإدارة

في ظل وجود عقود الحوافز تعتمد على ما تحققه الإدارة من أرباح يكون اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية التي تسهم في إظهار الأرباح أعلى وذلك للحصول على حوافز أكبر وطبقاً للمفهوم السابق فإن منافع الإدارة تعتبر دالة موجبة لما يتوقع الحصول عليه من مكافأة في المستقبل ودالة سالبة للتذبذب في هذه المكافأة.

ب- عقود المديونية

لجأ المقرضون في معظم الحالات إلى إبرام عقود بينهم وبين إدارة المنشأة يتم بمقتضاه وضع قيود على تصرفات الإدارة للعمل على حد من التعارض بين مصالح الإدارة وحملة الأسهم والمقرضين، وتتضمن عقود المديونية تعهد من الإدارة يتم بمقتضاه تقييد تصرفاتها من حيث تحديد حد أقصى لدفع التوزيعات حملة الأسهم والحد من إصدار ديون جديدة أو تحديد حد أقصى لنسبة السيولة والمديونية. ويتركز تحديد تلك الحدود على الأرقام المحاسبية بصفة أساسية لهذا فإن الإدارة تختار من السياسات المحاسبية تلك التي تعظم منفعتها ومنفعة حملة الأسهم بدون انتهاك شروط عقود المديونية. لقد أيد معظم الباحثين وجود علاقة ارتباط قوية بين عقود المديونية وبين اختيار الإداري للسياسات المحاسبية، فكلما زادت عقود المديونية كان هناك دافع لدى الإدارة لاختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى إظهار إرباح أعلى حتى تتفادى أي انتهاك لعقود شروط المديونية، بالتالي تستخدم عقود المديونية لتفسير التغير في السياسات المحاسبية المستخدمة بواسطة الإدارة والتنبؤ الإداري عند اختيارهم للسياسات المحاسبية التي تعمل على تجنب انتهاك شروط الملكية، وتستخدم نسبة الديون الخارجية إلى إجمالي الأصول كمؤشر لقياس المديونية.

ولذا فمن المتوقع أن تختار الإدارة في المنشآت المرتبطة بعقود المديونية المرتكزة على الأرقام المحاسبية تلك السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الربح المحاسبي وإجمالي الأصول وإلى تخفيض نسبة المديونية¹.

¹ سلمان الطاهر، شرقي زكريا، صيتي خميس، فارح العراي، مرجع سابق، ص 08.

3. التعرف المحاسبي

يعد شيوع استخدام السياسة المحاسبية بتطبيق أكثر من غيرها بمجال الصناعة (القطاع) من العوامل التوجيهية لاختيار السياسة المحاسبية، يقوم هذا العامل على أساس أن شيوع استخدام سياسة محاسبية يرجع إلى ملائمتها لطبيعة الصناعة والبيئة المحيطة.

4. درجة التحفظ

تتوقف عملية الاختيار المحاسبي بين بدائل السياسات المحاسبية في بعض الدول على درجة التحفظ للمنشآت في اختياره.

5. رأي مدقق الحسابات

قد تلجأ بعض المنشآت في بعض الدول النامية ومنه الأردن عادة إلى مراعاة رأي مدقق الحسابات بين بدائل السياسات المحاسبية وذلك للتوصل إلى الاختيار الأكثر ملائمة بظروفها وطبيعة نشاطها. ويترب على إدارة المنشأة أن تختار السياسة المحاسبية الملائمة والمتوافقة مع إمكانياتها وظروفها وطبيعة المنشأة وذلك بالاسترشاد بالاعتبارات أو القيود التالية:

- القدرة على التنبؤ لاتخاذ القرارات:

عند تطبيق سياسة محاسبية لمؤسسة ما لا بد من معيار التنبؤ الذي يتم على أساس المفاضلة بين المبادئ المحاسبية، حيث أنه يمثل القدرة على التنبؤات لأحداث المستقبلية مما يؤدي إلى توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات بشأن مصالحهم في المؤسسة¹.

- الحرص (الحيلة والحذر)

فالحيلة والحذر هو الأسلوب التقليدي عند المفاضلة بين الطرق المحاسبية البديلة، وهو أسلوب تتبعه السياسات المحاسبية المتحفظة.

- تغليب الجوهر (المضمون) على الشكل

هذا يقضي بوجود مراعاة مضمون الأحداث والعمليات المالية لشكلها القانوني لدى عرض وتقييم هذه العمليات والأحداث .

¹ سميرة بوتكرز، خديجة بوتعية، السياسات المحاسبية وأثرها على الأداء المالي (دراسة ميدانية مؤسسة القبائل الصغرى)، مذكرة ضمن متطلبات الحصول على ماست أكاديمي في علوم التدبير جامعة جيجل، 2015 ص54.

- الأهمية النسبية

هذا العامل مهم في تحديد معالم السياسة المحاسبية المتبعة، وبعد تطبيق لمبدأ اقتصاديات المعلومات أي اختيار سياسة محاسبية على أساس فوائدها والعائد من المعلومات المحاسبية الناتجة منها يزيد عم تكاليف إنتاج وتوصيل هذه المعلومات بمعنى آخر يتم مراعاة الأهمية النسبية من خلال الإفصاح عن كافة البنود التي يكون لها تأثير مادي في عملية اتخاذ القرارات.

وإجمالاً يمكن القول أن لإدارة الحرية في اختيار البديل المناسب للقياس المحاسبي من عدة البدائل المتاحة وذلك بدراسة العديد من العوامل كتفادي التكاليف السياسية وتكاليف التعاقدية وتكاليف تعاقدية الاسترشاد برأي المدقق مع تدارك العديد من الاعتبارات في اختيار السياسات المحاسبية ومن أبرزها مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ الأهمية النسبية.

الفرع الثاني: دوافع تغير السياسات المحاسبية

يجب أن يكون مستخدم القوائم المالية قادرين على القوائم المالية للعدد من الفترات الزمنية للمنشأة، والتعرف على اتجاهات موقفها المالي وأدائها المالي وتدفعاتها المالية. ومن ثم يكون من الضروري تطبيق نفس السياسات المحاسبية في هذه الفترات الزمنية المختلفة ما لم يستوفى التغير في السياسات المحاسبية الاشتراطات والأسس التالية:

- إذا تطلب أي معيار أو تفسير إجراء هذا التغير.

- أو إذا كان مثل هذا التغير يؤدي إلى قوائم مالية تقدم معلومات موثق بها وملائمة عن تأثير المعاملات والأحداث الأخرى على الأداء المالي.

هنالك العديد من العوامل لها تأثير كبير على سلوكية الإدارة مما يحفزها على تغيير سياستها المحاسبية وستتطرق إلى أهم هذه العوامل كما يلي:

1- **خوافز ومكافآت الإدارة :** الخوافز التي تعطي لإدارة المنشأة والمبنية على أساس الأرباح المحاسبية تدفع إلى زيادتها عن طريق زيادة الأرباح باستخدام بدائل السياسات المحاسبية، حيث أن الإدارة تقوم بعملية إدارة الأرباح " بما فيها التغير في السياسة المحاسبية " لتحقيق

المكاسب المادية في زيادة الخوافز ومكافآت ورواتب الإدارة، والخوافز المعنوية لها تشمل زيادة ثقة الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمنشأة وتحقيق الأمن الوظيفي لها واكتساب سمعة طيبة في مجال الأعمال لإيجاد فرص عمل بديلة في حالة فقدانها العمل الحالي، كما أن خوافز الإدارة المرتبطة بالقيمة السوقية تدفع الإدارة إلى استخدام بدائل السياسات المحاسبية لزيادة القيمة السوقية للمنشأة ومن ثم زيادة خوافزها، كما أن خيارات الأسهم تمثل أدوات مالية تعطي حاملها خيار الشراء عدد محدد من أسهم العادية للمنشأة بسعر محدد وخلال فترة معينة.

الفصل الأول :الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

2- **الوفرات الضريبية** : تستخدم إدارة المنشأة بدائل السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض صافي الربح ومن ثم تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة وذلك لزيادة صافي التدفقات النقدية نتيجة الوفر الضريبي، كما أن الإدارة تستخدم أدوات إدارة الربح بما فيها بدائل السياسات المحاسبية، لتخفيض الربح بحيث يحقق وفرات ضريبية للمنشأة بدفع ضرائب أقل، وتعظيم الربح في فترة الإعفاء الضريبي لتحقيق أقصى استفادة من مزايا الإعفاءات، وتعظيم الخسائر والدفع الأمامي لها في حالة نتيجة المنشأة خسارة ويصعب تحويلها الأرباح وذلك للاستفادة من مبدأ ترحيل الخسائر في التشريع الضريبي يستنتج من عرض الوفرات الضريبية، أنها تؤثر على سلوكية الإدارة اتجاه السياسات المحاسبية، حيث أنها تختار السياسات المحاسبية التي تخفض الضرائب.

3- **التوافق مع توقعات المحللين الماليين** : ترتبط دوافع الإدارة في اختيار وتغيير السياسات المحاسبية المتعلقة بالسوق المالي بتضخم أرباح المؤسسة في المدى القصير، حيث تشير الأدلة إلى أن الإدارة تسعى إلى موافقة توقعات المحللين الماليين والأطراف ذات مصلحة بهدف زيادة السعر سهم المؤسسة في السوق المالي وتعزيز مصداقية الإدارة وبالتالي تجنب المؤسسة من تقلبات السوق المالي. يتضح للباحث من عرض التوافق مع توقعات المحللين الماليين، أن الإدارة تمارس التغيير الإداري للسياسات المحاسبية لتصل الأرباح وأسعار السهم على الأقل إلى توقعات المحللين لرقم الأرباح القابلة للتوزيع.

4- **منح الائتمان** : تحدد الجهات المقرضة بعض القيود كشروط مسبقة بمنح الائتمان تتعلق برحجية المنشأة وقدرتها الائتمانية أو تحديد مستويات معينة لسيولة والأرباح المحتجزة وصافي الدخل، لذلك قد تميل الإدارة إلى استخدام السياسات المحاسبية من التي تساعد في التخفيف من تلك الشروط كما أن المنشأة قد تستخدم أساليب المحاسبية الابتكارية بما فيها بدائل السياسات المحاسبية لزيادة أرباحها وسلامة و متانة مركزها المالي لغرض الحصول على قروض من إصدار السندات أو عند تقييمها سنوات من قبل الجهات المقرضة للتأكد من حسن نتائج نشاطها ومركزها المالي، أو عندما تتعسر في السداد مما يتوجب إعادة جدولة الديون، وجعل الشروط المقيدة لها ميسرة وذلك لاتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية، وتخفيض كلف الاقتراض المفروضة على منشآت من جانب المقرضين.

يلاحظ من عرض منح الائتمان، بأنه يدفع الإدارة لاختيار سياسات المحاسبية التي تزيد الأرباح والأصول حتى يتم الحصول على قروض وتحسين موقف المالي.

5- **تجنب إظهار التباين في نتائج المنشأة** : إدارات المنشأة تستخدم بدائل السياسات المحاسبية لتجنب التباين الكبير في نتائج النشاط بين الفترات المالية حتى لا يتخذ المحللون الماليون والمستثمرون وغيرهم ممن يستخدم القوائم المالية مقياساً لدرجة المخاطرة التي تعرض لها نشاط المنشأة، حيث أن ارتفاع درجة المخاطرة يؤدي إلى ارتفاع تكلفة رأس المال

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

6- مما يؤثر سلباً على توفير الأموال الأزمة للتوسع مستقبلاً، وإن الزيادة الكبيرة في الأرباح أي فترة يؤدي إلى تطلع المستثمرين إلى توقعات أعلى في الربح مستقبلاً، وإن إخفاق الإدارة في تحقيق توقعات المستثمرين قد ينتج عنه آثار سلبية على تقييم أدائها.

لذا يجب من عرض تجنب إظهار التباين في نتائج المنشأة، إن الإدارة تختار وتغير في السياسات المحاسبية لتقليل الفوارق الكبيرة بين الأرقام الدخل عبر الفترات المالية وذلك لتقليل المخاطر التي يمكن التعرض لها من مستخدمي القوائم المالية.

7- **التكاليف السياسية:** لقد قمنا بعرض التكاليف السياسية في فرع " محددات اختيار السياسات المحاسبية " وتبين لنا أن الإدارة تميل إلى اختيار سياسات محاسبية التي تقلل من التدخل الخارجي " الحكومة " وجعله يصب في مصلحة الإدارة، وهذا ما يدل على أن هذه الأخيرة تنتهج سلوك الانتهازي والمناورة أو ما يعرف بمصطلح الميكافيليا في اختيار سياستها المحاسبية¹.

المطلب الثالث: طرق ونماذج السياسات المحاسبية.

هناك عدة نماذج تتبع في السياسات المحاسبية نذكر منها:

أولاً : نموذج تقييم المخزون

1- **تعريف المخزون :** هو السلعة التي تشتري بقصد إعادة بيعها من خلال النشاط التشغيلي للمشروع، أو السلع التي تشتري بقصد استخدامها في إنتاج السلع الأخرى التي تصنع بقصد إعادة بيعها، ففي المنشآت الصناعية لا يقتصر المخزون على البضاعة الجاهزة للبيع وإنما يشتمل أيضاً المواد الخام بقصد استخدامها في عملية التصنيع والبضاعة تحت التشغيل والبضاعة تامة الصنع².

2- طرق حساب تكلفة المخزون:

التمييز العيني: وفقاً لهذه الطريقة يتم تكلفة بضاعة آخر المدة عن طريق حصر وحدات المخزون حيث تكلفة الشراء لكل وحدة استناداً إلى الفواتير، وتصلح هذه الطريقة للمنشآت التي يتصف بها المخزون السلعي بالوحدات القليلة ذات القيمة المرتفعة، وتتصف هذه الطريقة بالدقة والموضوعية في تحديد تكلفة المخزون إلا أنها غير عملية ومكلفة، وقد

¹ سلمان الطاهر، شرقي زكريا، صبيخي خميس، فارح العرابي، مرجع سابق، ص 10، 13.

² أحمد نور، المحاسبة المالية، دار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2003، ص 13.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

تكون غير ممكنة في المنشآت الكبيرة التي تتعامل بأصناف متعددة وبكميات كبيرة، بحيث يصعب عملية تدفق البضاعة، وبذلك يلجأ المحاسبون إلى طرق أخرى عملية لقياس تكلفة المخزون.

طريقة الوارد أولا الصادر أولا: تفترض هذه الطريقة انسياب البضاعة من المخازن بشكل منتظم وفقا لأقدمية ورودها للمخازن أي ان البضاعة التي تشتري أولا تباع أولا وبالتالي تعد بضاعة آخر المدة من الشحنات الأخيرة خلال الفترة المالية وتسعر بأحدث الاسعار بينما تسعر البضاعة المباعة بالأسعار القديمة.

طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا: تقييم المنصرف من المخازن من احدث المشتريات (أحدث اسعار الشراء)، وبالتالي فإن المتبقي في نهاية الفترة بالمخازن يعتبر من اقدم المشتريات (أقدم اسعار الشراء)، ونتوقع في ظل التضخم وارتفاع الاسعار أن تنخفض تكلفة مخزون آخر المدة بينما ترتفع تكلفة المواد المستخدمة في الانتاج خلال الفترة¹.

طريقة المتوسط المترجح : يتم تقييم المنصرف من المخازن للاستخدام من خلال متوسط اسعار الشراء، كما يتم تقييم تكلفة المتبقي في نهاية الفترة بالمخازن أيضا من خلال متوسط اسعار الشراء، وبالتالي نتوقع ان تكون تكلفة كل منها وسط بين الطريقتين السابقتين، ومن ناحية أخرى يرتبط تقييم مخزون آخر المدة بطريقة الجرد المستخدمة للمنشأة، ونميز في هذا الصدد طريقتين هما: طريقة الجرد الدوري للمخازن في نهاية كل فترة، وطريقة الجرد المستمر واستخدام بطاقات الصنف وتسجيل كل من الوارد والمنصرف وبيان الاثر الفوري لكلاهما على رصيد المخزون².

ثانيا : نموذج تقييم الإهلاك :

1- تعريف الإهلاك : يعبر الإهلاك عن اجراء محاسبي لتخصيص كلفة عن نقص قيم الاصول المادية، وهي تعكس تناقص القدرة الانتاجية الناتجة عن الاستعمال مدى حياة الاصل، وينتج هذا التناقص عن التلف نتيجة الاستعمال والتقدم نتيجة التطور التكنولوجي³.

2- طرق حساب الإهلاك :

- الإهلاك الثابت (الخطي): في ظل هذه الطريقة فان الإهلاك الدوري يكون متساويا من سنة لآخرى خلال فترة حياة الاصل الثابت، وعند حساب مصروف الإهلاك في ظل طريقة القسط الثابت فانه لا بد من تحديد الاصل القابل للإهلاك.

¹ محمد أبو ناصر، وآخرون، مبادئ المحاسبة، ط1، نشر بدعم من معهد الدراسات. عمان. 2005، ص330-332.

² ناصر نور الدين عبد اللطيف. أساسيات المحاسبة المالية، دار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2006، ص224.

³ ناصر دادي عدون، وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة⁴ دار الحمديّة، الجزائر، 2008، ص18.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

ان تكلفة الاهتلاك عبارة عن تكلفة الاصل ناقصا القيمة الباقية حيث انه يجب ان لا تتجاوز قيمة مجمع الاهتلاك مبلغ الاستثمار والمدة المستعملة لكل نوع من الاستثمارات¹.

- **الاهتلاك المتناقص** : ان طريقة القسط المتناقص ينتج عنها مصروف اهتلاك سنوي متناقص خلال سنوات العمر الانتاجي المقدرة للأصل، وتأخذ هذه الطريقة ذلك الاسم لان الاهتلاك الدوري يستند الى القيمة الدفترية المتناقصة (تكلفة الاصل الثابت، مجمع الاهتلاك) وعلى ذلك فإن مصروف الاهتلاك السنوي يتم حسابه بضرب القيمة الدفترية للأصل في بداية العام في معدل الاهتلاك والتي يكون غالبا ضعف معدل الاهتلاك عند اتباع طريقة القسط الثابت.

وقدم المرسوم 90-43 المؤرخ في 30-01-1990 قائمة التجهيزات التي يمكن ان تستفيد من تطبيق الاهتلاك المتناقص، وتمثل في التجهيزات الموجودة أساس للإنتاج وبذلك فالمباني والمحلات الموجهة للاستعمال غير معنية بتطبيق هذه الطريقة بإستثناء القطاع السياحي، وتقوم هذه الطريقة على أن الأصل تتناقص مردوديته مع العمر الإنتاجي، ومصاريف الصيانة والإصلاحات تكون جد هامة في آخر العمر الإنتاجي للأصل، لذلك فمن المنطق ان تتحمل المؤسسة في السنة الأولى تكلفة مرتفعة من الاهتلاك المتناقص، والذي يسمح بأن يكون هناك مقابلة بين المصاريف والإيرادات ويرتكز في الحساب على معدل ثابت في المعامل وتمثل هذه المعاملات في:

- من 3 إلى 4 سنوات يقابله 1.5 ، من 5 إلى 6 سنوات يقابله 2 ، أكثر من 6 سنوات يقابله 2.5
ولتطبيق هذه الطريقة يجب توفر شروط تتمثل في خضوع المؤسسة لنظام الربح الحقيقي، اعلام ادارة الضرائب بتطبيق هذه الطريقة وأن تكون حياة الأصل أكبر من ثلاث سنوات،والشرط الآخر يعود إلى أن لا يمكن حساب الاهتلاك في السنتين الأخيرتين حيث يكون المعدل 50%².

- **الاهتلاك المتصاعد** : يكون مخصص الاهتلاك حسب هذه الطريقة عكس الطريقة السابقة، ضعيفا في السنوات الأولى لارتفاع في السنوات الأخيرة، حيث يكون مجمع الاهتلاك يساوي على الأكثر قيمة الأصل، ولم يحدد القانون الاصول التي يمكن تطبيق عليها طريقة الاهتلاك المتصاعد، ويجس على أساس القانون التالي ($2 / n$) : $(1+n)$ حيث n يمثل السنوات، بعد حساب المعامل يتم حساب القاسم المشترك ليضرب في السنة.

¹ ناصر دادي عدون، نفس مرجع سبق ذكره، ص 19.

² مسعد محمود الشرفاوي، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، مكتبة عصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص 30 .

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

- طريقة إعادة التقييم : تستعمل هذه الطريقة بصفة خاصة في المؤسسات الفلاحية والمؤسسات التابعة لها أين يوجد جزء من الاستثمارات يحتوي على حيوانات، وتعتمد على تقييم الأصل في نهاية الدورة المحاسبية وفقا لقيمة السوق، وتقارن هذه الأخيرة مع قيمة شراء الأصل كما هو مسجل بالدفاتر المحاسبية والفرق يمثل قسط الاهتلاك، حيث نسجل فقط قيمة الفارق الناتج عن القيمة السوقية الأقل من القيمة الدفترية، اما في حالة العكس فلا نسجل الاهتلاك.

- طريقة وحدات النشاط : في ظل هذه الطريقة فان فترة حياة الأصل الثابت يمكن التعبير عنها على أساس عدد الوحدات الكلية لإنتاج المتوقعة من استخدام الأصل الثابت، تلاءم هذه الطريقة المنشآت التي تعتمد على استخدام الآلات ومن ثم فإن تكلفة الإنتاج يمكن قياسه على أساس عدد وحدات الإنتاج المتوقعة أو على أساس ساعات تشغيل الآلة، هذه الطريقة يمكن استخدامها أيضا بالنسبة للأصول الثابتة¹.

ثالثا : نموذج المؤونات :

تمثل المؤونات الاعباء التي تشمل بعض الاحتمالات في قيمتها، حيث تقوم علة الشك وتسجل على أساس مبدأ الحيطة والحذر لوقوعها، فتسجل عند نهاية الدورة حتى تكون نتيجة المؤسسة صحيحة، وتتمثل في :

1- مؤونة تدني قيم الأصول : تنتج عن التقييم المحاسبي لنقص القيمة المسجلة في عناصر الأصول وتتمثل في مؤونة تدني

الاستثمارات، مؤونة تدني المخزون، مؤونة تدني الحقوق ومؤونة تدني السندات، وتتمثل مؤونة تدني الاستثمارات في تدهور قيم الاستثمارات غير القابلة للاهتلاك، حيث يحدث النقص استثنائيا في قيمتها ويتم تكوين المؤونة بالفرق بين قيمتها الدفترية وقيمتها السوقية في حالة الانخفاض، ويتم تسجيل المؤونة عند تكوينها في حساب 699 أعباء استثنائية في الجانب المدين ويقابلها في الجانب الدائن حساب 29 اهتلاكات.

2- مؤونة تدني المخزونات : تتمثل الخسارة المحتملة نتيجة لانخفاض سعر المخزون أو تقادمه ويكون الفرق بين تكلفة المخزون وسعر السوق، حيث يسجل في الجانب المدين حساب 699 أما في الجانب الدائن تسجل حساب 39 تدني قيم المخزون.

3- مؤونة تدني الزبائن : تكون على أساس الشك في عدم تحصيل حقوق الزبائن، حيث يتم تكوين مؤونة للخسارة المتوقعة، وفي حالة اليقين بعدم التحصيل كحقوق معدومة، فعند تكوين المؤونة تسجل في الجانب المدين حساب 699

¹ سميرة بوتكزز، نفس مرجع سبق ذكره، ص 69.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

ويقابله حساب مؤونة تدني الزبائن في الجانب الدائن، وبالنسبة للحقوق المدومة تسجل في حساب 694 حقوق معدومة مدينا وفي الجانب الدائن تسجل في حساب 411 زبائن.

4- **مؤونة تدني السندات** : تتعلق بسندات التوظيف وسندات المساهمة، حيث تتم المقارنة بين قيمة الأصول عليها وسعر البورصة بتاريخ إعداد الميزانية، ونقوم بتكوين مؤونة بالفرق حيث نسجل في حساب 699 مدين ويقابله حساب مؤونة تدني الزبائن في الجانب الدائن، ويكون حسب نوع الأصل المراد تكوين مؤونة له.

5- **مؤونة الخسائر والتكاليف المحتملة** : يمثل هذا النوع من الخسائر والمصاريف المتوقعة عند نهاية الدورة، ومن حيث المبلغ في تاريخ حدوثها، وهي تمثل دينا محتمل على عاتق المؤسسة إلى أقصى حد متوقع وتنقسم الى مؤونة الخسائر المحتملة والتي ترتبط بالتسيير، اذ لها صفة الاستثناء، حيث تسجل وفقا للحدث المولد لها، في حساب 699 مصاريف استثنائية مدين يقابله في الجانب الدائن حساب أعباء الخسائر المحتملة.

أما بالنسبة للنوع الثاني والمتمثل في مؤونة التكاليف القابلة للتوزيع على عدة سنوات، فيتم تكوينها لمواجهة تكاليف قد تتحملها المؤسسة، وتكون باهظة لا يمكن أن تتحملها دورة واحدة، وتأثيرها يكون لعدة سنوات وفقا لمبدأ استقلالية الدورات ومقابلة التكاليف بالموارد فتسجل في حساب 685 في الجانب الدائن ويقابلها في الجانب المدين حساب 195، ويتم تسجيلها في حساب 685 لأنها مرتبطة بالاستغلال¹.

¹ سميرة بوتكزز، نفس مرجع سبق ذكره، ص 70-71.

المبحث الثاني: ممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول ممارسات إدارة الأرباح.

سنتطرق في هذا المبحث لمفاهيم أساسية حول ممارسات إدارة الأرباح في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني سنتطرق لأنواع وأساليب ممارسات إدارة الأرباح أما في المطلب الثالث سنتطرق للعوامل المؤثرة في ممارسات إدارة الأرباح والنماذج المستخدمة لإكتشافها.

الفرع الأول: مفهوم ممارسات إدارة الأرباح

نال موضوع إدارة الأرباح إهتمامات الكثير من الباحثين، في الفكر المحاسبي وقد تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، وفيما يلي إستعراض لعدد من هذه التعريفات:

88- **التعريف الأول:** عرف (Schipper 1989) " إدارة الأرباح على أنها تدخل متعمد في عملية إعداد التقارير المالية بغرض تحقيق بعض من المكاسب الخاصة¹."

2- **التعريف الثاني:** عرفها (Healy & wahlen, 1999) بأنها "إستخدام المديرين للاجتهد في إعداد التقارير المالية بغرض إما التعتميم على القيمة الأساسية للشركة، أو للتأثير على عملية توزيع الموارد."

3- **التعريف الثالث:** عرف البروفسور (Partha 2003) إدارة الأرباح بأنها "التحريف المتعمد للأرباح، الأمر الذي يفضي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرين قرارات لا تخضع لأسباب إستراتيجية بل لمجرد التعديل على الأرباح²."

4- **التعريف الرابع:** عرفت (هيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC 2008) إدارة الأرباح بأنها "تحريف تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما³."

5- **التعريف الخامس:** تعريف (Yaari and Ronen, 2008) إذ قدموا ثلاثة تعاريف لإدارة الأرباح هي⁴:

¹ Thomas jeanjean, Gestion de résultat : mesure et démesure, technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, France, May 2002, p01, l'archive ouverte pluridisciplinaire HAL, Accès en ligne : <https://halshs.archivesouvertes.fr/halshs-00584633/document>

² عبد المجيد الطيب الفار، إدارة الأرباح، دار جليس الزمان، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010، ص 28.

³ عباس التميمي، حكيم الساعدي، إدارة الأرباح، عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، الطبعة الأولى، دار غيداء للتوزيع والنشر، عمان، الأردن، 2015، ص 21.

⁴ مرجع سبق ذكره نفسه.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

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

88- إدارة الأرباح الرمادية: وتعرف بأنها إختيار المعالجات المحاسبية والتي هي إما بدافع الانتهازية أو لأغراض الكفاءة الإدارية .

ج- إدارة الأرباح السوداء: وتعرف بأنها ممارسة واستخدام الحيل لتحريف أو تقليل شفافية التقارير المالية.

نستنتج مما سبق أن "إدارة الأرباح تتم من قبل بعض المديرين بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية من خلال استغلال المرونة في السياسات المحاسبية."

الفرع الثاني: دوافع ممارسات إدارة الأرباح

هناك العديد من الدوافع التي تقف وراء ممارسات إدارة الأرباح، ولإبراز هذه الدوافع لابد من الإستناد إلى نتائج بعض الدراسات السابقة التي ذكرت عددا من هذه الدوافع كما يلي:

- **الدوافع التعاقدية:** هناك العديد من الدراسات التي تناولت محاولة المؤسسات الاقتصادية ممارسة إدارة الأرباح، لتفادي مخالفة الشروط الواردة في عقود الشركاء الفاعلين في المؤسسة، ومن تلك الشروط ما يكون مصاغا في صورة قيود على الأرقام المحاسبية أو في صورة نسبة تمثل عدد مرات تغطية الفوائد، مما يشكل دافعا لإدارة الأرباح¹.

- **دوافع السوق المالي:** تعد المعلومات المحاسبية للقوائم المالية المنشورة مهمة، ومفيدة المحللين الماليين والمستثمرين، فهي تساعد في إتخاذ قراراتهم وتقييم أسعار الأسهم، وتظهر حوافز دوافع السوق لإدارة الأرباح عندما يدرك المديرين وجود علاقة بين الأرباح المعلنة والقيمة السوقية للشركة، حيث يقوم المديرين بإدارة الأرباح بغية التأثير على السوق، كما هو الحال عند إدارة الأرباح في الفترة ما قبل قيام الشركة بإصدار أسهم جديدة، وذلك بهدف زيادة أسعارها، كما يوجد للمديرين الحافز لتحقيق الأرباح المخططة، لتفادي العقوبات التي من الممكن أن تتعرض لها الشركة إذا فشلت في تحقيق توقعات المحللين الماليين.

- **الدوافع التنظيمية:** تظهر الحوافز التنظيمية لإدارة الأرباح عندما يوجد إعتقاد لدى الإدارة بأن الأرباح المعلنة، لها تأثيرا على عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، وبالتالي فإنه من خلال إدارة نتائج العمليات يمكن للمديرين التأثير

¹ شنين عبد النور، المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة دكتوراه، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2019. ص 8.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

على أعمال واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، مما يقلل من الضغط السياسي وتأثير التشريعات على الشركة¹.

الفرع الثالث: إستراتيجيات ممارسات إدارة الأرباح

تمارس الإدارة أنشطة إدارة الأرباح من خلال تطبيق مجموعة من الإستراتيجيات، وتستخدم إدارة الشركات أساليب إدارة الأرباح من أجل تحقيق الدوافع التي تم تناولها مسبقاً في هذا المطلب من أجل تحقيق إستراتيجياتها، وهناك ثلاث إستراتيجيات تلجأ إليها الإدارة لممارسة إدارة الأرباح وهي كالتالي:

1- إستراتيجية زيادة الربح (Increasing of Earning Strategy) :

تلجأ إدارة الشركات إلى إستراتيجية زيادة الربح لكي تصل إلى مستوى المستهدف منه، كما تلجأ إلى هذه الإستراتيجية لتجنب ظهور الخسائر في كشوفاتها المالية، فهي تطمح في ذلك إلى مقابلة توقعات وتنبؤات المحللين الماليين والحصول على زيادة قيمة أسهمها في الأسواق المالية، أو تحقيق منافع خاصة بها.

2- إستراتيجية تخفيض الربح (Decreasing of Earning Strategy) :

تقوم إدارة الشركات بإتباع إستراتيجية تخفيض الربح لأسباب عدة منها تحقيق مكاسب ضريبية، أو تجنب التكاليف السياسية التي تفرض عليها من الحكومات، ومطالب نقابات العمال بزيادة أجور العاملين، وتلجأ الشركات إلى إتباع سياسات معينة لتخفيض الأرباح والإحتفاظ بجزء من الأرباح الحالية من أجل تحسين مستوى الأرباح المستقبلية. كما تتبع الشركات هذه الإستراتيجية في حالة تغيير الرئيس التنفيذي لها، إذ غالباً ما يقوم بالتخلص من كل الخسائر وإلقائها على الإدارة السابقة، كما تستخدم في حالات إنخفاض الأرباح إلى الحد الذي لا يكون ممكناً للإدارة الوصول إلى الحد الأدنى للحصول على حوافز فتجد أنه من الأفضل النزول بالأرباح على قدر المستطاع، لتمهيد الطريق أمام زيادتها في الفترات المستقبلية².

3- إستراتيجية تخفيف التقلبات (تمهيد الدخل) (Smoothing Income) :

تلجأ إدارة الشركات إلى أساليب تمهيد الأرباح المختلفة كمبدأ تحقق الإيرادات والمصروفات وإدارة الإحتياطات وطرق تبويب البنود الإعتيادية وغير الإعتيادية في كشف الدخل، لتحقيق أهدافاً مختلفة منها ما يتعلق بالأرباح الخاضعة لضريبة أو إرسال إشارات إلى المستفيدين، بأن أرباح الشركة في حالة مستقرة وبالشكل الذي يؤثر على توقعاتهم بخصوص الأرباح

¹ مرجع سبق ذكره، ص 11-13.

² عباس التميمي، حكيم الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 52-53.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

المستقبلية للشركة، مما يعكس ذلك في قيمة الشركة في الأسواق المالية، فضلا عن إمكانية الشركة في الحصول على الفرص الإستثمارية المتاحة بأقل التكاليف.

ويرى البعض بأن الدوافع وراء تمهيد الدخل تتضمن تحسين العلاقة مع المستثمرين والدائنين، وتخفيض فجوة تقلبات دورة الأعمال¹

المطلب الثاني: أنواع وأساليب ممارسات إدارة الأرباح

الفرع الأول: أنواع ممارسات إدارة الأرباح

تصنف إدارة الأرباح إلى تصنيفات متعددة تبعا لشرعيتها، وإتجاهها، من حيث مدى تأثيرها على التدفقات النقدية، وغرض الإدارة من ممارستها وهي على الشكل التالي²:

أولا : من ناحية شرعيتها:

1- إدارة أرباح شرعية:

وهي التي تكون وفق ما تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة عموما من الإختيار بين البدائل والتقديرات المحاسبية وأيضا تكون موافقة للأنظمة والقوانين.

2- إدارة أرباح غير شرعية:

هي التي تخالف وتنتهك المبادئ المحاسبية المقبولة عموما أو القوانين للوصول إلى أهداف الإدارة وهذا النوع ممكن أن يعتبر غشا.

ثانيا : من ناحية إتجاهها:

88- إدارة أرباح بالشكل النازل (السالب): والتي تهدف إلى تخفيض الدخل.

2- إدارة أرباح بالشكل الصاعد (الموجب): والتي تهدف إلى زيادة الدخل.

ثالثا : من ناحية تأثيرها على التدفق النقدي:

1- إدارة أرباح إقتصادية:

وهي التي تنتج عن القيام بالأنشطة الحقيقية للشركة للتأثير على الدخل وهذا النوع يؤثر على التدفق النقدي.

¹ مرجع سبق ذكره، ص 53-54.

² إسماعيل قزال، دراسة تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة دكتوراه، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2018، ص 47.

2- إدارة أرباح من خلال الإستحقاق:

وهي التي تستفيد من المرونة في التقديرات المحاسبية والبدائل للتأثير على الدخل ولكن يقتصر تأثيرها على الدخل دون التدفقات النقدية.

رابعا : من ناحية غرض الإدارة:

1- إدارة أرباح معلوماتية:

ويهدف هذا النوع إلى توفير معلومات لمستخدمي التقارير المالية من مستثمرين وغيرهم حول مستقبل التدفق للشركة وتوقعاتها المستقبلية.

2- إدارة أرباح إنتهازية:

وهذا النوع يكون هدفه التأثير على النتائج المالية من تأكيد حصول الإدارة على بعض المنافع الخاصة على حساب مصالح الأطراف الأخرى مما يمثل سلوك إنتهازيا .

الفرع الثاني: أساليب ممارسات إدارة الأرباح

حسب (بلال كيموش، 2015) تتم إدارة الأرباح بإستخدام العديد من الأساليب المحاسبية والتي تعتمد في الغالب على التقديرات المتعلقة بتخصيص الموارد الاقتصادية على الدورات المحاسبية، كتقدير العمر الإنتاجي للأصول غير الجارية وقيمها المتبقية، والتقديرات المتعلقة بالسياسات المحاسبية المتحفظة، التي تهدف إلى تحديد آثار الأحداث الاقتصادية الحالية على الدورات المستقبلية، كتقدير القيمة القابلة للإسترداد وخسائر القيمة عن الديون المشكوك فيها، وخسائر إنخفاض قيم الأصول. كما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للمفاضلة بين البدائل المحاسبية للتقرير عن نفس الأحداث الاقتصادية كطرق الإهلاك، وطرق متابعة حركة المخزون، بهدف التأثير في توزيع الأعباء والإيرادات من خلال تحديد مستويات المخزون، وتوقيت عمليات الشراء¹.

أما حسب (فداوي أمينة، 2013) هناك ثلاثة طرق لإدارة الأرباح وهي²:

¹ بلال كيموش، دور البدائل المحاسبية المتعلقة بالبنود التشغيلية في إدارة الأرباح، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2015، ص127.

² داوي أمينة، قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة في بورصة الجزائر، مجلة التنظيم والعمل، العدد 4، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2013، ص5.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

- 1- إدارة الاستحقاق: يتطلب نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، المتعارف عليها من المديرين القيام بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري على الأرباح المعلنة، ومن بين أحكام التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تؤثر على الأرباح في اتجاه أو آخر ما يلي:
 - تتطلب عقود الإنشاءات طويلة الأجل تقديرات تتعلق بالتقدم في إنجاز الأعمال وتكلفة هذا الإنجاز وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للتقدم في إنجاز الأعمال، وذلك بغرض تضخيم الأرباح.
 - يتطلب احتساب الإهلاك تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للأصول القابلة للإهلاك وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي وقيمة الخردة، وذلك لتدنية مصروف الإهلاك بغية تضخيم الأرباح.
 - يجب الاعتراف بأرباح بيع الأصول بالكامل في فترة البيع، ويمكن للمديرين التلاعب بتوقيت بيع الأصول كالأوراق المالية والأصول الثابتة، مما يؤدي إلى تدعيم الأرباح.
 - ينمك للمديرين تحفيز العملاء على التعجيل بالشراء عن طريق تخفيض السعر، وذلك بغرض زيادة المبيعات، ومن ثم تدعيم الأرباح.
 - يجب اعتبار مصاريف الصيانة العادية مصاريف دورية تحمل على الفترة أما مصاريف الصيانة غير العادية فتعتبر مصروف رأسمالي تحمل على الأصل موضوع الصيانة، ويمكن للمديرين تدعيم الأرباح الحالية من خلال معالجة مصاريف الصيانة العادية كمصاريف غير عادية.
 - يجب تصنيف التكاليف إلى تكاليف إنتاج وتكاليف فترية، ويمكن للمديرين أثناء فترات نمو المخزون تصنيف بعض التكاليف الهامشية كتكاليف إنتاج بدلا من تكاليف فترية، مما يؤدي إلى تدنية المصروفات، ومن ثم إلى تضخيم الأرباح.
 - يجب أن يظهر المخزون بالدفاتر على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، ويمكن للمديرين من خلال استخدام قيم سوقية متفائلة تخفيض قيمة المخزون، ومن ثم ممارسة إدارة الأرباح.

2- إختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية الزامية:

عندما يصدر معيار محاسبي جديد فإنه يتم تحديد ميعاد لاحق لصدوره كبدية للتطبيق ومع ذلك فإنه عادة ما تسمح المعايير المحاسبية بالتطبيق المبكر لأي معيار عن الميعاد المحدد، ويتاح للشركات الفرصة أن تقوم بالتطبيق المبكر أو الانتظار حتى الميعاد المحدد للتطبيق.

- 3- التغيرات المحاسبية الإختيارية: وتتضمن التحول من طريقة محاسبية إلى طريقة محاسبية أخرى مثل التحول من طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا إلى الوارد أولا الصادر أولا¹.

¹ مرجع سبق ذكره، ص 7.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح والنماذج المستخدمة لإكتشافها

الفرع الأول: العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح

إتفقت الدراسات السابقة في عرض الاطار النظري لممارسات إدارة الأرباح من حيث التعريف والدوافع، وأساليبها، والنتائج المترتبة عليها، وكيفية قياسها، إلا أنها اختلفت كثيرا في تحديد العوامل التي تؤثر على عملية ممارسات إدارة الأرباح كون هذه الدراسات قد أجريت في بيئات أعمال مختلفة حسب ما تقتضيه متطلبات هذه الأخيرة.

هناك عدة عوامل تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح، منها عوامل مؤثرة مشتركة في جميع الدراسات السابقة أستعملت كمتغيرات ضابطة، وهناك بعض العوامل المؤثرة الأخرى أستعملت في بيئات أعمال مختلفة عربية وأجنبية وفق ما تقتضيه متطلبات هذه البيئات، حيث سنقوم بتقسيم هذه العوامل على هذا الاساس كالتالي

أولاً- العوامل المشتركة المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح من خلال الدراسات السابقة:

1- ربحية الشركة:

تحدد ممارسة الشركة لإدارة الأرباح بشكل كبير بمستوى الأرباح التي تحققها الشركة، إذ تعد الربحية مؤشرا هاما لتقييم الأداء، فقد تضاربت الآراء حول الربحية فالرأي الأول يقول إن الشركات ذات الأرباح المرتفعة تتجه نحو ممارسة إدارة الأرباح أكثر من الشركات ذات الربحية المنخفضة أما الرأي الثاني فمفاده أن الشركات التي تحقق زيادة في الإيرادات والأرباح تكون أقل عرضة لإدارة الأرباح¹.

وقد أشارت العديد من الدراسات أن أسعار أسهم الشركة تتأثر بشكل مباشر بأرباح الشركة، لذلك فإن الشركات تسعى دوما للحفاظ على مستثمريها، فالمستثمر يفضل أن تكون أرباح الشركة مستقرة، ويدفعون في النهاية أسعار مرتفعة للأسهم في الشركات التي تكون أرباحها أقل تقلبا، وإنخفاض التقلب في أرباح الشركة يعني عدم تأكد أقل حول إتجاه الأرباح

وبما يعزز الانطباع بإنخفاض المخاطر، ويمكن إستخدام إدارة الأرباح لتخفيض تقلب الأرباح وهو الامر الذي يؤدي عمليا إلى سعر أعلى للسهم. وعليه فإن ربحية الشركة تعد عاملا ضروريا ومهما لإدارة الأرباح ، إذ أنه لا يمكن الاعتماد على ربحية ضعفية للقيام بإدارة الأرباح ، لذلك يمكن القول بأنه كلما إزدادت ربحية الشركة كلما زادت احتمالية إدارة أرباحها².

ت

¹ كهينة شاوشي، العوامل المحددة لممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، دراسات-العدد الإقتصادي، المجلد 6، العدد 2، جامعة الاغواط، الجزائر، 2015، ص 116.

² خالد محمد اللوزي، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013، ص 23.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

م قياس ربحية الشركة في أغلب الدراسات بنسبة¹:

$$\text{ربحية الشركة} = \text{النتيجة الصافية} / \text{إجمالي الأصول}$$

2- مديونية الشركة:

إن من دوافع إدارة الأرباح تجنب مخالفة اتفاقيات عقود الدين، فإدارة الأرباح ستساعد المديرين على تحويل الثروة من حملة الدين إلى حملة الأسهم وذلك من خلال توزيعات الأرباح، والإقتراض الإضافي، وجعل صافي الثروة يقل عن الحد الأدنى المطلوب من قبل المقرضين، فالعلاقة الإيجابية بين نسبة الدين إلى حقوق الملكية واستخدام الإجراءات المحاسبية لزيادة الربح يفسر عادة كدليل أن المديرين إستخدموا الإجراءات المحاسبية لزيادة الدخل والتخلص من قيود عقود الدين. وبذلك تعد نسبة المديونية من بين أحد العوامل المحتملة التي تؤثر في إختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، حيث من المتوقع أن تلجأ الشركة ذات نسبة المديونية المرتفعة إلى التلاعب في الأرباح لتفادي الإخلال بشروط عقد الدين². كما تمثل مديونية الشركة مقياسا لعملية تمويل أصول الشركة من خلال الإقتراض والدائنين، وتعتبر من المؤشرات المهمة التي توضح الملائمة في التقارير المالية المنشورة للشركات، وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها وديونها طويلة الأجل، وكلما إنخفضت هذه النسبة زادت قدرة الشركة على سداد ديونها³.

تم قياس مديونية الشركة في أغلب الدراسات بنسبة⁴:

$$\text{مديونية الشركة} = \text{إجمالي الديون} / \text{إجمالي الأصول}$$

3- سيولة الشركة:

تعد السيولة من العناصر الأساسية التي يهتم بها مستخدمو القوائم المالية حيث تعكس درجة تغطية الأصول المتداولة للخصوم المتداولة بمعنى قدرة الشركة على سداد الالتزامات قصيرة الأجل عند إستحقاقها. فمن المحتمل أن تقوم الشركات بالتلاعب بالأرباح لتحسين نسبة السيولة وبيان قدرتها على سداد إلتزاماتها قصيرة الأجل وضمان إستمرارية النشاط.

تم قياس سيولة الشركات في أغلب الدراسات بنسبة⁵:

$$\text{سيولة الشركة} = \text{الأصول المتداولة} / \text{الخصوم المتداولة}$$

¹ كهينة شاوشي، العوامل المحددة لممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية مرجع سبق ذكره، ص 116.

² مرجع سبق ذكره نفسه، ص 117.

³ شنين عبد النور، المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح لدى المؤسسات إقتصادية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 121.

⁴ كهينة شاوشي، العوامل المحددة لممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية مرجع سبق ذكره، ص 117.

⁵ مرجع سبق ذكره، ص 117.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

4- **حجم الشركة:** أظهرت العديد من الدراسات أن حجم الشركة يعتبر ضمن العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح، حيث تقوم الشركات كبيرة الحجم بإدارة أرباحها لتجنب التكاليف السياسية، كما قد تقوم الشركات صغيرة الحجم بإدارة أرباحها لإظهار أرباح غير حقيقية مبالغ فيها لجلب مستثمرين جدد¹.

أشارت نتائج دراسات عديدة إلى أنه كلما ازداد حجم الشركة كلما كانت احتمالية إدارة الأرباح فيها أكبر، حيث أن التقلبات الكبيرة في إيرادات الشركة قد تثير الشكوك وتوجيه الأنظار نحو هذه الشركات وحجم المنافع التي تجنيها، لذلك يعتبر حجم الشركة عاملا مؤثرا في سياسات الشركات، إذ يتطلب من إدارة الشركة أن تتحمل أعباء إضافية تتعلق بفرض معدلات ضريبية أعلى، بالإضافة إلى حساسية الشركات الكبرى بالنسبة للمحيط الخارجي والدور السياسي والاجتماعي الذي تتحمله الشركات كبيرة الحجم من خلال الضغط عليها للمشاركة في المشاريع التنموية والاجتماعية².
تم قياس حجم الشركة في أغلب الدراسات باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول³.

5- التسعير في البورصة:

من خلال دراسة (شنين عبد النور، 2019) أنه يحتمل أن يكون التسعير في البورصة له أثر إيجابي أو سلبي على ممارسات إدارة الأرباح، مشيرا أيضا إلى انخفاض معدل التغير في أثر المستحقات الاختيارية للشركات المسعرة في البورصة بالمقارنة بالشركات الغير مسعرة ، وذلك نتيجة لوجود علاقة عكسية بين متغير التسعير بالبورصة وممارسات إدارة الأرباح. وتم قياس التسعير في البورصة في نفس الدراسة بطريقة القياس الثنائي القيمة.

ثانيا- **العوامل الأخرى المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح من خلال الدراسات السابقة:**

1- التحفظ المحاسبي:

حسب دراسة (شنين عبد النور، 2019) لازال الجدل حول مدى تأثير سياسة التحفظ المحاسبي لدى الشركات على ممارسات إدارة الأرباح محتدما، ففي ظل مفهوم التحفظ المحاسبي الذي يعبر عن حالة عدم التأكد المحيطة بعملية إعداد القوائم المالية والذي يعكس في الميل العام نحو الإعتراف المبكر بالأحداث الغير السارة مع تدنية قيم صافي الأرباح وصافي الأصول، بحيث لا ينتج عنها تضخيم لكل من الإيرادات والأصول أو تقليل الأعباء، والخصوم، مما يمثل سياسة مضادة ومعاكسة لممارسات إدارة الأرباح.

¹ شنين عبد النور، المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 121.

² خالد محمد اللوزي، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم، ص 21.

³ شنين عبد النور، مرجع سبق ذكره، ص 121.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

وإمتدادا لما سبق فيمكن القول أنه وفي ظل الالتزام بممارسات التحفظ المحاسبي، فقد تحدث حالة من التعمد في تخفيض الأرباح المحاسبية أو التأثير على المركز المالي بطريقة تؤدي إلى سوء الفهم أو التأثير السلبي على مستخدمي المعلومات المحاسبية، من خلال ممارسة التحفظ المحاسبي الأقصى والذي يشتمل على خيارات الإدارة في الوصول إلى أقصى مستوى للأرباح أو الخسائر لتحقيق دوافع إدارية معينة يتمثل بعضها في إستخدام ممارسات إدارة الأرباح في إطار ما يسمى (**Big Bath**) لزيادة الخسائر أو تخفيض الأرباح لأدنى حد ممكن في الفترة الحالية، وفي ذات الوقت تكوين إحتياطات خفية يمكن لإدارة الشركة إستخدامها في زيادة الربح في الفترات المستقبلية، مما يظهر بأنها وراء تحسين الأعمال.

فيما يخص العلاقة الموجودة بين مستوى التحفظ المحاسبي وإدارة الأرباح توصلت معظم الدراسات إلى وجود علاقة معنوية سالبة، فالمؤسسات الأكثر تحفظا لديها حوافز أقل للتلاعب بالأرباح المحاسبية.

وتم قياس التحفظ المحاسبي في أغلب الدراسات بنسبة¹:

$$\text{التحفظ المحاسبي} = \frac{\text{المستحقات الكلية}}{\text{إجمالي الأرباح الصافية}}$$

2- المدفوعات الضريبية:

تعد الحوافز الضريبية أحد الأسباب التي تجعل إدارة الشركة تلجأ إلى التلاعب بالأرباح المحاسبية بهدف تمهيد الأرباح أو عن طريق التسجيلات الاحتيالية في إطار ممارسات إدارة الأرباح من أجل تقليل مبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة، وبالتالي التهرب منها.

فيما يخص العلاقة الموجودة بين حجم المدفوعات الضريبية وإدارة الأرباح توصلت معظم الدراسات إلى وجود علاقة معنوية موجبة بينهما، فالمؤسسات التي تتميز بحجم عال من المدفوعات الضريبية أكثر ميولا للتلاعب بالأرباح المحاسبية، حيث أن ظهور مستويات أرباح مرتفعة من شأنه أن يدفع السلطات إلى فرض تكاليف إضافية وفرض قواعد جديدة لإحتساب الضريبة على نشاط المؤسسات، مما يحفز الإدارة على التلاعب بتخفيض رقم الأرباح المحاسبية. وتم قياس المدفوعات الضريبية في أغلب الدراسات بنسبة:

$$\text{المدفوعات الضريبية} = \frac{\text{مبلغ المدفوعات الضريبية}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

3- معدل النمو:

يمكن أن تتعرض المؤسسة للعديد من الضغوطات للحفاظ على معدلات النمو المرتفعة أو تجاوزها، وهو ما يحفز إدارة المؤسسة على الإنخراط في ممارسات إدارة الأرباح لتحقيق معدلات النمو المستهدفة، ولتوضيح تأثير معدل نمو المؤسسة

¹ شنين عبد النور، مرجع سبق ذكره، ص 123.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

على ممارسات إدارة الأرباح قامت الدراسات السابقة بإدخال متغير نمو المؤسسة كمتغير ضابط، ولقد وفرت الأدبيات المحاسبية طرق متخلفة لقياس معدل نمو المؤسسة، وتماشيا مع الدراسات السابقة¹.

فيما يخص العلاقة الموجودة بين نمو المؤسسة وإدارة الأرباح توصلت معظم الدراسات إلى وجود علاقة معنوية بينهما، فالمؤسسات ذات النمو المرتفع لديها حوافز أكبر للتلاعب بالأرباح المحاسبية.

وتم قياس معدل النمو في أغلب الدراسات بقسمة التغير في مستوى رقم الأعمال بين السنة الحالية والسنة السابقة على رقم أعمال المؤسسة في السنة السابقة .

4- خطر الإستغلال:

إن الهدف من إعداد الكشوفات المالية هو توفير معلومات نافعة للمستخدمين للحكم على قدرة الإدارة على إستغلال موارد الشركة بكفاءة وفعالية لتحقيق هدف الشركة الرئيسي، وتقوم الإدارة بممارسات إدارة الأرباح من خلال التلاعب بالمستحقات والأنشطة الحقيقية للشركة أو تطبيق ممارسات لا تتلاءم مع المبادئ المحاسبية لكي تصل إلى رضا توقعات المحللين، لأن الإخفاق في مقابلة توقعات المحللين يلحق الضرر بإدارة الشركة، وإذا كانت هذه الإخفاقات تحدث بصورة متكررة فإنها ستؤدي إلى فقدان ثقة المستثمرين وإرتفاع تكلفة رأس مال الشركة، كما أن المستثمرين لا يرغبون الإستثمار في الشركات التي تكون فيها المخاطر عالية نتيجة عدم إستقرار الأرباح المعلن عنها، وبالتالي فإن القيمة المتوقعة للعوائد الإستثمار في تلك الشركات تكون أقل مقارنة بالشركات ذات الأرباح المستقرة، وعلى هذا الأساس فإن على الإدارة أن تقوم بتحسين قيمة الشركة من خلال رفع أسهمها في الأسواق المالية.

فيما يخص العلاقة الموجودة بين مخاطر الإستغلال وإدارة الأرباح، توصلت معظم الدراسات إلى وجود علاقة معنوية موجبة بينهما، فالمؤسسات التي تتميز بمخاطر إستغلال عالية أكثر ميولا للتلاعب بالأرباح المحاسبية.

تم قياس خطر الإستغلال في أغلب الدراسات بنسبة:

خطر الإستغلال = الإنحراف المعياري للتدفقات النقدية من العمليات التشغيلية / إجمالي الأصول

5- الكثافة الرأسمالية:

حسب دراسة (خالد محمد اللوزي، 2013) تتمثل الكثافة الرأسمالية بحاصل قسمة الموجودات الثابتة إلى مجموع الموجودات، فهي تعكس مدى إعتداد رأس مال الشركة على رأس المال الثابت مما يقلل الحاجة إلى الأيدي العاملة، لأن إرتفاع الكثافة الرأسمالية يعني كثافة توفر المعدات والآلات التي يمكن الاستغناء من خلالها عن الأيدي العاملة مما يحمل

¹ شنين عبد النور، مرجع سبق ذكره، ص 124.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

الشركة مسؤولية أمام الدولة في تحملها عبء التكلفة السياسية ومسؤولياتها في تخفيض حجم البطالة وتوظيفي نسبة من العاطلين عن العمل، لذلك فالشركات ذات الكثافة الرأسمالية العالية تمتلك دافعا أكبر للعمل على إدارة الأرباح¹.

6- أدوات التحفيز:

إن الشركات التي تربط بين برامج الحوافز المالية للمدير وأداء سعر السهم للشركة يكون فيها لجوء المديرين إلى إدارة الربح كبيرة ولذلك فإن احتمالية الإدارة تزداد في الشركات التي تتبنى خطط التعويض والمكافآت بشكل كبير، فإذا ما حققت الشركة أرباحا كبيرة ما فإن هذا ينعكس على الإدارة، ويترجم إلى مكافآت وعلاوات، بينما الدخل المنخفض يؤدي إلى عكس ذلك، أي توجد علاقة إيجابية بين خطط التعويض في الشركة وبين إدارة الأرباح فيها.

الفرع الثاني: النماذج المستخدمة لإكتشاف ممارسات إدارة الأرباح

تناولت العديد من الدراسات عدد من الطرق التي يمكن من خلالها إكتشاف قيام إدارة الشركة بإدارة أرباحها، ونبين فيما يلي أشهر هذه الطرق أو النماذج المستخدمة:

حسب دراسة (عبد المجيد الطيب الفار، 2010) يتم إكتشاف إدارة الأرباح نوعيا عن طريق التحليل المحاسبي وتحليلها من خلال إستخدام المستحقات.

1- إكتشاف إدارة الأرباح نوعيا من خلال التحليل المحاسبي:

- الخطوة الأولى : في التحليل المحاسبي هي التعرف على السياسات المحاسبية الرئيسية للشركة والصناعة التي تنتمي إليها.
- الخطوة الثانية : هي تقييم المرونة المحاسبية للشركة ، أي ما هو مقدار المرونة المتاحة للشركة في إختيار السياسات المحاسبية ؟ فقد تكون المرونة المتاحة للشركة متدنية، لأن المعايير المحاسبية قيدتها بشكل كبير.
- الخطوة الثالثة : وهي تقييم إستراتيجية الشركة المحاسبية ، وكيف يمكن أن تختلف إستراتيجية الشركة عن منافسيها؟ فهل كانت سياسات الشركة المحاسبية ، وتقديراتها واقعية في الماضي؟ هل يوجد لدى المدراء دوافع لإستخدام المحاسبة بصورة إنتهازية مثل التعهدات أو المكافآت ؟ فإذا كان التاريخ المحاسبي للشركة نظيف، وافترضاؤها واقعية، فإن التغييرات المحاسبية عند مثل هذه الشركة سوف تحسب على أنها أصلية وليست تلاعبا .
- الخطوة الرابعة : هي تقييم إفصاح الشركة، هل توفر الشركة المعلومات الكافية لتقييم إستراتيجيتها وفهم إقتصاديات أعمالها ؟ هل تستند خيارات السياسات المحاسبية على مبررات كافية ؟ إن نوعية الإفصاح والممارسات المحاسبية جانبان لا ينفصلان، فالشركات التي مارست إفصاحات شفافة أقل عرضة للوقوع في ممارسة إدارة الأرباح .

¹ شنين عبد النور، مرجع سبق ذكره، ص124.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

- الخطوة الخامسة : والأكثر أهمية في التحليل المحاسبي ، هي تحديد الخطوط أو المؤشرات الحمراء، والتي قد تدل وجود واحدة أو أكثر منها على وجود شيء سلبي.

-الخطوة السادسة : هي إبطال التحريفات المحاسبية ، عن طريق قلب تأثيرات الخيارات المحاسبية المشكوك فيها¹.

2- إكتشاف إدارة الأرباح تحليليا من خلال إستخدام المستحقات:

هناك العديد من النماذج الموجودة من نماذج بسيطة تقاس فيها المستحقات الإختيارية كمستحقات كلية، إلى نماذج أكثر تعقيدا تحاول فصل المستحقات الكلية إلى مكوناتها الإختيارية وغير الإختيارية، وفيما يلي عرض لأهم هذه الطرق والنماذج:

• نموذج هيلي (Modèle de Healy 1985) :

أجرى (Healy,1985) حسب دراسة (عبد المجيد الطيب الفار، 2010) إختباراته على إدارة الأرباح عن طريق مقارنة متوسط المستحقات الكلية المعدلة بواسطة إجمالي الأصول للسنة السابقة لعملية القياس، وتختلف دراسة (Healy) عن بقية الدراسات في أنها تتنبأ بحدوث إدارة الأرباح بشكل نظامي في كل فترة. وتحسب المستحقات الكلية بالفرق بين الدخل الصافي والتدفق النقدي من العمليات التشغيلية وفيما يلي عرض لهذا النموذج²:

$$NDA_t = t / t$$

حيث:

NDA_t : عبارة عن المستحقات غير الإختيارية لسنة القياس.

ΣTAt : عبارة عن المستحقات الكلية المعدلة حسب إجمالي الأصول.

T : عبارة عن السنوات الداخلة في عملية التقدير.

T : عبارة عن مجموع السنوات الداخلة في عملية التقدير.

• نموذج دي أنجلو (Modèle de DeAngelo(1986) :

أجرى (DeAngelo,1986) حسب دراسة (عبد المجيد الطيب الفار، 2010) إختباراته على إدارة الأرباح بواسطة الفروقات الأولى في المستحقات الإختيارية، وبافتراض أن المستحقات الأولى لها قيمة متوقعة هي الصفر وفقا للفرضية العدمية لعدم قيام بإدارة الأرباح ويستخدم هذا النموذج مستحقات الفترة الأخيرة الإجمالية المعدلة وفقا

¹ شنين عبد النور، مرجع سبق ذكره، ص57-59.

² شنين عبد النور، مرجع سبق ذكره، ص61-62.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

لإجمالي أصول الفترة السابقة كمقياس للمستحقات غير الإختيارية ، وعليه يمكن النظر إلى هذا النموذج على أنه حالة من حالات نموذج (Healy) التي تنحصر فيها فترة تقدير المستحقات غير الإختيارية على مشاهدات السنة السابقة وفيما يلي عرض لهذا النموذج:

$$NDA_t = TA_{t-1}$$

حيث ترمز:

NDA_t : عبارة عن المستحقات غير الإختيارية لسنة القياس .

TA_{t-1} : عبارة عن المستحقات الكلية المعدلة حسب إجمالي الأصول للفترة السابقة.

• نموذج جونز (1991) Modèle de Jones:

طرح (Jones , 1991) حسب دراسة (عبد المجيد الطيب الفار، 2010) نمودجا خفف فيه من فرضية أن المستحقات غير الإختيارية ثابتة من فترة لأخرى، وحاول ضبط تأثير التغيرات في ظروف الشركة الاقتصادية على المستحقات الغير الإختيارية ، يفترض هذا النموذج متغيرين هما مستوى الملكية الكلية (المصنع والمعدات والآلات...الخ) والتغيرات في الإيرادات، فهما يعنيان مستوى المستحقات غير الموجهة التي تحدث نتيجة الصفقات الاقتصادية للشركة، فمستوى الملكية يحدد المصروف الإستهلاك بينما التغيرات في الإيرادات والتغيرات في حسابات رأس المال العامل وفيما يلي النموذج المستخدم¹:

$$NDA_t = \alpha_1 (1/A_{t-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_t) + \alpha_3 (PPE_t)$$

حيث ترمز:

NDA_t : المستحقات غير الإختيارية.

A_{t-1} : إجمالي الأصول نهاية السنة السابقة.

ΔREV_t : التغير في إيرادات الشركة.

PPE_t : إجمالي الممتلكات والمعدات والتجهيزات في السنة (t) المعدلة حسب إجمالي الأصول في نهاية السنة السابقة.

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$: المقدرات أو المعاملات الخاصة بالشركة.

تستخرج المقدرات أو المعاملات $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ الخاصة بالشركة بإستخدام النموذج التالي في فترة التقدير:

$$Tat = a_1 (1/At-1) + a_2 (\Delta REV_t) + a_3 (PPE_t) + \nabla t$$

¹ شنين عبد النور، مرجع سبق ذكره، ص 63.

حيث ترمز:

a1a2a3 : إلى تقديرات كل من $\alpha 1, \alpha 2, \alpha 3$

Tat : هي عبارة عن المستحقات الكلية المعدلة وفقا لإجمالي الأصول في نهاية الفترة السابقة.

Vt : عبارة عن الخطأ العشوائي.

تشير نتائج دراسة (Jones, 1991) حسب (عبد المجيد الطيب الفار، 2010) إلى أن النموذج ناجح في تفسير ما يقارب (25 %) من التفاوت في المستحقات الإجمالية.

• **نموذج جونز المعدل (1995) Modèle de Jones Modifie:**

لتفادي أوجه القصور في نموذج (Jones, 1991) قدم (Al et DeChow, 1995) حسب دراسة (عبد المجيد الطيب الفار، 2010) نمودجا معدلا مستخدما فيه المستحقات الإختيارية لقياس درجة إدارة الشركة للأرباح، وحسب عدة نتائج دراسات أكدت أنه الأقوى بين النماذج المستخدمة في الكشف عن إدارة الأرباح، ويفترض هذا النموذج أن كل التغير في المبيعات الآجلة خلال فترة الدراسة تنشأ عن ممارسات إدارة الأرباح، حيث يقوم هذا الافتراض على منطق أنه من السهل ممارسة إدارة الأرباح من خلال التحكم في الإعتراف بإيراد المبيعات الآجلة أكثر من ممارسة إدارة الأرباح من خلال التحكم في الإعتراف بإيراد من المبيعات النقدية، ولإستخدام هذا النموذج يجب¹ :

1- قياس المستحقات الكلية والتي يمكن قياسها بطريقتين بديلتين هما طريقة التدفق النقدي الذي تحتسب فيها المستحقات الكلية بالفرق بين صافي الدخل والتدفق النقدي من العمليات التشغيلية، وطريقة قائمة المركز المالي التقليدية والتي تحتسب فيها المستحقات الكلية من خلال النموذج التالي:

$$TACCi,t = \Delta Cai,t - \Delta Cli,t - \Delta Cash i,t + \Delta STDEBTi,t - DEPTNi,t$$

.....(1)

حيث ترمز:

TACCi,t : المستحقات الكلية للشركة (i) خلال الفترة (t).

$\Delta Cai,t$: التغير في الأصول المتداولة للشركة (i) خلال الفترة (t).

$\Delta Cli,t$: التغير في الخصوم المتداولة للشركة (i) خلال الفترة (t).

$\Delta Cash i,t$: التغير في النقدية وما يعادل النقدية للشركة (i) خلال الفترة (t).

¹ شنين عبد النور، مرجع سبق ذكره، ص 64-66.

$\Delta STDEBT_{i,t}$: التغير في أقساط الديون طويلة الأجل المستحقة والديون قصيرة الأجل الأخرى للشركة (i) خلال الفترة (t).

$DEPTN_{i,t}$: مصروف الاستهلاك والإطفاء للشركة (i) خلال الفترة (t).

ويلاحظ من خلال النموذج أعلاه أنه تم تخفيض كل من التغير في النقدية ومصروف الاستهلاك والاستنفاد من التغير في الأصول المتداولة، كما تم تخفيض التغير في الدين قصير الأجل (بما في ذلك التغير في الدفعات المستحقة من الديون طويلة الأجل) من التغير في الخصوم المتداولة، وذلك للوصول إلى الاختلافات بين الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق.

2- يتم تقدير معالم النموذج الذي سيتم من خلاله احتساب المستحقات غير الاختيارية ($NDACC_{i,t}$)

خلال معادلة الانحدار التالية والتي تتم لمجموعة شركات العينة في كل سنة على حدى:

$$TACCI_{i,t} / A_{i,t-1} = \alpha_1 (1/A_{i,t-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / A_{i,t-1} + \alpha_3 PPE_{i,t} / A_{i,t-1} + E_{i,t} \dots (2)$$

حيث ترمز:

$TACCI_{i,t}$: المستحقات الكلية للشركة (i) خلال الفترة (t).

$\Delta REV_{i,t}$: التغير في إيرادات الشركة (i) خلال الفترة (t).

$\Delta REC_{i,t}$: التغير في حسابات تحت التحصيل للشركة (i) خلال الفترة (t).

$PPE_{i,t}$: العقارات والممتلكات والآلات للشركة (i) خلال الفترة (t).

$E_{i,t}$: الخطأ العشوائي.

3- تحديد المستحقات غير الاختيارية العادية ($NDACC_{i,t}$) لكل شركة من شركات العينة وخلال كل سنة من

سنوات الدراسة من خلال معالم النموذج المقدر أعلاه من خلال المعادلة التالية¹:

$$NDACC_{i,t} = \hat{\alpha}_1 (1/A_{i,t}) + \hat{\alpha}_2 (\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) + \alpha_3 PPE_{i,t} \dots (3)$$

4- يتم احتساب المستحقات الاختيارية لكل شركة كما يلي²:

$$DACC_{i,t} = TACCI_{i,t} - NDACC_{i,t} \dots (4)$$

الفرع الثالث: مخاطر ممارسات إدارة الأرباح ونتائجها

¹ شنين عبد النور، مرجع سبق ذكره، ص 67-68.

² المرجع نفسه، ص 68.

أولاً: مخاطر ممارسات إدارة الأرباح:

إن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح تغطيها مجموعة من المخاطر التي تؤثر على الشركة وتتمثل فيما يلي:

1- مخاطر البيئة المحيطة:

وهي تتمثل في المخاطر الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تؤثر على بيئة الأعمال وتتمثل فيما يلي¹:

- إن زيادة مؤشر الأرباح بصورة غير حقيقية وعادلة ينتج عنها إرتفاع التكاليف السياسية وزيادة في معدلات الضرائب وبالتالي التأثير على التدفقات النقدية ومن ثم على توزيعات الأرباح.

- إن فقدان الثقة في إحدى الشركات العاملة لإحدى الدول سوف يمتد تأثيرها على جميع الشركات في البيئة المحيطة.

2- مخاطر الداخلية للشركة:

وهي المخاطر التي تؤثر على الشركة وتتمثل فيما يلي²:

- إرتفاع مخاطر التشغيل:

والتتمثلة بإنخفاض أعداد المساهمين نتيجة فقدان الثقة في الشركة مما يؤثر على إرتفاع تكاليف راس المال وفقدان القدرة التنافسية والتأثير السلبي على هامش الأرباح والضغط على التدفقات النقدية مما يؤثر على توزيعات الأرباح.

- إرتفاع مخاطر الأداء:

التتمثلة بتراجع الحصة السوقية مما يؤثر على إيرادات الشركة سواء الإستثمارية منها أو التمويلية.

- إرتفاع مخاطر السيولة:

والتتمثلة في طلب المساهمين لأموالهم وبالتالي تحويل مجموعة كبيرة من الإيداعات طويلة ومتوسطة الأجل التي تعتمد عليها الشركات في نشاطاتها الإستثمارية والتمويلية إلى أموال واجبة السداد مما يؤثر على ضعف القدرة على السداد واللجوء إلى الاقتراض بتكاليف مرتفعة.

- إرتفاع مخاطر الإدارة:

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

¹ هبه محمد عمر التل، أثر إدارة الأرباح على الأسعار السوقية للأسهم، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2015، ص 28.

² هبه محمد عمر التل، مرجع سبق ذكره، ص 27.

ثانيا : نتائج ممارسات إدارة الأرباح:

وعلى الرغم من أن المديرين يدركون أن إدارة الأرباح وإن كانت تحقق منافع للشركة في الأجل القصير إلا أنها قد تؤدي إلى مشكلات خطيرة في الأجل الطويل ومن أهم هذه المشكلات ما يلي:

1- **تخفيض قيمة المنشأة :** توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها الشركة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للشركة، فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام الشركة ببيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم بيع ذات المنتج لذات العميل يوم 02 يناير، كذلك فإن تأخير المصروفات الاختيارية يمكن أن يؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بأداء الشركة فتأخير الصيانة والبحوث والتطوير وتدريب العاملين قد يؤدي إلى تعطيل المعدات، وخسارة حصة الشركة في السوق وتخفيض الإنتاجية¹.

2- **تلاشي المعايير الأخلاقية :** حتى وإن كانت إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، فالشركة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة، ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها، فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكنه من إنتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها. وأيضا يمكن أن تصبح الإدارة منحدرًا زلقًا جدا فأساليب التحايل المحاسبية البسيطة نسبيا تصبح معقدة أكثر فأكثر إلى أن تؤدي إلى خلق مخالفات جوهرية في القوائم المالية².

3- **إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** فممارسات إدارة الأرباح لا تتم على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما أيضا تمارس على مستوى الإدارة التشغيلية، فمدراء هذه الأخيرة يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت، الفوز بالترقيات أو تجنب إنتقادات الأداء السيئ، ومن أهم مخاطر ممارسات إدارة الأرباح في مستويات الإدارة الدنيا، إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة³.

¹ مرجع سبق ذكره ، ص 27

² شنين عبد النور، المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 37.

³ نجاة محمد مرعى يونس، تأثير الإفصاح عن الدخل الشامل الاخرعلى إدارة الأرباح ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. جامعة جدة، السعودية، 2019 ، ص 192.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول السياسات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها

4- العقوبات المالية وإعادة القوائم المالية: في السنوات الأخيرة فرضت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على الشركات التي قاتم بإدارة أرباحها، فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينات وقعت البورصة غرامة قيمتها مليون

دولار على شركة **W.R. Grace and Go**

وطلب منها إعادة حساب أرباحها والإعلان عنها والسبب في ذلك أن الشركة بين عام 1990-1992 قامت بتخفيض أرباحها المعلنة وذلك بتسجيل إحتياطات غير صحيحة قيمتها 55 مليون دولار وبين عام 1993-1995 قامت بإعادة الإحتياطات إلى الأرباح، وذلك لمقابلة الأرباح الفصلية المستهدفة، وحتى إذالم تفرض بورصة الأوراق المالية غرامات أو عقوبات تأديبية أخرى، فإن مجرد إعادة حساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلفا جدا للشركة¹.

¹ هبه محمد عمر التل، أثر إدارة الأرباح على الأسعار السوقية للأسهم مرجع سبق ذكره، ص30.

خلاصة الفصل الأول

من خلال ما تطرقنا إليه في الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة في الموضوع نستنتج أن السياسات المحاسبية تلك المبادئ والأسس والقواعد التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية بتطبيقها عند إعداد التقارير المالية، ولها عدة أنواع وأهداف مختلفة كما أخذت السياسات المحاسبية حيزاً هاماً في المؤسسة الاقتصادية يمكن استغلالها من طرف الممارسين في ممارسة إدارة الأرباح نتيجة هذه المرونة ، مما جعلها بمثابة أداة لممارسة إدارة الأرباح ، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إدارة الأرباح هي عبارة عن ممارسات، لها دوافع وأساليب عديدة ومتنوعة يقوم بها بعض مديري الشركات بغرض التعقيم أو التأثير على قيمة الشركة، بما يخدم مصالحهم مستغلين المرونة التي تسمح بها المعايير المحاسبية، مما قد يلحق الضرر بالأطراف الأخرى.

- هناك عدة نماذج تستخدم لقياس المستحقات الاختيارية كمؤشر يعبر عن ممارسات إدارة الأرباح.
- هناك عدة عوامل تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح، منها عوامل مؤثرة مشتركة في جميع الدراسات السابقة أستعملت كمتغيرات ضابطة، وهناك عوامل مؤثرة أخرى أستعملت في دراسات مختلفة وفق ما تقتضيه خصوصيات هذه البيئات.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية لعينة من المهنين

في المؤسسات الاقتصادية

تمهيد:

بعدما تطرقنا إلى أهم الجوانب النظرية لمتغيرات الدراسة وجب دعم البحث بدراسة ميدانية من أجل تعزيز الجانب النظري، فمن خلال هذا الفصل سنحاول التعرف على مدى إنعكاسات السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية ولمعرفة مقدار هذا التأثير قمنا بالتقرب المباشر من فئة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبين والإطارات المالية والمحاسبية في المؤسسات، بغية الأخذ بوجهات نظرهم وذلك من خلال استخدام استمارة الاستبيان تتضمن ثلاث محاور، ماهية السياسات المحاسبية وإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية كذلك مستوى ممارسة إدارة الأرباح وللعوامل المؤثرة عليها، والتي من الممكن أن تكون أفضل طريقة لقياس مدى إنعكاس السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية، وعليه فإن هذا الفصل يحتوي على مبحثين يتضمن المبحث الأول الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية والمبحث الثاني نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها وتفسيرها

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة

ترتكز الدراسة التطبيقية بأساس على منهجية الدراسة المتبعة في معالجة الجانب التطبيقي من الدراسة، حيث يتناول هذا المبحث في مطالبه على الطريقة المنتهجة في الدراسة والأدوات المستعملة فيها.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

يعالج هذا المطلب المنهجية المتبعة في إعداد الدراسة ومعرفة مجتمع الدراسة وكذلك العينة المستهدفة بالإضافة إلى أسلوب ومصادر جمع البيانات.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من المهنيين في ولاية الوادي، وقد تم اختيار عينة الدراسة بمراعاة الأشخاص ذوي الاختصاص والذين تتوفر فيهم الخبرة العملية والعلمية وقد اشتملت الدراسة عينة من المهنيين من بينهم:

- فئة المحاسبين في المؤسسات كونهم الأقرب لمثل هذه الممارسات لاعتبارهم الخط الدفاعي الأول للتصدي لهذه الممارسات.

- عينة من محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وكذلك خبراء المحاسبين.

- عينة من المدراء على مستوى المؤسسات.

ثانياً: عينة الدراسة:

تم توزيع الاستمارات في مدينة الوادي بالإضافة إلى عملية التوزيع عبر البريد الإلكتروني، وقد ارتبط مضمون ونتائج

الدراسة الميدانية بالزمان الذي من خلاله توزيع استلام استمارات الاستبيان وذلك خلال شهر ماي 2024، وقد تم

توزيع حوالي 55 استمارة استبيان شملت الفئة المستهدفة فئة المهنيين والجدول التالي يوضح الإحصائيات الخاصة

باستمارة الاستبيان:

الفصل الثاني : دراسة الميدانية لعينة من المصنّين في المؤسسات الاقتصادية

جدول رقم 1 : إحصائيات استمارة الاستبيان

النسبة	العدد	البيان
100%	55	عدد الاستثمارات الموزعة
12.72%	7	عدد الاستثمارات المفقودة
00	00	عدد الاستثمارات الملغاة
87.28%	48	عدد الاستثمارات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الاستبيان

الفرع الثاني: بيانات وأدوات الدراسة

أولاً: بيانات الدراسة: لقد تم الاعتماد على مجموعة من المصادر الأساسية وكذلك مجموعة من المصادر الثانوية لجمع بيانات الدراسة التي لها صلة بالموضوع.

1- المصادر الرئيسية: تم الاعتماد على الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات المتوقع الحصول عليها في الدراسة الميدانية وقد قسمت أسئلة الدراسة إلى ثلاث محاور رئيسية حسب فرضية الدراسة من تم طرحها على عينة الدراسة.

2- المصادر الثانوية: تتمثل في البيانات المستخدمة لمعالجة الجانب النظري للدراسة بغية الإلمام وتبسيط الضوء على موضوع الدراسة الذي يتمحور حول إنعكاسات السياسات المحاسبية على إدارة الرباح في المؤسسة الاقتصادية ، حيث تم الاعتماد بالدرجة الأولى على الكتب والمذكرات والمجلات العلمية ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة.

ثانياً: أدوات جمع بيانات الدراسة

من أجل الإجابة على الإشكالية الدراسة واختبار صحة فرضيتها اعتمدنا على الاستبيان كأداة جمع البيانات، وقد تم تصميم الاستبيان بالاستناد على الجانب النظري وأيضاً على الدراسات السابقة كما تم صياغة أسئلته بمراعاة إشكالية وفرضية الدراسة وكذلك مراعاة شروط إعداد الاستبيان، حيث ينقسم إلى جزئين هما:

الجزء الأول: يحتوي على معلومات خاصة بأفراد العينة والتي توفر بيانات حول خصائص عينة الدراسة

الجزء الثاني: يتمثل في ثلاث محاور رئيسية تحتوي على (25) سؤال بهدف جمع بيانات خاصة بالدراسة موزعين على النحو التالي:

المحور الأول: يهدف هذا المحور إلى معرفة السياسات المحاسبية وإدارة الأرباح.

المحور الثاني: يهدف هذا المحور إلى معرفة مستوى ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية.

المحور الثالث: يهدف إلى معرفة العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الثاني : دراسة الميدانية لعينة من الممبنيين في المؤسسات الاقتصادية

وبعد الفراغ من الاستبيان في لبه النهائي تم توزيع وثيقة الاستبيان على عينة الدراسة من ذوي الاختصاص واعتمدنا على النسخ الورقية والالكترونية عن طريق ملف (Word) أو الاستعانة بالمقابلة الشخصية كونها من أهم طرق جمع البيانات في الدراسة الميدانية وقد تم الاعتماد مقياس ليكارت الثلاثي كمقياس الإجابات العينة والذي يتحمل ثلاث إجابات.

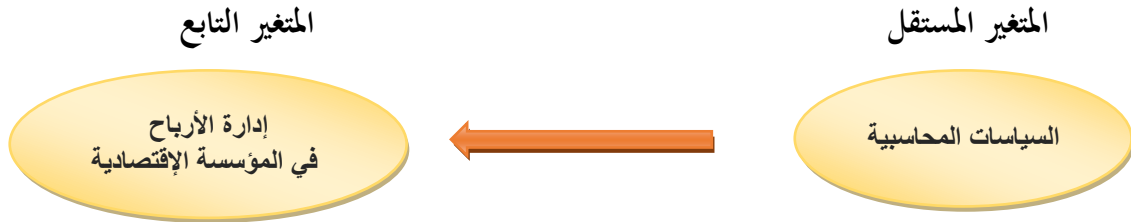
الفرع الثالث: متغيرات الدراسة

تمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

المتغير المستقل: السياسات المحاسبية

المتغير التابع: إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية

الشكل رقم 1 متغيرات الدراسة الميدانية



المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الثاني: أدوات الدراسة الميدانية والإجراءات المتبعة

نحاول من خلال هذا المطلب توضيح الأدوات والإجراءات الإحصائية القياسية المستخدمة في معالجة البيانات التي ساهمت في الوصول إلى نتائج الدراسة.

الفرع الأول: الأدوات الإحصائية والقياسية

1- صدق وثبات أداة الدراسة

1-1 الاتساق الظاهري للاستبيان

قبل عملية نشر وتوزيع الاستبيان على عينة الدراسة تم عرض الاستبيان على لجنة من أساتذة جامعة ورقلة ذوي الاختصاص قصد الأخذ بالآراء والتأكد من صحة وسلامة الاستبيان من مختلف الجوانب مثل:

- دقة صياغة الأسئلة وكذلك صحة عباراتها
- الشكل الجمالي أو الظاهري للتصميم أو المنهجية.

الفصل الثاني : دراسة الميدانية لعينة من الممبنيين في المؤسسات الاقتصادية

- اختيار المقياس المناسب للأسئلة لضمان ملاءمتها لعملية المعالجة الإحصائية وكذلك استخلاص نتائج سليمة.

2-1 اختبار ثبات الاستبيان

بغية اختبار ثبات وكذلك صدق الإجابات فقد تم استعمال معامل الفاكرونباخ كمعيار إثبات الاستبيان لتحقيق النتائج والأهداف المرجوة وقد نتج عن اختبار مستوى ثبات ومصدقية إجابات العينة المكونة من (48) فرد قيمة الفاكرونباخ مقدرة بـ (0.790) وهذا بين الارتباط بين الإجابات قوي. أي انه عند إعادة توزيع الاستبيان في نفس الظروف على نفس على نفس العينة فإن 79% من الأفراد سيجيبون بنفس الإجابة.

الجدول رقم 2 : اختبار ثبات الاستبيان

معامل الفاكرونباخ Alpha Cronbachs	محاور الدراسة
0.790	جميع عبارات الاستبيان

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج Spss

2- المقياس المستخدم

بهدف قياس إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبيان المغلقة تم الاعتماد على مقياس ليكارت الثلاثي من أهم المقاييس الترتيبية التي تستخدم في التحليل الإحصائي، حيث يتم من خلاله قياس البيانات الوصفية بإعطائها قيمة رقمية حتى تكون مناسبة لتحليل الإحصائي.

الجدول رقم 3 : مقياس ليكارت الثلاثي

الرأي (التصنيف)	موافق	محايد	غير موافق
المقياس	3	2	1

المصدر: محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام Spss، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص 23.

الجدول رقم 4 : الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة

الرأي (الاتجاه)	قيمة المتوسط المترجح
غير موافق	من 1 إلى 1.66
محايد	من 1.67 إلى 2.33
موافق	من 2.34 إلى 3

المصدر: محفوظ جودة مرجع سبق ذكره، ص 23.

الفرع الثاني: البرامج والأدوات المستخدمة في معالجة الاستبيان

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي لاستبيانات المقبولة تم الاعتماد في عرض وتحليل البيانات على برنامج الجداول الالكترونية (Excel (2007 لمعالجة البيانات واستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss) ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات تم تجميعها فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية التي تتمثل فيما يلي:

- حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محاور الاستبيان
- اختبار فرضيات الدراسة باستخدام التباين (ANOVA)

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها ومناقشتها

من خلال هذا المبحث سنقوم بعرض النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية وكذلك تحليل ومناقشة النتائج المتوصل إليها.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة

يحتوي هذا المطلب على الطريقة الإجرائية المتبعة لتقصي آراء أوجه النظر المختلفة حول موضوع المتمثلة في عينة الدراسة وكذلك التعرف عليها إضافة إلى أهم مصادر جمع البيانات وأهم أدوات جمعها.

الفرع الأول: عرض وتحليل النتائج المتعلقة بمعلومات العامة

وقد تم دراسة النتائج المتعلقة بالمعلومات العامة لعينة الدراسة باستخدام ثلاث متغيرات هي (المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، الخبرة المهنية)

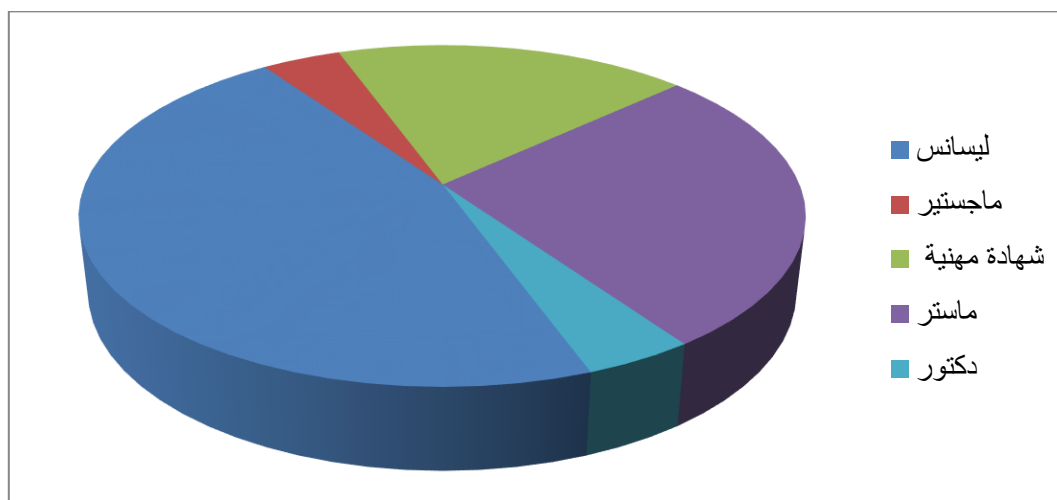
أولاً: توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

الجدول رقم 5 : توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	النسبة	التكرار
ليسانس	45.83%	22
ماجستير	4.18%	02
شهادة مهنية	18.75%	09
ماستر	27.08%	13
دكتور	4.18%	02
المجموع	100%	48

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (Spss)

الشكل رقم 2: يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (Spss)

تبين من الجدول رقم 5 والشكل البياني رقم 2 يتبين أن أعلى نسبة من أفراد العينة هم الأفراد الذين بحوزتهم شهادة ليسانس بنسبة 45.83 وهذا راجع إلى اعتمادنا على عينة من المحاسبين في المؤسسات، كون أغليبيتهم حاصلين على هذه الشهادة فيما كانت بقية المؤهلات ماستر، شهادة مهنية بنسب متفاوتة كانت على التوالي 27.08 % ، 18.75 %، وجاءت نسبة الماجستير والدكتوراه 4.18 %

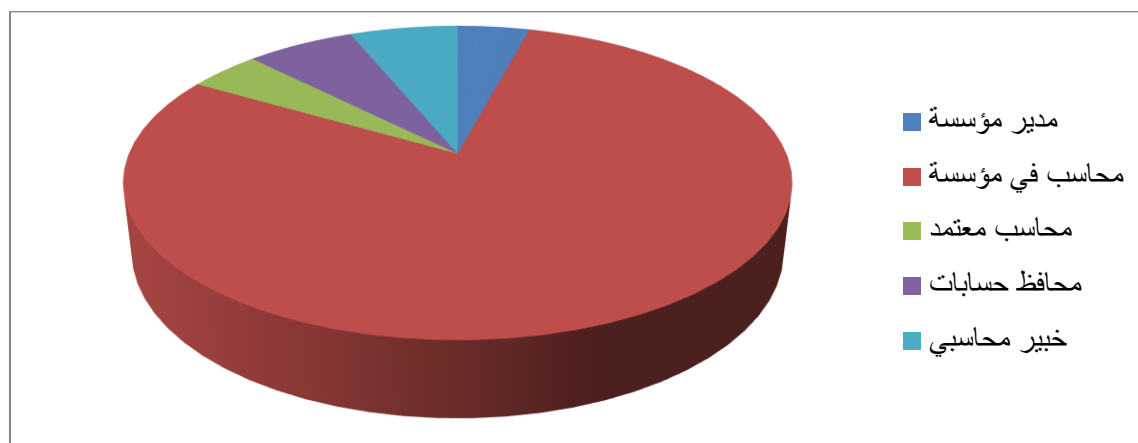
ثانيا :توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي

الجدول رقم 6 يمثل توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	النسبة	التكرار
مدير مؤسسة	4.17%	02
محاسب في مؤسسة	79.17%	38
محاسب معتمد	4.17%	02
محافظ حسابات	6.25%	03
خبير محاسبي	6.25%	03
المجموع	100%	48

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (Spss)

الشكل رقم 3 يوضح توزيع فراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (Spss)

يتبين من خلال الجدول رقم 6 والشكل البياني رقم 3 أن فئة الأفراد الذين يعملون محاسب في المؤسسة هي أعلى نسبة من بين أفراد العينة بنسبة 79.17% نظرا لاحتواء المؤسسة على أكثر من محاسب وتم توزيع لاستبيان على عدة مؤسسات اقتصادية، فيما كانت مهنة خبير حسابات ومحافظ حسابات بنسبة 6.25% نظر لقلّة المهنة في المنطقة، تليه مهنة مدير مؤسسة ومحاسب معتمد بنسبة 4.17%.

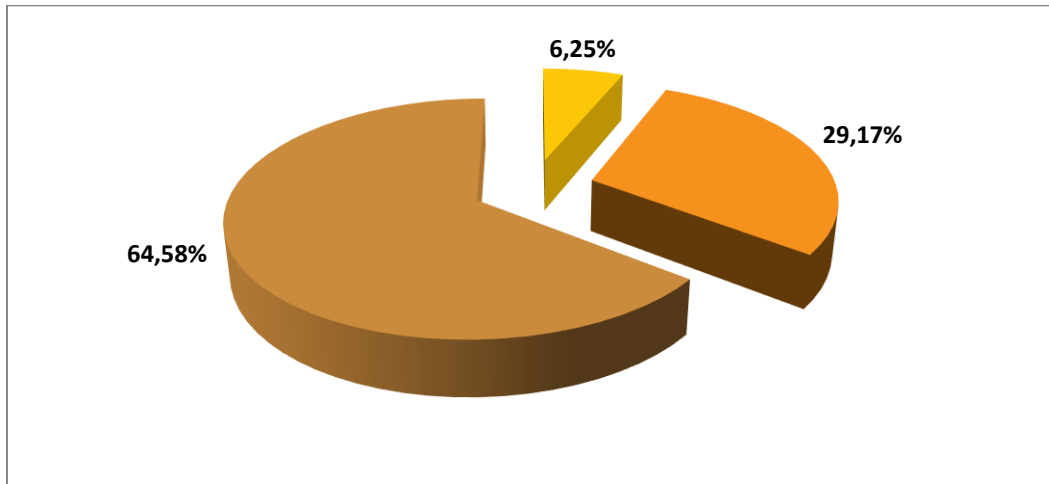
ثالثا : توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

الجدول رقم 7 يمثل توزيع فراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	النسبة	التكرار
اقل من 05 سنوات	6.25%	03
من 05 إلى 10 سنوات	29.17%	14
أكثر من 10 سنوات	64.58%	31
المجموع	100%	48

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (Spss)

الشكل رقم 4 يوضح توزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (Spss)

من خلال الجدول رقم 2-7 والشكل البياني رقم 2-4 تظهر الدراسة اغلب افراد العينة يتمتعون بخبرة أكثر من 10 سنوات بنسبة 64.58% فيما سجلت بقية الشرائح 29.17% بالنسبة الافراد الذين خيروهم ما بين 05 و 10 سنوات، وكانت النسبة الاقل من نصيب الافراد الذين يحزون على خبرة الاقل من 05 سنوات 6.25% ، ويظهر من خلال هذا التحليل ان هناك تقارب بين نسب توزيع العينة حسب الخبرة أي ان هناك تنوع في سنوات الخبرة، ولعل هذا التنوع في عينة الدراسة من شأنه ان يقدم آراء ووجهات نظر مختلفة مما ينعكس ايجابيا على الدراسة وصدق الاجابة على الاستبيان.

الفرع الثاني : نتائج اختبار الفرضيات

سيتم في هذا الفرع عرض نتائج فرضيات الدراسة التي تم التوصل إليها تم تحليلها.

أولاً: عرض نتائج الفرضية الأولى:

للإجابة على هذه الفرضية والتأكد من صحتها أو عدمها، قام الطلبة بحساب المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الممثلة في المحور الأول في استمارة الاستبيان .

الفصل الثاني : دراسة الميدانية لعينة من المصنفين في المؤسسات الاقتصادية

الجدول رقم 8 : يوضح المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية السياسات المحاسبية وإدارة الأرباح

الرقم	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه
1	يتم تقديم تقارير دورية عن نتائج الأعمال في المؤسسات الاقتصادية	2.8750	0.39275	1	موافق
2	تشمل سياسة الإفصاح التام كافة مراحل الدورة المحاسبية في تطبيق النظام المحاسبي المالي.	2.6875	0.62420	2	موافق
3	تعتبر سياسة الثبات والالتزام من أهم السياسات التي يجب على معدو القوائم المالية الالتزام بها.	2.5417	0.74258	3	موافق
4	تساعد سياسة الحيلة والحذر على الاهتمام بإعداد قوائم مالية بتحفظ.	2.6667	0.59549	4	موافق
5	وضع سياسة محاسبية سليمة يحقق خاصية الموضوعية وعدم التحيز.	2.6458	0.63546	5	موافق
6	يجب الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية.	2.8125	0.44513	6	موافق
7	تعتبر السياسة المحاسبية هي همزة وصل بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والممارسة العملية.	2.5417	0.71335	7	موافق
8	إن عدم الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية للعمليات المالية في المؤسسة خلال السنوات يؤثر على قدرتها على المقارنة بين فترات زمنية مختلفة.	2.6042	0.64378	8	موافق
9	توجد قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين وواجباتهم (مثل حق التصويت وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة) .	1.8958	0.75059	9	محايد
	المتوسط العام للمحور الأول: أثر تعدد السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح	2.5856	0.33352		موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (Spss)

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه أن اتجاهات أفراد العينة نحو جميع الفقرات فاقت المتوسط المرجح لمقياس ليكارت الثلاثي 2.34، حيث بلغت 2.5856 ضمن اتجاه موافق وانحراف معياري قدره 0.33352، مما يدل على أن كل الإجابة موافقة على أن هناك أثر إيجابي لتعدد السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح الا الفقرة الأخيرة حسب إجابات الأفراد كانت محايدة.

عرض نتائج الفرضية الثانية:

للإجابة على هذه الفرضية والتأكد من صحتها أو عدمها، قام الطلبة بحساب المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الممثلة في المحور الثاني في استمارة الاستبيان .

الفصل الثاني : دراسة الميدانية لعينة من المصنّين في المؤسسات الاقتصادية

الجدول رقم 9: يوضح المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية مستوى ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية.

الرقم	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه
1	توليد الأرباح بشكل طبيعي من خلال العمليات التشغيلية والإنتاجية للمؤسسة ، حيث أن ازدياد الإنتاج ضمن فترة زمنية محددة يقود إلى خفض تكاليف البضاعة المباعة ومن ثم ازدياد الأرباح في نفس الفترة الزمنية من السنوات والعكس صحيح.	2.7083	0.58194	1	موافق
2	إعتبار نقل إيرادات من فترة مالية إلى أخرى لا يكون له تأثير على التدفقات النقدية.	2.9167	0.27931	2	موافق
3	خفض الأساس الضريبي عن طريق خفض النتائج المعلن عليها.	2.6250	0.60582	3	موافق
4	تساعد السياسات المحاسبية على اختيار أفضل البدائل المحاسبية للظروف والعوامل السارية في المؤسسة.	2.9217	0.72335	4	موافق
5	تتعرض المؤسسات التي تعتمد التغير في السياسات المحاسبية باستمرار إلى تعثر مالي والإفلاس على المدى البعيد.	2.4583	0.50353	5	موافق
6	تعجيل الإيرادات عن طريق تسجيلها خلال السنة المالية مع أنها تخص أكثر من فترة محاسبية.	2.5417	0.58194	6	موافق
7	إدراج بعض المصاريف الوهمية لغرض تقليل الخسائر.	2.5625	0.71179	7	موافق
8	إدراج التزامات أو مصاريف معينة من طرف المؤسسة الأم في حسابات الفروع، بغرض الإخفاء عن بعض الأطراف ذوي العلاقة .	2.5625	0.54211	8	موافق
	المتوسط العام للمحور الثاني: مستوى ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية.	2.5833	0.27572		موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (Spss)

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه أن اتجاهات أفراد العينة نحو جميع الفقرات فاقت المتوسط المرجح لمقياس ليكارت الثلاثي 2.34، حيث بلغت 2.5833 ضمن اتجاه موافق وانحراف معياري قدره 0.27572، مما يدل على أن كل الإجابة موافقة على أن هناك مستوى مرتفع من ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية.

عرض نتائج الفرضية الثالثة:

للإجابة على هذه الفرضية والتأكد من صحتها أو عدمها، قام الطلبة بحساب المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الممثلة في المحور الثالث في استمارة الاستبيان .

الفصل الثاني : دراسة الميدانية لعينة من المصنّين في المؤسسات الاقتصادية

الجدول رقم 10 : يوضح المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية للعوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية.

الرقم	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه
1	استخدام الإدارة لأحكامها وتقديرها في تطبيق السياسات المحاسبية يؤدي إلى الإفصاح عن المعلومات المهمة في المؤسسة بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة .	2.7708	0.47219	1	موافق
2	إن الإفصاح عن اختيار السياسات المحاسبية يعكس صدق القوائم المالية في تصوير واقع المؤسسة.	2.7500	0.48378	2	موافق
3	تتم معاملة المساهمين على أسس قائمة على العدل والمساواة .	2.5833	0.61310	3	موافق
4	تتميز المعلومات المحاسبية بقيمة تنبؤية تزيد من فاعلية وكفاءة قرارات مستخدميها	2.3542	0.72902	4	موافق
5	يساعد الثبات في السياسات المحاسبية مستخدمي المعلومة المحاسبية على اتخاذ القرار في الوقت المناسب.	2.6458	0.63546	5	موافق
6	توفر القوائم المالية تغذية عكسية كافية عن نتائج أنشطة وأعمال الشركة.	2.3958	0.70679	6	موافق
7	يساعد الثبات في السياسات المحاسبية مستخدمي المعلومة المحاسبية على اتخاذ القرار في السياسات المحاسبية.	2.4375	0.68125	7	موافق
8	إن الثبات على تطبيق نفس السياسات المحاسبية يزيد من جودة القوائم المالية	2.4167	0.79448	8	موافق
	المتوسط العام للمحور الثالث: للعوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية.	2.5443	0.34256		موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (Spss)

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه أن اتجاهات أفراد العينة نحو جميع الفقرات فاقت المتوسط المرجح لمقياس ليكارت الثلاثي 2.34، حيث بلغت 2.5443 ضمن اتجاه موافق وبانحراف معياري قدره 0.34256، مما يدل على أن كل الإجابة موافقة على أنه هناك عوامل مؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الثاني: مناقشة وتحليل الفرضيات

الفرضية الرئيسية : ما مدى انعكاسات السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية ؟

بعد استجواب أفراد العينة حول انعكاسات السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية وكانت نحو اتجاه موافق سنحاول فيما يلي إثبات هذا الأثر بعد حساب معامل الارتباط لبيرسون .

الفصل الثاني : دراسة الميدانية لعينة من المصنّين في المؤسسات الاقتصادية

الجدول رقم 11 : يوضح الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين السياسات المحاسبية وإدارة الأرباح

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,208 ^a	,044	,023	,24512

المصدر: من إعداد الطلبة مخرجات برنامج (Spss)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتغير المستقل المتمثل في السياسات المحاسبية يفسر ما نسبته 4.4 % من التباين في المتغير التابع إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية ، ونسبة 95.6 % تدرج لعوامل أخرى في إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية ، كما أن العلاقة الارتباطية بين السياسات المحاسبية وإدارة الأرباح بلغت 0.208 وهي قيمة منخفضة جدا وتدل على أن العلاقة بين المتغيرين طردية ونسبة ضعيفة جدا.

الجدول رقم 12: يوضح تحليل التباين الانحدار للتأكد من صلاحية نموذج اختبار الفرضيات

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	Sig
بين المجموعات	1.334	10	0.134	3.275	0.004
داخل المجموعات	1.519	37	0.041		
الإجمالي	2.863	47			

المصدر: من إعداد الطلبة مخرجات برنامج (Spss)

أظهرت النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه إلى وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لسياسات المحاسبية على إدارة الأرباح عند مستوى الدلالة (0.05) وذلك لان قيمة الدلالة الإحصائية Sig للاختبار بلغت 0.004 وهي اقل من 0.005 ، وعليه نقبل الفرضية الرئيسية "يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لسياسات المحاسبية على إدارة الأرباح

"

الجدول رقم 13 : يوضح قيم المعاملات خط الانحدار البسيط للمعاملات

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	2,214	,278		7,955	,000
-السياسات المحاسبية	,153	,107	,207	1,434	,158

a. Dependent Variable: إدارة الأرباح

المصدر: من إعداد الطلبة مخرجات برنامج (Spss)

الفصل الثاني : دراسة الميدانية لعينة من الممربين في المؤسسات الاقتصادية

يشير الجدول أعلاه إلى أن الثبات الخطي a بالنسبة للسياسات المحاسبية بلغت قيمته 2.214 وميل الانحدار b بلغت قيمته 0.153 وهو ما يدل على تأثير ايجابي للمتغير المستقل (السياسات المحاسبية) على المتغير التابع إدارة الأرباح ومنه لا نستطيع بناء المعادلة بما ان $Sig=0.158$ بالنسبة لمتغير السياسات المحاسبية مما يعني لا يوجد أثر على السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح.

أثبتت نتائج الانحدار الخطي البسيط انه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين السياسات المحاسبية وإدارة الأرباح

خلاصة الفصل الثاني:

بغرض الوقوف على إنعكاسات السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية ، تم تقسيم الدراسة الميدانية الاستقصائية إلى مبحثين، حيث انطلقنا في بداية المبحث الأول إلى الإطار المنهجي للدراسة من خلال عرض منهجية الدراسة عن طريق دراسة المجتمع وعينة الدراسة وتحليل أداة الدراسة تحليلًا وصفيًا ، في حين قمنا في المبحث الثاني بمعالجة الإشكالية المطلوبة وفرضيات البحث من خلال الأجوبة على استمارة الاستبانة لعينة من المهنيين (مدراء المؤسسات محاسبين في المؤسسات، محافظي الحسابات محاسبين معتمدين، خبراء المحاسبة). ومن خلال اختبار الفرضيات توصلنا إلى النتائج التالية :

- أن تعدد السياسات المحاسبية له أثر إيجابي على إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية،
- أنه يوجد هناك مستوى مرتفع من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية.
- هناك عوامل مؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية.

خاتمة

خاتمة

من خلال دراستنا حاولنا الإجابة على الإشكالية المطروحة و المتمثلة في " ما مدى إنعكاسات السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية؟" وهذا كان الدافع الرئيسي للبحث في مجال المحاسبة عن طريق السياسات المحاسبية حيث أنها تحتل مكانة بالغة الأهمية على مستوى المؤسسات الاقتصادية ويتجلى هذا من خلال مساهمتها في القوائم المالية التي تحررها المؤسسة وكذلك تلعب دور هاماً في زيادة أداء المؤسسة. حيث تطرقنا في الجزء النظري إلى ماهية السياسات المحاسبية وإدارة الأرباح ، وفي المقابل الجانب النظري لابد أن يقابله الجانب التطبيقي الذي اعتمدنا فيه على توزيع استمارة استبيان على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة، حيث لاحظنا اختلاف في بعض النتائج المتوصل إليها إلا أن السياسات المحاسبية لها أثر على إدارة الأرباح ، وقد تم من خلال هذه الدراسة اختبار إنعكاسات السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية

أولاً: نتائج الدراسة:

استناداً إلى الدراسة الميدانية التي تم من خلالها اختبار الفرضيات المقترحة والدراسة النظرية التي قمنا بها، توصلنا إلى النتائج الآتية:

- ✓ بناء على نتائج الاستبيان للمحور الأول تم التوصل إلى أن أفراد العينة متجهون نحو الاتجاه الموافق من خلال المتوسط المرجح العام الذي فاق متوسط المرجح لمقياس ليكارت الثلاثي، مما يدل على أن كل الإجابة موافقة على أن هناك أثر إيجابي لتعدد السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح إلا الفقرة الأخيرة حسب إجابات الأفراد كانت محايدة.
- ✓ بناء على نتائج الاستبيان للمحور الثاني تم التوصل إلى أن أفراد العينة متجهون نحو الاتجاه الموافق من خلال المتوسط المرجح العام الذي فاق متوسط المرجح لمقياس ليكارت الثلاثي، ومن هنا نقول أن هناك مستوى مرتفع لممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية حيث عبارة " تساعد السياسات المحاسبية على اختيار أفضل البدائل المحاسبية للظروف والعوامل السارية في المؤسسة" لها أكبر تأييد من طرف أفراد العينة وهذا راجع إلى التغيير والثبات في السياسات المحاسبية ويجب الإفصاح عن أي تغيير بينما لاقت عبارة " تتعرض المؤسسات التي تعتمد التغيير في السياسات المحاسبية باستمرار إلى تعثر مالي والإفلاس على المدى البعيد" اقل اتجاه بين أفراد العينة بإتجاه محايد وهذا يعني أن الاستمرار في السياسات المحاسبية لا يؤثر على إفلاس المؤسسة.
- ✓ بناء على نتائج الاستبيان للمحور الثالث تم التوصل إلى أن أفراد العينة متجهون نحو الاتجاه الموافق من خلال المتوسط المرجح العام الذي فاق متوسط المرجح لمقياس ليكارت الثلاثي ، ومن هنا نقول أن هناك ممارسات لإدارة

- الأرباح في المؤسسة حيث لاقت عبارة " تتميز المعلومات المحاسبية بقيمة تنبؤية تزيد من فاعلية وكفاءة قرارات مستخدميها" أي من مميزات المعلومة المحاسبية أن لها قيمة تقديرية تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات، بينما لاقت عبارة توفر القوائم المالية تغذية عكسية كافية عن نتائج أنشطة وأعمال الشركة "اقل نسبة موافقة من قبل أفراد العينة.
- ✓ إن إدارة الأرباح تعتمد بشكل واسع على الأحكام الشخصية التي تفسرها الإدارة وفقا لنصوص المعايير المحاسبية تجاه مصالحها الذاتية ووفقا لرغباتها دون النظر إلى أهداف أصحاب المصالح المتعارضة .
- ✓ تمارس إدارة الأرباح من خلال مجموعة من الأساليب والطرق ، حيث يمكن أن تكون في صورة تمهيد الدخل ، تنظيف القوائم المالية، التلاعب بالدفاتر، تنويع الاحتياطات..
- ✓ تعد التفسيرات المحاسبية مناخا خصبا للمؤسسة في انتهاج ممارسة إدارة الأرباح.
- ✓ إن التطور الكبير في معايير المحاسبة الدولية من حيث الكم والنوع لم يواكبه تطور موازي في المعايير لبعض الدول.

. ثانيا: التوصيات :

- ✓ ضرورة تبني اطر إدارية حديثة بغية زيادة الشفافية والإفصاح الأمر الذي يساعد على التقليل من ممارسات إدارة الأرباح ، وقد يكون الهيكل الذي يعرف بمجلس الإدارة مناسبا ومحددا من تلك الممارسات .
- ✓ ضرورة سعي المؤسسات إلى إعادة النظر بالمعايير السابقة وإجراء التحديث المستمر لها وفقا للبيئة المحاسبية الحديثة والمتطلبات المحلية .
- ✓ ضرورة ايلاء الأهمية عند تبني معايير حديثة أو إجراء بعض التعديلات على المعايير القائمة فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية .
- ✓ ضرورة إصدار قوانين محاسبية وجزائية تنص على معاقبة كل من يقوم بممارسة أساليب إدارة الأرباح وتحيينها من حين إلى آخر وفق تطورات مهنة المحاسبة.

ثالثا :آفاق الدراسة

- من خلال هذه الدراسة وما توصلنا إليه من نتائج تبين لنا انه يجب علينا التطرق لعدة مواضيع فمن هنا سوف نطرح أهم الاقتراحات وهي :
- ✓ تطوير الإطار الفكري للمحاسبة المالية لمواجهة ممارسات إدارة الأرباح.
- ✓ مدى تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية.
- ✓ دراسة تحليل مقارنة لسياسات المحاسبة على إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية.

اللغة العربية :

أولاً: الكتب

1. أحمد نور، المحاسبة المالية، دار الجامعة للنشر والتوزيع، مصر، 2003 .
2. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
3. عباس التميمي، حكيم الساعدي، إدارة الأرباح، عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، الطبعة الأولى، دار غيداء للتوزيع والنشر، عمان، الأردن، 2015.
4. عبد المجيد الطيب الفار، إدارة الأرباح، دار جليس الزمان، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010.
5. كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، الطبعة الرابعة، المكتب الجامعي الحديث للنشر، الإسكندرية، 1990 .
6. كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى عالم المحاسبة المالية، الطبعة 1، دار وائل للنشر، الأردن، 2004 .
7. محمد أبو ناصر، وآخرون، مبادئ المحاسبة، ط 1، نشر بدعم من معهد الدراسات. عمان. 2005 .
8. محمد مطر، مرسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والإفصاح الطبعة الثانية، دار جليس الزمان، الأردن، 2010.
9. مسعد محمود الشرقاوي، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، مكتبة عصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
10. ناصر دادي عدون، وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية، الجزائر، 2008.
11. ناصر نور الدين عبد اللطيف. أساسيات المحاسبة المالية، دار الجامعة للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2006.
12. وليد محمد الشباني، مبادئ المحاسبة والتقرير المالي، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2014
13. محفوظ حودة، التحليل الإحصائي الأساسي بإستخدام Spss ، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.

ثانياً المذكرات والرسائل الجامعية :

14. اسماعيل قزال، دراسة تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة دكتوراه، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2018
15. خالد محمد اللوزي، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013.
16. سميرة بوتكزز، خديجة بوتعية، السياسات المحاسبية وأثرها على الأداء المالي (دراسة ميدانية مؤسسة القبائل الصغرى)، مذكرة ضمن متطلبات الحصول على ماستر أكاديمي في علوم التسيير جامعة جيجل، 2015.

17. سلمان الطاهر، شرقي زكرياء، صتي خميس، فارح العراي، أثر تغيير السياسات المحاسبية على القوائم المالية، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2021/2020.

18. شنين عبد النور، المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح لدى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، مذكرة دكتوراه، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2019 .

19. هبة محمد عمر التل، أثر إدارة الأرباح على الأسعار السوقية للأسهم، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2015 .

المجلات والمقالات:

20. فداوي أمينة، قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة في بورصة الجزائر، مجلة التنظيم والعمل، العدد الرابع، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2013.

21. كهينة شاوشي، العوامل المحددة لممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية المدرجة في البورصة، دراسات-العدد الإقتصادي، المجلد 6، العدد 2، جامعة الاغواط، الجزائر، 2015 .

22. كيموش بلال ، دور البدائل المحاسبية المتعلقة بالبنود التشغيلية في إدارة الأرباح ، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، جامعة 20 أوت 1955 ،سكيكدة، الجزائر، 2015.

23. نجة محمد مرعى يونس، تأثير الإفصاح عن الدخل الشامل الاخر على إدارة الأرباح في بورصة الأوراق المالية المصرية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة جدة، السعودية، 2019 .

اللغة الأجنبية:

23 Thomas jeanjean, Gestion de résultat : mesure et démesure, technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, France, May 2002, p01, l'archive ouverte pluridisciplinaire HAL, Accès en ligne :

<https://halshs.archivesouvertes.fr/halshs-00584633/document>



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حمزة لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق
(استثمار بحث)

تحية طيبة وبعد:

إن هذه الاستثمار خاصة بإنجاز بحث علمي بعنوان:

انعكاسات السياسات المحاسبية على إدارة الرباح في المؤسسة الاقتصادية

نعرض على حضارتكم استبيان معدة لأغراض البحث العلمي بهدف جمع المعلومات المتعلقة برأيكم الشخصي حول الموضوع وإن مشاركتكم في الإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل كامل وبدقة وموضوعية سوف يساعدنا على تحقيق أهداف الدراسة، ونود أن نتقدم لكم بوافر الشكر والامتنان سلفاً لأنكم ستخصصون جزءاً من وقتكم الثمين بالإجابة على فقراته بوضع علامة (x) أمام الخيار المناسب، علماً أن إجابات الاستثمار لا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، وسيكون التعامل مع الإجابات بسرية تامة، وفي الأخير تقبلو منا فائق الاحترام والتقدير.

(نشكركم مسبقاً على حسن تعاونكم)

تحت إشراف الأستاذ

ضيف الله محمد الهادي

إعداد الطلبة

- عثمانى عبد القادر - ذويب عبد الحق

- طريلى عبد الحميد - لطوفة بوبكر

➡ القسم الأول معلومات شخصية : يرجى وضع العلامة (X) في المكان المخصص لكل من العبارات التالية:

• المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماجستير ☐ شهادة مهنية ☐ ماستر ☐ دكتوراة ☐

• المستوى الوظيفي:

مدير مؤسسة ☐ محاسب في مؤسسة ☐ محافظ حسابات ☐ سب معتمد ☐ محاسبي ☐

قائمة الملاحق

• الخبرة المهنية:

أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 ☐ من 10 سنوات فما فوق ☐

➡ القسم الثاني متغيرات الدراسة :

يشمل العبارات التي تخص متغيرات الدراسة والمرجو منكم تحديد درجة موافقتكم أو عدم موافقتكم عنها، و ذلك بوضع العلامة (X) في الإجابة المناسبة.

الرقم	العبارات		
	غير موافق	محايد	موافق
المحور الأول حول السياسات المحاسبية وإدارة الأرباح			
1			يتم تقديم تقارير دورية عن نتائج الأعمال في المؤسسات الإقتصادية
2			تشمل سياسة الإفصاح التام كافة مراحل الدورة المحاسبية في تطبيق النظام المحاسبي المالي.
3			تعتبر سياسة الثبات والالتزام من أهم السياسات التي يجب على معدو القوائم المالية الالتزام بها.
4			تساعد سياسة الحيطة والحذر على الاهتمام بإعداد قوائم مالية بتحفظ.
5			وضع سياسة محاسبية سليمة يحقق خاصية الموضوعية وعدم التحيز.
6			يجب الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية.
7			تعتبر السياسة المحاسبية هي همزة وصل بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والممارسة العملية.
8			إن عدم الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية للعمليات المالية في المؤسسة خلال السنوات يؤثر على قدرتها على المقارنة بين فترات زمنية مختلفة.
9			توجد قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين وواجباتهم (مثل حق التصويت وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة)
المحور الثاني مستوى ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية			
الرقم	غير موافق	محايد	موافق
1			توليد الأرباح بشكل طبيعي من خلال العمليات التشغيلية والإنتاجية للمؤسسة ، حيث أن ازدياد الإنتاج ضمن فترة زمنية محددة يقود إلى خفض تكاليف البضاعة المباعة ومن ثم ازدياد الأرباح في نفس الفترة الزمنية من السنوات والعكس صحيح.
2			إعتبار نقل إيرادات من فترة مالية إلى أخرى لا يكون له تأثير على التدفقات النقدية.
3			خفض الأساس الضريبي عن طريق خفض النتائج المعلن عليها.
4			تساعد السياسات المحاسبية على اختيار أفضل البدائل المحاسبية للظروف والعوامل السارية في المؤسسة.
5			تتعرض المؤسسات التي تعتمد التغير في السياسات المحاسبية باستمرار إلى تعثر مالي والإفلاس على المدى البعيد.

قائمة الملاحق

6	تسجيل الإيرادات عن طريق تسجيلها خلال السنة المالية مع أنها تخص أكثر من فترة محاسبية.			
7	إدراج بعض المصاريف الوهمية لغرض تقليل الخسائر.			
8	إدراج التزامات أو مصاريف معينة من طرف المؤسسة الأم في حسابات الفروع، بغرض الإخفاء عن بعض الأطراف ذوي العلاقة .			
الرقم	المحور الثالث حول العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية	غير موافق	محايد	موافق
1	استخدام الإدارة لأحكامها وتقديرها في تطبيق السياسات المحاسبية يؤدي إلى الإفصاح عن المعلومات المهمة في المؤسسة بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة .			
2	إن الإفصاح عن اختيار السياسات المحاسبية يعكس صدق القوائم المالية في تصوير واقع المؤسسة.			
3	تتم معاملة المساهمين على أسس قائمة على العدل والمساواة .			
4	تتميز المعلومات المحاسبية بقيمة تنبؤية تزيد من فاعلية وكفاءة قرارات مستخدميها			
5	يساعد الثبات في السياسات المحاسبية مستخدمي المعلومة المحاسبية على اتخاذ القرار في الوقت المناسب.			
6	توفر القوائم المالية تغذية عكسية كافية عن نتائج أنشطة وأعمال الشركة.			
7	يساعد الثبات في السياسات المحاسبية مستخدمي المعلومة المحاسبية على اتخاذ القرار في السياسات المحاسبية.			
8	إن الثبات على تطبيق نفس السياسات المحاسبية يزيد من جودة القوائم المالية			

(مع خالص الشكر والتقدير)

الملحق رقم 01: إستمارة البحث

قائمة الملاحق

الأساتذة المحكمين للإستمارة

الدرجة العلمية	الإسم واللقب	المؤسسة الجامعية التابع لها
الأستاذ الدكتور	محمد فيصل مايدة	جامعة الشهيد حمدة لخضر - الوادي-
الأستاذ الدكتور	محمد البشير بن عمر	جامعة الشهيد حمدة لخضر - الوادي-
الأستاذ الدكتور	علي العبسي	جامعة الشهيد حمدة لخضر - الوادي-

الملحق رقم 02 : الأساتذة المحكمين للإستمارة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,790	25

الملحق رقم 03: نتائج معامل ألفا كرومباخ

NPAR TESTS

/K-S(NORMAL)=a b c

/MISSING ANALYSIS

VAR00001

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	22	45.8	45.8	45.8
2,00	2	4,2	4,2	50,0
3,00	9	18,8	18,8	68,8
4,00	13	27,1	27,1	95,8
5,00	2	4,2	4,2	100,0
Total	48	100,0	100,0	

قائمة الملاحق

VAR00002

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	2	4.2	4.2	4.2
2,00	38	79.2	79.2	83.3
3,00	2	4.2	4.2	87.5
4,00	3	6.3	6.3	93.8
5,00	3	6.3	6.3	100,0
Total	48	100,0	100,0	

VAR00003

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	3	6.3	6.3	6.3
2,00	13	27.1	27.1	33.3
3,00	32	66.7	66.7	100.0
Total	48	100,0	100,0	

الملحق رقم 04: نتائج الدراسة الوصفية للمعلومات

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
VAR00004	48	1.00	3.00	2.8750	,39275
VAR00005	48	1.00	3.00	2.6875	,62420
VAR00006	48	1.00	3.00	2.5417	,74258
VAR00004	48	1.00	3.00	2.6667	,59549
VAR00005	48	1.00	3.00	2.6458	,63546
VAR00006	48	1.00	3.00	2.8125	.44513
VAR00004	48	1.00	3.00	2.5417	,71335
VAR00005	48	1.00	3.00	2.6042	,64378
VAR00006	48	1.00	3.00	1.8958	,75059
VAR00004	48	1.00	3.00	2.5856	,33352
VAR00005	48	1.00	3.00		
VAR00006	48	1.00	3.00		
a	48	1.11	3.00		
Valid N (listwise)	48				

قائمة الملاحق

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
VAR00013	48	1.00	3.00	2,7083	,58194
VAR00014	48	2.00	3.00	2,9167	,27931
VAR00015	48	1.00	3.00	2,6250	,60582
VAR00016	48	1.00	3.00	2,2917	,71335
VAR00017	48	2.00	3.00	2,4583	,50353
VAR00018	48	1.00	3.00	2,5417	,58194
VAR00019	48	1.00	3.00	2,5625	,71179
VAR00020	48	1.00	3.00	2,5625	,54211
b	48	2.00	3.00	2,5833	,27572
Valid N (listwise)	48				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
VAR00021	48	1.00	3.00	2,7708	,47219
VAR00022	48	1.00	3.00	2,7500	,48378
VAR00023	48	1.00	3.00	2,5833	,61310
VAR00024	48	1.00	3.00	2,3542	,72902
VAR00025	48	1.00	3.00	2,6458	,63546
VAR00026	48	1.00	3.00	2,3958	,70679
VAR00027	48	1.00	3.00	2,4375	,68125
VAR00028	48	1.00	3.00	2,4167	,79448
c	48	1.75	3.00	2,5443	,34256
Valid N (listwise)	48				

الملحق رقم 05 : نتائج الإجابة على فقرات الاستبيان

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,208 ^a	,044	,023	,24512

a. Predictors: (Constant), السياسات_المحاسبية

Coefficientsa

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	2,214	,278		7,955	,000
-السياسات المحاسبية	,153	,107	,207	1,434	,158

a. Dependent Variable: إدارة الأرباح

ANOVA Table

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
*-إدارة الأرباح -السياسات المحاسبية	Between Groups (Combined)	1,344	10	,134	3,275	,004
	Within Groups	1,519	37	,041		
	Total	2,863	47			

الملحق رقم 06: نتائج اختبار الفرضية الاولى