جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر في محاسبة وتدقيق

بعنوان:

أثر مرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية
دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

من اعداد الطالبين: –تمار ايمن – شنين عبد البديع

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ: 2024/06/08

امام اللجنة المكونة من السادة:

ا/ بوزيد عصام (أستاذ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسيا

ا/ خمقاني عبد الهادي (أستاذ جامعة قاصدي مرباح ورقلة)مشرفا ومقررا

ا/ قريشي محمد الأخضر (أستاذ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر في محاسبة وتدقيق

بعنوان:

أثر مرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية
دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

من اعداد الطالبين: –تمار ايمن – شنين عبد البديع

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ: 2024/06/08

امام اللجنة المكونة من السادة:

ا/ بوزيد عصام (أستاذ جامعة قاصدي مرباح ورقلة)رئيسيا

ا/ خمقاني عبد الهادي (أستاذ جامعة قاصدي مرباح ورقلة)مشرفا ومقررا

ا/ قريشي محمد الأخضر (أستاذ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

الاهداء

إلى من علمني النجاح والصبر... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... أبي.

إلى من علمتني وعانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه... إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي... أمي.

إلى جميع أفراد أسرتي العزيزة والكبيرة كل باسمه أينما وجدوا.

إلى أساتذتي الكرام الذين أناروا دروبنا بالعلم والمعرفة.

إلى كل من يقتنع بفكرة فيدعو إليها ويعمل على تحقيقها، لا يبغي بها إلا وجه الله ومنفعة الناس.

إليكم أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.

ايمن.

الإهداء

إلى صاحب السيرة العطرة، والفكر المُستنير؛

فلقد كان له الفضل الأوَّل في بلوغي التعليم العالي

(والدي الحبيب)، رحمه الله.

إلى من وضعتني على طريق الحياة، وجعلتني رابط الجأش،

وراعتني حتى صرت كبيرًا

(أمي الغالية)، حفظها الله ورعاها وادام عليها الصحة والراحة.

إلى إخوتي؛ من كان لهم بالغ الأثر في كثير من العقبات والصعاب.

إلى جميع أساتذتي الكرام؛ ممن لم يتوانوا في مد يد العون لي

أُهدي إليكم هذه الدراسة.

عبد البديع.

شكر وتقدير

أرى لزاما علي تسجيل الشكر و إعلامه و نسبة الفضل لأصحابه،

استجابة لقول النبي صلى الله عليه وسلم: «من لم يشكر الناس لم يشكر الله ».

علامة شكر المرء إعلان حمده فمن كتم المعروف منهم فما شكر و كما قيل

فالشكر أولا لله عز و جل على أن هداني لسلوك طريق البحث و التشبه بأهل العلم و إن كان بيني و بينهم مفاوز.

كما أخص بالشكر أستاذي الكريم ومعلمي الفاضل المشرف على هذا البحث الدكتور خمقاني عبد الهادي، فقد كان حريصا على قراءة كل ما أكتب ثم يوجهني إلى ما يرى بأرق عبارة و ألطف إشارة، فله مني و افر الثناء و خالص الدعاء.

كما أشكر السادة الأساتذة و كل الزملاء و كل من قدم لي فائدة أو أعانني بمرجع، أسأل الله أن يجزيهم عني خيرا و أن يجعل عملهم في ميزان حسناتهم.

الملخص: تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى اثر مرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح من خلال تسليط الضوء على أهم طرق السياسات المحاسبية, وكيف يمكن ان يؤثر ذلك التغير على الأرباح, وللإجابة على إشكالية الدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري عن طريق جمع ما توفر من معلومات حول متغيرات الدراسة من كتب ومجلات ومذكرات ولدعم الدراسة فقد اعتمدنا في الجانب التطبيقي على المنهج الاستقرائي من خلال توزيع استبيان على عينة من المهنيين العاملين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وقد تم توزيع 41 استمارة ورقية وتم حصد 37 استمارة قابلة للدراسة، واعتمدنا في تحليل الاستبيان على برنامج SPSS و EXCEL، ولقد توجت الدراسة بأن لمرونة السياسات المحاسبية تأثَير كبَير على إدارة الأرباح وكذلك فقد خلصت الدراسة أيضا بأف تغيَر السياسات المحاسبية يؤثر سلبا على.معرفة الأرباح الحقيقية للمؤسسة

الكلمات المفتاحية: السياسات المحاسبية، مرونة السياسات المحاسبية، إدارة الأرباح.

Summary:

This study aims to highlight the impact of accounting policies flexibility on profit management by shedding light on the most important accounting policies methods, and how such changes can affect profits. To address the study problem, a descriptive-analytical approach was adopted in the theoretical aspect by collecting information about the study variables from books, journals, and dissertations. To support the study, an inductive approach was adopted in the applied aspect through distributing questionnaires to a sample of professionals working in institutions listed on the Algerian Stock Exchange. 41 paper forms were distributed and 37 usable forms were collected. The questionnaire analysis relied on SPSS and EXCEL software. The study concluded that the flexibility of accounting policies has a significant impact on profit management, and also found that changes in accounting policies negatively affect the knowledge of the true profits of the institution.

Keywords: accounting policies, accounting policies flexibility, profit management.

الفهرس:

الفهرس	الصفحة
الاهداء	**I**
الملخص	**II**
قائمة المحتويات	**III**
قائمة الجداول	**IV**
قائمة الاشكال	**V**
قائمة الملاحق	**VI**
المقدمة	ا
الفصل الأول: الدراسات السابقة	
تمهيد	**2**
المبحث الأول : الدراسات السابقة	**3**
المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية	**3**
المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الاجنبية	**6**
المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية	**8**
الفصل الثاني: الإطار النظري للسياسات المحاسبية وإدارة الأرباح	**9**
تمهيد	**10**
المبحث الأول: الإطار النظري للسياسات المحاسبية و إدارة الارباح	**11**
المطلب الأول: ماهية السياسات المحاسبية	**11**
الفرع الأول: تعريف السياسات المحاسبية	**11**
الفرع الثاني: تعريف مرونة السياسات المحاسبية	**12**
الفرع الثالث: أهمية مرونة السياسات المحاسبية	**12**
الفرع الرابع الطرق والسياسات المحاسبية	**13**
الفرع الخامس: الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية	**16**
المطلب الثاني: ماهية إدارة الأرباح	**17**
الفرع الأول: تعريف إدارة الأرباح	**17**
الفرع الثاني: دوافع ممارسة إدارة الأرباح	**18**
الفرع الثالث: الأساليب المستخدمة في إدارة الارباح	**21**
المبحث الثاني: أثر مرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح	**23**

المطلب الأول: أثر مرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح	**23**
خلاصة الفصل	**25**
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	**26**
تمهيد	**27**
المبحث الأول: الطريقة وأداة الدراسة	**28**
المطلب الأول: أداة الدراسة	**28**
المطلب الثاني: الطريقة المتبعة	**30**
المبحث الثاني: النتائج والمناقشة	**37**
المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة	**37**
المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة	**44**
خلاصة الفصل	**46**
الخاتمة	**47**
المراجع	**51**
الملاحق	**55**

قائمة الجدول:

الرقم	قائمة الجداول	الصفحة
1-1	طرق تقييم المخزون وأثرها على القوائم المالية.	14
2-1	طرق الاهتلاك وأثرها على القوائم المالية.	15
1-2	مقياس ليكارت الثلاثي المعتمد في الدراسة	29
2-2	الاحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان الموزعة	31
3-2	المؤسسات محل الدراسة	31
4-2	نوع الجنس لأفراد العينة	32
5-2	افراد العينة حسب رتبة الوظيفة	33
6-2	افراد العينة حسب الخبرة المهنية	34
7-2	معامل الفا كرونباخ لعينة الدراسة	36
8-2	الاوزان المرجحة لمقياس الدراسة	37
9-2	إجابات المستجوبين على الفرضية الاولى	38
10-2	إجابات المستجوبين على الفرضية الثانية	39
11-2	إجابات المستجوبين على الفرضية الثالثة	40
12-2	الدلالة الإحصائية للمحور الاول	41
13-2	الدلالة الإحصائية للمحور الثاني	42
14-2	الدلالة الإحصائية للمحور الثالث	43

قائمة الاشكال:

الرقم	قائمة الاشكال	الصفحة
01	**توزيع افراد العينة حسب نوع الجنس**	**33**
02	**توزيع افراد العينة حسب رتبة الوظيفة**	**34**
03	**توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية**	**35**

قائمة الملاحق

الرقم	الملاحق	الصفحة
01	**الاستبيان**	**56**
02	**مخرجات spss**	**61**
03	**مخرجات Excel**	**65**

المقدمة

المقدمة

أ. توطئة:

تعتبر السياسات المحاسبية في ظل الظروف الراهنة والتحولات التي تعرفها الجزائر منذ جانفي2010 بتطبيقها لنظام المحاسبي المالي محورا اساسيا لبناء القوائم المالية وذلك لاعتبار ان قيم البنود التي تتضمنها مكونات القوائم المالية تبنى على تلك السياسات المعمول بها , كما يمكنها تغيير سياستها المحاسبية المطبقة الى سياسة اخرى تحقق لها اهداف معينة كتعظيم منفعتها الذاتية والتأثير على التدفقات النقدية بالإضافة الى توزيع ثروتها بين مختلف الاطراف , ويخص تغييرات الطرق المحاسبية تعديلات المبادئ والاسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخصوصية التي تطبقها اي مؤسسة لإعداد وتقديم الكشوف المالية

كما أن عملية دخول المؤسسات الاقتصادية إلى الأسواق المالية وتطورها ألزمها بتبني إستراتيجيات اتصال مالية قوية، كفيلة بربطها مع المستثمرين الذين أصبحوا يبدون حساسية مفرطة اتجاه القوائم المالية التي تنشرها، كفضيحة إعلان إفلاس الشركة الامريكية الكبرى للطاقة "Enron" .

وتعد هذه الفضيحة وغيرها من الفضائح المالية جرائم 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**"، وهذا في ظل غياب الرقابة على ممارساتها نتيجة ضعف الشفافية في عرض المعلومات المالية، وغياب توافق محاسبي دولي في الممارسات المحاسبية وتلاشي أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق.

ب. الاشكالية الرئيسية:

ما هو أثر مرونة السياسات المحاسبية على ادارة الارباح في المؤسسات الاقتصادية؟

وبالتالي تتفرع عن الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية يمكن حصرها في النقاط التالية:

الاسئلة الفرعية:

ما مدى مرونة السياسات المحاسبية في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

ما مدى ممارسة لإدارة الارباح في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

هل هناك أثر لتغير السياسات المحاسبية على ادارة الارباح؟

ت. الفرضيات:

- وجود مرونة في السياسات المحاسبية المطبقة في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
- لا يوجد ممارسة لإدارة الارباح في المؤسسة الاقتصادية
- يوجد تأثير لمرونة السياسات المحاسبية على ادارة الارباح

ث. مبررات اختيار الموضوع:

الرغبة الشخصية في دراسة الموضوع نظرا لعلاقته بالتخصص محاسبة و تدقيق

حداثة الموضوع باعتباره نقطة مهمة في اتخاذ القرارات الاستثمارية في المؤسسة.

معرفة مدى مصداقية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

ج. أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة الى الاجابة على الاشكالية الرئيسة للموضوع واختبار الفرضيات المتبناة للتعرف على المرونة في السياسات المحاسبية وادارة الارباح.

يهدف هذا البحث الى محاولة التأكد من مدى تأثير مرونة السياسات المحاسبية على ادارة الارباح في المؤسسة الاقتصادية.

ح. أهمية الدراسة:

-ربط المعلومات الدراسية بما هو مطبق في الميدان العملي.

خ. حدود دراسة الموضوع:

الحدود المكانية: توزيع الاستبيان على بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية ورقلة .

الحدود الزمنية: من 2024/04/10 إلى غاية 2024/05/10

د. منهج الدراسة والادوات المستخدمة:

من خلال التساؤلات المطروحة والغاية للوصول لإثبات صحة الفرضيات المقترحة والوصول

إلى أهداف الدراسة، اعتمدنا في بحثنا هذا على المنهج الوصفي للدراسة النظرية وذلك بالتطرق إلى المرونة في السياسات المحاسبية لما يحتويه من تعاريف أساسية ومن تغييرات، بالإضافة إلى التطرق إلى الاطار المفاهيمي لإدارة الأرباح من مفاهيم أساسية وأهم الدوافع والأساليب، أما الدراسة التطبيقية فاعتمدنا على المنهج الاحصائي استمارة استبيان للحصول على المعلومات الموجهة لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وكذا تحليل النتائج المتحصل عليها من برنامج Spss .

صعوبات البحث:

- الشح في المراجع المرتبطة بالموضوع.
- رفض بعض المهنيين ملء استمارة الاستبيان لتزامن فترة الدراسة مع تاريخ إعداد الميزانية.
- صعوبة الدراسة في الميدان.

هيكل الدراسة:

لقد قمنا بتقسيم هذا البحث كالتالي:

- المقدمة: تناولنا فيها مختلف جوانب الموضوع من هدف وأهمية وصعوبات.

للإجابة على إشكالية الدراسة قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول:

- الفصل الاول: تطرقنا فيه الى الدراسات السابقة، حيث يتضمن مبحثين؛ المبحث الاول

يتضمن الدراسات السابقة، والذي ينقسم بدوره الى مطلبين: المطلب الاول يختص الراسات السابقة باللغة العربية أما المطلب الثاني فيتناول الدراسات السابقة باللغة الاجنبية، اما المبحث الثاني يحتوي على مميزات الدراسة الحالية

- الفصل الثاني: تطرقنا فيه الى الادبيات النظرية والتطبيقية للسياسات المحاسبية وادارة الارباح، والذي ينقسم الى مبحثين، المبحث الاول يتضمن الإطار النظري للسياسات المحاسبية. أما المبحث الثاني فيتضمن

الإطار النظري لإدارة الارباح. اما المبحث الثالث يتطرق الى أثر مرونة السياسات المحاسبية على ادارة الارباح.

- الفصل الثالث: تطرقنا فيه الى الدراسة الميدانية، والذي تنقسم الى مبحثين، المبحث الأول الطريقة و الأدوات المستخدمة أما المبحث الثاني قمنا بتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها.
- الخاتمة: تطرقنا فيها الى أهم النتائج والتوصيات

الفصل الأول: الدراسات السابقة

تمهيد

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت بعض الجوانب المختلفة من موضوع التغير في السياسات المحاسبية و ممارسات إدارة الأرباح، من حيث الأسباب و الدوافع والحوافز المؤثرة في سلوك المسيرين عند اختيارهم للطرق والسياسات المحاسبية مستغلين المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وأثرها في المعلومات المحاسبية التي تقدمها القوائم المالية والملاحق ، ومعظم الدراسات اعتمدت بشكل أساسي على تحليل البيانات المنشورة في القوائم المالية من طرف المؤسسات الاقتصادية من خلال نماذج القياس عن كشف ممارسات إدارة الأرباح.

كما أن بعض الدراسات السابقة قامت بتقديم بعض الاقتراحات للحد من هذه الظاهرة، من خلال وضع آليات تضبط هاته الممارسات .

سنتطرق ضمن هذا الفصل إلى الدراسات السابقة التي تعالج الموضوع، حيث سنتعرض إلى كل من الدراسات العربية والدراسات الأجنبية ومميزات الدراسة الحالية.

المبحث الأول الدراسات السابقة

المطلب الأول الدراسات السابقة باللغة العربية

دراسة (اثر مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في البيئة الجزائرية من إعداد الطالبة أشواق رباعة)

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في البيئة الجزائرية، و توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : إن الثبات في السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة راجع لأسباب قانونية، معظم السياسات المحاسبية المتاحة للتطبيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة تتضمن أكثر من بديل قابل للتطبيق، و في ظل النتائج أوصت الدراسة بما يلي :يجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة اختيار السياسات المحاسبية التي تتلاءم مع ظروف هذه المؤسسات، ضرورة تغيير السياسات المحاسبية لمواكبة التغير الذي يحدث في الظروف المحيطة للمؤسسة. [1]

دراسة (التعديل في السياسات المحاسبية وأثرها على القوائم المالية – دراسة ميدانية – جامعة الوادي)

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار الأثر في التعديل في السياسات المحاسبية على القوائم المالية من خلال إبراز أهم أشكال التعديل في السياسات المحاسبية و توضيح أثرها على القوائم المالية و تم التوصل إلى جملة من النتائج مفادها أن القوائم المالية تعتبر أهم وسيلة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية للأطراف المستفيدة منها و أن اعتماد المؤسسة عند استخدامها السياسات المحاسبية على جملة من المعايير والقواعد تساعدها على اختيار أفضل سياسة لها ,كما أن ما هما التوقيت المناسب والتوازن بين السياسات المحاسبية تقوم على قيدين أساسيين يجب مراعاتها بين الخصائص النوعية [2]

دراسة (العلاقة بين التغيير في السياسات والطرق المحاسبية و جودة القوائم المالية دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات لولايتي ورقلة وغرداية)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر التغيير في السياسات والطرق المحاسبية على جودة القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين ، كما أوصت إلى ضرورة إتباع سياسة محاسبية تتوافق مع المبادئ المحاسبية من ملائمة و موثوقية من أجل الحصول على جودة قوائم محاسبية. [3]

---

[1] اثر مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في البيئة الجزائرية من إعداد الطالبة أشواق رباعة

[2] التعديل في السياسات المحاسبية وأثرها على القوائم المالية – دراسة ميدانية – جامعة الوادي

[3] (العلاقة بين التغيير في السياسات والطرق المحاسبية و جودة القوائم المالية دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات لولايتي ورقلة وغرداية)

دراسة (أثر تغير المفاهيم والممارسات المحاسبية على جودة القوائم المالية من إعداد الطالبة أحلام عكسة 2016/2015)

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى التغير في جودة القوائم المالية وذلك في ضوء ما أحدثته التغيرات الأخيرة في المفاهيم والممارسات المحاسبية وما أدت إليه من تغيرات في نوعية وشكل ومحتوى القوائم المالية، من خلال هذا البحث تم التوصل لمجموعة من النتائج أهمها:

إن المستوى الرفيع من المفاهيم والممارسات المحاسبية الحديثة يتيح لمستخدمي البيانات المالية في المجتمع اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بناء على معلومات موضوعية تستند إلى الحقائق الاقتصادية ويساعد هذا الأمر على أن تحقق القوائم المالية هدفها وهي تلبية حاجات ومتطلبات الأطراف العديدة في المجتمع بشكل عام والمشاركين في الأسواق المالية بشكل خاص؛ كان لنموذج القيمة العادلة أكبر أثر في تغيير المفاهيم والممارسات المحاسبية الحديثة الأخر كمفهوم مبدأ الحيطة والحذر الذي تم التخفيف من حدته، وكذلك أسس الاعتراف والتحقق والجوهر أكثر أهمية من الشكل القانوني، كما أدت هذه التغيرات إلى تأثيرات جوهرية على شكل ومحتوى القوائم المالية . وفي ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية :

تطوير برامج التعليم المحاسبي بحيث تواكب التغيرات في المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق التي تتجه نحو الاعتماد على الأحكام الشخصية في المناهج الدراسية على كافة مراحل التعليم المحاسبي لتكوين جيل قادر على مواجهة التحديات البيئية والمتغيرات الاقتصادية العالمية الجديدة . [4]

دراسة تأثير التحفظ المحاسبي على سياسة توزيعات الأرباح في الشركات المساهمة المصرية(دراسة اختباريه) من إعداد د.السعيد عبد العظيم طلبة الشرقاوي

هدف البحث إلى اختبار ودراسة تأثير التحفظ المحاسبي على سياسة توزيعات الأرباح في الشركات المساهمة المصرية وقد توصلت النتائج باستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد إلى وجود علاقة عكسية بين التحفظ المحاسبي وتوزيعات الأرباح. مما يعني انه كلما زاد التحفظ المحاسبي في التقارير المالية بالشركات أدى ذلك إلى انخفاض مستوى توزيعات الأرباح , كما توصلت النتائج أيضا الى وجود علاقة موجبة بين كل من الرفع المالي ,الربحية , و حجم الشركة وبين توزيعات الأرباح . مما يعني أن أن كلما زاد معدل الرفع المالي في الشركات أدي ذلك إلى زيادة توزيعات الأرباح .[5]

---

[4] أثر تغير المفاهيم والممارسات المحاسبية على جودة القوائم المالية من إعداد الطالبة أحلام عكسة 2016/2015

[5] تأثير التحفظ المحاسبي على سياسة توزيعات الأرباح في الشركات المساهمة المصرية(دراسة اختباريه) من إعداد د.السعيد عبد العظيم طلبة الشرقاوي

قياس ممارسة مؤسسات الاتصال الجزائرية لسلوك إدارة الأرباح دراسة حالة مؤسسات اتصالات الجزائر بورقلة الفترة بين 2013-2017

هدفت الدراسة إلى الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح كقياسها في البيئة الجزائرية كذلك من خلال محاولة قياس ممارسات إدارة الأرباح في شركة اتصالات بالجزائر بورقلة في الفتَّرة الممتدة من 2013 إلى 2017 وتحقيقا لهذا الهدف اعتمدنا على نموذج من نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح كذلك باستخدام نموذج كوثارم (2005 ، Leone & Wasley Kothari)

،حيث توصلت الدراسة إلى أن شركات العينة لا تمارس إدارة الأرباح خاصة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ، كذلك عدم وجود دافع للمسيرين لممارسة إدارة الأرباح في البيئة الاقتصادية الجزائرية [6]

دراسة قياس درجة ممارسات إدارة الأرباح في القطاع المصرفي المصري(المجلة العربية للإدارة)

هدف البحث إلى تحديد ما إذا كانت البنوك المُدرجة في بورصة الأوراق المالية المصرية تمارس إدارة الأرباح عند إعداد بياناتها المالية . وقد توصَّلت الدّراسة إلى قيام البنوك المُدرجة في بورصة الأوراق المالية المصرية بممارسات إدارة الأرباح عند إعداد بياناتها المالية، وذلك في الاتجاهين(صعودًا وهبوطًا وبدرجات مختلفة، كما أوصت الدّراسة بضرورة نشر التوعية من قِبل الجهات الوصائية والرقابية، مثل :هيئة الأوراق المالية المصرية وبورصة الأوراق المالية المصرية والبنك المركزي المصري، حول المخاطر التي قد تترتب عن ممارسات إدارة الأرباح وخاصة على المدى البعيد، إضافة إلى فرض العقوبات على البنوك التي يثبت تورطها بممارسات إدارة الأرباح بطرقها وآلياتها كافة [7]

دراسة اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات السعودية غير المالية (مجلة البحوث المالية العدد الرابع)

هدف البحث إلى معرفة مدى تأثير تبني الشركات السعودية غير المالية لمعايير التقارير المالية الدولية منذ عام 2017م على تخفيض سلوك إدارة الأرباح في التقارير المالية لهذه الشركات وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تبني الشركات السعودية غير المالية في معايير التقارير المالية الدولية IFRS يؤثر على خفض إتباع سلوك إدارة الأرباح في إعداد تقاريرها المالية . [8]

---

[6] قياس ممارسة مؤسسات الاتصال الجزائرية لسلوك إدارة الأرباح دراسة حالة مؤسسات اتصالات الجزائر بورقلة الفترة بين 2013-2017

[7] قياس درجة ممارسات إدارة الأرباح في القطاع المصرفي المصري(المجلة العربية للإدارة)

[8] اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات السعودية غير المالية (مجلة البحوث المالية العدد الرابع)

دراسة محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية و المحاسبية الجزائرية (دراسة ميدانية استقصائية أطروحة دكتوراه جامعة ادرار)

هدفت هذه دراسة إلى تحديد أهم المحددات التي قد يستغلها المسيرون للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ممارسة إدارة الأرباح، وكيفية ضبطها من خلال بعض الآليات المقترحة .وقد أظهرت نتائج الدارسة

أن أهم المحددات التي قد يستغلها المسيرون للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تكمن في سلامة إعداد القوائم المالية، القواعد والمبادئ المحاسبية، ربحية الشركة، حوكمة المؤسسات، جودة التدقيق الخارجي،وجود لجان التدقيق ،كما أظهرت نتائج الدراسة كذلك أن الآليات المقترحة و المتمثلة في النظام المحاسبي المالي،حوكمة المؤسسات ،جودة التدقيق لا تؤثر في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في ضل ضعف مؤشرات البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية . [9]

المطلب الثاني الدراسات السابقة باللغة الانجليزية

دراسة (THE ROLE OF PROFIT MANAGEMENT IN THE QUALITY OF ACCOUNTING INFORMATION) KARDAR ISMAEL HAMAD

هدفت هذه الدراسة إلى تعزيز دور جودة الإبلاغ المالي لمواكبة الظروف والمتغيرات في بيئة سوق العراق للأوراق المالية من خلال جودة المعلومات المحاسبية وجودة الأرباح لحماية مستخدمي القوائم المالية من التضليل والتلاعب بالأرقام المحاسبية بواسطة ممارسات إدارة الأرباح. [10]

توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها- :

-ظهرت سياسة إدارة الأرباح نتيجة المرونة العالية للاختيار بين السياسات والتقديرات المحاسبية والمسموح بها في حدود المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

-أن إدارة الأرباح تخدم الإدارة الداخلية ولا تخدم مستخدم القوائم المالية لأنها تسعى إلى تحقيق مصالح الإدارة الداخلية حتى لو كان على حساب مستخدم تلك القوائم.

---

[9] محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية و المحاسبية الجزائرية (دراسة ميدانية استقصائية أطروحة دكتوراه جامعة ادرار)

[10] THE ROLE OF PROFIT MANAGEMENT IN THE QUALITY OF ACCOUNTING INFORMATION (KARDAR ISMAEL HAMAD)

-أن أهداف أو دوافع إدارة الأرباح عديدة ومتنوعة منها اقتصادية وسياسية واجتماعية (مثلا زيادة أسعار الأسهم، ومنع التدخل الحكومي، ومنع انتهاك عقود الدين، وتعظيم مكافآت الإدارة.) وقد قدمت الدراسة عددا من التوصيات، أهمها ما يأتي:

تشخيص حالات ممارسات إدارة الأرباح والتي تؤدي إلى إعادة النظر في القوائم المالية وبالتالي التأثير في أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية.

1.تحسين شفافية القوائم المالية من خلال الإفصاح العادل والكافي بغية توفير الثقة فيها.

2.الوصف الواضح والدقيق للسياسة المحاسبية سيكون خطوة ايجابية نحو التفهم الأحسن.

دراسة THE EFFECT OF MANAGEMENT GOOD COPORATE COVERNANCE MECHANISM AND INVESTMENT DECISION ON FIRM VALUE

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل والحصول على أدلة تجريبية على تأثير إدارة الأرباح وآلية حوكمة الشركات الجيدة وقرارات الاستثمار على قيمة الشركة. أظهرت نتيجة هذه الدراسة أن إدارة الأرباح لها تأثير إيجابي على قيمة الشركة. وثبت أن آلية حوكمة الشركات الجيدة التي يتم تمثيلها بواسطة الوكالة الفعالة لمجلس الإدارة والملكية المؤسسية تؤثر على قيمة الشركة ومع ذلك، لم تنجح هذه الدراسة في العثور على تأثير قرارات الاستثمار على قيمة الشركة . [11]

[11] THE EFFECT OF MANAGEMENT GOOD COPORATE COVERNANCE MECHANISM AND INVESTMENT DECISION ON FIRM VALUE

المطلب الثالث مميزات الدراسة الحالية

إن اختلاف دراستنا عن الدراسات السابقة يكمن في أنه وعلى حد علمنا وما تطرقنا إليه من دراسات أن جميع الدراسات تناولت كل من مرونة السياسات المحاسبية وإدارة الارباح كل منهم على حدى، وذلك نتيجة اختلاف البيئات المدروسة أي أنه توجد هناك دراسة جمعت بينهما ومن هنا نقول إن دراستنا تميزت عن باقي الدراسات انها جمعت بين السياسات المحاسبية وإدارة الأرباح معا.

أما من ناحية أداة الدراسة المستخدمة فإن أغلبية الدراسات المشابهة للموضوع لجأت للاستعانة بالاستبيان في الدراسة الميدانية، ونحن بدورنا لجأنا إلى توزيع إستمارة إستبيان على عينة من المهنيين العاملين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية, وقمنا باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل البيانات واختبار الفرضيات لمعرفة مدى تأثير مرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح وكذا معرفة مدى مرونة السياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسات محل الدراسة, والتطرق الى معرفة مدى ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات محل الدراسة.

الفصل الثاني: الإطار النظري للسياسات المحاسبية وإدارة الأرباح

تمهيد:

يحظى موضوع المرونة في السياسات المحاسبية باهتمام الفكر المحاسبي كون هذه المرونة تؤثر بدورها على إدارة الأرباح. وبتأثر هذا الاخير سيؤثر معها على متخذي القرار في المؤسسة والمستثمرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

سنعالج في هذا الفصل الإطار النظري لمرونة السياسات المحاسبية وأهم الطرق المستخدمة فيها، كما سنتناول أيضا الإطار النظري لإدارة الأرباح وأثر مرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح.

المبحث الأول: الإطار النظري للسياسات المحاسبية و إدارة الأرباح

المطلب الأول: ماهية السياسات المحاسبية

الفرع الأول: تعريف السياسات المحاسبية

أولا: تعبر السياسات المحاسبية عن اختيارات الإدارة لأي من الطرق المحاسبية المتعارف عليها عند تطبيق الإجراءات المحاسبية لقياس وعرض العمليات المالية فالسياسات المحاسبية تتمثل في كل الإجراءات والأدوات والتقنيات المحاسبية المتبعة والمستخدمة في عملية التقييم (القياس) المحاسبي لمختلف عناصر بنود الأصول والخصوم من جهة، والأعباء والإيرادات من جهة ثانية، بحيث تسمح في النهاية بإعداد وعرض القوائم المالية. وبالتالي فالسياسات المحاسبية هي جزء من المبادئ المحاسبية , ويتم تطبيقها تحت طل هذه الأخيرة فهي بمثابة الإطار العام لها . ومن أمثلتها طرق تقييم و اهتلاك التثبيتات , طرق جرد وتقييم المخزونات .....الخ .[12]

ثانيا : هي مجموعة المعايير والقواعد المحاسبية التي تحدد أسسا لقياس والإفصاح وعرض للبيانات المالية الواردة بالتقارير المالية للمنشاة ويتم اختيار هذه المعايير والقواعد من بين جميع المعايير والقواعد المحاسبية العامة والمقبولة في المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة , وتقع مسؤولية هذا الاختيار على إدارة المؤسسة وعلى مدقق الحسابات الخارجي المستقل التأكد من مدى ملائمة المعايير و القواعد المحاسبية المستخدمة [13]

ثالثا : السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف و القواعد و الممارسات المطلقة من قبل المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية و يجب على المؤسسة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية باستمرار للمعاملات و الأحداث و الظروف المتماثلة ما لم تتطلب معايير المحاسبة الدولية على وجه التحديد [14]

رابعا : ما إذا ما نظرنا إلى المادة 39 من القانون رقم07 –11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 نفهم أن الطرق المحاسبية تخص المبادئ و الأسس و الاتفاقيات و القواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض الكشوف المالية. وهذا ما أكدته المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم08 –156 المؤرخ في 26 جويلية 2008 التي ذكر من خلالها المرسوم أن الطرق المحاسبية تتمثل في :المبادئ و الاتفاقيات و القواعد و التطبيقات

---

[12] مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية –دراسة ميدانية – أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير ص04

[13] عثمان، الأميرة إبراهيم، **تقييم منهجية العلمية للإطار الفكري للنظرية الإيجابية**، مجلة الإدارة العامة، مملكة العربية السعودية الرياض معهد الإدارة العامة

[14] تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية بين التعدد والتوحيد –دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية– جامعة الشهيد حمة لخضر–الوادي، الجزائر، العدد السابع، السنة السابعة 6102 ،» مجلة الدراسات المالية والمحاسبية « ص 114

الخصوصية المحددة، التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض قوائمه المالية[15].

الفرع الثاني: تعريف المرونة المحاسبية

تعرف المرونة المحاسبية على أنها توفر سياسات وممارسات وطرق ومبادئ بديلة ومتعددة لتلك السياسات. وحسب الشيرازي أن المرونة المحاسبية هي تعدد واختلاف البدائل والسياسات المحاسبية المقبولة قبولا عاما بين المحاسبين.[16]

ويقصد بالتغير في السياسات المحاسبية هو الانتقال من مبدأ مقبول قبولا عاما إلى مبدأ محاسبي آخر مقبول قبولا عاما مثل الانتقال من سياسة اهتلاك معينة إلى أخرى أي من سياسة الاهتلاك الخطي إلى سياسة الاهتلاك المتناقص أو المتزايد [17]

يعرفها الباحثان على أنها مجموعة السياسات والطرق والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، والتي يسمح الاختيار بينها عند أول تطبيق وكذا حرية التغيير عندما يكون التغيير الهدف منه تغيير الأرباح التي تظهر في القوائم المالية.

الفرع الثالث: أهمية السياسات المحاسبية

تعتبر السياسات المحاسبية في المؤسسة حجر زاوية وذلك لأهميتها بالنسبة للمؤسسة عند إعدادها القوائم المالية من جهة والطرق ذات العلاقة من جهة ثانية وتكمن أهميتها في:

- تساعد السياسات المحاسبية على توضيح العلاقة ومدلولات الأرقام الواردة بالقوائم المالية للمؤسسة؛
- تمكن من اختيار أفضل البدائل المحاسبية الملائمة للظروف والعوامل السائدة سواء على مستوى المؤسسة أو المجتمع مما يؤدي إلى التوصل لقوائم مالية ذات بيانات عادلة تخدم أصحاب المصالح دون تضليل مع ضرورة التزام الحياد
- تحديد السياسة المحاسبية للمؤسسة يعد أمرا ضروريا حيث أن مقارنة البيانات الواردة بالقوائم المالية ضروري للحكم على مدى كفاءة المؤسسة.
- 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 إجراء مقارنات بين نتائج النشاط للمؤسسات.

---

[15] مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي – دراسة عينة من المؤسسات – من إعداد د .أحمد قايد نور الدين و أ .سعيدي عبد الحليم ص 202

[16] دور مرونة السياسات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية أطروحة دكتوراه, موسى بن التاج ص 5

[17] محمد الأمين تاج الأصفياء حسن البصري، نظرية المحاسبة، الخرطوم، السودان، جامعة السودان، ،2008 ص .274

- وضع سياسة محاسبية يؤدي إلى تحقيق مبدأ المقارنة الذي يساعد على عدم التحفيز والدقة والموضوعية في الإفصاح عن كفاءة وقدرة المؤسسة ومستوى تحقيقها الأهداف المسطرة[18].

الفرع الرابع: الطرق والسياسات المحاسبية

نظرا لتعدد و تنوع الطرق والسياسات المحاسبية فان الباحث سيركز اهتماماته على أكثرها شيوعا في الاستخدام من قبل إدارات الشركات في إدارة أرباحها وهما طرق تسعير المخزون وطرق احتساب الاهتلاك وعلى النحو التالي :

1) الطرق البديلة لتسعير المخزون :

يعد بند المخزون من الأصول المهمة في الشركات , والمشكلة الأساسية في هذا البند تتمثل في ان السلع التي تباع خلال الفترة المالية نادرا ما تتطابق تماما مع السلع المشترات أو المصنعة خلال الفترة

ونتيجة لذلك ظهرت أهمية تخصيص كلفة السلع المتاحة للبيع على كل من السلع المستخدمة أو المباعة , وتلك التي لا تزال لدى الشركة حتى نهاية الفترة , ومن ثم فهناك علاقة واضحة بين التكاليف و المخزون يمكن التأثير فيها من خلال الطرق المختلفة لتسعير المخزون , حيث أفرزت الدراسات في هذا الخصوص العديد من الطرق , إلا انه يمكن تبويبها في مجموعتين أساسيتين هما : مجموعة الطرق المستندة في التسعير على أساس الكلفة , مثل " طريقة المتوسط المرجح " و " طريقة أولا الصادر أولا " و " طريقة الوارد أخيرا الصاد أولا " إلا أن هذه الأخيرة قد ألغيت حديثا مجموعة الطرق المستندة في التسعير على أساس الكلفة و غيرها , مثل طريقة السوق أو كلفة الإحلال .

ويوضح الجدول رقم 1 الخصائص الأساسية لأهم ثلاثة طرق استخدمت من قبل الشركات عينة الدراسة, وذلك لإدراك مدى المرونة المتاحة للإدارة للاختيار من بين الطرق و السياسات المحاسبية عندما ترغب في إدارة أرباحها[19].

[18] أدريس دحمان، تأثير تغير السياسات المحاسبية على جودة المعلومات لمتخذي القرار، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2015، ص 18

[19] العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية . مجلة البحوث الاقتصادية والمالية المجلد الرابع العدد الثاني ص 761

الجدول رقم 01 : محددات السلوك الإداري في اختيار السياسات المحاسبية

خصائص طرق تقييم المخزون وأثرها على القوائم المالية

طرق التقييم	الخصائص			
	المفهوم والسمات الأساسية	الأثر في قائمة الدخل	الأثر في قائمة المركز المالي	شروط خاصة
1.طريقة المتوسط المرجح	– يتم تقدير المخزون على طريقة المرجح للوحدة على مدى الفترة بما يدني اثر تقلبات السعر –ننتقد أساسا في أن تكلفة الوحدة المستخدمة في تحديد تكلفة المبيعات لا تحقق مفهوم المقابلة	– لا تعكس مقابلة التكاليف الجارية بالإيرادات الجارية . – تعتبر محايدة بالنسبة لتحديد الدخل حيث أن مجمل الربح الناتج عنها يقع في المدى بين الطريقتين التاليتين .	يظهر المخزون بقيمة متوسطة لا تعكس قيمة المركز المالي بمقاييس التكلفة التاريخية الجارية	يفضل إتباعها حالة تذبذب الأسعار هبوطا و صعودا
2.طريقة الوارد أولا الصادر أخيرا	– تعتبر تقريبا لطريقة التعيين العيني وواسعة الانتشار لبساطتها – رقابة الإدارة محدودة على اختبار الواردات – صعوبة فصل	– لا تعكس مقابلة التكاليف الجارية بالإيرادات الجارية . – الربح الناتج لا يعبر عن حقيقة الأرباح سواء عند ارتفاع أو انخفاض الأسعار	يظهر المخزون أخر المدة بتكلفة احدث التكاليف ويفترض لها تقريب لتكلفة الإحلال	يفترض أن تباع السلع على أساس الوارد أولا صادر أولا

	المكاسب والخسائر التي تنتج عن قرارات الإدارة في نظام القرارات العادية			

المصدر: العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية مرجع سبق ذكره762

2) الطرق البديلة لسياسة احتساب الاهتلاك

لا شك أن الاصول المعمرة تقتنى بهدف الحصول على منافعها الاقتصادية في المستقبل من خلال مساهمتها في تحقيق الإيراد , ومن ثم فان جزءا من كلفتها يجب ان يحمل على تلك الإيرادات خلال الفترة التي تحققت فيها , و ذلك بما يحقق متطلبات الكلفة التاريخية و قياس الدخل

ويوجد في الأدب المحاسبي العديد من الطرق التي يمكن إتباعها من احتساب الاهتلاك و يوفر كل منها نموذجا مختلفا من التخصيص ومن ثم أثارا مختلفة على القوائم المالية , الأمر الذي يتيح للإدارة فرصة الاختيار من بين هذه النماذج وفقا لدالة تفضيلاتها , خاصة أن المعايير المحاسبية الدولية لم تنشر أو تلزم إدارة الشركات بضرورة إتباع طريقة معينة للاحتساب شريطة الثبات عليها من فترة إلى أخرى و الإفصاح عن أي تغيير وأسبابه , ويوضح الجدول رقم 2 الآثار المترتبة عن كل طريقة من طرق احتساب الاهتلاك . [20]

الجدول رقم 02 يبين طرق الاهتلاك

خصائص الطرق	المفهوم	الأثر في قائمة الدخل	الأثر في الميزانية
1.القسط الثابت	–يعتبر الاهتلاك دالة في الزمن وليس في الاستخدام –تعتبر التقادم على مدار الزمن عاملا محددا لتناقص خدمات الأصل	– إن إهمال عامل الفائدة يؤدي إلى إن صافي الدخل يظهر معدلا متزيدا للعائد على مجموع رأس المال المستثمر ولكنه يتراجع في نهاية عمر الأصل و إحلاله بنفس التكلفة	صافي القيمة الدفترية = القيمة الأصلية – الاهتلاك المتراكم تنخفض القيمة بشكل ثابت من فترة لأخرى ما لم تحدث

[20] العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية . مرجع سبق ذكره ص 467

	–ثبات مصروفات الصيانة وكفاءة التشغيل أهمل عامل الفائدة أو افتراض أن تكلفة رأس المال تساوي صفرا	تتحمل قائمة الدخل مبالغ متساوية من تكلفة الأصل لكن فترة مالية	إضافات أو تخلص من بعض الاصول
2. طرق العبء المتغير	–تغير الاهتلاك دالة في الاستخدام و ليس الزمن – يفضل إتباعها إذا كان التقادم يمثل عاملا مهما في تحديد العمر الإنتاجي للأصل	– تتحمل قائمة الدخل بعبء الاهتلاك متغير من سنة إلى أخرى – وحدات الإنتاج أو على أساس الإيرادات	صافي القيمة الدفترية =القيمة الأصلية – الاهتلاك المتراكم
3.طرق الاهتلاك المتناقص	يفضل إتباعها إذا ما : – تزايد أعباء الإصلاح – تناقصت كفاءة التشغيل و الإيرادات – زيادة عدم التأكد في الإيرادات للسنوات الأخيرة	– تتحمل السنوات الأولى من استخدام الأصل بعبء اهتلاك اكبر من السنوات الأخيرة مما يظهر أرقاما ربحية اقل من السنوات الأولى	تتناقص قيمة الأصل بدرجة كبيرة في السنوات الأولى وبدرجة اقل في السنوات الأخيرة

المصدر : العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية ص467

الفرع الخامس: الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية:

إن مستخدمي القوائم المالية يجب أن يكونوا قادرين على مقارنة القوائم المالية لعدد من الفترات الزمنية للمؤسسة، والتعرف على اتجاهات موقفها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ومن ثم يكون من الضروري تطبيق نفس السياسات المحاسبية في هذه الفترات الزمنية المختلفة، إلا انه يراعى بعض الاعتبارات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند الإفصاح عن السياسات المحاسبية وأهمها

- الالتزام بالفرضيات والمبادئ المحاسبية الأساسية .
- الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة باعتبار أن الإفصاح عنها جزئيا مكملا للقوائم المالية، ويجب الإفصاح عنها في مكان واحد.

- لا يمكن تبرير أية معالجة محاسبية خاطئة لعناصر القوائم المالية وذلك بحجة انه تم الإفصاح عن هذه المخالفة.
- يجب الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة أو عن أسباب التي أدت إلى هذا التغيير.
- في حالة إذا ما تم تغيير في السياسات المحاسبية وكان لهذا التغيير أثر على نتائج المؤسسة خلال الفترة المالية أو الفترات اللاحقة، فانه يجب الإفصاح عن هذا التغيير وتحديده كميا.
- عند إعداد القوائم المالية يجب إظهار الأرقام المقارنة عن الفترة السابقة .

أما ما يجب تبيانه في الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الملحق المتمم للقوائم المالية ما يلي :

*أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية .

* كل سياسة محاسبية محددة لازمة لفهم الأوضح للقوائم المالية[21] .

المطلب الثاني: الإطار النظري لإدارة الأرباح

الفرع الأول: تعريف إدارة الأرباح

بالرغم من أهمية إدارة الأرباح من حيث المفهوم والتطبيق، ومن خلال استقراء الكتابات والدراسات السابقة في هذا المجال نلاحظ عدم وجود تعريف واحد أو موحد لإدارة الأرباح، لذلك أصبح من الضروري تناول بعض التعاريف التي تحمل وجهات نظر مكملة لبعضها البعض مما يساعدنا في إيجاد مفهوم جامع وموحد، ومن خلال الدراسات والأبحاث التي تناولت إدارة الأرباح نلاحظ أن الباحثين أسهموا في العديد من المداخل لتعريف إدارة الأرباح، نعرض أهمها كما يلي:

يعرفها ((Slippersمن رؤية الأنشطة المحاسبية على أنها تدخل متعمد من جانب الإدارة في التلاعب في عملية إعداد التقارير المالية بنية تحقيق بعض المكاسب الخاصة لها[22].

[21] مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية مرجع سبق ذكره ص 205

[22] chipper Commentary on Earnings Management, Accounting Horizon, Vol 3, No 4 P92

وأما (Wallace) فقد عرفها بأنها سلوك تقوم به الإدارة بغرض التأثير على التدفقات النقدية التي تحدث في الدخل بهدف معالجة الانحرافات غير العادية من خلال اختيار سياسات محاسبية معينة[23].

كما يرى (Patter) بأن إدارة الأرباح تتم بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية من خلال استغلال المرونة التي تسمح بها السياسات المحاسبية وممارسة التقديرات الشخصية[24].

و يرى (Ronen and Yaari) تعريف إدارة الأرباح على أنها عبارة عن مجموعة من القرارات الإدارية هدفها الإفصاح عن ربح غير حقيقي في المدى القصير ، و تنتج إدارة الأرباح نتيجة القيام بخيارات تتعلق بعمليات الإنتاج و الاستثمار قبل تحقيق الربح ،أو اتخاذ خيارات محاسبية تؤثر على أرقام الربح الحقيقية و تفسيراتها بعد تحقق الربح [25].

أما تعريف (هيئة الأوراق المالية الأمريكية (2008) SEC, فعرفها أنها تحريف تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عنها والمقبولة قبولا عاما.

ويرى الباحثان ان إدارة الأرباح يمكن الاستنتاج بأن ممارسة إدارة الأرباح هي عملية تلاعب متعمد في النتائج المعلن عنها عند إعداد القوائم المالية بغرض الحصول على منافع خاصة في نطاق انتهاك تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما من خلال استغلال المرونة المتاحة في اختيار السياسات والبدائل المحاسبية مما يؤدي إلى تضليل الأطراف ذات العلاقة.

الفرع الثاني: دوافع ممارسات إدارة الأرباح

هناك العديد من الدوافع للقيام بممارسات إدارة الأرباح من قبل المسيرين، مستغلة في ذلك مرونة المبادئ والمعايير المحاسبية لتحقيق أهداف معينة، وتتمثل دوافع ممارسات إدارة الأرباح في أحد أو بعض الدوافع التالية:

---

[23] عبد الله الحمد شعيب إدارة الأرباح و مخاطرها في البيئة المصرفية مجلة الجامعة الخليجية .العدد 4 البحرين ص7.

[24] نفس المرجع السابق ص8

[25] Moda LLC, New Vis, 2001, P27 research. Springer Science Business

أولا: دوافع ذاتية للإدارة

ويتأتى ذلك عند تحقيق منافع ذاتية تخص الإدارة ويكون لإدارة الأرباح تأثيرا جوهريا على المركز الحقيقي للمنشاة. إذ أن للإدارة دائما حافزا قوي للتأثير على البيانات المالية بما يحقق مصالحها.

إذ يرى (Defond 1997 p 139-115) أن أهم الدوافع الذاتية للإدارة هي:

أولا – التأثير سلبا على أسعار الأسهم ثم الاستحواذ بعد ذلك عليها.

ثانيا – المحافظة على سمعة الإدارة وذلك لتعزيز موقفهم في الاحتفاظ بمناصبهم الوظيفية فإذا كان تقويم أداء الإدارة على أساس رقم أرباح مستهدف أو رقم أرباح العام الماضي أو على أساس معدل النمو في الأرباح بما يتوفر لدى الإدارة دافع في التأثير في رقم الربح لكي يتفق مع رؤيتها.

كما أن للدافع الذاتي للإدارة تأثير كبير في إدارة الأرباح وهذا الأمر متعلق بسيكولوجية العنصر البشري الذي يدير المنشاة إذ أن الإنسان دائما ما يطمح إلى تحقيق الأفضل بدافع ذاتي مرتبط بسلوكياتها الذاتية[26]

ثانيا: تخفيض الضرائب

هي عملية تبنى على مجموعة من الاستراتيجيات الضريبية لتقليل العبء الضريبي بهدف تعظيم ثروة المساهمين وزيادة حجم الأرباح ومن بين تلك الاستراتيجيات نجد:

تخفيض في قيمة الأرباح المعلن عليها في حالة توقع انخفاض في معدل الضريبة في السنوات القادمة للاستفادة من الامتيازات الضريبية المستقبلية.

تضخيم في قيمة الأرباح المعلن عنها في حالة توقع ارتفاع في معدل الضريبة في السنوات القادمة للاستفادة من الامتيازات الضريبية الحالية.

كما أن المؤسسات الاقتصادية عند إخضاعها للضرائب الواجب دفعها ، تعمل على التقليل من العبء الضريبي إلى أدنى حد ممكن من خلال الاختيار والمفاضلة بين الاستراتيجيات والأساليب المحاسبية التي تؤثر على الربح الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية وتعرف هذه الممارسة بالتجنب الضريبي ، وتتميز عن الغش الضريبي كون الأولى قانونية ، بينما الأخيرة مخالفة للقانون، وعلى الرغم من أن الإدارة الضريبية تقوم بفرض قواعد محاسبية لتحديد الربح الضريبي ، مما يحد من مجالات التلاعب لدى المؤسسات الاقتصادية ، ولكن يبقى لدى المسيرين

[26] محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره ص 9

أساليب متعددة للتأثير على الأرباح الخاضعة للضريبة، كما في حالة الاختيار بين تقييم المخزون السلعي ، مثلا يمكن أن تستخدم المؤسسات الاقتصادية طريقة التقييم الوارد أخيراً صادرا أولاًLIFO التي تمَ إلغاء استخدامها بموجب المعيار المحاسبي رقم 02 (IAS 02 (لتقييم المخزون السلعي للأغراض الضريبية في فترات ارتفاع الأسعار.[27]

ثالثا: تفادي شروط عقود الدين

_تفرض عقود الدين التي تتم بين المؤسسات الاقتصادية المقرضة والمقترضة قيودا على أنشطة المؤسسات المقترضة، فقد تنص على عدم السماح للمؤسسات المقترضة بإصدار سندات جديدة أو بتوزيع أرباح على مساهميها أو بالاندماج في مؤسسات أخرى إذا تجاوزت نسبة الديون في هذه المؤسسات مقارنة مع حقوق الملكية عن حد معين، أو إذا انخفضت أرباحها عن رقم معين. ومما لا شك فيه أن التغيير في الأساليب والسياسات المحاسبية قد تؤدي إلى تعديلات في مستوى القيود التي تفرضها عقود الدين، (نسبة الديون إلى حقوق الملكية أو رقم الربح) وما يترتب على ذلك من تحويلات بين أصحاب الأسهم وأصحاب السندات. أي أن التغيير في السياسات المحاسبية قد تؤثر في التدفقات النقدية للمؤسسات أو في الحقوق المختلفة على هذه التدفقات.

وإن من دوافع إدارة الأرباح التوافق مع اتفاقيات عقود الدين، وذلك النوع من إدارة الأرباح سيساعد المسيرين على تحويل الثروة من حملة الدين إلى حملة الأسهم، وذلك من خلال زيادة توزيعات الأرباح، والحصول على قروض جديدة، بجعل صافي الثروة يقل عن الحد الأدنى المطلوب من قبل المقرضين. فالعلاقة الإيجابية بين نسبة الدين إلى حقوق الملكية واستخدام الممارسات المحاسبية لزيادة الربح، تفسر عادة كإجراء لتفادي شروط قيود عقود الديون.

رابعا: تفادي التكاليف السياسية

يعد دافع تفادي التكاليف السياسية من العوامل المؤثرة في اختيار المسرين للسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تقليل من الربح وذلك بهدف تخفيض التكاليف السياسية التي تتحملها المؤسسة بشكل مباشر، أو غير مباشر نتيجة ما تقوم به الدولة من تشريعات تؤثر بها على المؤسسة.

حيث أن المؤسسات تتعرض إلى مجموعة من الضغوطات السياسية مما يجعلها تعدل في أرباحها من أجل تفادي حجم هاته التكاليف، وهذا انطلاقا من متغيرين أساسين هما: الحجم والمخاطر.

إضافة إلى أن المؤسسات ذات الحجم الكبير تحاول أن ألا تكون محل أنظار الهيئات والسلطات السياسية في الدولة، فالأرباح الضخمة المحققة من طرفها قد تجعل السلطات التشريعية ترى أن قيمة هذه الأرباح يجب أن تخضع إلى

[27] نفس المرجع ص 10

معدلات ضريبية مرتفعة، أو أن حجم المؤسسة الكبير قد يؤثر على المنافسة مما يؤدي إلى الاحتكار، مما يستعدي ضرورة تجزئتها بهدف زيادة المنافسة، أو فرض قوانين خاصة لمنع الاحتكار مما يدفع بالمسيرين إلى محاولة تقليل آثار الأرباح المرتفعة من خلال إتباع بعض الخطوات التي من شأنها تخفيض الربح المستهدف كأن تؤجل بعض الإيرادات أو تعجل بعض المصاريف.[28]

خامسا: التأثير في سوق الأوراق المالية

تعد الأسواق المالية من أهم الأدوات المستعملة في تنمية الموارد الاقتصادية للدول، وذلك عن طريق جذب المدخرات وتوجيهها نحو الاستثمارات، حيث توفر معلومات مالية وغير مالية عن المؤسسات الاقتصادية التي يتم تداول أوراقها المالية، هذه المعلومات تنعكس بأسعار الأسهم المتداولة، فالمسيرون يعدون أسعار الأسهم السوقية وعوائدها من العوامل المؤثرة في اختيار البدائل المحاسبية للتأثير في قيمة الأرباح.

ان دوافع ممارسة إدارة الأرباح تظهر في التأثير على الأسواق المالية من خلال الرفع من قيمة الأسهم نتيجة توفر توقعات حول الأرباح مستقبلا بسبب اعتمادا لأسواق المالية على الأرباح المعلنة عند تشكيل توقعها حول الأرباح في المستقبل، بمعنى وجود قدرة على ممارسة إدارة الأرباح للتأثير على قيمة الأسهم مستقبلا.

وهذا لتتوافق قيمة الأرباح مع توقعات المحليين، بحكم أن كثافة ممارسات إدارة الأرباح تؤدي إلى انخفاض في الإفصاح عن المعلومات حول الأرباح مما ينتج عنه انخفاض غير طبيعي في العائد عند ظهور مفاجآت في قيمة الأرباح.[29]

الفرع الثالث: الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح

إن جودة التلاعب بالأرباح هي ممارسة تستخدمها الشركات لإدارة أرباحها لتلبية توقعات السوق أو تجاوزها. هذه الممارسة غير أخلاقية ويمكن أن تؤدي إلى عواقب وخيمة على الشركة وأصحاب المصلحة فيها. هناك تقنيات مختلفة تستخدم للتلاعب بجودة الأرباح، وفي هذا القسم، سنناقش بعضاً من أكثرها شيوعاً.

[28] نفس المرجع ص 12

[29] نفس المرجع ص 12

1. الاعتراف بالإيرادات

الاعتراف بالإيرادات هو أسلوب يستخدم للاعتراف بالإيرادات في وقت أبكر مما ينبغي الاعتراف به. يمكن للشركات القيام بذلك عن طريق الاعتراف بالإيرادات قبل اكتسابها أو عن طريق تأخير الاعتراف بالنفقات. على سبيل المثال، قد تعترف الشركة بإيرادات من عملية بيع حتى لو لم يتم شحن المنتج أو لم يتم تقديم الخدمة. يمكن لهذه التقنية أن تجعل أرباح الشركة تبدو أفضل مما هي عليه في الواقع.

2. التلاعب بالنفقات

التلاعب بالنفقات هو أسلوب يستخدم لتقليل النفقات أو تأخير الاعتراف بها. ويمكن القيام بذلك عن طريق رسملة النفقات التي ينبغي إنفاقها أو عن طريق تأخير الاعتراف بالنفقات. على سبيل المثال، قد تقوم الشركة برسملة نفقات البحث والتطوير التي ينبغي إنفاقها، أو قد تؤخر الاعتراف بالنفقات من خلال عدم دفع الفواتير حتى الفترة المحاسبية التالية. يمكن لهذه التقنية أن تجعل أرباح الشركة تبدو أفضل مما هي عليه في الواقع.[30]

3. التلاعب بالمخزون

التلاعب بالمخزون هو أسلوب يستخدم لتضخيم أو تقليص قيمة المخزون. يمكن للشركات القيام بذلك عن طريق المبالغة في تقدير قيمة المخزون أو التقليل منه. على سبيل المثال، قد تبالغ الشركة في تقدير قيمة المخزون عن طريق تضمين البضائع المتقادمة أو التالفة أو عن طريق تقييم المخزون بتكلفة أعلى مما يستحق. وبدلاً من ذلك، قد تقلل الشركة من قيمة المخزون من خلال عدم تضمين كل مخزونها أو من خلال تقييم المخزون بتكلفة أقل مما يستحق. يمكن لهذه التقنية أن تجعل أرباح الشركة تبدو أفضل أو أسوأ مما هي عليه في الواقع.

4. المستحقات والاحتياطيات

المستحقات والاحتياطيات هي تقنيات تستخدم للتلاعب بالأرباح عن طريق ضبط توقيت الإيرادات والمصروفات. يمكن للشركات القيام بذلك عن طريق إنشاء مستحقات أو احتياطيات غير ضرورية أو عن طريق استخدامها للتلاعب بالأرباح. على سبيل المثال، قد تقوم الشركة بإنشاء احتياطي للديون المعدومة أكبر من اللازم أو قد تستخدم الاستحقاقات لتحويل النفقات من فترة إلى أخرى. يمكن لهذه التقنية أن تجعل أرباح الشركة تبدو أفضل أو أسوأ مما هي عليه في الواقع.

30 *إدارة الأرباح*: الكشف عن جودة أساليب التلاعب بالأرباحhttps://fastercapital.com/arabpreneur/DAD.html

5. العناصر غير المتكررة

العناصر غير المتكررة هي أحداث لمرة واحدة ويمكن أن يكون لها تأثير كبير على الأرباح. يمكن للشركات استخدام العناصر غير المتكررة للتلاعب بالأرباح من خلال تضمينها أو استبعادها من بياناتها المالية. على سبيل المثال، قد تقوم الشركة بتضمين مكسب لمرة واحدة من بيع أحد الأصول لتعزيز الأرباح أو استبعاد نفقات لمرة واحدة لجعل الأرباح تبدو أفضل. يمكن لهذه التقنية أن تجعل أرباح الشركة تبدو أفضل أو أسوأ مما هي عليه في الواقع.[31]

تستخدم الشركات تقنيات مختلفة للتلاعب بجودة الأرباح، والتي يمكن أن تكون غير أخلاقية وتضر أصحاب المصلحة. ومن المهم بالنسبة للمستثمرين والمحللين أن يكونوا على دراية بهذه التقنيات وأن ينظروا إلى ما هو أبعد من الأرباح المبلغ عنها لتقييم جودة أرباح الشركة. يجب على الشركات التركيز على بناء نمو مستدام للأرباح بدلاً من التلاعب بأرباحها لتلبية التوقعات قصيرة المدى.

المبحث الثاني: أثر مرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح

يمكن أن يكون للتغييرات في سياسات المحاسبة تأثير كبير على البيانات المالية للشركة، عندما تغير الشركة سياساتها المحاسبية، يمكن أن تؤثر على حساب صافي الدخل، وبالتالي، مقدار الأرباح التي تم الإبلاغ عنها في الميزانية العمومية. يمكن أن يكون هذا تأثيراً إيجابياً أو سلبياً اعتماداً على طبيعة التغيير.

فيما يلي بعض التغييرات الشائعة في سياسات المحاسبة وتأثيرها على إدارة الأرباح:

1 .التغييرات في طرق الاستهلاك: يمكن أن يؤثر تغيير طريقة الاستهلاك المستخدمة للأصول طويلة الأجل على حساب صافي الدخل، وبالتالي، مقدار الأرباح. على سبيل المثال، يمكن أن يؤدي التحول من طريقة الخط المستقيم إلى الطريقة المتسارعة إلى ارتفاع نفقات الاستهلاك وانخفاض صافي الدخل، مما يقلل من الأرباح.

2 .التغييرات في طرق تقييم المخزون: تغيير الطريقة المستخدمة لقيمة المخزون، مثل التبديل من طريقة أول، أولى (FIFO) إلى طريقةLast-In ، (First-Out (LIFO، يمكن أن تؤثر على الحساب من تكلفة البضائع المباعة وصافي الدخل. يمكن أن يؤثر ذلك على الأرباح بشكل إيجابي أو سلبي، اعتماداً على اتجاه التغيير.

[31] نفس المرجع السابق

3 .التغييرات في سياسات التعرف على الإيرادات: يمكن أن تؤثر التغييرات في توقيت أو طريقة الاعتراف بالإيرادات على حساب صافي الدخل، وبالتالي الأرباح المحتجزة. على سبيل المثال، إذا تغيرت الشركة من الاعتراف بالإيرادات في وقت التسليم إلى إدراك الإيرادات في وقت الدفع، فقد يؤدي ذلك إلى تأخير في الاعتراف بالدخل وانخفاض في صافي الدخل، مما يقلل من الأرباح.

4 .التغييرات في حساب عقود الإيجار: يمكن أن تؤثر التغييرات في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار، مثل التحول من عقود الإيجار العاملة إلى عقود الإيجار المالية، على حساب صافي الدخل، وبالتالي الاحتفاظ بالأرباح. وذلك لأن عقود الإيجار المالية تؤدي إلى ارتفاع مصاريف الفوائد والإهلاك، والتي تقلل من صافي الدخل والأرباح.

5 .التغييرات في حساب ضرائب الدخل: يمكن أن تؤثر التغييرات في معالجة ضرائب الدخل، مثل التغييرات في معدلات الضرائب أو قوانين الضرائب، على حساب صافي الدخل، وبالتالي الاحتفاظ بأرباح. على سبيل المثال، إذا كانت الشركة تخضع لمعدل ضريبة أعلى، فإن صافي دخلها سوف ينخفض، مما يؤدي إلى انخفاض الأرباح.[32]

يمكن أن يكون للتغيرات في سياسات المحاسبة تأثير كبير على أرباح الشركة. من المهم للشركات أن تفكر بعناية في التأثير المحتمل لأي تغييرات في سياسة المحاسبة وإبلاغ هذه التغييرات على أصحاب المصلحة. من خلال القيام بذلك، يمكن للشركات التأكد من أن بياناتها المالية تتميز بالدقة والشفافية، والتي يمكن أن تساعد في الحفاظ على ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين.

[32] التغييرات في سياسات المحاسبة: تأثيرها على الأرباح Faster Capital –

خلاصة الفصل:

من خلال ما تناولناه في الادبيات النظرية للسياسات المحاسبية وإدارة الأرباح نستنتج أن التغيير في السياسات والطرق المحاسبية هو نتيجة تبني سياسة محاسبية تختلف عن السياسة التي تم استخدامها سابقا في المؤسسة التي تسعى بأن تكون لها معلومات مالية ذات مصداقية أكبر وتقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة ، كما لاحظنا ان إدارة الأرباح في الحقيقة هي مجرد تلاعب بالنتيجة المالية ولا تعكس الوجه الحقيقي لاسمها ، أن الاستغلال الامثل والفعال لهذه المعلومات يحقق أرباحاً ونجاحات للمؤسسة مما يضمن لها البقاء و النمو والاستمرارية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد استكمال الجانب الأول من الدراسة وهو الجانب النظري، بحيث تم التطرق للجانب النظري للدراسة من خلال تناول الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع بهدف المقارنة بينها وبين الدراسة الحالية الأدبيات النظرية لمرونة السياسات المحاسبية و ادارة الارباح وتم التطرق أيضا إلى اثر مرونة السياسات المحاسبية على ادارة الارباح في المؤسسة الاقتصادية ، يأتي هذا الفصل لإسقاط الدراسة النظرية على عينة الدراسة والمتمثلة في مجموعة من المهنيين المهتمين والعاملين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من أجل معرفة أراءهم حول اثر مرونة السياسات المحاسبية على ادارة الارباح , ولبلوغ هدف الدراسة تم تصميم استبيان لمعرفة آراء المستجوبين حيث تتضمن محاور الاستبيان متغيرات الدراسة والتي تصب في الاجابة على الإشكالية المطروحة، كما تم استشارة بعض الأساتذة المتخصصين في المجال، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، المبحث ول تناولنا مختلف مراحل إعداد الاستبيان، أما المبحث الثاني تناولنا فيه عينة الدراسة ومختلف الخصائص التي تتميز بها وتم وصف إجابات المستجوبين، أما المبحث الثالث خصص للتحليل الإحصائي للاستبيان واختبار الفرضيات.

المبحث الاول: الطريقة واداة الدراسة

المطلب الأول: أداة الدراسة

محاولة منا لمعرفة مدى أثر مرونة السياسات المحاسبية على ادارة الارباح، اعتمدنا في هذا الفصل على الأسلوب المباشر في التحري باستخدام أداة الاستبيان والتي تعتبر من بين أهم الأدوات المتعلقة بالتقدير الشخصي للظواهر والأحداث وهذا لمعرفة وجهات نظر العينة المستجوبة ومدى تطابقها من مجتمع الدراسة.

اولا: مراحل إعداد الاستبيان

تم وضع استمارة الاستبيان قبل المعالجة واستخراج النتائج بالعديد من المراحل، بدا بتصميمها إلى غاية معالجتها وفي هذا المحور سنوضح أهم المراحل التي مرت بها عملية تصميم الاداة في ما يلي :

تصميم استمارة الاستبيان: بعد الاطلاع على الدراسات والأبحاث السابقة التي تناولت مرونة السياسات المحاسبية وادارة الارباح ، تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، حيث تعتبر استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع آراء الأساتذة الأكاديميين والبيانات والمعلومات من الواقع المهني، ومما زاد العملية قيمة أنه هناك مجموعة كبيرة من المستجوبين ("مهنيين")، وتم الاعتماد على مقياس ليكارت الثلاثي ، حيث قسمت الإجابات الى ثلاثة فئات، وحتى تكون استمارة الاستبيان دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون، فقدتم تصميمها على ثلاثة خطوات (مراحل) وهي:

- **مرحلة التصميم الأولي:**

وهي المرحلة الأولى والأساسية في عملية إعداد أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة، وذلك حسب اطلاعنا على الدراسات والأبحاث السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة حول مرونة السياسات المحاسبية ادارة الارباح من الجانب العلمي والمهني ، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة اخدين بعين الاعتبار توافقها وإشكالية وفرضيات البحث، كما راعينا في إعداد الأسئلة، صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة من خلال استعمال اللغة السليمة بالإضافة إلى ترتيبها وتسلسلها مع ربطها بأهداف الدراسة. وحتى يكون المقياس صالحا ويعطي نتائج موضوعية وموثوقة يمكن من خلالها بناءً فرضيات ومناقشة نتائج الدراسة، وقبل البدء في عملية توزيعه، خضع الاستبيان لعملية التحكيم من طرف الأساتذة المختصين في المجال، والجانب المنهجي للدراسة المنهجي والإحصائي من جامعة ورقلة، هذا فيما يخص الجانب العلمي والأكاديمي للدراسة.

- **مرحلة التصميم النهائي:**

وهي المرحلة الأخيرة في إعداد أداة الدراسة (الاستبيان)، بحيث يتم إجراء التعديلات والمقترحات المقدمة من طرف المحكمين اللازمة وذلك بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة في المراحل السابقة بغرض الخروج بورقة استبيانيه واضحة ومفهومة تساعد أفراد العينة بالإجابة بشكل واضح ودقيق وبكل موثوقية، تم تصميم الاستبيان في شكله النهائي، ثم توزيعه ونشره على عدة طرق أهمها:

1 **التسليم المباشر بأفراد العينة** عن طريق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان؛ والتي ساعدت الباحثين في توضيح العديد المفاهيم وتبسيطها في إختبار العينة خصوصا فيما يخص ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح .

2 **الاستعانة ببعض الزملاء** بغرض توزيع وتبسيط الغموض في الاستبيان والاستفادة من ملاحظات المهنيين حول أسئلة الاستبيان .وبهذا تمكن الباحثين من ضمان جمع عدد مقبول من الإجابات والبيانات الصالحة في فقد اختلفت عملية الاسترجاع تبعا لاختلاف طرق التوزيع المذكورة أعلاه. الإجابة عن إشكاليات الدراسة المطروحة، أما فيما يخص عملية استرجاع الاستمارات الموزعة ج) .

- **مرحلة معالجة الاستمارة:**

قمنا من خلال هذه المرحلة بفرز وتحليل الإجابات المتضمنة في الاستمارة، قصد بناء قاعدة معطيات والتي تم إعدادها بالاعتماد على برنامج Excel وهذا بعد استبعاد الاستمارات الملغاة أين تم تفريغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول مصفوفي يتضمن 34 عمودا و37 سطرا وتم تخصيص خانة لكل استمارة، وبهذا حصلنا على قاعدة معطيات للاستبيان تتكون من (37x29) والتي تساوي 1073 معطية. تم تكميم هذه المعطيات بالاعتماد على الأسلوبين التاليين:

– بالنسبة للأسئلة الثلاثة الأولى، يرمز للخيار الأول بالعدد ،1 والخيار الثاني بالعدد 2 والخيار الثالث بالعدد 3 .

– بالنسبة لباقي الأسئلة اعتمدنا على مقياس ليكارت الثلاثي، المبين في الجدول التالي:

البيان الجدول رقم (2-01): مقياس ليكارت الثلاثي المعتمد في الدراسة

البيان	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: من اعداد الباحثين

حيث تم الاعتماد على الأسلوب الايجابي في بناء أسئلة الاستمارة، وهذا لتسهيل عملية إدخال البيانات واجتناب الأخطاء.

المطلب الثاني: الطريقة المتبعة في الدراسة

أ) هيكل الاستبيان: تضمنت استمارة الاستبيان ستة وعشرون (29) سؤالا، تم تبويبها في اربعة محاور رئيسية، قد تم صياغة الأسئلة وفق النوع المغلق المعتمدة في التحليل على مقياس ليكارت الثلاثي ، وهذا للوصول بدقة إلى آراء المستجوبين حول المحاور المحددة، ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي :

المحور الأول تضمن هذ المحور مجموعة من الأسئلة تخص البيانات الشخصية للمستجوب كالجنس و الوظيفة و الخبرة المنهية، حيث يضم هذا المحور مجموعة من الأسئلة وعددها ثلاثة (3) أسئلة كل سؤال يتعلق ببيان شخصي للمستجوب .

المحور الثاني تضمن هذا المحور مجموعة من الأسئلة تتعلق بالتغير في السياسات المحاسبية , حيث يحتوي هذا المحور على مجموعة من الأسئلة وعددها احد عشرة (11) كل سؤال يتعلق بتغيير السياسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة .

المحور الثالث تضمن هذا المحور مجموعة من الأسئلة تتعلق بممارسات ادارة الارباح في المؤسسات المدروسة حيث يحتوي هذا المحور على مجموعة من الأسئلة وعددها عشرة (10) كل سؤال يتعلق بإجراء يخص ممارسات ادارة الارباح .

المحور الرابع: تضمن هذا المحور مجموعة من الأسئلة تتعلق بأثر مرونة السياسات المحاسبية على ادارة الارباح في المؤسسة الاقتصادية حيث يحتوي هذا المحور على مجموعة من الأسئلة وعددها خمسة (5) كل سؤال يتعلق بإجراء يخص أثر مرونة السياسات المحاسبية على ادارة الارباح .

ثالثا مجتمع الدراسة :

سلطت هذه الدراسة الضوء على عينة من المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لولاية ورقلة ولغرض بلوغ هدف الدراسة ولإتمام الدراسة قمنا بتوزيع 41 استمارة وشملت الفئة المعنية والجدول التالي يوضح عينة الدراسة

الجدول رقم (2-02): الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان الموزعة

البيان	العدد	النسبة %
عدد الاستمارات الموزعة	41	100
عدد الاستمارات الملغاة	4	9.75
عدد الاستمارات المقبولة	37	90.25

المصدر : من اعداد الباحثين بناءا على فرز استمارات الاستبيان

من خلال الجدول رقم(04) يتبين لنا أن عدد الاستمارات الموزعة على عينة الدراسةّ بلغت 41استمارة من بينها 4 استمارة ملغاة اما المقبولة للدراسة فهي 37 استمارة وهي حجم العينة المدروسة، حيث بلغت نسبتها 90.25 %

رابعا حدود الدراسة:

- الحدود الزمنية: مضمون الدراسة ونتائجها مرتبطان بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة، حيث استغرقت هذه الدراسة مدة حوالي (01) شهر من10/04/ 2024 حتى 10/05/ 2024 وذلك بدءا من تحضير الاستبيان، مرورا بتوزيعه ومن ثم جمع البيانات وتفريغها .
- الحدود المكانية: تمثلت الحدود المكانية للدراسة في ولاية ورقلة .
- الحدود البشرية: استهدفت الدراسة المحاسبين في المؤسسات محل الدراسة كونهم مسؤولين بصفة كبيرة عن إعداد القوائم المالية.
- الحدود الموضوعية: كان اهتمام الدراسة بالمواضيع والمحاور التي تناولت مرونة السياسات المحاسبية و ممارسات ادارة الارباح.

وأجريت هذه الدراسة الميدانية في المؤسسات المبينة في الجدول ادناه :

الجدول رقم (2-03) يبين المؤسسات محل الدراسة :

المؤسسة	تاريخ بداية النشاط	النشاط الرئيسي	العنوان
سونلغاز	سنة 1969	انتاج وتوزيع الكهرباء	شارع نهج الجمهورية ورقلة
البنك الوطني الجزائري BNA	1966/06/13	كافة نشاطات البنك الشاملة	شارع سي الحواس ورقلة
بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR	1982/03/13	تنمية وتطوير القطاع الزراعي وتعزيز العالم الريفي	شارع فلسطين ورقلة
بنك التنمية المحلية BDL	1985/04/30	كافة نشاطات البنك الشاملة	شارع الأمير عبد القادر ورقلة

المصدر: من اعداد الباحثين

خامسا متغيرات الدراسة:

من الإجابة عن إشكالية الدراسة قمنا بتحديد متغيرات الدراسة وبناء نموذج الدراسة والتي كانت على النحو التالي: المتغير المستقل و يتمثل في: مرونة السياسات المحاسبية ، وتم تحديده في المحور الثاني للدراسة الاستقصائية .

المتغير التابع ويتمثل في: ادارة الارباح وتم تحديده في المحور الثالث للدراسة الاستقصائية.

سادسا صعوبات الدراسة:

كغيرها من الدراسات لا بد أن تواجه هذه الدراسة العديد من الصعوبات في الجانب التطبيقي:

- عدم الاجابة والاستجابة السلبية لبضع المستجوبين وهذا ما لاحظناه من خلال الامتناع عن الاجابة بعض الاسئلة في الاستبيان.

- صغر حجم عينة الدراسة التي تتوفر فيها شروط الاجابة. ارجاع الاستمارات أو استثناء الاجابة على بعض الأسئلة.

- رفض بعض المؤسسات للموافقة على توزيع الاستبيان.

*** الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة**

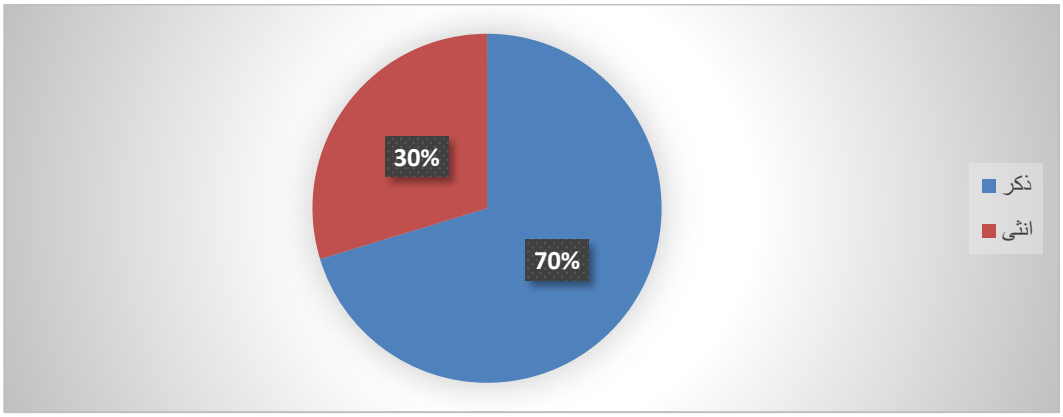
1) توزيع الدراسة حسب الجنس

الجدول رقم (2-04) الذي يمثل نوع الجنس لأفراد العينة

الجنس	ذكر	انثى
التكرار	26	11
النسبة	70.3	29.7

المصدر: من اعداد الباحثين

الشكل رقم (01) توزيع افراد العينة حسب نوع الجنس



المصدر: من اعداد الباحثين

يبين الجدول اعلاه توزيع عينة الدراسة حسب الجنس بحيث يعتبر مهما جدا في رأي المستقصي من خلال جنسه وتم تقسيم المستجوبين إلى فئتين ذكر وانثى حيث يبين الجدول رقم (؟؟؟) توزيع عينة الدراسة حسب الجنس، ومن خلال الجدول نلاحظ بلوغ نسبة مشاركة فئة الذكور (70.3 %) بينما بلغت نسبة مشاركة الاناث (29.7 %).

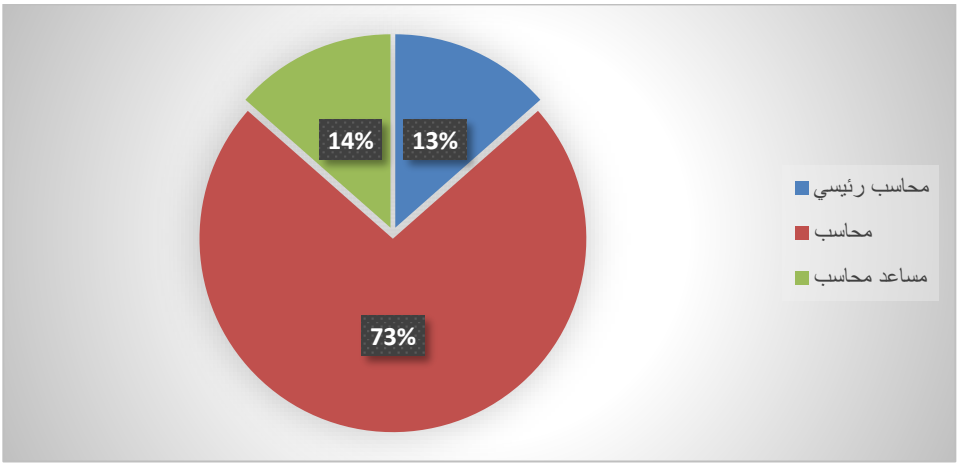
2) توزيع افراد العينة حسب رتبة الوظيفة

الجدول رقم (2-05) افراد العينة حسب رتبة الوظيفة

رتبة الوظيفة	محاسب رئيسي	محاسب	مساعد محاسب
التكرار	5	27	5
النسبة %	13.5	73	13.5

المصدر: اعداد الباحثين

الشكل رقم (02) توزيع افراد العينة حسبة رتبة الوظيفة



المصدر: من اعداد الباحثين

يبين الجدول اعلاه توزيع عينة الدراسة حسب رتبة الوظيفة بحيث يعتبر مهم جدا رأي المستقصي من خلال مستواه العملي وتم تقسيم المستجوبين من خلال المهنة إلى ثلاث فئات محاسب رئيسي ومحاسب ومساعد محاسب حيث يبين الجدول رقم (؟؟؟) توزيع عينة الدراسة حسب رتبة الوظيفة ومن خلال تحديدنا لفئات الدراسة نلاحظ بلوغ مشاركة فئة المحاسب **(73%)** وبلوغ نسبة كل من محاسب رئيسي ومساعد محاسب **(13.5%) لكل منهما.**

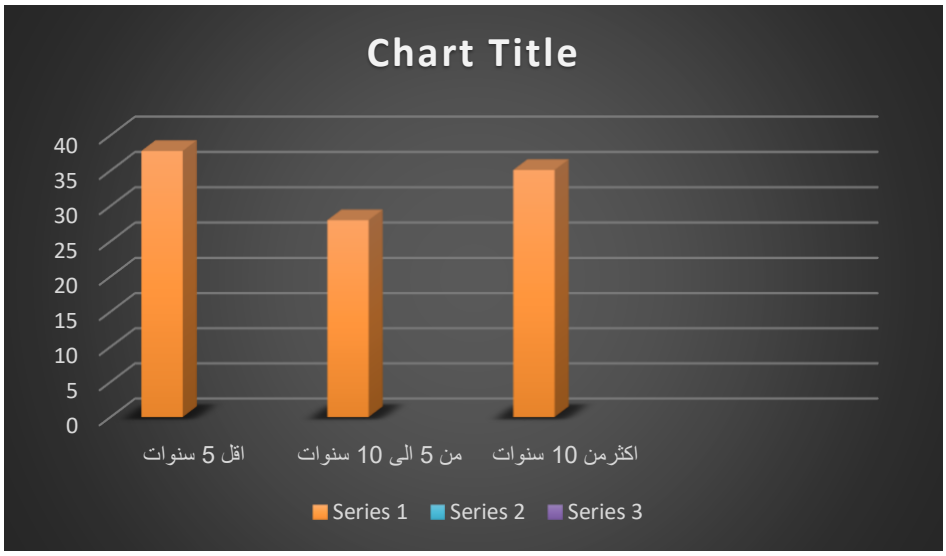
3) توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية:

الجدول رقم (2-06) افراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة	اقل من 5 سنوات	من5 الى 10 سنوات	أكثر من 10 سنوات
التكرار	14	10	13
النسبة %	37.8	28	35.1

المصدر: من اعداد الباحثين

الشكل رقم (03) توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من اعداد الباحثان

ان من بين المتغيرات المهمة التي تعتمد عليها البحوث العلمية هي الخبرة المهنية و هي التي تظفي على البحوث دقة و مصداقية اكثر , حيث يعتبر مهما جدا في رأي المستقصي من خلال خبرته المهنية وتم تقسيم خبرة المستجوبين إلى ثلاث فئات حيث يبين الجدول رقم (؟؟؟) يتضح أن نسبة (37.8%) من المستجوبين كانت خبرتهم المهنية اقل من خمس سنوات , أما بالنسبة للفئة من خمس سنوات الى عشر سنوات كانت نسبتها(28%) , غير أن فئة من عشرة سنوات فاكثر كانت نسبتها (35.1%) .

4) ثبات أداة الدراسة

قبل القيام بالاختبارات الاحصائية المناسبة لتحليل فرضيات الدراسة علينا التأكد من موثوقية أداة القياس المستعملة حيث تعكس الموثوقية هنا درجة ثبات أداة القياس بعدة عوامل منها:

- **طول الاختبار**: بحيث تزداد قيمة معامل الثبات بزيادة عدد العبارات في الاستبيان.
- **تجانس أو تباين درجات أفراد العينة**: يقل معامل ثبات الاختبار بزيادة تجانس أفراد العينة ويكبر مع زيادة تباين أفراد العينة في إجاباتهم.
- **مدى صعوبة فهم أداة العينة**: عندما تكون عبارة الاستبيان غير مفهومة أو صعبة الاستيعاب فان أفراد العينة قد يلجئون الى التخمين وبالتالي تتأثر درجة ثبات أداة القياس.
- **الفترة الزمنية بين قياسين بنفس الاداة**: إذا كانت الفترة الزمنية بين قياسين بنفس الأداة طويلة نسبيا فإن الظروف قد تختلف مما يؤثر على بعض إجابات العينة .وتوجد عدة إختبارات تقيس الثبات الداخلي لأداة الدراسة، أهمها:

معامل كرونباخ :ويستخدم معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة، والنسبة الإحصائية المقبولة لهذا هي ،60% والجدول رقم؟؟؟ يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة، حيث بلغت نسبته 61.8% وهي نسبة مقبولة إحصائيا.

الجدول رقم(2-07) يبين معامل الفا كرونباخ لعينة الدراسة

المحاور	قيمة معامل كرونباخ	عدد الفقرات
جميع المحاور	0.618	26

المصدر من اعداد الباحثين من مخرجات spss في الملحق رقم؟؟؟

5) البرامج والأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات:

لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية وباعتبار بيانات وصفية فقد تم الاعتماد في تحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة الاستبيان على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الاصدار (SPSS23).v، وقد تم استخدام معالج البيانات(2007 Excel) وجملة من الأساليب الإحصائية التي تتكون من:

أولا: مقاييس النزعة المركزية

تمثلت في الوسط الحسابي بهدف التعرف على مدى إستجابات أفراد عينة الدراسة عن كل فقرة من فقرات الدراسة، بالإضافة إلى الانحراف المعياري للتعرف على مدى إنحراف إستجابات أفراد عينة الدراسة لكل فقرة من فقرات الدراسة وكذا لكل محور من محاور الدراسة عن متوسطها الحسابي.

ثانيا: الاحصاء الوصفي

تم استخدام الإحصاء الوصفي بهدف وصف آراء واجابات عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة متضمنة التكرارات والنسب المئوية وكذا التعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه فقرات المحاور الرئيسية للاستبيان بالإضافة إلى مقاييس النزعة المركزية والإحصاء الوصفي فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات فقرات الاستبيان واستخدام**T TEST** وهذا من أجل الوقوف على مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية من عدمها تبعا لمتغيرات الوظيفة بين آراء المستجوبين.

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

المطلب الأول: النتائج المتعلقة باتجاه اراء المستجوبين في فقرات الاستبيان

من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل خاصية من الخصائص النوعية المدروسة، حيث تم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي، حيث قمنا بحساب طول الفئة والذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات (من 3 الى 2 الى 1) على عدد الخيارات المتاحة امام المستجوبين (موافق، محايد، غير موافق) وعليه يساوي طول الفئة تساوي 0.67 = **3 / 2.**

ليصبح توزيع الاجابات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (2-08) يبين الاوزان المرجحة لمقياس الدراسة

الاوزان المرجحة	**3 - 2.34**	**1.67 – 2.34**	**1 – 1.67**
اتجاه الاجابات	موافق	محايد	غير موافق

المصدر: من اعداد الباحثين

أولا: وجهة نظر المستجوبين عن مرونة السياسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة

يصف الجدول رقم 2-11 وجهة نظر المستجوبين عن مرونة السياسات المحاسبية حيث تبين لنا أن السؤال الرابع قد حصل على أكثر تأييد وذلك بأكبر وسيط حسابي (2.95) في حين لقي السؤال التاسع أدنى قبول من قبل المستجوبين وذلك بأقل وسط حسابي (1.97) فيما تتراوح باقي المتوسطات بين 2.83 الى 2.11, كما ان اتجاه الاجابة هو موافق

الجدول رقم (2-09) يمثل إجابات المستجوبين على الفرضية الأولى :

	البيان	**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**اتجاه الاجابة**
1	يلزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات بالإفصاح عن بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول	2.89	0.39	موافق

	القوائم المالية ولا سيما: طريقة الاهتلاك المتبعة، طريقة تقييم المخزونات، كيفية تقييم سندات المساهمة ... الخ			
2	يسمح النظام المحاسبي المالي بتغيير السياسات المحاسبية إلا في حالة تحسين نوعية القوائم المالية.	2.59	0.60	موافق
3	يسمح النظام المحاسبي المالي التغير في سياسات الاهتلاك.	2.73	0.45	موافق
4	يتيح النظام المحاسبي المالي المرونة في سياسات تقييم المخزونات.	2.95	0.33	موافق
5	يسمح النظام المحاسبي المالي بتغيير سياسة القياس (القيمة العادلة – التكلفة التاريخية)	2.84	0.37	موافق
6	يعطي النظام المحاسبي المالي مرونة عند الاعتراف بالإيرادات غير العادية.	2.54	0.61	موافق
7	يعطي النظام المحاسبي المالي مرونة عند الاعتراف بالمصاريف غير العادية.	2.46	0.65	موافق
8	تم التغير في السياسات المحاسبية في المؤسسة خلال ثلاث سنوات الاخيرة.	2.35	0.79	موافق
9	وجود تحديات في تنفيذ هذه السياسات المحاسبية.	1.97	0.80	محايد
10	كان هناك تحسين في جودة القوائم المالية .	2.30	0.74	محايد
11	تم ربط التغير في السياسات بأهداف استراتيجية او مالية المؤسسة.	2.11	0.81	محايد
	وجود مرونة في السياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية .	2.52	0,59	موافق

المصدر: من اعداد الباحثين بناءا على عمليات إحصائية على برنامج Excel الملحق رقم 09

ثانيا: وجهة نظر المستجوبين حول إدارة الأرباح في المؤسسات محل الدراسة

يصف الجدول رقم 2-12 وجهة نظر المستجوبين حول ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات التي أجريت فيها هذه الدراسة حيث تبين لنا أن السؤال السابع قد حصل على أكثر تأييد وذلك بأعلى وسط حسابي (2.84)،في حين لقي السؤال الرابع أدنى قبول من قبل المستجوبين وذلك بأقل وسط حسابي قدره (1.32) وتراوحت باقي المتوسطات ما بين 2.76 الى 1.43, اما اتجاه الاجاب في المحور ككل فهي محايد.

الجدول رقم (2-10) يمثل إجابات المستجوبين حول الفرضية الثانية:

	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعيار	اتجاه الإجابة
1	تلجا المؤسسة إلى اختيار توقيت الحدث المحاسبي في فترة معينة، بشكل يؤدي إلى تقليل التقلبات في الدخل (الربح) المعلن عنه بمرور الزمن.	2.54	0.73	موافق
2	المؤسسة تسعى إلى تحقيق أرباح أكبر.	2.76	0.60	موافق
3	يتم إدراج بعض الإيرادات الوهمية لغرض تضخيم الأرباح.	1.43	0.77	غير موافق
4	يتم إدراج بعض المصاريف الوهمية لغرض تقليل الخسائر.	1.32	0.58	غير موافق
5	تتم رسملة المصاريف التي تخص السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات القادمة.	1.54	0.73	غير موافق
6	يتم تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.	2.68	0.67	موافق
7	يتم تقدير قيمة الانخفاض في المخزون.	2.84	0.44	موافق
8	يتم خفض الاساس الضريبي عن طريق خفض النتائج المعلن عنها.	1.97	0.80	محايد
9	يتم تغيير السياسات والطرق والتقديرات المحاسبية دون وجود مبررات واقعية.	2.00	0.75	محايد

10	تلتزم المؤسسة بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الاصول الثابتة.	**2.51**	**0.69**	**موافق**
	لا توجد ممارسة لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية	2.16	0.67	**محايد**

المصدر: من اعداد الباحثين بناءا على عمليات إحصائية على برنامج Excel الملحق رقم 09

ثالثا: وجهة نظر المستجوبين حول اثر مرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح

يصف الجدول رقم 2-13 وجهة نظر المستجوبين حول اثر مرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسات محل الدراسة، حيث تبين لنا أن السؤال الاول قد حصل على أكثر تأييد من طرف المستجوبين وذلك بأكبر وسط حسابي (2.86)، في حين لقي السؤال الرابع أدني قبول من قبل المستجوبين وذلك بأقل وسط حسابي قدره (2.27), وتراوحت باقي المتوسطات الحسابية ما بين 2.70 و2,62 , وكان اتجاه الإجابة في المحور ككل عبارة موافق.

الجدول رقم (2-11) يبين نتائج المستجوبين حول الفرضية الثالثة

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الاجابة
01	يؤثر التغير في طريقة الاهتلاك على الارباح خلال الدورة المحاسبية.	**2.86**	**0.35**	**موافق**
02	تؤثر السياسات المحاسبة على توقيت التعرف على الايراد ونتيجة لذلك قد يتأثر مقدار الربح.	**2.70**	**0.46**	**موافق**
03	تؤثر التغيرات في السياسات المحاسبية على تقييم الاصول والخصوم وهذا بدوره يؤثر على الارباح.	**2.84**	**0.37**	**موافق**
04	تؤثر تغيرات السياسة المحاسبية في سياق البيانات المالية في الفترة السابقة.	**2.27**	**0.61**	**محايد**
05	تؤثر التغيرات في السياسات المحاسبية على الموقف الضريبي للمؤسسة.	**2.62**	**0.68**	**موافق**
	تؤثر مرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية	**2.66**	**0.49**	**موافق**

المصدر: من اعداد الباحثين بناءا على عمليات إحصائية على برنامج Excelفي الملحق 09

- **التحليل الاحصائي**

أولا: الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على انه: "توجد مرونة في تطبيق السياسات المحاسبية "

نلاحظ من خلال الجدول ادناه ان قيمة SIG تساوي (0.000) اقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 مما يعني ان إجابات افراد العينة على جميع عبارات المحور الاول "دالة احصائيا ، و أيضا قيمة T (12.97) وهي اكبر من قيمة T الجدولية (0.667) اذا فنقبل الفرضية التي تنص على ان "هناك مرونة في تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية " أي ما معناه ان المتوسط الحسابي العام لهذا المحور اكبر من المتوسط الافتراضي 2 حيث نجد ان المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور الأول مساويا 2.52 فان افراد العينة يرون ان هناك مرونة في تطبيق السياسات المحاسبية .

الجدول رقم (2-12) يبين الدلالة الإحصائية للمحور الأول

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
متوسط الدرجات في المحور الاول	12.970	36	.000	.51865	.5997	.4376
قيمة T الجدولية هي 0.667 بمستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 36						

المصدر: من اعداد الباحثين، من مخرجات برنامج SPSSفي الملحق رقم 08

ثانيا: الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على انه: " لا توجد ممارسة لإدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

نلاحظ من خلال الجدول ادناه ان قيمة SIG تساوي (0.002) اقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 مما يعني ان إجابات افراد العينة على جميع عبارات المحور الاول "دالة احصائيا ، و أيضا قيمة T (3.312) وهي اكبر من قيمة T الجدولية (0.667) اذا فنقبل الفرضية التي تنص على ان "لا توجد ممارسة لإدارة الأرباح في المؤسسة " أي ما معناه ان المتوسط الحسابي العام لهذا المحور اكبر من المتوسط الافتراضي 2 حيث نجد ان المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور الأول مساويا 2.17 فان افراد العينة يرون انه لا توجد ممارسة لإدارة الأرباح في المؤسسة .

الجدول رقم (2-13) يبين الدلالة الإحصائية للمحور الثاني

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
متوسط الدرجات في المحور الثاني	3.312	36	.002	.17297	.2789	.0671
قيمة Tالجدولية هي 0.667 بمستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 36						

المصدر: من اعداد الباحثين، من مخرجات برنامج **SPSS** في الملحق رقم 08

ثالثا: الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثانية على انه: " هناك أثر لمرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة "

نلاحظ من خلال الجدول ادناه ان قيمة SIG تساوي (0.000) اقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 مما يعني ان إجابات افراد العينة على جميع عبارات المحور الاول "دالة احصائيا ، و أيضا قيمة T (11.284) وهي اكبر من قيمة T الجدولية (0.667) اذا فنقبل الفرضية التي تنص على ان "هناك اثر لمرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح " أي ما معناه ان المتوسط الحسابي العام لهذا المحور اكبر من المتوسط الافتراضي 2 حيث نجد ان المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور الأول مساويا 2.66 فان افراد العينة يرون انه لا توجد ممارسة لإدارة الأرباح في المؤسسة .

الجدول رقم(2-14) يبين الدلالة الإحصائية للمحور الثالث

	Valeur du test = 2					
	T	ddl	Sig (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
متوسط الدرجات في المحور الثالث	11.284	36	.000	.65946	.7780	.5409
قيمة T الجدولية هي 0.667 بمستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 36						

المصدر: من اعداد الباحثين، من مخرجات برنامج SPSS في الملحق رقم 08

المطلب الثاني : مناقشة النتائج

أولا: النتائج المتوصل إليها

على ضوء ما مررنا به من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات نذكرها فيما يلي:

- ❖ أن هناك مرونة في تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- ❖ ان المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تمارس إدارة الأرباح في قوائمها المالية.
- ❖ ان هناك أثر لمرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية.
- ❖ ثبات السياسات المحاسبية يساعد في إجراء مقارنات السليمة للمعلومات المالية.

ثانيا: المناقشة

في هذا المطلب سيتم مناقشة وتفسير النتائج المتوصل اليها والمتعلقة بنتائج الدراسة وهذا على أساس محاور الاستبيان.

المحور الأول: وجود مرونة في السياسات المحاسبية المطبقة في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

بناء على نتائج الاستبيان تم التوصل إلى أن عبارة، " وجود تحديات في تنفيذ هذه السياسات المحاسبية" لقيت أقل تأييد وهذا راجع الى عدم وجود صعوبات فعلية ،وأكد المستجوبين أن النظام المحاسبي المالي يلزم المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن بيان أنماط التقييم المطبقة على فصول القوائم المالية , ،وهي من بين العبارات التي لقيت تأييد كبير من طرف عينة الدراسة ومن جانب آخر وافق أفراد العينة على ان هناك مرونة في السياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة ,اذن فقد تحققت الفرضية
وفي الأخير نلاحظ أن الإجابات أغلبها تتجه إلى أن هناك مرونة في تطبيق السياسات الاقتصادية.

المحور الثاني: عدم وجود ممارسة لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية

بناء على نتائج الاستبيان تم التوصل إلى أن العبارة التي تشير إلى انه يتم إدراج بعض المصاريف الوهمية لغرض تقليل الخسائر لقت أقل تأييد من طرف المستجوبين فإن اتجاه الإجابات ذهب نحو غير موافق

حيث اختلفت وجهات النظر بين المستجوبين وهذا لعدم المعرفة التامة لإمكانيات الآخرين من طرف المستجوبين. بينما ايد المستجوبين ان يتم تقدير قيمة الانخفاض في المخزون. حيث كان اتجاه الاجابة موافق.

وفي الأخير نلاحظ ان الإجابات اغلبها تشير الى انه لا يوجد ممارسة لإدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

المحور الثالث: تؤثر مرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية

بناء على نتائج الاستبيان تم التوصل إلى أن عبارة تؤثر تغيرات في السياسة المحاسبية في سياق البيانات المالية في عينة الفترة السابقة لقت أقل تأييد واتجاه الاجابات نحو محايد. ومن بين العبارات التي القت تأييدا كبيرا من طرف الدراسة هي يؤثر التغير في طريقة الاهتلاك على الارباح خلال الدورة المحاسبية.

ولقد كان اتجاه الاجابة هو موافق، اذن فقد تحققت الفرضية انه هناك أثر لمرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية من خلال إجابات عينة الدراسة.

خلاصة الفصل:

لقد قمنا من خلال هذا الفصل بمعالجة نتائج الاجابات على الاستبيان و تحليلها والوصول الى جملة من النتائج ومناقشتها وتفسَيرها، وقد أثبتنا من خلال الدراسة الميدانية أن هناك مرونة للسياسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية وكذلك أثبتنا انه لا يوجد ممارسات لإدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الاقتصادية الجزائرية وتوجهت الدراسة باستخلاص أن لمرونة السياسات المحاسبية أثر كبَير على إدارة الأرباح.

الخاتمة

الخاتمة:

بعد الدراسة النظرية والتطبيقية لموضوع أثر مرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وتطرقنا في اول الدراسة الى بعض الدراسات التي تناولت الموضوعين .كما تطرقنا في الجزء النظري الى السياسات المحاسبية و المرونة في السياسات المحاسبية وكذلك تطرقنا الى إدارة الأرباح وطرق وأساليب إدارة الأرباح و اثر مرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح ، و بتقصي آراء مجموعة من المهنين العاملين في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمعرفة وجهات نظرهم في محاور موضوعنا، و واختبار الفرضيات من خلال ما تم عرضه سابقا وقصد الاجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات وتوصلنا الى النتائج التالية :

الفرضية الاولى: من خلال تحليل نتائج الفرضية الأولى والمتعلقة بوجود مرونة في السياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسات محل الدراسة فقد تحققت هذه الفرضية من خلال اجابات عينة الدراسة والمترجمة في نتائج اختبار T.TESTتبعا للخصائص الديمغرافية حيث كانت أقل من 0.05 مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة وعليه نقبل الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: من خلال تحليل نتائج الفرضية الثانية والمتعلقة بعدم وجود ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات محل الدراسة فقد تحققت هذه الفرضية من خلال اجابات عينة الدراسة والمترجمة في نتائج اختبار T.TEST تبعا للخصائص الديمغرافية حيث كانت أقل من 0.05 مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة وعليه نقبل الفرضية الثانية .

الفرضية الثالثة: من خلال تحليل نتائج الفرضية الثالث والمتعلقة بوجود أثر لمرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح فقد تحققت هذه الفرضية من خلال اجابات عينة الدراسة والمترجمة في نتائج اختبار T.TEST تبعا للخصائص الديمغرافية حيث كانت أقل من 0.05مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة وعليه نقبل الفرضية الثالثة.

<u>عرض النتائج:</u>

بعد الاستبانة الموزعة وتحليل النتائج المرتبطة بالجانب التطبيقي يمكن للباحث عرض النتائج التالية:

- ✓ ان المؤسسات الاقتصادية تستخدم مرونة في السياسات المحاسبية.
- ✓ هناك أثر لمرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح.
- ✓ إن ممارسات إدارة الأرباح تخضع إلى مجموعة من الدوافع، حيث يمكن أن تكون بهدف زيادة الأرباح من أجل زيادة العلاوات والكفاءات الإدارية، التوافق مع توقعات المحللين الماليين، الرفع من قيمة السهم، التأثير على النتائج التعاقدية، إخفاء مشاكل الأداء الضعيف، أو بهدف خفض الأرباح من أجل تخفيض الضرائب، زيادة الكفاءة التشغيلية، تخفيض الأرباح في فترات التفاوض مع العمال.

- ✓ تعاني البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية من ضعف بعض المؤشرات التي تساعدها في التطوير، ولاسيما الحوكمة، الفساد الإداري والمالي، ممارسة أنشطة الأعمال، السوق المالي، المؤسسات المالية والمصرفية، التعليم والتكوين المحاسبي.

التوصيات:

بناءا على الدراسة التي قمنا بها " أثر مرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح "والنتائج المتحصل عليها وانطلاقا من الفرضيات تمكنا من وضع الاقتراحات والتوصيات التالية:

- سن وفرض قواعد وعقوبات قانونية صارمة ضد ممارسي إدارة الأرباح عند تغير السياسات المحاسبية.
- تشجيع الطلبة والباحثين على البحث في المجال النظري للمحاسبة باعتباره اطارا تصوريا ومرجعا يسهل الممارسة لمهنة المحاسبة.
- تشجيع الباحثين في مجال المحاسبة من خلال تنظيم تربصات في المؤسسات لاكتساب خبرة في الميدان العملي.
- العمل على تفعيل دور البورصة في الإفصاح وعرض القوائم المالية بغرض الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- التطوير المستمر للمناهج التعليمية والتكوينية في مجال المحاسبة والتدقيق والمالية والجباية وتقييمها دوريا لمعرفة متطلبات سوق العمل المحلية والدولية.
- استغلال المرونة المحاسبية التي يقدمها النظام المحاسبي في حدود اخلاقيات مهنة المحاسبة عند اعداد القوائم المالية من اجل إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للشركات الجزائرية.

افاق الدراسة:

تناولت هذه الدراسة، موضوع أثر مرونة السياسات المحاسبية على إدارة الأرباح، حيث تبين لنا التشعب الكبير الذي تتميز به هذه الدراسة، لذا فإننا نرى أن العديد من محطات هذه الدراسة تعتبر مجالا خصباً للبحث العلمي وعليه نقترح المحاور التالية كأفاق للأبحاث المستقبلية:

- مرونة النظام المحاسبي المالي بين النظري والتطبيقي.
- تأهيل البدائل المحاسبية في بيئة الأعمال الجزائرية.

- دراسة تحليلية للمرونة المحاسبية في بيئة الأعمال الجزائرية
- أثر المرونة المحاسبية على الوعاء الضريبي في بيئة الأعمال الجزائرية.

المراجع

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

- **الكتب**

- محمد الأمين تاج الأصفياء حسن البصري، نظرية المحاسبة، الخرطوم، السودان، جامعة السودان، 2008،

- **الاطروحات**

- أثر تغير المفاهيم والممارسات المحاسبية على جودة القوائم المالية من إعداد الطالبة د. أحلام عكسه
- تأثير التحفظ المحاسبي على سياسة توزيعات الأرباح في الشركات المساهمة المصرية دراسة اختباريه د. السعيد عبد العظيم طلبة الشرقاوي.
- محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية (دراسة ميدانية استقصائية أطروحة دكتوراه جامعة ادرار).
- مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية –دراسة ميدانية – أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير.
- مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي – دراسة عينة من المؤسسات – من إعداد د. أحمد قايد نور الدين و أ. سعيدي عبد الحليم.
- أدريس دحمان، تأثير تغير السياسات المحاسبية على جودة المعلومات لمتخذي القرار، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد
- بوضياف مسيلة.
- دور مرونة السياسات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية أطروحة دكتوراه, موسى بن التاج

- **المذكرات**

- أثر مرونة السياسات المحاسبية على المعلومات المالية في البيئة الجزائرية من إعداد الطالبة أشواق. رباعة.
- التعديل في السياسات المحاسبية وأثرها على القوائم المالية – دراسة ميدانية – جامعة الوادي.

- العلاقة بين التغيير في السياسات والطرق المحاسبية وجودة القوائم المالية دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات لولايتي ورقلة وغرداية.
- قياس ممارسة مؤسسات الاتصال الجزائرية لسلوك إدارة الأرباح دراسة حالة مؤسسات اتصالات الجزائر بورقلة.

- **المجلات**

- قياس درجة ممارسات إدارة الأرباح في القطاع المصرفي المصري(المجلة العربية للإدارة).
- اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات السعودية غير المالية (مجلة البحوث المالية العدد الرابع).
- عثمان، الأميرة إبراهيم، تقييم منهجية العلمية للإطار الفكري للنظرية الإيجابية، مجلة الإدارة العامة، مملكة العربية السعودية الرياض معهد الإدارة العامة.
- تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية بين التعدد والتوحيد –دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية– جامعة الشهيد حمة لخضر–الوادي، الجزائر، العدد السابع، السنة السابعة» مجلة الدراسات المالية والمحاسبية «.
- العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية . مجلة البحوث الاقتصادية والمالية المجلد الرابع العدد الثاني.
- عبد الله الحمد شعيب إدارة الأرباح و مخاطرها في البيئة المصرفية مجلة الجامعة الخليجية .العدد 4 البحرين.

المراجع باللغة الأجنبية:

- **الكتب:**

- research. Springer Science Business Moda LLC, New Vis, 2001,

- **المجلات:**

- THE ROLE OF PROFIT MANAGEMENT IN THE QUALITY OF ACCOUNTING INFORMATION (KARDAR ISMAEL HAMAD)

- THE EFFECT OF MANAGEMENT GOOD COPORATE COVERNANCE MECHANISM AND INVESTMENT DECISION ON FIRM VALUE
- chipper Commentary on Earnings Management, Accounting Horizon, Vol 3, No

- مراجع الانترنت:
  - https://fastercapital.com/arabpreneur/DAD.html
  - التغييرات في سياسات المحاسبة: تأثيرها على الأرباح – Faster Capital

الملاحق

الملحق رقم 01

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة و تدقيق

استمارة الاستبيان.

السلام عليكم .تحية طيبة وبعد سيدي الفاضل / سيدتي الفاضلة

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع المعلومات المتعلقة بدراستنا لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر أكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق ، وهذا من خلال دراسة موضوع بعنوان :

اثر مرونة السياسات المحاسبية على ادارة الارباح في المؤسسة الاقتصادية

نرجو منكم التكرم و الإجابة على أسئلة الاستبيان وهذا لاعتماد الدراسة على إجابتكم ،مع التأكيد على سرية المعلومات ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط

و شكرا لتعاونكم و استجابتكم .

الطالبين :

- تمار ايمن

- شنين عبد البديع

المحور الأول: الأسئلة الخاصة بالبيانات العامة (المعلومات الشخصية):

الرجاء وضع علامة (X)في الخانة المناسبة:

1) الجنس : *ذكر ☐ *انثى ☐

2) رتبة الوظيفة:

***محاسب رئيسي ☐ *محاسب ☐ *مساعد محاسب ☐**

3) الخبرة المهنية:

***أقل من 5 سنوات ☐ *ما بين 5 و10 سنوات ☐ *أكثر من 10 سنوات ☐**

	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	يلزم النظام المحاسبي المالي الإفصاح عن بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول القوائم المالية ولا سيما : طريقة الاهتلاك المتبعة، طريقة تقييم المخزونات، كيفية تقييم سندات المساهمة ... الخ			
02	يسمح النظام المحاسبي المالي بتغيير السياسات المحاسبية إلا في حالة تحسين نوعية القوائم المالية .			
03	يسمح النظام المحاسبي المالي التغير في سياسات الاهتلاك .			
04	يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في سياسات تقييم المحزونات .			
05	يسمح النظام المحاسبي المالي بتغيير سياسة القياس (القيمة العادلة – التكلفة التاريخية)			
06	يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة عند الاعتراف بالإيرادات غير العادية.			
07	يعطي النظام المحاسبي المالي مرونة عند الاعتراف بالمصاريف غير العادية.			
08	تم التغير في السياسات المحاسبية في المؤسسة خلال ثلاث سنوات الاخيرة .			
09	تمت مواجهة تحديات في تنفيذ هذه السياسات المحاسبية .			
10	وجود تحسين في جودة القوائم المالية .			
11	تم ربط التغير في السياسات بأهداف استراتيجية او مالية المؤسسة .			

المحور الثالث : مدى ممارسات ادارة الارباح في المؤسسة

	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	تلجا المؤسسة إلى اختيار توقيت الحدث المحاسبي في فترة معينة، بشكل يؤدي إلى تقليل التقلبات في الدخل (الربح) المعلن عنه بمرور الزمن .			
02	المؤسسة تسعى إلى تحقيق الأرباح الكبيرة .			
03	يتم إدراج بعض الإيرادات الوهمية لغرض تضخيم الأرباح .			
04	يتم إدراج بعض المصاريف الوهمية لغرض تقليل الخسائر .			
05	تتم رسملة المصاريف التي تخص السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات القادمة .			
06	يتم تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها .			
07	يتم تقدير قيمة الانخفاض في المخزون .			
08	يتم خفض الاساس الضريبي عن طريق خفض النتائج المعلن عنها .			
09	يتم تغيير السياسات والطرق والتقديرات المحاسبية دون وجود مبررات واقعية .			
10	تلتزم المؤسسة بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الاصول الثابتة .			

المحور الرابع : **اثر مرونة السياسات المحاسبية على ادارة الارباح**

	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	يؤثر التغير في طريقة الاهتلاك على الارباح خلال الدورة المحاسبية .			
02	تؤثر السياسات المحاسبة على توقيت التعرف على الايراد ونتيجة لذللك قد يتأثر مقدار الربح .			
03	تؤثر التغيرات في السياسات المحاسبية على تقييم الاصول والخصوم وهذا بدوره يؤثر على الارباح.			
04	تؤثر تغيرات السياسة المحاسبية في سياق البيانات المالية في الفترة السابقة .			
05	تؤثر التغيرات في السياسات المحاسبية على الموقف الضريبي للمؤسسة .			

الملحق رقم 02:

SEX

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	26	70.3	70.3	70.3
	انثى	11	29.7	29.7	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

الملحق رقم 03:

CONTABILITE

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	رئيسي محاسب	5	13.5	13.5	13.5
	محاسب	27	73.0	73.0	86.5
	محاسب مساعد	5	13.5	13.5	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

الملحق رقم 04:

EXPREINCE

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 05 من أقل	14	37.8	37.8	37.8
	سنوات 10 الى سنوات 05 من	10	27.0	27.0	64.9
	سنوات 10 من أكثر	13	35.1	35.1	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

الملحق رقم 05 :

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.618	26

الملحق رقم 06:

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	37	100.0
	Exclus[a]	0	.0
	Total	37	100.0

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

الملحق رقم 07:

المحاور	الفقرات	التكرارات	المتوسط	الوسيط	الانحراف المعياري	Minimum	Maximum
المحور الاول	طريقة الاهتلاك المتعبة	37	1.11	1.00	.393	1	3
	تحسين نوعية القوائم المالية	37	1.41	1.00	.599	1	3
	سياسات الاهتلاك	37	1.27	1.00	.450	1	2
	سياسات تقييم المخزون	37	1.05	1.00	.329	1	3
	سياسة القياس	37	1.16	1.00	.374	1	2
	الاعتراف بالإيرادات غير العادية	37	1.46	1.00	.605	1	3
	الاعباء غير العادية	37	1.54	1.00	.650	1	3
	تغير السياسات في03سنوات الاخيرة	37	1.65	1.00	.789	1	3
	تحديات في تنفيذ السياسات	37	2.05	2.00	.780	1	3
	تحسين جودة القوائم المالية	37	1.70	2.00	.740	1	3
	ربط التغير في السياسات بأهداف استراتيجية او مالية	37	1.89	2.00	.809	1	3
المحور الثاني	اختيار توقيت الحدث المحاسبي	37	1.46	1.00	.730	1	3
	تحقيق الارباح الكبيرة	37	1.24	1.00	.597	1	3
	ادراج الارادات الوهمية بغرض تضخيم الارباح	37	2.49	3.00	.768	1	3
	ادراج المصاريف الوهمية بغرض تقليل الخسائر	37	2.68	3.00	.580	1	3
	رسملة المصاريف التي تخص السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات	37	2.46	3.00	.730	1	3
	تقدير مخصص الديون مشكوك في تحصيله	37	1.32	1.00	.669	1	3
	تقدير قيمة انخفاض المخزون	37	1.16	1.00	.442	1	3
	خفض الاساس الضريبي عن طريق خفض النتائج	37	2.03	2.00	.799	1	3

	تغيير السياسات المحاسبية دون وجود مبررات	37	2.00	2.00	.745	1	3
	التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الاصول	37	1.00	1.43	.647	1	3
المحور الثالث	يؤثر التغير في طريقة الاهتلاك على الارباح	37	1.00	1.14	.347	1	2
	تؤثر السياسات المحاسبية على توقيت التعرف على الايراد	37	1.00	1.30	.463	1	2
	تؤثر التغيرات في السياسات على تقييم الاصول والفصول	37	1.00	1.16	.374	1	2
	تؤثر التغيرات في السياسات المحاسبية في سياق البيانات المالية	37	2.00	1.73	.608	1	3
	تؤثر التغيرات في السياسات المحاسبية على الموقف الضريبي	37	1.00	1.38	.681	1	3

الملحق رقم: 08

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الاول المحور في الدرجات متوسط	-12.970-	36	.000	-.51865-	-.5997-	-.4376-
الثاني المحور في الدرجات متوسط	-3.312-	36	.002	-.17297-	-.2789-	-.0671-
الثالث المحور في الدرجات متوسط	-11.284-	36	.000	-.65946-	-.7780-	-.5409-

الملحق رقم 09:

					1	2	3		
المحور	رقم السؤال	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط	الانحراف	النسبة	T TEST	اتجاه العينة
المحور الاول	1	34	2	1	2.89	0.393	96.40	13.80	موافق
	2	24	11	2	2.59	0.599	86.49	6.04	موافق
	3	27	10	0	2.73	0.450	90.99	9.86	موافق
	4	36	0	1	2.95	0.329	98.20	17.50	موافق
	5	31	6	0	2.84	0.374	94.59	13.64	موافق
	6	22	13	2	2.54	0.605	84.68	5.43	موافق
	7	20	14	3	2.46	0.650	81.98	4.30	موافق
	8	20	10	7	2.35	0.789	78.38	2.71	موافق
	9	11	14	12	1.97	0.799	65.77	-0.21	محايد
	10	17	14	6	2.30	0.740	76.58	2.44	محايد
	11	14	13	10	2.11	0.809	70.27	0.81	محايد
المحور الثاني	1	25	7	5	2.54	0.730	84.68	4.50	موافق
	2	31	3	3	2.76	0.597	91.89	7.72	موافق
	3	6	4	27	1.43	0.765	47.75	-4.51	غير موافق
	4	2	8	27	1.32	0.580	44.14	-7.09	غير موافق
	5	5	10	22	1.54	0.730	51.35	-3.83	غير موافق
	6	29	4	4	2.68	0.669	89.19	6.14	موافق
	7	32	4	1	2.84	0.442	94.59	11.54	موافق
	8	11	14	12	1.97	0.799	65.77	-0.21	محايد
	9	10	17	10	2.00	0.745	66.67	0.00	محايد
	10	23	10	4	2.51	0.692	83.78	4.51	موافق
المحور الثالث	1	32	5	0	2.86	0.347	95.50	15.18	موافق
	2	26	11	0	2.70	0.463	90.09	9.22	موافق
	3	31	6	0	2.84	0.374	94.59	13.64	موافق
	4	13	21	3	2.27	0.608	75.68	2.71	محايد
	5	27	6	4	2.62	0.681	87.39	5.55	موافق