



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي -الطور الثاني -

في الميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبية ، تخصص محاسبة وجباية معمقة

بغنوان

دور أساليب إدارة الأرباح وتأثيرها على موثوقية التقارير المالية - شركات المساهمة -

إعداد الطلبة:

ميلودي عثمان

قزیز ميلود

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 2024/06/09

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الصفة	المؤسسة	الأستاذ
رئيسا	جامعة قاصدي مرباح بورقلة	البروفيسور بوزيد عصام
مشرفا ومقررا	جامعة قاصدي مرباح بورقلة	الدكتور خمقاني محمد الهادي
مناقشا	جامعة قاصدي مرباح بورقلة	الدكتور قریشي محمد الأخضر

السنة الجامعية : 2023 / 2024



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي -الطور الثاني-

في الميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبية ، تخصص محاسبة وجباية معمقة

بغنوان

دور أساليب إدارة الأرباح وتأثيرها على موثوقية التقارير المالية (دراسة حالة شركات المساهمة)

إعداد الطلبة:

ميلودي عثمان

قزیز ميلود

السنة الجامعية : 2023 / 2024

الإهداء

... إلى طريق ... إلى أدبي وحلمي... إلى طريقي المستقيم إلى حكمتي وعلمي
... إلى ... إلى رمز الحب ولبسم الشفاء الهداية... إلى من أرضعتني الحب والحنان
... إلى ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل. إلى بسمه الحياة وسر القلب الناصع بالبياض
... إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي. الوجود

إلى كل من في الوجود بعد الله ورسوله ... إلى أغلى الحبايب

***** أمي الحبيبة الغالية *****

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب ... إلى من كلّت أنامله ليقدّم لنا لحظة
سعادة ... إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم ... إلى القلب الكبير
يا من أحمل اسمك بكل فخر

***** والدي العزيز *****

إلى زوجي وذريتي ... إلى قرّة عيني ... إلى من بهم ازدانت الحياة ... إلى من آنسوني
وساندوني ... إلى من أزاحوا التعب عني ... إلى من رسموا البسمة في وجهي.

*** عائلتي الصغيرة ***

إلى سندي وقوتي وملأذي بعد الله ... إلى من آثروني على أنفسهم ... إلى من تذوقت
معهم أجمل اللحظات

إلى من علموني علم الحياة ... إلى من أظهروا لي ما هو أجمل من الحياة.

** إخوتي **

إلى من سأفتقدهم وأتمنى أن لا يفتقدوني... إلى من أتمنى أن أذكرهم إذا ذكروني... إلى
من أعرفهم ويعرفوني

إلى من أتمنى أن تبقى صورهم في عيوني... إلى من جعلهم الله أخوتي في الله و من
أحببتهم فيه.

* أصدقائي وزملائي *

شكر و عرفان

الحمد لله رب العالمين حمداً يوافي نعمه وتوفيقه لي

بإتمام هذا العمل.

أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ الفاضل خمقاني

عبد الهادي لقبوله الإشراف على أطروحتي وعلى المرافقة

العلمية ومتابعته ومواصلته بالنصح الدائم لي، وأسأله الله أن

يجزيه عنا كل خير ويديم الصحة عليه.

كما أتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة

إلى من ساعدونا في إتمام هذا العمل من قريب أو من بعيد

بالنصائح والتوجيهات و لكل الذين بذلوا كل جهدٍ وعطاء

لكي أصل إلى هذه اللحظة

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية من وجهة نظر المهنيين، وذلك من خلال معرفة مستوى ممارسة أساليب إدارة الأرباح ومعرفة طبيعة العلاقة بينها وبين موثوقية التقارير المالية، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي لمعالجة إشكالية الدراسة وتحليل الاستبانة الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية على عينة تتكون من 32 فرد مهني وتم الإبقاء على، واستخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية متمثلة في الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي بالإضافة إلى برنامج (SPSSv20) وقد توصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة عكسية موجبة وضعيفة بين مستوى ممارسة أساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية، كما أوصت بضرورة تفعيل قواعد نظام الحوكمة المؤسسية في الشركات.

الكلمات المفتاحية: أساليب إدارة الأرباح؛ موثوقية التقارير المالية؛ شركات المساهمة؛ نظام محاسبي مالي.

Abstract:

This study aimed to study the impact of earnings management methods on the reliability of financial reports from the point of view of professionals, by knowing the level of practice of earnings management methods and knowing the nature of the relationship between them and the reliability of financial reports. The researcher relied on the descriptive approach and the inductive approach to address the problem of the study and analyze the questionnaire that It was distributed as part of the applied study to a sample consisting of 32 professional individuals, and the researcher used a number of statistical methods represented in descriptive statistics and inferential statistics in addition to the (SPSSv20) program. The study concluded that there is a positive and weak inverse relationship between the level of practice of management methods Profits and the reliability of financial reports. It also recommended the necessity of activating the rules of the corporate governance system in companies .

Keywords: earnings management methods; Reliability of financial reports; Joint stock companies; Financial accounting system;

قائمة المحتويات

البيان	الصفحة
الإهداء	I
شكر وتقدير	IV
ملخص الدراسة	III
قائمة المحتويات	IV
المقدمة	1
الفصل الأول: أساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية	
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية	13 - 4
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب إدارة الأرباح	4
المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية التقارير المالية	6
المطلب الثالث: علاقة أساليب إدارة الأرباح لموثوقية التقارير المالية	11
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	22 - 13
المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية	14
المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية	16
المطلب الثالث: موقع الدراسة من الدراسات السابقة	18
خلاصة الفصل	22
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
مدخل	23
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة	39-23
المطلب الأول: الطريقة المستخدمة	24
الفرع الأول: منهج الدراسة	24
الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	24
الفرع الثالث: أسلوب ومصادر جمع البيانات	31
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة	32
الفرع الأول: أداة الدراسة	32
الفرع الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة	36
الفرع الثالث: البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات	40
المبحث الثاني: النتائج والمناقشة	49 - 40
المطلب الأول: عرض النتائج واختبار الفرضيات	40
المطلب الثاني: المناقشة	47
خلاصة الفصل:	49
الخاتمة:	50
المراجع:	53
الملاحق:	55
الاختصارات	61
فهرس الجداول	63

مقدمة

مقدمة:

تُعد موثوقية التقارير المالية ركيزة أساسية في عالم المحاسبة والمالية، حيث يعتمد عليها المستثمرون والدائنون وأصحاب المصلحة في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالشركة. وفي خضم السعي نحو تعظيم الأرباح والحفاظ على القدرة التنافسية، قد تلجأ بعض الشركات إلى ممارسات إدارة الأرباح التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على موثوقية تقاريرها المالية.

إن إدارة الأرباح هي استراتيجية تستخدمها الشركات للتلاعب بالنتائج المالية من خلال أساليب محاسبية قد تكون ضمن الحدود القانونية أو على حافتها. وعلى الرغم من أن الهدف الأساسي للشركات هو تعظيم ثروة المساهمين، إلا أن إدارة الأرباح يمكن أن تؤدي إلى تشويه الصورة الحقيقية للأداء المالي، مما يؤثر سلباً على موثوقية التقارير المالية.

وفي هذا الإطار، تبرز أهمية فهم التأثيرات المحتملة لإدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية. فمن ناحية، قد تلجأ الشركات إلى التلاعب بالعوائد لتلبية توقعات المحللين أو لتجنب الانخفاضات قصيرة الأجل في الأسعار. ومن ناحية أخرى، قد يتم استخدام أساليب محاسبية معقدة لإخفاء الالتزامات أو تضخيم الأصول، مما يؤدي إلى تقديم صورة مضللة عن الوضع المالي للشركة.

1- طرح إشكالية الدراسة.

تكمن مشكلة الدراسة في محاولة معرفة درجة تأثير أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية وعليه من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

إلى أي مدى يمكن أن تؤثر أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية في شركات المساهمة؟.

الإشكاليات الفرعية:

بغرض دراسة الإشكالية الرئيسية للدراسة تم تقسيمها إلى إشكاليات فرعية على النحو التالي:

- هل تمارس شركات المساهمة أساليب إدارة الأرباح؟؛

• هل تؤثر أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية لشركات المساهمة وماهي طبيعة العلاقة الارتباطية بين مستوى ممارسة أساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير؟؛

• هل توجد إجراءات كافية تساعد على ضمان موثوقية التقارير المالية المنشورة من طرف شركات المساهمة؟؛

فرضيات الدراسة:

تم صياغة فرضيات البحث بناء على الإشكالية المطروحة، وكانت فرضيات الدراسة على النحو التالي:

- نعم تمارس شركات المساهمة أساليب إدارة الأرباح؛
- تؤثر أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية لشركات المساهمة؛
- توجد إجراءات كافية تساعد على ضمان موثوقية التقارير المالية المنشورة من طرف شركات المساهمة؛

مبررات اختيار الموضوع:

تكمن مبررات اختيار الموضوع فيما يلي:

محاولة البحث ومعرفة أهم العوامل المؤثرة في موثوقية التقارير المالية؛

معرفة مكانة خاصية الموثوقية لدى مستخدمي القوائم المالية؛

محاولة التعرف على الخلفية النظرية لأساليب إدارة الأرباح وخاصية الموثوقية؛

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة في أن موثوقية التقارير المالية تعد أحد أهم العناصر الرئيسية لمستخدمي القوائم المالية والواجب توفرها وأحد أدوات التي يتم الارتكاز عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية، كما أن أهمية هذه الدراسة ستبحث في العلاقة بين أساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير.

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف من هذه الدراسة في ما يلي:

تسليط الضوء على مفهوم أساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية؛

إبراز أهمية موثوقية التقارير المالية لدى مستخدمي القوائم المالية؛

معرفة مستوى ممارسة أساليب إدارة الأرباح في شركات المساهمة؛
معرفة مدى طبيعة العلاقة بين أساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير؛
الوقوف على أهم الإجراءات التي تساعد على ضمان موثوقية التقارير المالية؛
حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في الحدود المكانية والزمانية وهي كما يلي:
الحدود المكانية: من خلال الدراسة الميدانية التي تم فيها معالجة إشكالية الدراسة، تم
الاقتصار على البيئة الجزائرية من خلال تمثيلها في ولاية ورقلة.
الحدود الزمانية: طبقت هذه الدراسة على عينة من المهنيين في مجال المحاسبة خلال
فترة مارس إلى أبريل 2024.

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

بالنظر إلى طبيعة هذه الدراسة والأهداف المرجو تحقيقها من خلال الموضوع الذي
نتناول فيه مدى تأثير أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية من وجهة نظر
المهنيين في مجال المحاسبة في ولاية ورقلة- الجزائر، تم الاعتماد على المنهج الوصفي في
شقه النظري، إذ تم الاطلاع على الدراسات المختلفة في مجال أساليب إدارة الأرباح
وموثوقية التقارير المالية، وطبق المنهج الاستقرائي في جانبه التطبيقي المتعلق بتحليل
الاستبانة الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية، من أجل معرفة طبيعة العلاقة بينهما
من وجهة نظر المهنيين في مجال المحاسبة، وتم استخدام جملة من الأساليب الإحصائية
(الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي) في تحليل الاستبانة، وتحليل البيانات ومقارنة
متغيرات الدراسة من خلال تحويل المتغيرات غير الكمية إلى متغيرات كمية قابلة للقياس
وبيان نتائج الدراسة عن طريق برنامج SPSS v20 بهدف التعامل معها في اختبار
الفرضيات.

صعوبات الدراسة:

تمثلت صعوبات الدراسة التي واجهتنا في الدراسة فيما يلي:
تزامن إعداد المذكرة وخاصة الجانب الميداني مع إعداد التقارير المالية لشركات المساهمة؛
ضيق الوقت الممنوح مقارنة بالإشكالية المدروسة والأهداف المراد بلوغها؛
عدم الالتزام بمواعيد إجراء المقابلة من بعض الأطراف؛

الموقف السلبي الذي واجهناه من طرف بعض الشركات التي رفضت إجراء المقابلة وعدم الإجابة على الاستبانة؛

هيكل الدراسة:

للإحاطة بجوانب الموضوع وتحقيق أهداف الدراسة وللإجابة عن الإشكالية المطروحة بصورة واضحة، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى الأدبيات النظرية لأساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية وتم التعرض في المبحث الأول إلى مدخل لأساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية، وفي المبحث الثاني تناولنا فيه عرض للدراسات وإبراز موقع الدراسة من الدراسات السابقة، أما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة الميدانية وقسم هو الآخر إلى مبحثين، المبحث الأول تناول الطريقة والأدوات المستخدمة والمبحث الثاني دراسة النتائج والمناقشة.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لأساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير

المالية

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب إدارة الأرباح

يمكن لإدارة المؤسسة ممارسة إدارة الأرباح من خلال التحكم في مجموعة من المحاور تمثل الاتجاهات التي يمكن للإدارة من خلالها التأثير على النتائج (الدخل) أو المراكز المالية، لذا فإن محاور إدارة الأرباح يمكن تصنيفها طبقاً للممارسات المحاسبية في (04) مجالات أساسية يرتبط كل منها بمحتويات القوائم المالية الأساسية وهي حساب النتائج، قائمة المركز المالي، الميزانية، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغير في الأموال الخاصة.

تتجسد ممارسات إدارة الأرباح في كل القوائم المالية التي تعدها المؤسسة وذلك لتحقيق نتائج أو تأثيرات معينة على بنود هذه القوائم خدمة لغايات متعددة، ويمكن تصنيف ممارسات إدارة الأرباح على أساس القوائم المالية التي تطبق فيها كما يلي:

حساب نتائج قائمة الدخل : يمكن للإدارة أن تمارس سياسات إدارة الأرباح في مجال

التلاعب بأرقام الدخل

والتي تخص على سبيل المثال ¹ :

- الاعتراف بالإيراد بشكل مبكر والاعتراف بإيرادات مزيفة؛
- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة؛
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قائمة، وتشمل رسمة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير
- السياسات المحاسبية إضافة إلى اهتلاك التكاليف بشكل بطيء جداً؛
- نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة؛

¹ ليلي عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء في تحديد الوعاء الضريبي للدخل و الحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47، 2016، ص 380

- نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية.

هي القائمة التي تطالها ممارسات إدارة الأرباح من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات منها¹:

الخزينة (النقدية): يتم التلاعب ببند النقدية عن طريق عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيد وكذلك التلاعب بأسعار الصرف المعتمدة في ترجمة النقد المتوفر من العملات الأجنبية؛
الزبائن (المدينون): عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها؛

- **المخزون:** التلاعب في أسعار تقييمها والتغيير غير المبرر في الطرق المستخدمة لتقييم المخزون؛

التثبيات العينية (المادية): عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمته في الميزانية، أو إعادة تقييمها بهدف تضخيم قيمها، فضلاً عن التلاعب بنسب الاهتلاك؛
التثبيات المعنوية: المبالغة في تقييم بنودها مثل العلامات التجارية والاعتراف بها بما يخالف القواعد المحاسبية؛

الالتزامات الطويلة الأجل: الحصول على قروض طويلة الأجل قبل اعلان الميزانية، واستخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة؛

قائمة تدفقات النقدية: تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة

والخارجة، من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة، ومن الأساليب المحاسبية لإدارة الأرباح في قائمة التدفقات النقدية نجد²:

¹ منال حسين لفته صالح، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و تأثيرها على القوائم المالية، مجلة الدنانير، العدد الثامن، جامعة العراقية، 2016، ص ص 589-590

² أيمن عبد اليبب، اطار مقترح لتحسين فعالية لجان المراجعة للحد من ادارة الارباح في التقرير المالية، رسالة دكتوراه للحصول على درجة الفلسفة في المحاسبة، جامعة عين شمس، مصر 2012، ص 40.

* تصنيف المصاريف التشغيلية باعتبارها مصاريف استثمارية أو مصاريف تمويلية والعكس؛
* دفع مصاريف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، ومنه زيادة التدفقات النقدية الداخلة التشغيلية؛

* التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، عن طريق تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

تعتبر قائمة تغيرات الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات إدارة الأرباح من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المحتسب، والتي تمارس لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.¹

المطلب الثاني : الإطار المفاهيمي لموثوقية التقارير المالية

نظراً للعلاقة الوثيقة بين معايير المحاسبة الدولية وإدارة الأرباح، فقد دعت البورصة في الولايات المتحدة الأمريكية إلى ضرورة تحسين جودة معايير الإبلاغ المالي الدولية، ومن ثم تحسين جودة الأرباح التي يتم التقرير عنها، كما أن المشاركين في سوق المال قد دعوا

1 بريش خالد، ممارسة الإدارة لأساليب إدارة الأرباح و أثرها على جودة الأرباح المحاسبية، حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم التجارة، دراسات محاسبية و جباية و تدقيق، جامعة الجزائر 3، السنة 2020/2019، ص 89.

أيضا إلى ذلك، وقد استجاب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لتلك الدعوة وقام بعمل تغييرات جوهرية في معايير المحاسبة الدولية وذلك تلافيا للاستغلال السيء للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات إدارة الأرباح والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، ويرى الباحثون أن التعديلات التي تمت على معايير المحاسبة الدولية والتي لها علاقة بإدارة (جودة) الأرباح قد تضمنت ما يلي: العمل على تخفيض الاختيارات المحاسبية البديلة أو تقييدها والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط المؤسسة؛

توفير منهج متوافق للقياس المحاسبي يحقق المصادقية للمعلومات المحاسبية بالشكل الذي يعكس حقيقة الأداء المالي والاقتصادي للمؤسسة؛

العمل على تخفيض حالة الغموض والتناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير، ومن ثم أصبحت هذه المعايير سهلة التفسير والتطبيق العملي، الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض في إدارة الأرباح؛ التوسع في الارشادات وإدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها وإضافة مرفقات مع معظم المعايير المحاسبية توضح كيفية التطبيق العملي لهذه المعايير والمساعدة في توضيح معانيها، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هناك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار؛

زيادة متطلبات الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، وبالتالي زيادة قدرة مستخدمي التقارير المالية على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وهو ما سيؤدي إلى الضغط على المديرين ويحفزهم على أن يكونوا أكثر مصداقية عند التقرير عن أدائهم المالي وبالتالي انتاج

تقارير مالية عالية الجودة، وبالتالي الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وفي هذا السياق يرى Nabar et thai, 2007 أن ارتفاع مستويات الإفصاح المحاسبية سيحد من انتهازية المديرين لممارسة إدارة الأرباح، حيث يعكس الإفصاح المحاسبي الاختيارات المحاسبية البديلة التي يستخدمها المديرون وفقاً لمعلوماتهم وافتراساتهم الخاصة، وبالتالي يؤدي الإفصاح المحاسبي إلى انخفاض إدارة الأرباح، كما وجدت دراسة (Hunton et al), 2006 بالدليل العملي أن زيادة الشفافية في التقارير المالية أدت إلى تقليص ممارسات إدارة الأرباح ولكن لم تلغها بالكامل.

الاتجاه نحو مقاييس القيمة العادلة للأصول والالتزامات. إن هذه التعديلات وغيرها لا تعني خلو معايير التقارير المالية الدولية من إدارة الأرباح أو جودتها التي نعني بها التحسينات الايجابية في المجال المحاسبي والتي سوف تكون محور دراستنا في النقاط التالية:

1- فرض قيود صارمة على اختيار و تغير السياسات المحاسبية و التقديرات الشخصية .

شأن هذه القيود أن تخفض من قدرة إدارة المؤسسة على إدارة الأرباح باعتبار أن السياسات المحاسبية هي الوسيلة الأساسية لذلك.

إن الهدف من الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من دورة لأخرى بالنسبة للعمليات والأحداث المماثلة في إعداد القوائم المالية هو تمكين مستعملي القوائم المالية من تحليل الاتجاه والتغير في المركز المالي للمؤسسة وربحياتها وتدفقاتها النقدية، والحالات التي يسمح فيها بتغيير السياسات المحاسبية محدود ويتمثل في:¹

- إذا تطلب معيار أو تفسير معين أو تشريع محلي هذا التغيير؛
- إذا أدى هذا التغيير إلى زيادة موثوقية وملائمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية للمؤسسة.

¹ بريش خالد، مرجع سابق ، ص 90.

وعليه فيشكل ثبات تطبيق السياسات المحاسبية عائقاً أمام الإدارة للتلاعب في الأرباح باعتبار أنها تحتاج مرونة عالية في تطبيق السياسات بما يتلاءم مع التغيرات في الدوافع الشخصية والظروف المحيطة بالمؤسسة.

وجدت دراسة Barth et al, 2008 أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية يساهم في خفض ممارسة إدارة الأرباح وحرية التصرف الادارية، وذلك لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى زيادة جودة المحاسبة حيث الاعتراف بالخسائر في الوقت الملائم، إعطاء قيمة أكثر ملائمة للأرباح وبالتالي انخفاض مستويات إدارة الأرباح.

كما قام (Christensen et al, 2008) بدراسة الاختلاف في مستويات إدارة الأرباح والاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب بالنسبة للمؤسسات التي اعتمدت المعايير المحاسبية الدولية اختياريًا والمؤسسات التي اعتمدتها إلزاميًا، بحيث شكلت ألمانيا المكان الأمثل لإجراء هذه الدراسة، ففي الفترة ما بين 1998 و 2005

كانت للمؤسسات حرية الاختيار لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، أما ابتداء من 2005 ألزمت المؤسسات بتبني المعايير المحاسبية الدولية، لتشير نتائج الدراسة إلى انخفاض إدارة الأرباح، وزيادة الاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب بالنسبة للمؤسسات التي اعتمدت المعايير المحاسبية الدولية اختياريًا. في حين لم يتم التوصل إلى أي تحسن في جودة المحاسبة للمؤسسات التي ألزمت باعتماد المعايير المحاسبية الدولية بداية من عام 2005.¹

2- جدول تدفقات الخزينة.

رغم أهمية قائمة الدخل (حساب النتائج) في توفير معلومات مفيدة حول أداء المؤسسة، إلا أنها محل تحفظ بسبب اعتمادها على أساس الاستحقاق والتقديرات، وهو ما يزيد من احتمال لجوء الإدارة لإظهار مستحقات خاصة للتأثير على الأرباح، وعليه قد تحقق المؤسسة أرباح مرتفعة ولايعني ذلك تحقيق تدفقات نقدية مرتفعة.

¹ بريش خالد، مرجع سابق، ص 91.

في المقابل من ذلك يعتمد جدول تدفقات الخزينة على الأساس النقدي وبالتالي فهو لا يتأثر بالمستحقات، واستخدام جدول تدفقات الخزينة إلى جانب حساب النتائج يسمح باكتشاف التلاعب في الأرباح، حيث أن الارتباط السلبي بين المستحقات والتدفقات النقدية دليل على وجود مثل تلك الممارسات، فالإدارة تحاول تعويض الضعف في التدفقات النقدية الداخلة بالزيادة في المستحقات، وقد اعتبر المعيار المحاسبي (IAS 7) أن من بين منافع معلومات التدفق النقدي اختبار العلاقة بين الربحية وصافي التدفقات النقدية. حسب ذات المعيار يجب أن يظهر جدول تدفقات الخزينة مبوبا حسب طبيعة الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية¹، وكلما ازداد التدفق النقدي التشغيلي كلما انخفض احتمال وجود تلاعب في الأرباح وبالتالي زيادة جودة المعلومات المالية، كما يفيد هذا التصنيف في اكتشاف أي وجود محتمل للإدارة الحقيقية للأرباح حيث تصبح ملاحظة أي خلل في التدفقات النقدية سهلا وذلك بمقارنتها مع تدفقات السنوات الماضية أو الاطلاع على المعلومات حول هذه التدفقات في الملاحق.

التوجه نحو منهج القيمة العادلة .

يعرف المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS 13) القيمة العادلة على أنها السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس².

يعتقد الكثيرون بأن مقاييس القيمة العادلة تحقق شفافية أكثر من المقاييس المبنية على أساس التكلفة التاريخية، وأنه من الممكن لو أن المؤسسات قامت بقياس جميع الأدوات المالية على أساس القيمة العادلة فإن المستثمرين يستطيعوا أن يخلقوا سوقا أكثر تنظيما، حيث يرى هؤلاء أن معلومات القيمة العادلة أكثر ملاءمة وصلة لكل من المستثمرين والمقرضين، مقارنة مع المعلومات المبنية على التكلفة التاريخية، حيث أن مثل هذه المقاييس

¹ الفقرة 32، معيار المحاسبة الدولية IAS

² الفقرة 33، معيار المحاسبة الدولية IAS

تعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسات الناشئة لبياناتها المالية، كما تسهل بشكل أفضل تقييم أدائها الماضي، والتوقعات المستقبلية، بالمقابلة تعتبر القيمة العادلة أقل موثوقية من التكلفة التاريخية.

يعتبر توجه مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو منهج القيمة العادلة خطوة جيدة نحو تطوير وتحسين طرق التقدير، ومع ذلك فما زال هناك الكثير من العمل الواجب القيام به قبل أن تصبح تقديرات القيمة العادلة موثوق بها، وقابلة للتحقق من صحتها، ففي الوقت الذي يمكن أن يكون فيه أسلوب القيمة العادلة ممكن التطبيق، فإن الأمر يتطلب تطوير للطريقة المحاسبية البديلة، لضمان أن نتائجها ستؤدي إلى تحسن حقيقي في الممارسات المحاسبية، حيث تعتبر القيمة العادلة أكثر ملاءمة من التكلفة التاريخية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية (المستثمرين) بالمقابل تعتبر أقل موثوقية لبعض المستخدمين الآخرين (مصلحة الضرائب).

المطلب الثالث : علاقة أساليب ادارة الارباح بموثوقية التقارير المالية

بعد عرض مفهوم جودة المعلومات المحاسبية سنعرض فيما يلي الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية والمرتبطة بصفة خاصة بالأرباح المحاسبية ممثلة في خاصيتي الملائمة معبر عنها بقدرة الأرباح المحاسبية للفترة الحالية على التنبؤ بالأرباح المستقبلية، وخاصية التعبير الصادق للأرباح المحاسبية معبر عنها بقدرة الأرباح المحاسبية للفترة الحالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية كما يأتي¹ :

جودة الأرباح المحاسبية من ملائمتها للتنبؤ :

أشارت الدراسات المعاصرة إلى تزايد البحث على المستوى الدولي في مدى ملاءمة معلومات الأرباح والخصائص النوعية التي تحدد جودتها، فقد ناقش الباحثين أن القائمين على العملية التنظيمية اهتموا بشكل متزايد بتعزيز فهمهم للعوامل التي تؤثر في القيمة

¹ بريش خالد، ممارسة الادارة لأساليب ادارة الارباح و أثرها على جودة الارباح المحاسبية، حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم التجارة، دراسات محاسبية و جباية و تدقيق، جامعة الجزائر 3، السنة

الملائمة للأرباح، وتشكل القدرة التنبؤية للأرباح المحاسبية أحد محددات ملائمة معلومات الأرباح المحاسبية لاحتياجات المستخدمين، كما تؤكد الدراسات أن العديد من الأطراف (الاسيما المحللين الماليين) تعتمد في إجراءات تنبؤاتها بأداء المؤسسة المالي مستقبلا، على التنبؤ بأرقام بيانات القوائم المالية مع الرجوع بشكل محدد إلى الأرباح المحاسبية. ناقش الباحثون كذلك مدى ملائمة معلومات الأرباح المحاسبية للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، مع التركيز على التدفقات النقدية التشغيلية، ولقد نشأت أبحاث على المستوى الدولي تركز على دراسة قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وتحليلها، وعد الباحثون ملائمة الأرباح أنها قدرة الأرباح المحاسبية في السنة الحالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية للسنة التالية إذ أن القدرة النسبية لكل من الأرباح المحاسبية المعدة وفق أساس الاستحقاق والتدفقات النقدية في التنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية مستقبلية تعد قضية أساسية في المحاسبة.

جودة الأرباح المحاسبية من ملائمتها للتقييم

تحدد القيمة الملائمة بأنها مدى قدرة بيانات الأرباح المحاسبية على تفسير التغيرات في القيم السوقية لحقوق الملكية، وكلما كانت قوتها التفسيرية أكبر كانت قيمتها الملائمة أكبر، وقد أظهرت الدراسات أن هناك درجة مرتفعة من العلاقة بين مستوى الأرباح وتغيراتها (أو بين كليهما) من ناحية وبين التغيرات في حقوق الملكية من ناحية أخرى، والافتراض الأساسي هو أن الأرباح وتغيراتها لها محتوى معلوماتي بالنسبة إلى المستثمرين، ومن ثم هذه المعلومات تتجسد في أسعار الأسهم سواء بشكل إيجابي أو بشكل سلبي،

جودة الأرباح المحاسبية من جودة التقارير المالية

تمثل جودة التقارير المالية في الدقة التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية التي تشتمل عليها تلك التقارير، وخاصة ما يتعلق منها بالأرباح المحاسبية والتدفقات النقدية، التي تهم مختلف الفئات المستفيدة من القوائم المالية، وبالتالي فإنه يمكن القول أن جودة التقارير المالية تمثل أداة ملائمة لاكتشاف إدارة الأرباح وبالتالي تحديد المؤسسات التي تقوم بمثل هذه الممارسات والرقابة عليها، كما أن التعرف على المقاييس المختلفة لجودة التقارير المالية

يساهم في تحديد أثر إدارة الأرباح على هذه الجودة، كما أنه على مستوى المؤسسات فإن الحد من ممارسات إدارة الأرباح والتزام الإدارة بمتطلبات الإفصاح الكامل والشفافية، يترتب عليه ارتفاع مصداقية المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة جودة التقارير المالية، وعلى مستوى المستثمرين، يؤدي تصنيف المؤسسات إلى مؤسسات تقوم بإدارة الأرباح من عدمه من قبل الإدارة إلى توجيه استثماراتهم نحو المؤسسات الأكثر كفاءة وفعالية وتحقيق المكاسب وزيادة المدخرات، ومن ثم توفير مصادر التمويل اللازمة للمؤسسات لإجراء التوسعات، وتكوين كيانات اقتصادية كبيرة، يكون لها دور إيجابي في الاقتصاد ككل، وعلى المستوى الوطني يترتب على حماية مستخدمي المعلومات المحاسبية ضد الممارسات الانتهازية لإدارة الأرباح، تحسين قرارات الاستثمار وتخصيص الموارد الاقتصادية بين المؤسسات وزيادة كفاءة سوق رأس المال، وتدنية حالات الإفلاس والانهيارات المالية، وانتعاش الاقتصاد الوطني بصفة عامة.¹

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

نتطرق في هذا المبحث إلى الدراسات السابقة بعد ما تناولنا في المبحث الأول الأدبيات النظرية لأساليب إدارة الأرباح وتأثيرها على موثوقية التقارير المالية، حيث سنقوم بعرض جملة من الدراسات السابقة التي تناولت جانب أو عدة جوانب من موضوع دراستنا ومقارنة الدراسات وتحليلها ونقدها من خلال عدة نقاط متمثلة في (هدف الدراسة، المنهج المتبع، الفئة المستهدفة، الأداة المستخدمة، الأساليب الإحصائية، والبيئة المدروسة)، بهدف استخراج أهم أوجه التشابه والاختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة ومعرفة موقع الدراسة وما يميزها عن باقي الدراسات، وعليه من خلال ما سبق سنتناول في هذا المبحث ما يلي:

- المطلب الأول: عرض الدراسات باللغة العربية
- المطلب الثاني: عرض الدراسات باللغة الأجنبية
- المطلب الثالث: موقع الدراسة من الدراسات السابقة

¹ بريش خالد، مرجع سابق، ص 71 .

المطلب الأول :عرض الدراسات باللغة العربية

قصد الإحاطة بموضوع الدراسة حاولنا من خلال هذا المطلب إدراج دراسات سابقة باللغة العربية و التي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بدراستنا.

• لوالبية فوزي (2020) محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.

حاولنا من خلال هذه الأطروحة معالجة موضوع إدارة الأرباح في الجزائر، وهذا بهدف دراسة محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية وآليات ضبطها في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ، عن طريق تحديد أهم المحددات التي قد يستغلها المسكرون للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ممارسة إدارة الأرباح ، وكيفية ضبطها من خلال بعض الآليات المقترحة .

كما جاءت الدراسة الميدانية كمحاولة منا لضبط أهم المحددات الرئيسية الفاعلة لممارسات إدارة الأرباح في الجزائر في ظل البيئة المالية والمحاسبية ، وهذا من خلال استخدام التحليل العاملي بنوعيه الاستكشافي و التوكيدي ، عن طريق تحليل آراء الممارسين والأكاديميين لمهنة المحاسبة والتدقيق والمالية والجباية، بالإضافة إلى دراسة وتحليل آليات ضبط ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر من خلال النمذجة بالمعادلات الهيكلية . وقد أظهرت نتائج الدراسة وقد أظهرت نتائج الدراسة أن أهم المحددات التي قد يستغلها المسكرون 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، وحوكمة المؤسسات ،جودة التدقيق (لا تؤثر في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في ظل ضعف مؤشرات البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.

• المبروك خالد محمد البرعصي وآخرون (2021) دور أساليب إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور أساليب ممارسات إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية، وكذلك التعرف على الأسباب والدوافع وراء هذا وكذلك بيان أهم الوسائل التي يمكن أن تستخدم للحد أو التقليل من هذا التلاعب، ولتحقيق هدف الدراسة تم

تبنى المنهج الاستنباطي الاستقرائي أي المنهج الحديث في المحاسبة، اقتصرت عينة الدراسة على المراجعين الخارجيين الممارسين للمهنة فعلا في مدينة بنغازي والبالغ عددهم سبعين 70 مراجعا، وقد تبين من نتائج الاختبارات الإحصائية وجود دور لأساليب إدارة الأرباح على مصداقية القوائم المالية، حيث تبين النتائج أن أساليب الأرباح لها دور في قائمة الدخل بالمرتبة الأولى، ويليهما قائمة التدفقات النقدية، وأخير قائمة المركز المالي، ومن أبرز توصيات الدراسة ضرورة قيام المنظمات المهنية بوضع برامج تدريبية للتعرف على إدارة الأرباح وأساليبها وطرق الكشف عنها، وذلك بهدف الارتقاء بالأداء المهني للمراجعين الخارجيين وضمان مستوى الثقة في القوائم المالية من قبل مستخدميها.

• مجدي وائل الكبيجي (2021) تأثير ضوابط تشكيل لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على المصارف الفلسطينية المساهمة العامة .

تهدف الدراسة الى التعرف على تأثير ضوابط تشكيل لجان المراجعة ممثلة ب(استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، الحقوق والواجبات، خبرة أعضاء لجنة المراجعة، الافصاح عن لجنة المراجعة (في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة الى استكشاف مدى ممارسة إدارة المصارف الفلسطينية المساهمة العامة لدرجة في بورصة فلسطين لإدارة الأرباح، حيث تلجأ بعض ادارات الشركات الى ممارسات إدارة الأرباح من خلال التأثير في عمليات القياس والافصاح المحاسبي بالشكل الذي يخدم مصالحها، مستغلة بذلك المرونة في المعايير المحاسبية الدولية للاختيار بين الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام نموذج جونز المعدل (1995-1996, al et Jones, 1991) Dechow، والذي يركز على قياس الاستحقاقات الكلية لقياس ممارسات إدارة الأرباح، كما استخدمت مجموعة من المتغيرات الضابطة .وقد تألفت عينة الدراسة من جميع المصارف الفلسطينية المساهمة العامة البالغة (6) مصارف، على مدار سلسلة زمنية من العام-2014 2016، كما قام الباحث بتصميم استبانة تم توزيعها على الأقسام المالية في المصارف .وقد أظهرت النتائج أن المصارف قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال سنوات الدراسة، وأن هناك تأثيرات متباينة لضوابط تشكيل لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وأن هناك تأثير لنسبة الرافعة المالية، وحجم المصارف) على ممارسات إدارة الأرباح في المصارف، وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات من أهمها :على المصارف الاهتمام

والتركيز على ضوابط تشكيل لجان المراجعة، لما لتلك الضوابط من تأثير في الحد من استخدام الإدارات للمستحقات الاختيارية، وتشجيع مكاتب المراجعة الفلسطينية على الارتباط بشركات المراجعة العالمية والتي تمتلك الموارد والامكانات والشهرة وتلتزم بمعايير صارمة للجودة .

• **صورة زاوي (2017) أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية.**

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

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

في هذا المطلب سنحاول عرض الدراسات باللغة الأجنبية والتي تناولت موضوع الدراسة أو أحد متغيراتها.

• دراسة (Yves Mard, 2005)

Vers une information comptable plus transparente : L'apport des recherches portant sur la gestion des résultats comptables

الهدف: إن الهدف من هذه الدراسة هو استخلاص الدروس من ممارسات إدارة الأرباح ومدى إمكانية الحصول على قوائم مالية أكثر موثوقية مع أخذ بعين الاعتبار كل من التطورات الحديثة في نشر المعلومات، التوافق المحاسبي و تعزيز ركائز الحوكمة و التدقيق. **المنهجية:** تقوم الدراسة على تحليل ظاهرة ممارسة إدارة الأرباح من خلال العوامل التي تؤثر فيها من خلال البيئة الاقتصادية والمالية والتي تتمثل في نقض الضغط التكاليف السياسية ، نقص التكلفة التمويل، إمكانية ثراء المدراء، بيئة منخفضة الأداء ، والنظام

المحاسبي المستخدم و الآليات التي يجب اتخاذها للحد من هاته الممارسات ولاسيما ركائز الحوكمة، ولجان المراجعة، مجلس الإدارة، المساهمين، جودة التدقيق.

أهم النتائج: تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على:

○ نشر المعلومات ذات العلاقة بأنشطة الشركة يساعد على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

○ تعزيز الشفافية في إعداد القوائم المالية يشجع المستثمرين على التركيز على النتائج والمدراء يعلمون على تبرير قراراتهم بوسائل الأفضل.

○ تعزيز ركائز الحوكمة (الرفع من عدد المدراء المستقلين، لجان المراجعة، استقلالية وكفاءة المدقق) للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

○ التحول إلى تطبيق الصارم للمعايير المحاسبية الدولية من أجل تعزيز المحتوى الإعلامي للقوائم المالية لمعرفة أداء الشركة و تحسبن جودتها وقابلية مقارنتها مع الشركات الأخرى.

• دراسة (Syed Zulfiqar Ali shah and al, 2009)

Corporate Governance and Earnings Management an Empirical Evidence Form Pakistani Listed Companies

الهدف: إن الهدف من هذه الدراسة هو معرفة العلاقة بين جودة حوكمة الشركات و إدارة الأرباح من خلال هيكل الملكية، هيكل مجلس الإدارة، استقلالية لجنة المراجعة لعينة من الشركات المدرجة في سوق المال لباكستان مؤشر KSE 100 خلال السنة 2006.

المنهجية: تقوم الدراسة على تحليل أثر جودة حوكمة الشركات على إدارة الأرباح من خلال ركائزها والمتمثلة في هيكل الملكية، هيكل مجلس الإدارة، استقلالية لجنة المراجعة لعينة تتكون من 53 شركة حسب مؤشر خلال السنة 2006.

لقد تم قياس جودة حوكمة الشركات وفق نموذج (Klapper and Love (2002 والذي

يتشكل من المعادلة:

$$QCG = f (BS, OS, AI).$$

حيث أن:

BS = هيكل مجلس الإدارة

OS = هيكل الملكية

AI = استقلالية لجنة المراجعة

أما إدارة الأرباح فقد تم قياسها وفق نموذج: (Healey [1985] and Jones 1991) لحساب المستحقات حسب طرقتي الميزانية وقائمة التدفقات. كما تم بناء نموذج انحدار بسيط لقياس أثر جودة حوكمة الشركات على ممارسات إدارة الأرباح.

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على:

وجود أثر إيجابي بين حوكمة الشركات وإدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية نتيجة المرحلة الانتقالية التي مرت بها الشركات الباكستانية خاصة بعد صدور قانون حوكمة الشركات خلال سنة 2002.

المطلب الثالث: موقع الدراسة من الدراسات السابقة.

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة وذلك من خلال التطرق إلى أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، و ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة.

الفرع الأول: أوجه التشابه والاختلاف

سنحاول من خلال هذا الفرع إبراز أهم أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة والتي سيتم عرضها وفق الجدول التالي:

جدول رقم (01-2) يوضح أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات

السابقة

صاحب الدراسة	معايير التشابه والاختلاف	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.			
لواحية فوزي (2020)	من حيث الهدف	إدارة الأرباح	دراستنا تناولت أثر إدارة الأرباح على القوائم المالية
	من حيث المنهج	المنهج الوصفي	لا يوجد
	من حيث الفئة المستهدفة	الأكاديميين والمهنيين المحاسبين	لا يوجد
	من حيث أداة الدراسة	أداة الاستبيان	دراستنا استخدمت أداة المقابلة

دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	/	من حيث الأساليب الإحصائية	
لا يوجد	البيئة المحاسبية الجزائرية	من حيث بيئة الدراسة	
دور أساليب إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية			
لا يوجد	أساليب إدارة الأرباح ومصادقية القوائم المالية	من حيث الهدف	المبروك خالد محمد البرعصي وآخرون (2021)
المنهج الاستنباطي الاستقرائي أي المنهج الحديث في المحاسبة	لا يوجد	من حيث المنهج	
	الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة	من حيث الفئة المستهدفة	
لا يوجد	الاستبيان	من حيث أداة الدراسة	
لا يوجد	الإحصاء الوصفي والاستدلالي	من حيث الأساليب الإحصائية	
لا يوجد	البيئة المحاسبية الجزائرية	من حيث بيئة الدراسة	
أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	معايير التشابه والاختلاف	
تأثير ضوابط تشكيل لجان المراجعة في الحد من ممارسات ادارة الأرباح			
تهدف الدراسة السابقة إلى التعرف على تأثير ضوابط تشكيل لجان المراجعة في الحد من ممارسات ادارة الأرباح	لا يوجد	من حيث الهدف	مجدي وائل الكبجي (2021)
لا يوجد	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
الدراسة السابقة استهدفت الأقسام المالية في المصارف، والدراسة الحالية المهنيين في مجال المحاسبة	لا يوجد	من حيث الفئة المستهدفة	
لا يوجد	أداة الاستبيان	من حيث أداة الدراسة	
الإحصاء الاستدلالي	الإحصاء الوصفي	من حيث الأساليب الإحصائية	
تناولت الدراسة السابقة المصارف الفلسطينية، بينما اعتمدت دراستنا على البيئة المحاسبية الجزائرية	لا يوجد	من حيث بيئة الدراسة	
أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية			

لا يوجد	هدفت الدراسة السابقة إلى إبراز أثر ممارسة إدارة المؤسسة لإدارة الأرباح على جودة قوائمها المالية	من حيث الهدف	صورية زاوي (2017)
الدراسة السابقة اعتمدت المنهج الاستنباطي دراستنا اعتمدت المنهج الوصفي	لا يوجد	من حيث المنهج	
النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية	/	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا استخدمت أداة الاستبيان والمقابلة	/	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	/	من حيث الأساليب الإحصائية	
لا يوجد	البيئة المحاسبية الجزائرية	من حيث بيئة الدراسة	
Corporate Governance and Earnings Management an Empirical Evidence Form Pakistani Listed Companies			
الهدف من الدراسة السابقة هو معرفة العلاقة بين جودة حوكمة الشركات و إدارة الأرباح	لا يوجد	من حيث الهدف	(Syed Zulfiqar Ali shah and al, 2009)
الدراسة السابقة اعتمدت المنهج الاستنباطي	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة	لا يوجد	من الفئة المستهدفة	
دراستنا اعتمدت أداة الاستبيان والمقابلة	لا يوجد	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	لا يوجد	من حيث الأساليب الإحصائية	
لا يوجد	البيئة الجزائرية	من حيث بيئة الدراسة	

المصدر: من إعداد الباحثان

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

لكل بحث علمي إضافة معينة حتى ولو كان هذا البحث امتدادا لما سبقه من بحوث ودراسات، وعليه سنحاول من خلال هذه الدراسة الخروج عن الإطار الذي تم تناوله حول موضوع أساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية في الدراسات السابقة، ويتميز بحثنا الحالي محل الدراسة بجملة من المميزات التي نأمل أن تعطي إضافة إلى البحث العلمي، من خلال جملة المفاهيم والمجالات التي تمت معالجتها والتطرق إليها.

أما يميز هذه الدراسة أنها جمعت بين الكثير من الإشكاليات المطروحة في الدراسات السابقة من حيث:

- دراسة واقع ممارسة أساليب إدارة الأرباح وتأثيره على جودة التقارير المالية؛
- معرفة مستوى ممارسة أساليب إدارة الأرباح في شركات المساهمة؛

ومن جهة أخرى تعالج هذه الدراسة إشكالية جديد رئيسية متمثلة في دراسة طبيعة العلاقة بين المتغيرين في شركات المساهمة ورقلة، وهذا عن طريق استخدام أداة الاستبانة والمقابلة الموزعة على عينة مكونة من المهنيين، إذ يعتبر حجم هذه العينة مقبول مقارنة بحجم عينة الدراسات السابقة، وتحليل النتائج باستخدام الإحصاء الوصفي من خلال مقاييس النزعة المركزية والإحصاء الاستدلالي من خلال اختبار الارتباط بيرسون، وتختلف أيضا الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من حيث مجتمع الدراسة المستهدفة، قطاع النشاط، الفترة الزمنية.

كما أن دراستنا تتميز بوجود أساس نظري وتطبيقي من خلال مراجعة الأدبيات النظرية والتطبيقية المشار إليها سابقا (تم الاستناد عليه بغية تحقيق أهدافها والإجابة على تساؤلاتها و اختبار فرضياتها).

خلاصة الفصل:

تناولنا في الفصل الأول أساسيات أساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية، كما تطرقنا إلى جودة القوائم المالية وتوصلنا إلى أن جودة القوائم المالية حتى تعبر عن الواقع تعبيراً صادقاً فلا بد من توفر خاصية الموثوقية عند إعداد هذه التقارير، وأن وجود أساليب إدارة الأرباح له تأثير على موثوقيتها وبالتالي جودة القوائم المالية، وسوف نحاول إسقاط المفاهيم النظرية السابقة على الدراسة في الفصل الثاني من حيث معرفة درجة التأثير وطبيعة العلاقة بين أساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

مدخل

سنحاول في هذا الفصل بعد التطرق إلى الأدبيات النظرية لأساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية في الفصل الأول وعرض جملة من الدراسات السابقة وتحليلها ونقدها يأتي هذا الفصل لتحليل ومناقشة الجوانب التطبيقية للدراسة وعرضها من أجل التعرف على أثر أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية، ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل يتم مناقشة ذلك من خلال مبحثين، حيث يعتبر المبحث الأول مقدمة وجيزة للإطار العام للدراسة الميدانية ووصفا للطريقة والأدوات المستخدمة في القيام بهذه الدراسة من أجل الإجابة عن الأسئلة التي تمثل مشكلة الدراسة وهدفها، أما فيما يخص المبحث الثاني فقد تم التعرض إلى نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها وتفسير النتائج والبيانات المتحصل عليها وذلك باستخدام جملة من الطرق والأساليب التحليلية.

من خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل ما يلي:

- المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة.
- المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

يتناول في هذا المبحث الطريقة والأدوات المستخدمة في معالجة بيانات الدراسة التطبيقية وذلك من خلال تقسيم المبحث إلى مطلبين، المطلب الأول نتناول فيه الطريقة المستخدمة والمطلب الثاني الأدوات المستخدمة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة

في هذا المطلب يتم التطرق إلى المنهجية المتبعة في إعداد الدراسة والتعريف بمجتمع الدراسة وعينتها وكذا نوعها بالإضافة إلى أسلوب ومصادر جمع البيانات والمعلومات.

الفرع الأول: منهج الدراسة

بالنظر إلى طبيعة هذه الدراسة والأهداف المرجو تحقيقها من خلال الموضوع الذي نتناول فيه مدى تأثير أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية من وجهة نظر المهنيين في مجال المحاسبة في ولاية ورقلة، فإن الباحث قد اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري، إذ اطلع على الدراسات المختلفة في مجال القياس وإدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية، وطبق المنهج التحليلي في جانبه التطبيقي المتعلق بتحليل الاستبانة الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية، من أجل معرفة مدى تأثير أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية من وجهة المهنيين في مجال المحاسبة، حيث تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة من خلال تحويل المتغيرات غير الكمية إلى متغيرات كمية قابلة للقياس بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج الدراسة، والتعرف على رؤية المبحوثين نحو تأثير أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية من خلال الوصول إلى بيانات يمكن إخضاعها للتحليل الإحصائي.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

من خلال هذا العنصر سنقوم بعرض لمجتمع وعينة الدراسة التي تم استهدافها وفق

الآتي:

أولاً: مجتمع الدراسة

من خلال التعرف على حجم المجتمع يمكننا تحديد العينة بصورة صحيحة، حيث يتكون مجتمع الدراسة من جميع الأطراف الذين لهم علاقة بالمحاسبة من فئة المهنيين في مختلف المؤسسات فقد ضمت معظم المهنيين المحاسبين الذين لهم صلة مباشرة بمهنة المحاسبة على مستوى المؤسسات الاقتصادية، وذلك لأن هذه الفئة لها اتصال مباشر بالعمل الميداني في مجال المحاسبة فهم يتولون مسؤولية إثبات العمليات وهم على دراية بأهمية إدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية، وعليه كان ضروريا معرفة موقفهم من إشكالية الدراسة.

ثانيا: عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من كافة أفراد مجتمع الدراسة الذين تم اختيارهم بطريقة العينة العمدية وهم يتوزعون كالتالي:

اشتملت هذه المجموعة على معظم المحاسبين المهنيين و رؤساء المصالح والمدراء الماليين والمفتشين العاملين في مختلف المؤسسات الاقتصادية والتي شملت (مؤسسة بريد الجزائر، المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، شركة بيات كاترينق، وكالة التنمية الإجتماعية، الشركة الوطنية للأشغال العمومية).

وكانت الاستبيانات الموزعة على مجتمع الدراسة وفق الجدول الآتي:

الجدول رقم (01.2) الاستبيانات الموزعة على مجتمع الدراسة

الموزعة		الإستبانة مجتمع الدراسة
النسبة المئوية %	العدد	
100	40	المهنيين

المصدر: من إعداد الباحثان

نلاحظ من خلال الجدول (01.2) أن عدد الاستبيانات الموزعة بلغ عددها 40 استبانة، والتي تم توزيعها على المهنيين .

الجدول رقم (02.2) مجموع الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل الإحصائي

الاستبيانات المعتمدة		المرفوضة		غير المسترجعة		المسترجعة		الموزعة		الإستبانة عينة الدراسة
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	
80	32	00	00	20	08	80	32	100	40	الأكاديميين والمهنيين

المصدر: من إعداد الباحثان

نلاحظ من خلال الجدول (02.2) أن عدد الاستبيانات الموزعة بلغت 40 إستبانة موزعة على المهنيين والتي تم استرجاع منها 32 إستبانة أي بنسبة 80 % من إجمالي الاستبيانات الموزعة على المهنيين، حيث تعد هذه النسبة فوق الوسط مقارنة بإجمالي

الاستبيانات الموزعة وحجم العينة المراد الوصول إليها، في حين لم يتم استرجاع بقية الاستبيانات الأخرى البالغ عددها 08 إستبانه أي بنسبة 20 % بسبب عدم تعاون بعض المبحوثين رغم المراسلات والاتصالات المتكررة عبر مختلف وسائل الاتصال، ليستقر عدد الاستبانات المعتمدة في الدراسة والخاضعة للتحليل الإحصائي إلى 32 إستبانه وذلك لتوفرها على كافة الشروط المطلوبة للإجابة، كما أن هذه الاستبانات المعتمدة والصالحة للدراسة تعادل ما نسبته 80 % من إجمالي الاستبانات المسترجعة الموزعة على أفراد العينة.

ومما سبق وكخلاصة للجدول يمكن القول عموماً أن نسبة الاستجابة من طرف المستجيبين كانت فوق المتوسط إلا أنها كافية لتحقيق أهداف **الزمانية**: طبقت هذه الدراسة على عينة من المهنيين في مجال المحاسبة خلال فترة مارس-ماي 2024.

الحدود الموضوعية: تضمنت هذه الدراسة جميع جوانب الموضوع المتعلقة بالدراسة من خلال الاهتمام بالمحاور المرتبطة بدراسة مدى تأثير أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية والتوقف على جودة ونوعية الإجابات المتحصل عليها.

ثالثاً: حدود الدراسة

- تمثلت حدود الدراسة في الحدود المكانية والزمانية وكذا الموضوعية وهي كما يلي:
- **الحدود المكانية:** من خلال الدراسة الميدانية التي تم فيها معالجة إشكالية مدى تأثير أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية، اقتصرَت الدراسة على البيئة الجزائرية من خلال تمثيلها في ولاية ورقلة.
 - **الحدود الزمانية:** طبقت هذه الدراسة على عينة من المهنيين في مجال المحاسبة خلال فترة مارس/ماي 2024.
 - **الحدود الموضوعية:** تضمنت هذه الدراسة جميع جوانب الموضوع المتعلقة بالدراسة من خلال الاهتمام بالمحاور المرتبطة بدراسة مدى تأثير أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية والتوقف على جودة ونوعية الإجابات المتحصل عليها.

رابعاً: المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

نستعرض في هذا العنصر خصائص أفراد العينة من حيث (المؤهل العلمي، التخصص، الوظيفة، الخبرة المهنية، نوع القطاع، مجال العمل، المؤسسة التابعة لها)، والجداول التالية تبين النتائج الوصفية لخصائص وسمات أفراد العينة:

1- المؤهل العلمي:

الجدول رقم (03.2) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
ليسانس	10	31.25
ماستر	15	46.87
ماجستير	01	3.12
دكتوراه	01	3.12
دراسات أخرى	5	15.62
المجموع	32	100

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 02)

نلاحظ من خلال الجدول (03.2) أن توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي بلغ 46.87% بالنسبة لحاملي شهادة الماستر، حيث تعد هذه الفئة الأعلى تكراراً مقارنة بباقي الفئات في عينة الدراسة، ثم تليها فئة حاملي شهادة الليسانس بنسبة 31.25 %، كما نجد في المرتبة الثالثة فئة حاملي الشهادات الأخرى (الدراسات التطبيقية والتقنيين) بنسبة 15.62 %، حيث عينة هذه الفئة (الشهادات الأخرى) هم أفراد العينة الذين يمارسون مهنة المحاسبة رغم عدم حصولهم على شهادات جامعية إلا أنهم يملكون شهادات أخرى مكنتهم من ممارسة مهنة المحاسبة كما تدل هذه النتائج بأن فئة حاملي شهادة الدكتوراه والماجستير يمثلون النسبة الأقل بنسبة 3.12 % وهذا ما يدل على أن أفراد عينة الدراسة من أصحاب الشهادات العليا وذوي الكفاءة والمستوى الأكاديمي العالي مما يضيف على إجابات العينة مصداقية ودقة جيدة.

2- التخصص:

الجدول رقم (04.2) توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة % المئوية
محاسبة	13	40.62
مالية	04	12.5
تدقيق	07	09.37
جباية	1	3.12
أخرى	07	09.37
المجموع	32	100

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 02)

من خلال النتائج المتحصل عليها من الجدول (04.2) نلاحظ أن الفئة الأكثر تكراراً ضمن تخصص المحاسبة حيث بلغت نسبتهم 40.62 % وهي نسبة عالية وجيدة وذلك لأن موضوع الدراسة يتطلب أن يكون المبحوث ذو دراية ومعرفة كافية في مجال المحاسبة وخاصة في القياس والتقييم، في حين نجد الفئة الثانية من حيث عدد المبحوثين ضمن تخصص تدقيق والتخصصات الأخرى أين وصلت نسبتهم إلى 09.37 % ، إذ نجد أن أفراد العينة لهم دراية ومعرفة قاعدية حول أساسيات المحاسبة وحول موضوع الدراسة، كما أن باقي الفئات كل من تخصص المالية وتخصص الجباية جاءت نسبهم وفق الأتي 12.5 % ، 3.12 % ، على الترتيب وهي نسب صغيرة مقارنة بحجم العينة إلا أنها تبقى ذات أهمية بالنسبة لموضوع الدراسة لما لهم من تنوع في مجالات الجباية والتدقيق ورؤيتهم لموضوع الدراسة من زوايا أخرى كما أن هذه الفئات تتمتع بقاعدة محاسبية حول موضوع الدراسة.

3- الوظيفة:

الجدول رقم (05.2) توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة % المئوية
رئيس مصلحة	08	25.00
محاسب	14	43.75
مدير مالي	07	21.87
أخرى	3	09.37
المجموع	32	100

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 02)

نلاحظ من خلال الجدول (05.2) أن أفراد العينة متكونة من المهنيين، والتي تشكلت من مجموعة المحاسبين بنسبة 43.75 % ورؤساء المصالح بنسبة 25.00 % بالإضافة إلى المدراء الماليين 21.87 % و باقي الأعوان بنسبة 09.37 %، من خلال هذه النسب يمكن لنا التعرف على جميع آراء أفراد العينة من وجهة نظر المهنيين، مما يعني إمكانية الاعتماد والاستناد على إجابات العينة والعمل عليها بشكل يسمح لنا بالحصول على نتائج ذات مصداقية ونوعية.

4- الخبرة المهنية:

الجدول رقم (06.2) توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة % المئوية
أقل من 5 سنوات	01	3.12
من 5 إلى 10 سنوات	08	25.00
أكثر من 10 سنة	23	71.87
المجموع	32	100

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 02)

يتضح من الجدول رقم (06.2) لتوزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية أن النسب جاءت متباينة بين فئات الدراسة، حيث كانت الفئة ذات الخبرة الأكثر من 10 سنوات بنسبة 71.87 %، ثم تليها فئة الخبرة المتوسطة من 5 إلى 10 سنوات 25 %، في حين جاءت نسبة فئة الأقل من 5 سنوات بنسبة 3.12 %، من خلال هذه النسب يمكن القول إنها تسمح لنا بالاطلاع على كافة إجابات أفراد العينة من مختلف فئات الخبرة وبنسب متقاربة في مجال المحاسبة، وبالتالي هناك قدرة لأفراد العينة على الإجابة بموضوعية حول موضوع الدراسة مما ينعكس إيجاباً على إجابات العينة ويزيد من قوتها ومصداقيتها.

5- نوع القطاع:

الجدول رقم (07.2) توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع القطاع

نوع القطاع	التكرار	النسبة المئوية %
قطاع عام	29	90.62
قطاع خاص	03	09.15
المجموع	32	100

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 02)

يبين لنا الجدول (07.2) توزيع عينة الدراسة حسب نوع القطاع الذي ينتمون إليه، إذ نجد أن أغلب أفراد العينة يعملون في المؤسسات ذات الطابع الحكومي التابعة للدولة وهي تعتبر ضمن القطاع العام، حيث وصلت نسبتهم إلى 90.62 % في حين نجد باقي أفراد العينة يعملون في القطاع الخاص ومؤسساتهم الخاصة وبلغت نسبتهم 09.15 % ، من خلال هاذين النسبتين يمكن القول أن هذا التنوع في القطاع من شأنه أن يضيف على نتائج الدراسة نوع من الشمولية والإلمام والإحاطة بجميع جوانب الموضوع.

6- مجال العمل:

الجدول رقم (08.2) توزيع عينة الدراسة حسب متغير مجال العمل

مجال العمل	التكرار	النسبة % المئوية
مهني حر	03	09.15
مهني بمؤسسة	29	90.62
المجموع	32	100

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم

02)

من خلال الجدول رقم (08.2) والذي يوضح تصنيف الفئات حسب المجال، نجد أن نسبة أفراد العينة الذين هم ضمن المجال المهني بالمؤسسة وصلت نسبتهم إلى 90.62 % وهذه النسبة هي الأعلى في عينة الدراسة وتعتبر جيدة بالنسبة لأهداف الدراسة، وذلك لان لهم دراية ومعرفة نظرية وتطبيقية حول موضوع الدراسة ومدى أهميته بالإضافة إلى إطلاعهم على المستجدات المتعلقة بالمحاسبة وبالمعايير ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وهذا ما يسمح لنا بالاستفادة من إجابات المبحوثين، ومن ناحية أخرى نجد أن أفراد العينة

الذين ينتمون إلى الفئة ذات المجال المهني حر بلغت نسبتهم 09.15 % هم أيضا نسبتهم جيدة لبلوغ أهداف الدراسة، حيث أن هاتين الفئتين لها اتصال مباشر بالميدان المحاسبي ولهم إطلاع عالي حول أساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية

الفرع الثالث: أسلوب ومصادر جمع البيانات

لبلوغ أهداف الدراسة وتحقيقها من خلال اختبار الفرضيات، قام الباحث بالاستناد في دراسته على البيانات والمعلومات اللازمة وذلك بجمع مجموعة من المصادر الأولية والثانوية، بحيث تغطي كل مصدر جزءا من البيانات والمعلومات ذات العلاقة بالموضوع يمكن سردها وفق الآتي:

أولا: المصادر الأولية

لبلوغ أهداف الدراسة واستكمالها قام الباحث بجمع البيانات باستخدام أسلوب أداة الاستبانة والمقابلة وذلك بالاستناد إلى الإطار النظري للدراسة، حيث تم توجيه هذه الاستبانة لمجتمع الدراسة من مهنيين مع إجراء بعض المقابلات الشخصية مع المهنيين واستنتاج بعض الملاحظات، ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج الإحصائي SPSS v20، وتم استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة، بالإضافة إلى استخدام برنامج Excel نسخة 2007 بهدف الوصول لدلالات ومؤشرات ذات قيمة تدعم موضوع الدراسة.

ثانياً: المصادر الثانوية

اعتمدنا في معالجة إشكالية الدراسة على جملة من المصادر بمختلف اللغات من أجل تأصيل الجانب النظري للدراسة والذي تم الاستناد إليه لإعداد الجانب التطبيقي، حيث تم الرجوع إلى مختلف المكتبات للاطلاع ومراجعة الدراسات السابقة وتمت الاستعانة بالمصادر الآتية:

- الكتب العلمية والمنهجية المختصة والمتعلقة بعلم المحاسبة؛
- المجالات والدوريات المتخصصة التي كتبت حول إدارة الأرباح، موثوقية التقارير المالية، البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- الرسائل العلمية (ماجستير ودكتوراه) التي تبحث في موضوع الدراسة؛
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية؛
- الإنترنت والمواقع الإلكترونية؛
- المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة**

في هذا المطلب يتم التعرض إلى جميع الجوانب والأدوات المستخدمة في عملية تحليل واختبار الفرضيات والتي ساهمت في الوصول إلى نتائج الدراسة بدءاً بعرض أداة الدراسة من خلال كيفية اختيارها وتصميمها إلى معرفة مدى صدقها وثباتها وصولاً إلى البرامج والأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات.

الفرع الأول: أداة الدراسة

سيتم التطرق في هذا العنصر إلى أداة الدراسة وذلك من حيث كيفية اختيار الأداة وتبرير هذا الاختيار، إضافة إلى الخطوات التي تم من خلالها تصميم الأداة وشرح محتوى الأداة وتقسيماتها.

أولاً: اختيار أداة الدراسة

تم اختيار أداة الدراسة (الاستبانة) والاعتماد عليها كأداة رئيسية في معالجة إشكالية الدراسة والوصول إلى النتائج وتحليلها لعدة أسباب أهمها:

- *كبر حجم العينة المستهدفة إليها والتي نهدف إليها بغية الوصول إلى نتائج أكثر مصداقية والشمولية للبيئة الجزائرية؛
- *تباعد الأقطار والمسافات لأفراد العينة؛
- *استخدام المقابلة الشخصية يحتاج إلى الكثير من الموارد و الوقت للحصول على البيانات اللازمة للدراسة من عينة يمثل هذا الحجم؛

*كما أن استخدام الاستبانة يوفر للباحث إمكانية الرجوع إلى عينة الدراسة من خلال المقابلة الشخصية للحصول على أجوبة أوضح أو مبررات أكثر قد توضح سبب قيام شخص ما باختيار إجابة معينة في الأسئلة الموجودة في الاستبانة دون غيرها؛

ثانياً: تصميم أداة الدراسة

لتصميم أداة الدراسة قمنا بجمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية وذلك من خلال تصميم وإعداد استبانة والتي تعتبر قاعدة الدراسة الإحصائية مع مراعاة تصميم شكل الاستبانة بشكل منظم وسهل وبما يتلاءم مع أهداف وفروض الدراسة، وللتعرف كذلك على مدى تأثير أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية من وجهة نظر عينة الدراسة (المهنيين).

وبعد القراءة الموسعة للدراسات التي تناولت الموضوع والاطلاع على بعض المراجع المتخصصة في هذا المجال كان من أبرز الخطوات المتخذة لإعداد الاستبانة ما يلي:

- إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات؛
 - أسئلة الاستبانة تتناول وتغطي فرضيات الدراسة؛
 - دقة الأسئلة ومدى شمولية الاستبانة؛
 - عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات؛
 - تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف؛
 - عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم؛
 - إجراء دراسة إختبارية ميدانية أولية للاستبانة وتعديلها حسب ما يناسب؛
 - توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة؛
- كما تم استخدام عبارات تقييمية لتحديد إجابات عينة الدراسة وعلى مقياس ليكرت ذو المستويات الثلاثة حسب ما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (11.2) لمقياس ليكرت ذو المستويات الثلاثة

مقاييس أداة الدراسة ودرجات كل مقياس		
غير موافق	محايد	موافق
1	2	3

المصدر: من إعداد الباحثان

وقد تم إعداد الاستبانة بشكل نهائي وتكونت من قسمين رئيسيين هما:

- القسم الأول:

تضمن هذا القسم أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لمفردات عينة الدراسة والتي تكونت من تسعة (07) فقرات ممثلة في: (المؤهل العلمي، التخصص، الوظيفة، الخبرة المهنية، نوع القطاع، مجال العمل، المؤسسات محل العمل).

- القسم الثاني:

تضمن هذا القسم واحد وعشرون (21) فقرة تتعلق بفرضيات الدراسة والتي تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور رئيسية بهدف تغطية هذه الفرضيات وفيما يلي عرض لهذه المحاور:

• المحور الأول:

تناقش فقرات هذا المحور "درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح في شركات المساهمة" والتي تضمنت سبعة (08) فقرات.

• المحور الثاني:

عالجت فقرات هذا المحور " موثوقية التقارير المالية " والتي تضمنت ستة (06) فقرات، حيث كان الهدف من هذا المحور معرفة مدى موثوقية التقارير المالية للشركات.

• المحور الثالث:

عالجت فقرات هذا المحور " الإجراءات التي تساعد من ضمان موثوقية التقارير المالية " والتي تضمنت سبعة (07) فقرات.

وفيما يلي عرض للفرضيات و تسلسل الفقرات حسب المحاور وفق الجدول الآتي:

جدول رقم (12.2) تقسيم فقرات المحاور وأجزاء محاور الاستبانة

المحاور	عنوان المحور	أرقام الفقرات
المحور الأول	درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح في شركات المساهمة	من 1 إلى 8
المحور الثاني	موثوقية التقارير المالية	من 1 إلى 6
المحور الثالث	الإجراءات التي تساعد من ضمان موثوقية التقارير المالية	من 1 إلى 7

المصدر: من إعداد الباحثان

وفيما يخص توزيع الاستبانات واستلامها فقد اعتمد الباحث على عدة وسائل وقنوات للاتصال من أجل توزيعها واستلامها بشكل يسهل و يساعد على انجاز وإعداد الدراسة الميدانية، حيث تم الاعتماد عموماً على عدة طرق يتم سردها وفق الآتي:

- الاتصال بأفراد العينة مباشرة في عملية التوزيع والاستلام للاستبانات؛
- الاستعانة ببعض الزملاء عبر مختلف جهات الولاية من أجل توزيع واستلام للاستبانات؛
- استخدام البريد الإلكتروني و وسائل التواصل الاجتماعي في توزيع واستلام الاستبانات؛
- استخدام الاستبانة الإلكترونية؛

الفرع الثاني: صلاحية أداة الدراسة

نتناول في هذا الجانب مدى صلاحية أداة الدراسة (الاستبانة)، أي معرفة صدق وثبات الأداة بالإضافة إلى التطرق إلى الأساليب الإحصائية التي تساعدنا من التأكد من مدى صلاحية الأداة وذلك من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ.

أولاً: صدق المحكمين (صدق المحتوى):

لمعرفة مدى صدق عبارات الاستبانة وللتأكد من وضوح عباراته وكذا شموليته لموضوع الدراسة، بالإضافة إلى واقعية العبارات وصلاحية الأداة لجمع البيانات وإمكانية استخدامها في الدراسة الميدانية للاطلاع على موقف فئات عينة الدراسة، حيث تم تحكيم الاستبانة من طرف أعضاء هيئة التدريس، وقد تمت الاستجابة لآراء السادة المحكمين وقام

بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل على ضوء إشكالية الدراسة ومقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده لهذا الغرض.

ثانياً: صدق وثبات أداة الدراسة

لمعرفة مدى صدق وثبات أداة الدراسة تم توزيع الاستبانة على عينة مكونة من ستة وثلاثون (32) فرداً وهذا من أجل التأكد من صلاحية أداة الاستبانة، وكخطوة أساسية وأولية قبل استخراج نتائج هذه الاستبانة لابد من دراسة مدى ثبات عينة الدراسة من خلال إجاباتهم على الفقرات المطروحة، وللتذكير سبق وأن أشرنا إلى أن أداة الدراسة تحتوي على محورين والذي سيتم اختبار مدى صدق وثبات هاذين المحورين من خلال المقياس الأول والثاني:

1- المقياس الأول: درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح في شركات المساهمة

1-1- ثبات أداة الدراسة:

لقياس مدى ثبات أداة الدراسة تم استخدام معامل ألفا كرونباخ، حيث يعتمد هذا المعامل على قياس مدى ثبات عبارات الاستبانة في مقدرتها على إعطاء إجابات وردود متوافقة اتجاه أفراد العينة، وقياس نسبة المبحوثين المهنيين الذين يعيدون نفس الإجابة في حالة استجوابهم بواسطة هذه الاستبانة وفي نفس الظروف، حيث قمنا بتطبيق هذا المعامل على جميع عبارات الاستبانة المتعلقة بالمحور الأول وكانت نتائج ثبات الاستبيان من خلال المعامل بناء على مخرجات برنامج الحزم الإحصائية SPSS وفق الجدول الآتي:

جدول رقم (13.2) نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
08	486.0

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 03)

يتضح من خلال الجدول رقم (13.2) أن عدد الفقرات في هذا المحور هي ثمانية (08) فقرات وأن ألفا كرونباخ لهذا المقياس هي 0.486 وهذا يعني أنه في حالة توزيع الاستبانة من جديد على نفس العينة وفي نفس الظروف فإن أكثر من 48.6 % منهم

يعيدون نفس الإجابة ويعتبر هذا المعامل قوي وهذا يدل على أن المقياس الأول يتمتع بدرجة عالية من الثبات.

2-1- صدق أداة الدراسة:

ويستخدم لقياس درجة مصداقية الفقرات، لقياس الصفة المراد قياسها (درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح في شركات المساهمة)، ويمكن استنتاج وتقدير درجة صدق هذه النتائج أيضا من خلال الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ و الجدول التالي يوضح معامل الصدق لإجابات المبحوثين للمقياس الأول:

جدول رقم (14.2) نتائج معامل صدق أداة الدراسة

معامل الصدق	عدد الفقرات
0.697	08

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 03)

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الصدق يساوي 0.697 للفقرات الثمانية وهو معامل صدق مقبول مما يعني أن المقياس صادق.

من خلال ما سبق ومن النتائج المتحصل عليها لمعامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق نستنتج أن المقياس المتعلق بدرجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح في شركات المساهمة يتمتع بالصدق أي صالح للقياس.

2- المقياس الثاني: درجة موثوقية التقارير المالية

2-1- ثبات أداة الدراسة:

بناء على مخرجات برنامج الحزم الإحصائية SPSS تحصلنا على عدد فقرات المقياس الثاني وقيمة ألفا كرونباخ كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (15.2) نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
06	0.678

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 03)

نلاحظ من الجدول رقم (15.2) أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لهذا المقياس مساوي لـ 0.924 وهذا يعني أن هذا المعامل قوي مما يدل على أن المقياس ثابت.

2-2- صدق أداة الدراسة:

اعتماداً على مخرجات برنامج الحزم الإحصائية SPSS ومن أجل معرفة معامل الصدق نقوم بحساب معامل الصدق كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (16.2) نتائج معامل صدق أداة الدراسة

عدد الفقرات	معامل الصدق
06	823.0

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 03)

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الصدق يساوي 0.823 وهو معامل قوي مما يعني أن المقياس صادق.

3- المقياس الثالث: إجراءات تساعد على ضمان موثوقية القوائم المالية.

3-1- ثبات أداة الدراسة:

بناءً على مخرجات برنامج الحزم الإحصائية SPSS تحصلنا على عدد فقرات المقياس الثاني وقيمة ألفا كرونباخ كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (17.2) نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
07	0.683

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 03)

نلاحظ من الجدول رقم (17.2) أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لهذا المقياس مساوي لـ 0.683 وهذا يعني أن هذا المعامل قوي مما يدل على أن المقياس ثابت.

2-3- صدق أداة الدراسة:

اعتماداً على مخرجات برنامج الحزم الإحصائية SPSS ومن أجل معرفة معامل الصدق نقوم بحساب معامل الصدق

كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (18.2) نتائج معامل صدق أداة الدراسة

معامل الصدق	عدد الفقرات
826.0	07

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 03)

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الصدق يساوي 0.826 وهو معامل قوي مما يعني أن المقياس صادق.

من خلال ما سبق ومن النتائج المتحصل عليها لمعامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق نستنتج أن المقياس صالح للقياس.

ومنه يمكن القول على أن أداة الدراسة صالح للقياس ويمكن الاعتماد عليها من خلال النتائج المتحصل عليها حول ثبات الأداة وصدقها للمقياس الأول والثاني والثالث.

الفرع الثالث: البرامج والأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات

من أجل استكمال أهداف الدراسة الميدانية وباعتبار بياناتها وصفية فقد تم الاعتماد في تحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة الاستبيان على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS v20) كما أنه قد تم استخدام معالج البيانات Excel وجملة من الأساليب الإحصائية التي تتكون من:

أولاً: الإحصاء الوصفي:

تم استخدام الإحصاء الوصفي بهدف وصف آراء وإجابات عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة وتضمنت التكرارات والنسب المئوية وكذا للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه فقرات المحاور الرئيسية للاستبانة، بالإضافة إلى:

1- مقاييس النزعة المركزية (الوسط الحسابي):

تمثلت في الوسط الحسابي بهدف التعرف على مدى استجابات أفراد عينة الدراسة عن كل فقرة من فقرات الدراسة، وتحديد نسبة الاستجابة تجاه محاور أداة الدراسة.

2- مقاييس التشتت (الانحراف المعياري):

تمثلت في الانحراف المعياري للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد عينة الدراسة لكل فقرة من فقرات الدراسة وكذا لكل محور من محاور الدراسة عن متوسطها الحسابي.

ثانياً: الإحصاء الاستدلالي:

1- اختبار الارتباط بيرسون: اختبار الارتباط بيرسون هو اختبار معلمي نستطيع من خلاله الكشف على العلاقة الخطية بين متغيرين كميين، حيث تم استخدام هذا المعامل من أجل أن نقيس طبيعة وقوة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

بالإضافة إلى الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي، فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات عبارات الاستبانة لآراء المهنيين.

المبحث الثاني: عرض النتائج والمناقشة

نتناول من خلال هذا المبحث أهم النتائج التي تم التوصل إليها ثم نقوم بمناقشتها، حيث تم تقسيم المبحث إلى مطلبين، نستعرض في المطلب الأول أهم النتائج المتوصل إليها ثم اختبار الفرضيات وفي المطلب الثاني يتم مناقشة النتائج وتفسيرها.

المطلب الأول: عرض النتائج و اختبار الفرضيات

سنقوم في هذا المطلب باستعراض النتائج واختبار فرضيات الدراسة الميدانية التي ستحاول الإجابة على إشكالية مدى تأثير أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية،

وذلك من خلال العبارات الواحد والعشرون التي تم طرحها في الاستبانة حيث تقيس كل واحدة منها فرضية من فرضيات الدراسة، وعليه تم إعطاء الإجابات درجة الموافقة من بين ثلاثة مستويات (غير موافق، محايد، موافق)، ولتكميم هذه المتغيرات قام الباحث بإعطاء درجة (1-2-3) للمستويات الثلاثة على التوالي، ومن أجل اختبار الفرضيات لابد لنا من استخدام أساليب وطرق إحصائية صحيحة وهو ما سنراه في هذا المطلب.

وقد اقترح ليكرت سلم ثلاثي يبين الاتجاه العام لإجابات العينة في كل فقرة أو في كل محور، ولتلخيص ما سبق الجدول التالي يوضح تصنيف الإجابات وفق المتوسط الحسابي المرجح.

قبل إعداد الجدول نقوم بتحديد قيم المتوسط الحسابي المرجح فتمم كما يلي :

- المدى = أكبر قيمة - أصغر قيمة = $2 = 1 - 3$
- قسمة المدى على عدد الفئات $\frac{2}{3} = 0.66$ أي يضاف 0.66 إلى الحد الأدنى للمقياس فيصبح كما يلي:

الجدول رقم (19.2): يوضح تصنيف الإجابات وفق المتوسط الحسابي المرجح

المجالات	درجة المقياس	مجال المتوسط الحسابي المرجح	درجة المقياس المكافئ الأول
المجال الأول	غير موافق	من 1 إلى 1.66	ضعيف
المجال الثاني	محايد	من 1.67 إلى 2.33	متوسط
المجال الثالث	موافق	من 2.34 إلى 3	جيد

المصدر: من إعداد الباحثان

الفرع الأول: عرض النتائج

سنقوم في هذا الفرع بعرض النتائج والمتعلقة باختبار الفرضيات المتوصل إليها في هذه الدراسة حول تأثير أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية.

أولاً: اختبار الفرضيات

1- اختبار الفرضية الأولى: بُعد درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح.

من خلال هذا العنصر سنحاول اختبار الفرضية الأولى والتي تنص على:

نص الفرضية: نعم تمارس شركات المساهمة أساليب إدارة الأرباح عند إعداد التقارير المالية.

تحاول هذه الفرضية الإجابة على التساؤل الخاص بمدى درجة ممارسة شركات المساهمة لأساليب إدارة الأرباح عند إعداد التقارير المالية حسب آراء أفراد عينة الدراسة من أجل ذلك تم طرح ثمانية (08) عبارات في الاستبانة تقيس كل واحدة منها جانب معين من الجوانب المتعلقة بدرجة الممارسة، وللتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها قمنا بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومدى استجابة أفراد العينة للعبارات الممثلة للمحور وفقاً للأبعاد المكونة له، والجدول التالي يلخص نتائج إجابات العينة حول ممارسة أساليب إدارة الأرباح وهي كما يلي: توزيع

جدول رقم (20.2) درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح في شركات المساهمة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	يتضمن النظام المحاسبي المالي على عدة بدائل محاسبية لمعالجة الأحداث والعمليات المالية لمسألة محاسبية واحدة	2.53	0.671	موافق
02	القيام بعمليات مالية وهمية تدخل في نطاق الغش والاحتيال	2.81	0.470	موافق
03	تسجل الإيرادات والأعباء من عمليات غير تامة	2.43	0.715	موافق
04	هناك تكوين للاحتياطات السرية	2.28	0.771	محايد
05	ممارسة سلوك تمهيد الدخل	2.50	0.672	موافق
06	ممارسة سلوك التخلص من الأعباء	2.59	0.559	موافق
07	الإفراط بالاعتراف بالخسائر الدفترية	2.40	0.665	موافق
08	ممارسة إجراءات محاسبية الاستحقاق	2.71	0.456	موافق
	درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح في شركات المساهمة	53.2	0.294	عالية

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 04)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن إدارة شركات المساهمة تقوم بعمليات مالية وهمية تدخل في نطاق الغش والاحتيال، حيث جاءت ضمن

أولوياتهم بمعدل متوسط حسابي 2.81 وبانحراف معياري قدره 0.470، في حين يرى أفراد عينة الدراسة بدرجة أقل من حيث الموافقة أنه تمارس إجراءات محاسبة الاستحقاق من طرف هذه الشركات وذلك بمعدل متوسط حسابي 2.71 وبانحراف معياري قدره 456.0، أما بخصوص باقي عبارات المحور من حيث درجة الممارسة فقد تراوح معدل المتوسط الحسابي لهذه العبارات ما بين 2.40 إلى 2.59 وبانحراف يتراوح ما بين 0.665 إلى 0.559، إذ تأتي هذه العبارات من ضمن ثالث أولويات أفراد عينة الدراسة إلى سابع أولويات هذه الدراسة وباتجاه موافق، ونجد ضمن آخر أولويات الممارسة لأفراد عينة الدراسة الفقرة المتعلقة بمدى تكوين للاحتياطات السرية من طرف الشركات بمعدل متوسط حسابي 2.28 وبانحراف معياري قدره 0.771، حيث أن هذه النتائج إجمالاً تشير إلى تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة ضمن اتجاه موافق بمتوسط حسابي 2.53 وانحراف معياري قدره 0.294، وهذا ما يعني أن ممارسة أساليب إدارة الأرباح عند اعداد التقارير المالية من طرف الشركات عالي جداً من وجهة نظر المبحوثين وهذا ما يعني أن الفرضية الأولى محققة بمعنى قبول صحة الفرضية.

2- اختبار الفرضية الثانية: بُعد موثوقية التقارير المالية.

سنحاول في هذا الجانب اختبار الفرضية الثانية والتي تنص على:

نص الفرضية: تؤثر أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية في شركات المساهمة.

تحاول هذه الفرضية الإجابة على التساؤل الخاص بمدى درجة تأثير أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية في شركات المساهمة حسب آراء أفراد عينة الدراسة، من أجل ذلك تم طرح ستة (06) عبارة في الاستبانة تقيس كل واحدة منها جانب معين من الجوانب المتعلقة بموثوقية التقارير المالية، وللتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها قمنا بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومدى استجابة أفراد العينة للعبارات الممثلة للمحور وفقاً للأبعاد المكونة له، والجدول التالي يلخص نتائج توزيع إجابات العينة حول موثوقية التقارير المالية وهي كما يلي:

جدول رقم (21.2) أهمية موثوقية التقارير المالية لشركات المساهمة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	النظام المحاسبي المالي يمكن مستعملي المعلومة المحاسبية المالية من تحقيق مبدأ الصورة الصادقة	2,59	0,559	موافق
02	التقارير المالية القابلة للتحقق تقدم معلومات مفيدة للمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمستثمرين	2,71	0,456	موافق
03	تساعد خاصية الحياد في إعداد التقارير المالية تقدم معلومات مفيدة للمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمستثمرين	2,81	0,396	موافق
04	تتميز التقارير المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بالحياد وعدم التحيز والشمولية	2,56	0,564	موافق
05	تكرس الموثوقية بحياد القياس المحاسبي وابتعاده عن غايات الإدارة و أحكامها الذاتية.	2,65	0,482	موافق
06	تساهم معالجة المعطيات للأحداث الاقتصادية أليا في تحقيق الموثوقية	2,62	0,491	موافق
	درجة أهمية موثوقية التقارير المالية لشركات المساهمة	66.2	0.306	موافق

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 04)

يتضح لنا من الجدول رقم (21.2) والمتعلق بمدى أهمية موثوقية التقارير المالية لشركات المساهمة، حيث نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة تركزت كل إجاباتهم ضمن اتجاه موافق، وذلك من خلال القيم المعبر عنها والتي تشير إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري يرون ضمن أولوياتهم أن القوائم المالية المعدة وفق خاصية الحياد تساعد وتقدم معلومات مفيدة للمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمستثمرين بمعدل متوسط حسابي بلغ 2.81 وانحراف معياري قدره 0.396، في حين نجد العبارة الثانية ضمن ثاني أولويات أفراد عينة الدراسة وتركزت إجاباتهم ضمن الاتجاه الموافق حسب رؤية المبحوثين بمعدل متوسط حسابي بلغ 2.71 وانحراف معياري قدره 0.456 والتي تتعلق بتوفر قابلية التحقق للتقارير المالية مما يجعل هذه التقارير تقدم معلومات مفيدة للمديرين وأعضاء مجلس الإدارة، في حين كانت باقي عبارات المحور من حيث درجة أهمية الموثوقية فقد تراوح معدل المتوسط الحسابي لهذه العبارات ما بين 2.56 إلى 2.65 وبانحراف يتراوح ما بين 0.482 إلى 0.564 والتي كانت ضمن الاتجاه الموافق، وهذا ما يدل من خلال النتائج المتحصل عليها للمتوسط الحسابي العام لفقرات البعد والتي بلغت 2.66 وانحراف معياري قدره 0.306

حسب رؤية الباحثين نلاحظ أن لخاصية موثوقية أهمية كبيرة عند إعداد التقارير المالية، وعليه سنحاول إختبار الفرضية من خلال معرفة معامل طبيعة العلاقة الارتباطية بين درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح وموثوقية القوائم المالية حسب آراء أفراد عينة الدراسة.

$H_0 =$ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح وموثوقية القوائم المالية.

$H_1 =$ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح وموثوقية القوائم المالية.

سنحاول من خلال هذا العنصر اختبار الفرضية الصفرية للإجابة على التساؤلات المتعلقة بطبيعة العلاقة الارتباطية بين درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح وموثوقية القوائم المالية حسب آراء أفراد عينة الدراسة، لاختبار الفرضية نستخدم معامل الارتباط بيرسون في هذه الحالة سنقبل الفرضية الصفرية عند مستوى دلالة 0.05 أو أكبر ونقبل الفرضية البديلة عند مستوى دلالة أقل من 0.05 ومن خلال ملاحظتنا لمتغيرات الدراسة اتضح أنها كمية ذات مستوى فئوي، وعليه سنبحث على العلاقة بين درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح وموثوقية القوائم المالية وسنستخدم معامل الارتباط بيرسون كما يلي:

جدول رقم (22.2) العلاقة بين درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح وموثوقية القوائم المالية

معامل الارتباط بيرسون بين درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح وموثوقية القوائم المالية	مستوى معنوية الاختبار Sig
0.076	0.00

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 10)

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط بيرسون بين درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح وموثوقية القوائم المالية مساوي لـ 0.076 عند مستوى معنوية $Sig = 0.00$ وهي أصغر من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ومنه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح وموثوقية القوائم المالية، حيث من خلال الجدول يمكن أن نستنتج أنه توجد

علاقة عكسية موجبة وضعيفة بين درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح وموثوقية القوائم المالية، أي أنه كلما زادت أساليب إدارة الأرباح كلما قلة موثوقية التقارير المالية أي أنه يمكن القول أن الفرضية محققة ويمكن قبول صحتها.

2- اختبار الفرضية الثالثة: بُعد الإجراءات الفعالة التي تساعد على ضمان موثوقية التقارير المالية المنشورة لشركات المساهمة.

سنحاول في هذا الجانب اختبار الفرضية الثالثة والتي تنص على:

- **نص الفرضية:** توجد هناك إجراءات تساعد على ضمان موثوقية التقارير المالية المنشورة لشركات المساهمة.

سنحاول من خلال هذا العنصر اختبار الفرضية للإجابة على التساؤل المتعلقة بمدى توفر أهم الإجراءات التي تساعد على ضمان موثوقية التقارير المالية المنشورة لشركات المساهمة، حيث سيتم اختبار هذه الفرضية الثالثة بالاعتماد على نتائج اختبار الاستبانة إذ كانت النتائج وفق الجدول الآتي:

جدول رقم (23.2) الإجراءات التي تساعد على ضمان موثوقية التقارير المالية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	تفعيل قواعد نظم الحاكمية المؤسسية التي تحد من هيمنة المديرين التنفيذيين في الشركات	2,50	0,672	موافق
02	توفير الشروط اللازمة لتحقيق استقلالية مدقق الحسابات الخارجي	2,59	0,614	موافق
03	تحسين جودة أعمال التدقيق	2,65	0,601	موافق
04	تدعيم الدور الرقابي للجان التدقيق في الشركات	2,71	0,456	موافق
05	تطبيق الجزاءات الرادعة على المديرين التنفيذيين الذين يمارسون الإدارة الضارة للأرباح	2,62	0,553	موافق
06	تطبيق الجزاءات الرادعة على مدققي الحسابات الخارجيين المهملين في الكشف عن الإدارة الضارة للأرباح	2,43	0,759	موافق
07	عدم تضمين عقود المديرين التنفيذيين أي شروط تربط عمولاتهم ومكافآتهم بالربح الدوري	2,56	0,564	موافق
	وجود اجراءات تساعد على ضمان موثوقية التقارير المالية	58.2	0.358	موافق

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 10)

من الجدول رقم (23.2) نلاحظ أن أغلب أفراد عينة الدراسة يرون أنه توجد جملة من الإجراءات من شأنها أن تعزز من ضمان موثوقية التقارير المالية حيث جاء متوسط معدل إجابة أفراد عينة الدراسة عن هذا المحور 2.58 وانحراف معياري قدره 0.358 وهذا ما

يؤكد توجه إجابات أفراد عينة الدراسة حول الاتجاه الموافق مما يدل على وجود هذه الإجراءات، وعليه مما سبق يمكن القول أن الفرضية محققة وبالتالي نقبل صحة الفرضية التي تنص على وجود إجراءات فعالة تعزز وتساعد على ضمان موثوقية التقارير المالية.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

في هذا المطلب سيتم مناقشة وتفسير النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق والمتعلق بنتائج الدراسة وهذا على أساس محاور الاستبانة إضافة إلى دراسة وتقييم رؤية الأكاديميين والمهنيين لهذه المحاور، حيث قسم هذا المطلب إلى ثلاثة فروع، الفرع الأول يناقش نتائج ممارسة أساليب إدارة الأرباح والفرع الثاني يناقش نتائج أهمية موثوقية التقارير المالية وطبيعة العلاقة بين أساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير، وفيما يخص الفرع الثالث فقد تناول أهم الإجراءات التي تساعد على ضمان موثوقية التقارير المالية.

الفرع الأول: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لمستوى ممارسة أساليب إدارة الأرباح:

من خلال عرض النتائج والتحليلات المتوصل إليها ووصفها والمتعلقة بمعرفة مستوى ممارسة أساليب إدارة الأرباح في شركات المساهمة حسب رؤية أفراد عينة الدراسة في المطلب السابق، يتسنى لنا في هذا العنصر مناقشة هذه النتائج وتفسيرها، حيث نرى أن أفراد عينة الدراسة يرون أن مستوى ممارسة أساليب إدارة الأرباح عند إعداد التقارير المالية عالي في شركات المساهمة، وقد يرجع السبب في ذلك إلى غياب الالتزام بقواعد الحوكمة مما زاد من تسلط المديرين التنفيذيين في الشركات المساهمة وكذا غياب تطبيق القوانين الرادعة على المديرين التنفيذيين، ومن جهة أخرى يمكن أن يعزى إلى أسباب خارجية يمكن حصرها في ضعف جودة عملية التدقيق المعدة من طرف المدققين الخارجيين سواء بقصد أو بغير قصد مما سمح لهذه الممارسة ولأساليب بأن تغطي على هذه الشركات.

الفرع الثاني: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لأهمية توفر الموثوقية للتقارير المالية

في هذا الفرع سيتم التطرق إلى أهمية وضرورة توفر خاصية الموثوقية عند إعداد التقارير المالية من خلال مناقشة النتائج المتوصل إليها بخصوص هذا العنصر في المطلب السابق، والتعرف على مدى تأثير أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية في شركات المساهمة، حيث تشير نتائج الدراسة إلى أن أفراد عينة الدراسة يرون أن خاصية الموثوقية مهم توفرها في إعداد التقارير المالية وأن أساليب إدارة الأرباح تؤثر على مدى موثوقية هذه التقارير إذ أنه كلما زادت أساليب إدارة الأرباح كلما قلت موثوقية التقارير المالية المعدة من طرف شركات المساهمة، وقد يعود السبب في ذلك وفي المقام الأول الى تدخل المديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة في التلاعب بالنتائج المتوصل إليها من أجل التظليل وخاصة من أجل زيادة ربحية الشركة وهذا ما يؤدي إلى فقدان الموثوقية في هذه التقارير.

الفرع الثالث: دراسة وتقييم الإجراءات التي تساعد على ضمان موثوقية التقارير المالية. حسب آراء أفراد عينة الدراسة.

تناولنا في المطلب السابق للمبحث الأول النتائج المتعلقة بالإجراءات التي تساعد على ضمان موثوقية التقارير المالية ومدى كفايتها لتعزيز موثوقية هذه التقارير حسب رؤية أفراد عينة الدراسة، وكانت نتائج الدراسة لهذا العنصر تشير إلى أن هذه الإجراءات مهمة وفعالة في تعزيز ضمان موثوقية التقارير المالية ومن شأنها أن تحد من تلاعب المدراء في ممارسة هذه الأساليب، حيث تزيد من جودة عملية التدقيق وكذا تعزز من استقلالية المدقق الخارجي والتي تصب جلها في قواعد الحوكمة وإرساء الشفافية في إعداد التقارير والحرص على موثوقيتها من خلال تدعيم الدور الرقابي للجان التدقيق في الشركات وإجراءات الردع على مجلس الإدارة.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل حاولنا معرفة مدى تأثير أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية، حيث أجريت الدراسة الميدانية على عينة ممثلة في المهنيين في مجال الاختصاص وكذا المؤسسات الاقتصادية لمعرفة مستوى ممارسة أساليب إدارة الأرباح، بالإضافة إلى معرفة مدى موثوقية التقارير المالية وأساليب إدراج الأرباح وطبيعة العلاقة فيما بينهما، والتعرف على أهم الإجراءات التي تساعد على ضمان موثوقية التقارير المالية، وقد أبرزت الدراسة الميدانية جملة من النتائج يمكن حصرها فيما يلي:

- مستوى ممارسة أساليب إدارة الأرباح عالي حسب رؤية أفراد عينة الدراسة؛
- هناك علاقة عكسية موجبة بين مستوى ممارسة أساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية؛
- يرى أفراد عينة الدراسة أن هناك جملة من الإجراءات من شأنها أن تساعد على ضمان موثوقية التقارير المالية؛

الخاتمة

تناولت الدراسة أحد أهم المواضيع المحاسبية في مجال المراجعة والتدقيق وشفافية التقارير المالية، إذ تعتبر أساليب إدارة الأرباح لها تأثير على جودة القوائم المالية، وبالتالي أصبح أكثر من ضرورة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية في معالجة العمليات والأحداث المالية والاقتصادية للمؤسسة بهدف أن تعكس جوهرها الحقيقي بموضوعية وموثوقية، ومن ثم إعداد قوائم مالية تتمتع بالجودة المنشودة من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية.

وعليه من خلال معالجتنا لموضوع الدراسة والمتمثل في معرفة تأثير أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية، والتي كان الهدف منها معرفة درجة التأثير من وجهة نظر المهنيين.

وبناء على الأهداف المرجو تحقيقها من هذه الدراسة، و بالاعتماد على الفرضيات المتعلقة بإشكالية الدراسة، تم تناول هذا الموضوع من خلال دراسة العناصر الرئيسية التي تضمنتها فصول البحث؛ منها فصل واحد (01) نظري تضمن الجانب العلمي والنظري للدراسة حيث خصص الفصل الأول لدراسة الأسس والأدبيات النظرية لأساليب إدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية وتحليل الدراسات السابقة، وفصل (01) تطبيقي يتضمن الجانب العملي والتطبيقي للبحث، فتناول دراسة تطبيقية ميدانية تهدف من خلالها معرفة نتائج تأثير أساليب إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية، حيث عالجت ذلك في مبحثين (02)، من خلالها تم عرض مقدمة وجيزة للإطار العام للدراسة الميدانية و وصفا للطريقة والأدوات المستخدمة في القيام بهذه الدراسة بهدف الإجابة عن الأسئلة التي تمثل مشكلة الدراسة وهدفها، أما فيما يخص المبحث الثاني فقد تم التعرض إلى نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها وتفسير النتائج والبيانات المتحصل عليها وذلك باستخدام جملة من الطرق والأساليب التحليلية.

أولاً: عرض نتائج اختبار الفرضيات:

1- بالنسبة لنتائج الفرضية الأولى والمتمثلة في مستوى ممارسة أساليب إدارة الأرباح في شركات المساهمة عالية، فقد تم إثبات صحة الفرضية، حيث تركز إجابات أفراد عينة الدراسة ضمن اتجاه الموافق بمتوسط حسابي 2.53 وانحراف معياري قدره 0.294، وهذا ما يعني أن مستوى ممارسة أساليب إدارة الأرباح عالي في شركات المساهمة من وجهة نظر المبحوثين، ومنه يمكن القول أن إدارة شركات المساهمة تمارس أساليب إدارة الأرباح.

2- بالنسبة لنتائج الفرضية الثانية والمتمثلة في معرفة أهمية موثوقية التقارير المالية ودرجة تأثرها بأساليب إدارة الأرباح، فقد تم إثبات صحة الفرضية، حيث كان المتوسط الحسابي لهذه الفرضية مساوياً لـ 2.66 وانحراف معياري قدره 0.306 وهذا ما يشير إلى تركز إجابات أفراد عينة الدراسة ضمن معيار موافق أي أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون أن لموثوقية التقارير المالية أهمية كبيرة وتتأثر بأساليب إدارة الأرباح، ومنه يمكن القول أن أساليب إدارة الأرباح تؤثر على موثوقية التقارير المالية، وهذا من خلال النتائج المتحصل عليها.

3- بالنسبة لنتائج الفرضية الثالثة والمتمثلة في الإجراءات التي تساعد على ضمان موثوقية التقارير المالية، حسب آراء أفراد عينة الدراسة، فقد تم إثبات صحة الفرضية، حيث تم اختبار صحة الفرضية من عدمها من خلال أداة الاستبانة، والتي كانت تشير إلى أن متوسط الحسابي 2.58 وهذا ما يشير إلى تركز إجابات أفراد عينة الدراسة ضمن معيار موافق، وعليه يمكن القول أن هناك إجراءات من شأنها أن تعزز من ضمان موثوقية التقارير المالية.

ثانياً: التوصيات:

بناء على ما تقدم من نتائج الدراسة، يمكن إعطاء بعض التوصيات التي نرى ضرورة العمل بها مستقبلاً من أجل توفير تحسين موثوقية التقارير المالية، وذلك على النحو التالي:

- ضرورة تفعيل قواعد نظام الحوكمة المؤسسية في الشركات.

- زيادة استقلالية المدقق الخارجي من خلال سن القوانين.
- تدعيم الدور الرقابي للجان التدقيق في الشركات.
- زيادة تطبيق الجزاءات الرادعة على المديرين التنفيذيين الذين يمارسون الإدارة على الأرباح.
- تفعيل تطبيق الجزاءات الرادعة على مدققي الحسابات الخارجيين.

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أ- المراجع باللغة العربية

- 1- أيمن عبد اليبب، اطار مقترح لتحسين فعالية لجان المراجعة للحد من ادارة الارباح في التقرير المالية، رسالة دكتوراه للحصول على درجة الفلسفة في المحاسبة، جامعة عين شمس، مصر.
- 2- بريش خالد، ممارسة الادارة لأساليب ادارة الارباح و أثرها على جودة الارباح المحاسبية، حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم التجارة، دراسات محاسبية و جباية و تدقيق، جامعة الجزائر 3، السنة 2020/2019.
- 3- صورية زاوي (2017) أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية. المبروك خالد محمد البرعصي وآخرون (2021) دور أساليب إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية.
- 4- لوالبية فوزي (2020) محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.
- 5- ليلي عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الابداعية في تحديد الوعاء في تحديد الوعاء الضريبي للدخل و الحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 2016.
- 6- مجدي وائل الكبيجي (2021) تأثير ضوابط تشكيل لجان المراجعة في الحد من ممارسات ادارة الارباح دراسة تطبيقية على المصارف الفلسطينية المساهمة العامة .
- 7- منال حسين لفته صالح، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية و تأثيرها على القوائم المالية، مجلة الدنانير، العدد الثامن، جامعة العراقية.

ب- المراجع الأجنبية

8 - Syed Zulfiqar Ali shah and al Corporate Governance and Earnings Management an Empirical Evidence Form Pakistani Listed Companies

9 - Yves Mard Vers une information comptable plus transparente : L'apport des recherches portant sur la gestion des résultats comptables

الملاحق

الملحق رقم 01: نموذج الاستبانة باللغة العربية



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ورقلة - كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته أخي الفاضل / أختي الفاضلة تحية طيبة وبعد...

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء

الميداني لدراستي تهدف هذه الدراسة إلى معرفة آرائكم كمهنيين حول مدى تأثير أساليب إدارة

الأرباح على موثوقية التقارير المالية، لذا نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة

وإعطائها الأهمية المناسبة لما له من تأثير على نتيجة الدراسة، وإذا واجهتكم أية مشكلة في

الإجابة على الاستبانة فيمكنكم الاتصال على البريد الإلكتروني:

othmanemiloudi87@gmail.com شاكرين لكم حسن تعاونكم.

الباحثان: عثمان ميلودي/قزیز ميلود إشراف: أ. عبد الهادي خمقاني

أولاً: البيانات الشخصية والمهنية: وضع الإشارة (X) في الخانة المناسبة

1- لمؤهل العلمي:	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه	أخرى
2- لتخصص:	محاسبة	مالية	تدقيق	جباية	أخرى
3- لوظيفة:	مدير تنفيذي	خبير محاسبي	محافظ حسابات	محاسب	مدير مالي
4- نوات الخبرة:	أقل من 5	5-10	أكثر من 10		
5- لقطاع:	عام	خاص			
6- جال عملك:	مهني حر	مهني بمؤسسة			

المؤسسة التابعة لها:

ثانيا: درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح في شركات المساهمة.

الرقم	الفقرات	غير موافق	محايد	موافق
1	يتضمن النظام المحاسبي المالي على عدة بدائل محاسبية لمعالجة الأحداث والعمليات المالية لمسألة محاسبية واحدة			
2	القيام بعمليات مالية وهمية تدخل في نطاق الغش والاحتيال			
3	تسجل الإيرادات والأعباء من عمليات غير تامة			
4	هناك تكوين للاحتياطات السرية			
5	ممارسة سلوك تمهيد الدخل			
6	ممارسة سلوك التخلص من الأعباء			
7	الإفراط بالاعتراف بالخسائر الدفترية			
8	ممارسة إجراءات محاسبة الاستحقاق			

ثالثا: موثوقية التقارير المالية

الرقم	الفقرات	غير موافق	محايد	موافق
1	النظام المحاسبي المالي يمكن مستعملي المعلومة المحاسبية المالية من تحقيق مبدأ الصورة الصادقة			
2	التقارير المالية القابلة للتحقق تقدم معلومات مفيدة للمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمستثمرين			
3	تساعد خاصية الحياد في إعداد التقارير المالية تقدم معلومات مفيدة للمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمستثمرين			
4	تتميز التقارير المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بالحياد وعدم التحيز والشمولية			
5	تكرس الموثوقية بحياد القياس المحاسبي وابتعاده عن غايات الإدارة و أحكامها الذاتية.			
6	تساهم معالجة المعطيات للأحداث الاقتصادية أليا في تحقيق الموثوقية			

رابعا: إجراءات تساعد على ضمان موثوقية القوائم المالية

الرقم	الفقرات	غير موافق	محايد	موافق
1	تفعيل قواعد نظم الحاكمية المؤسسية التي تحد من هيمنة المديرين التنفيذيين في الشركات			
2	توفير الشروط اللازمة لتحقيق استقلالية مدقق الحسابات الخارجي			
3	تحسين جودة أعمال التدقيق			

4	تدعيم الدور الرقابي للجان التدقيق في الشركات		
5	تطبيق الجزاءات الرادعة على المديرين التنفيذيين الذين يمارسون الادارة الضارة للأرباح		
6	تطبيق الجزاءات الرادعة على مدققي الحسابات الخارجيين المهملين في الكشف عن الادارة الضارة للأرباح		
7	عدم تضمين عقود المديرين التنفيذيين أي شروط تربط عمولاتهم ومكافأتهم بالربح الدوري		

الملحق رقم 02: نتائج المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

المؤهل العلمي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
ليسانس				
ماستر				
ماجستير				
دكتوراه				
أخرى				
Total				

التخصص

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
محاسبة				
مالية				
تدقيق				
جباية				
أخرى				
Total				

الوظيفة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
أستاذ جامعي				
خبير محاسبي				
محافظ حسابات				
محاسب				
مدير مالي				
أستاذ ومحاسب				
Total				

الخبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات			
	من 5 - 10 سنوات			
	أكثر من 10 سنوات			
Total				

القطاع

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عام			
	خاص			
Total				

المجال

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أكاديمي			
	مهني حر			
	مهني بمؤسسة			
	أكاديمي ومهني			
Total				

وظيفتك في المؤسسة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مفتش			
	رئيس مصلحة / مكتب / قطاع			
	أستاذ جامعي			
	محافظ حسابات			
	محاسب			
	مدير مالي			
	خبير محاسبي			
Total				

الملحق رقم 03: نتائج اختبار ألفا كرونباخ لمحاوَر أداة الدراسة

المحور 01

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,486	8

المحور 02

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,678	6

المحور 03

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,683	7

الملحق رقم 04: نتائج إجابات المستجوبين حول درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح في شركات المساهمة

Statistiques d'éléments

العبارات	Moyenne	Ecart type	N
يتضمن النظام المحاسبي المالي على عدة بدائل محاسبية لمعالجة الأحداث والعمليات المالية لمسألة محاسبية واحدة	2.53	.671	32
القيام بعمليات مالية وهمية تدخل في نطاق الغش والاحتيال	2.81	.470	32
تسجيل الإيرادات والأعباء من عمليات غير تامة	2.43	.715	32
هناك تكوين للاحتياطات السرية	2.28	.771	32
ممارسة سلوك تمهيد الدخل	2.50	.672	32
ممارسة سلوك التخلص من الأعباء	2.59	.559	32
الإفراط بالاعتراف بالخسائر الدفترية	2.40	.665	32
ممارسة إجراءات محاسبة الاستحقاق	2.71	.456	32

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	2.53	.294	8

الملحق رقم 05: نتائج إجابات المستجوبين حول أهمية موثوقية التقارير المالية لشركات المساهمة

Statistiques d'éléments

العبارات	Moyenne	Ecart type	N
النظام المحاسبي المالي يمكن مستعملي المعلومة المحاسبية المالية من تحقيق مبدأ الصورة الصادقة	2,59	,559	32
التقارير المالية القابلة للتحقق تقدم معلومات مفيدة للمديرين وأعضاء مجلس الادارة والمستثمرين	2,71	,456	32

تساعد خاصية الحياد في إعداد التقارير المالية تقدم معلومات مفيدة للمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمستثمرين	2,81	,396	32
تتميز التقارير المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بالحياد وعدم التحيز والشمولية	2,56	,564	32
تكرس الموثوقية بقياس القياس المحاسبي وابتعاده عن غايات الإدارة و أحكامها الذاتية.	2,65	,482	32
تساهم معالجة المعطيات للأحداث الاقتصادية أليا في تحقيق الموثوقية	2,62	,491	32

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	2,66	,306	6

الملحق رقم 06: نتائج طبيعة العلاقة الارتباطية بين مستوى ممارسة أساليب إدارة الأرباح وموثوقية

التقارير المالية

Corrélations

	أساليب إدارة الأرباح	العوامل المؤسسية
أساليب إدارة الأرباح	Corrélation de Pearson	,076
	Sig. (bilatérale)	,678
	N	32
موثوقية التقارير المالية	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	,678
	N	32

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

الملحق رقم 07: نتائج إجابات المستجوبين حول

Statistiques d'éléments

العبارات	Moyenne	Ecart type	N
تفعيل قواعد نظم الحاكمية المؤسسية التي تحد من هيمنة المديرين التنفيذيين في الشركات	2,50	,672	32
توفير الشروط اللازمة لتحقيق استقلالية مدقق الحسابات الخارجي	2,59	,614	32
تحسين جودة أعمال التدقيق	2,65	,601	32
تدعيم الدور الرقابي للجان التدقيق في الشركات	2,71	,456	32
تطبيق الجزاءات الرادعة على المديرين التنفيذيين الذين يمارسون الإدارة الضارة للأرباح	2,62	,553	32
تطبيق الجزاءات الرادعة على مدققي الحسابات الخارجيين المهملين في الكشف عن الإدارة الضارة للأرباح	2,43	,759	32
عدم تضمين عقود المديرين التنفيذيين أي شروط تربط عمولاتهم ومكافأتهم بالربح الدوري	2,56	,564	32

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	2,58	,385	7

الاختصارات

الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
IVSC	International Valuation Standards Council	مجلس معايير التقييم الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
ISA	International Standards on Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
IFRS13	Fair Value Measurement	قياس القيمة العادلة
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
25	الاستبانات الموزعة على مجتمع الدراسة	01.2
25	مجموع الاستبانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل الاحصائي	02.2
27	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	03.2
28	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	04.2
28	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	05.2
29	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	06.2
30	توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع القطاع	07.2
30	توزيع عينة الدراسة حسب متغير مجال العمل	08.2
34	لمقياس ليكرت ذو المستويات الثلاثة	09.2
35	تقسيم فقرات المحاور واجزاء محاور الاستبانة	10.2
36	نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة	11.2
37	نتائج معامل صدق أداة الدراسة	12.2
38	نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة	13.2
38	نتائج معامل صدق أداة الدراسة	14.2
38	نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة	15.2
39	نتائج معامل صدق أداة الدراسة	16.2
41	يوضح تصنيف الإجابات وفق المتوسط الحسابي المرجح	17.2
42	درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح في شركات المساهمة	18.2
44	أهمية موثوقية التقارير المالية لشركات المساهمة	19.2
45	العلاقة بين درجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح وموثوقية القوائم المالية	20.2
46	الإجراءات التي تساعد على ضمان موثوقية التقارير المالية	21.2