



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي سي الحواس - بركة-

معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية

قسم العلوم الاقتصادية



دور النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة
الأرباح

- دراسة عميقة من الأكاديميين والمهنيين -

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق.

تحت إشراف الدكتور:

عبد الحكيم سليمانبي.

إعداد الطالبان:

بن سعيد فلة.

مشوط شيما.

لجنة المناقشة

| الاسم واللقب | الصفة | الجامعة |
|------------------------|--------|----------------------------------|
| د. رامي سايب | رئيسا | المركز الجامعي سي الحواس - بركة- |
| د. عبد الحكيم سليمانبي | مشرفا | المركز الجامعي سي الحواس - بركة- |
| د. قزبي رفيق | مناقشا | المركز الجامعي سي الحواس - بركة- |

السنة الجامعية: 2021 - 2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ الْمَوَدَّعَةَ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ الْمَوَدَّعَةَ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ الْمَوَدَّعَةَ

بسم الله الرحمن الرحيم

أَقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ ﴿١﴾ خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ ﴿٢﴾ أَقْرَأْ وَرَبُّكَ
الْأَكْرَمُ ﴿٣﴾ الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ ﴿٤﴾ عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ ﴿٥﴾

صدق الله العظيم

الآيات 1، 2، 3، 4، 5 من سورة العلق

وعن الصحابي الجليل معاذ بن جبل رضي الله عنه قال:
تعلموا العلم فان تعلمه لله خشية، وطلبه عبادة، ودراسته تسبيح، والبحث عنه جهاد
وتعليمه من لا يعلمه صدقة، وبذله إلى أهله قربة.

إهداء

إلى الحبيب المصطفى صلى الله عليه وعلى آله وصحبه وسلم .

إلى أغلى ما في الدنيا أُمي العزيزة التي سهرت على تربيتي وتعليمي.

إلى أبي الغالي الذي حرص على مواصلة تعليمي بنجاح، وقدم لي كل الدعم.

حفظهما الله وأطال في عمرهما .

إلى من أتناسم معهم أجواء المحبة الأسرية إلى أخواتي: نور الهدى، أحلام، ليلى، دعاء

إلى إخوتي: فؤاد، أنس عبد المجيب

إلى من كان لهم اليد في إتمام هذا العمل إلى أخوي: توفيق، وزكرياء

إلى من جمعني بهم القدر رفقاء دربي ومشواري الدراسي وأخص بالذكر شيماء

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي أهدي هذا العمل المتواضع

راجية من الله تعالى التوفيق لي ولهم في ما هو قادم.

* ف ل ا ة *

إهداء

إلى الحبيب المصطفى صلى الله عليه وعلى آله وصحبه وسلم .

إلى أحلى كلمتين يرددتهما لساني، إلى أغلى شخصين عرفتهما عيوني إلى والدي العزيزين
حفظهما الله وأطال في عمرهما .

إلى من هم أغلى من أيامي إلى أخواتي: خولة، نور الهدى، أية

وإخوتي: خميسي، يوسف

إلى جدتي العزيزة وكل من عمتي: نصيرة، ورفيعة

إلى شريك حياتي حفظه الله لي ورعاه إلى زوجي: كمال

إلى من تقاسمت معها هذا العمل المتواضع صديقتي ورفيقة دربي: فلة

إلى كل صديقاتي ورفيقاتي في مشواري الدراسي

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

سائلة الله تعالى أن يمدنا بتوفيقه.

* شيماء *

شكر وعرهان:

نشكر الله سبحانه وتعالى أولاً وأخيراً الذي مكنتنا من إنجاز هذا العمل المتواضع

ونسأله سبحانه أن يجعله خالصاً لوجهه الكريم.

كما أنه ليسرنا ويثلج صدورنا أن نتقدم بالشكر والعرهان والامتنان إلى أستاذنا

و مشرفنا الأستاذ : عبد الحكيم سليمان، الذي مدنا من نافع علمه بالكثير، والذي ما توانى

يوماً عن مد يد المساعدة لنا وفي جميع المجالات،

إلى من مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة إلى جميع أستاذتنا الأفاضل نتقدم لكم بجزيل الشكر

والامتنان إلى أستاذي ساعد بوراوي ورامي سايب لما قدموه لنا من نصائح وتوجيهات في سبيل

إتمام هذا العمل. كما نتقدم بالشكر إلى محافظ الحسابات عبد الرزاق سلاوي وبوزيد العطار

وغيرهم الذين كان لهم دور في هذا العمل.

ونتقدم بالشكر لكل من ساهم في مساعدتنا على إكمال عملنا هذا من قريب أو من بعيد

بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، إليكم جميعاً جزيل الشكر ووفقني الله وإياكم إلى ما فيه

خير لي ولكم.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تعرف على دور الذي يلعبه النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية في التأثير والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، معتمدين في ذلك على المنهج الوصفي والتحليلي وتبسيط الضوء على أهم الجوانب التي تمس الموضوع، وللوصول إلى هذا الهدف تم إعداد استمارة استبيان تم توزيعها على عينة الدراسة المكونة من أساتذة جامعيين ومهنيين بالجزائر مختصين في المحاسبة والتدقيق، حيث تم تحليل نتائج الاستبيان باستعمال برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS V28) وبرنامج (Excel)، وقد توصلنا من خلال ذلك إلى أن النظام المحاسبي المالي جاء بالعديد من المبادئ والقواعد والإجراءات والقيود التي تساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، إدارة الأرباح، الدوافع، الأساليب.

Abstract :

This study aims to identify the role played by the financial accounting system inspired by international accounting standards in influencing and limiting profit management practices in Algerian economic institutions, relying on the descriptive and analytical approach and highlighting the most important aspects that affect the subject, and to reach this goal was Preparing a questionnaire form that was distributed to the study sample consisting of university professors and professionals in Algeria specialized in accounting and auditing, where the results of the questionnaire were analyzed using the statistical package (SPSS V28) and (Excel) program. Principles, rules, procedures and restrictions that contribute to limiting profit management practices.

Keywords: financial accounting system, profit management, motives, methods.

الفهرس

فهرس المحتويات

| العناصر الشكلية | |
|--|--|
| | واجهة المذكرة |
| | ورقة بيضاء |
| | الغلاف الداخلي |
| | البسمة |
| | إهداء |
| | شكر وتقدير |
| | الملخص |
| الصفحة | الفهرس والقوائم |
| II | فهرس المحتويات |
| II | فهرس الأشكال |
| II | فهرس الجداول |
| II | فهرس الملاحق |
| II | قائمة الاختصارات و الرموز |
| الصفحة | مقدمة عامة |
| الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية | |
| 2 | تمهيد |
| 3 | المبحث الأول: ماهية إدارة الأرباح |
| 3 | المطلب الأول: مفهوم ودوافع إدارة الأرباح |
| 3 | الفرع الأول: مفهوم إدارة الأرباح |
| 3 | الفرع الثاني: دوافع إدارة الأرباح |
| 5 | المطلب الثاني: أساليب إدارة الأرباح والعوامل المحددة لها |
| 5 | الفرع الأول: أساليب إدارة الأرباح |
| 7 | الفرع الثاني: العوامل المحددة لإدارة الأرباح |
| 8 | المطلب الثالث: طرق الكشف عن إدارة الأرباح |
| 10 | المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح |
| 10 | المطلب الأول: مفهوم وأهمية النظام المحاسبي المالي وأهدافه |
| 10 | الفرع الأول: مفهوم وأهمية النظام المحاسبي المالي |
| 11 | الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي |
| 12 | المطلب الثاني: مجال تطبيق ومقومات النظام المحاسبي المالي ومبادئه |
| 12 | الفرع الأول: مجال تطبيق ومقومات النظام المحاسبي المالي |
| 13 | الفرع الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي |

| | |
|---|---|
| 14 | المطلب الثالث: مساهمة النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح |
| 14 | الفرع الأول: ممارسات إدارة الأرباح في ظل النظام المحاسبي المالي |
| 15 | الفرع الثاني: دور النظام المحاسبي المالي في ضبط إدارة الأرباح |
| 17 | المبحث الثالث: الدراسات السابقة |
| 17 | المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة |
| 16 | الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية |
| 17 | الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية |
| 20 | المطلب الثاني: القيمة المضافة للدراسة الحالية |
| 21 | خلاصة الفصل |
| الفصل الثاني : الدراسة الميدانية | |
| 23 | تمهيد |
| 24 | المبحث الأول: الإعداد المنهجي للدراسة الميدانية |
| 24 | المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة |
| 24 | الفرع الأول: منهج الدراسة |
| 23 | الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة |
| 29 | المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة |
| 29 | الفرع الأول: صدق أداة الدراسة |
| 33 | الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة |
| 34 | المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي والأدوات الإحصائية المستخدمة |
| 34 | الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي |
| 35 | الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة وتحليل إجابات أفراد العينة |
| 36 | المبحث الثاني: نتائج الإحصاءات الوصفية لمحاور الدراسة وإختبار الفرضيات |
| 36 | المطلب الأول: نتائج الإحصاءات الوصفية لمحاور الدراسة |
| 36 | الفرع الأول: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول |
| 37 | الفرع الثاني: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني |
| 39 | الفرع الثالث: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث |
| 41 | المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة |
| 41 | الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى |
| 42 | الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية |
| 44 | الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة |
| 46 | خلاصة الفصل |
| 48 | الخاتمة |
| 51 | قائمة المراجع والمصادر |

فهرس الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|--------|--|---------------|
| 27 | توزيع أفراد العينة حسب متغيرات المعلومات الشخصية | 01 |
| 32 | مقياس ليكارت الخماسي | 02 |
| 32 | كيفية احتساب درجة الموافقة | 03 |
| 34 | الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول | 04 |
| 35 | الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني | 05 |
| 36 | الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث | 06 |
| 37 | اختبار الثبات بطريقة ألفا كرونباخ | 07 |
| 38 | اختبار التوزيع الطبيعي | 08 |
| 40 | نتائج تحليل إجابات افراد العينة على عبارات المحور الأول | 09 |
| 42 | نتائج تحليل إجابات افراد العينة على عبارات المحور الثاني | 10 |
| 44 | نتائج تحليل إجابات افراد العينة على عبارات المحور الثالث | 11 |
| 46 | الفروق بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي فقرات محور دافع لممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتوسط الفرضي | 12 |
| 47 | الفروق بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي فقرات محور أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية والمتوسط الفرضي | 13 |
| 48 | الفروق بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي فقرات محور أهمية النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية والمتوسط الفرضي | 14 |

فهرس الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|---|-----------|
| 28 | توزع أفراد العينة حسب متغير الجنس | 01 |
| 29 | توزع أفراد العينة حسب متغير العمر | 02 |
| 29 | توزع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي | 03 |
| 30 | توزع أفراد العينة حسب متغير الخبرة | 04 |
| 31 | توزع أفراد العينة حسب متغير المهنة | 05 |
| 46 | الفروق بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي فقرات محور دافع لممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتوسط الفرضي | 06 |
| 48 | الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على محور أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية والمتوسط الفرضي | 07 |
| 49 | الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على محور هناك أهمية للنظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية والمتوسط الفرضي | 08 |

فهرس الملاحق

| الصفحة | عنوان الملحق | رقم الملحق |
|--------|--------------------|------------|
| 57 | استبانة الدراسة | 01 |
| 62 | مخرجات برنامج Spss | 02 |

مقدمة عامة

تعتبر المعلومات المالية من أهم المعلومات التي لها دور هام في نجاح أو فشل قرارات المؤسسة الاقتصادية ومستخدمي قوائمها المالية من مساهمين ودائنين وغيرهم، وبالتالي فإنه بقدر ما تتوفر معلومات ملائمة ودقيقة وفي الوقت المناسب بقدر ما تساعد الأطراف السابقة في اتخاذ القرارات المناسبة، ولهذا سعت العديد من الهيئات الدولية كمجلس معايير المحاسبة الدولية بوضع أسس ومعايير محاسبية تسمح لمطبقها بالحصول على معلومات بالجودة المطلوبة.

يعتبر الربح المحاسبي مقياس ملخص لعمليات وأنشطة المؤسسة وأحد أهم العناصر المؤثرة في قرارات مستخدمي القوائم المالية، لهذا قد يلجأ بعض المحاسبين المتمرسين والمسيرين إلى إستغلال المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية والتقديرات الشخصية من أجل خفض أو رفع قيمة أرباح المؤسسة لأسباب ودوافع مختلفة وهذا بما أصبح يصطلح عليه بإدارة الأرباح التي ظهرت بقوة في الآونة الأخيرة والذي ساهم في طمس الحقائق المحاسبية وتحويلها إلى الشكل الذي يخدم إدارة المؤسسة، مما أثار الكثير من الشكوك حول مصداقية القوائم المالية. وكانت السبب في العديد من الفضائح المالية وانهيار كبريات الشركات العالمية.

وبناء على ذلك جاءت معايير المحاسبة الدولية بهدف تحسين نوعية معلومات القوائم المالية بحيث أنها تقيّد بشكل كبير من قدرة المؤسسات على إساءة استعمال المرونة التي تسمح بها المبادئ والسياسات المحاسبية والثغرات المتاحة لإدارة الأرباح سلبيًا أو إيجابًا لتغيير المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية بما يحقق أهدافها، ومن ثم زيادة جودة المعلومات المفصح عنها لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.

ولقد قامت الجزائر باعتماد نظام محاسبي يتوافق مع المعايير الدولية، حيث تسعى من خلال تبنيها لهذا النظام إلى تطوير السوق المالي وتدعيم كفاءته، وتقديم قوائم مالية صادقة وذات جودة عالية من قبل المؤسسات الجزائرية خالية من ممارسات إدارة الأرباح وتساهم في تعزيز الثقة لدى المستثمرين المحليين والأجانب غيرهم، وتلبي احتياجاتهم من المعلومات وترشد قراراته، لكن يبقى التساؤل مطروح من قبل العديد من الباحثين على مدى قدرة النظام المحاسبي المالي وخاصة بعد مرور تقريبا أكثر من 12 سنة من تطبيقه على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

بناء على ما سبق، يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

ما هو دور النظام المحاسبي المالي SCF للحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

وهذا ما يقودنا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي أهم دوافع ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
 - ماهي أهم أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية؟
 - كيف يساهم النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية؟
- فرضيات الدراسة:

بغية الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية المقترحة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- تستخدم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ممارسات إدارة الأرباح لعدة دوافع من أهمها تخفيض العبء الضريبي وتغطية الأداء المالي الضعيف ودعم مركزها المالي لغرض الحصول على القروض وجذب المستثمرين.
- من بين أهم الأساليب التي تلجأ إليها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ممارسات إدارة أرباحها بيع العقارات والأراضي بشكل مفاجئ لتغطية ضعف الإيرادات والتلاعب بإجراءات جرد وتقييم مخزون آخر المدة بغرض تضخيم قيمة المخزون وتخفيض تكلفة الوحدة المباعة وبالتالي تضخيم الأرباح.
- جاء النظام المحاسبي المالي بالعديد من الإجراءات التي تساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية من خلال الإفصاح عن طبيعة أي تغيير في السياسات والطرق والتقديرات المحاسبية وأثر ذلك على القوائم المالية.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في التعرف على:

- مفهومي ممارسات إدارة الأرباح والنظام المحاسبي المالي.
- الدوافع التي تجعل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تلجأ بممارسات إدارة الأرباح.
- الطرق التي تستخدمها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في إدارة أرباحها.
- كيف يساهم النظام المحاسبي المالي في محاربة والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

أهداف الدراسة:

من بين أهم أهداف هذه الدراسة:

- معرفة دور المبادئ والقواعد المحاسبية التي نص عليها النظام المالي المحاسبي SCF في الحد من ظاهرة إدارة الأرباح.
 - تعتبر هذه الدراسة مساهمة مثمرة في البيئة الجزائرية يمكن أن تفتح آفاق جديدة للبحث في المستقبل.
- مبررات إختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة، وإنما يعود لأسباب موضوعية وذاتية يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تماشي هذا الموضوع مع طبيعة التخصص وهو التدقيق المحاسبي.
- حاجة المؤسسات الجزائرية للنظام المحاسبي المالي SCF للحد من ممارسات إدارة أرباحها خاصة في ظل التلاعبات التي تقوم بها هذه الأخيرة.
- تنمية القدرات المعرفية حول موضوع إدارة الأرباح وممارساتها ومدى قدرة النظام المحاسبي المالي في الحد منها.
- محاولة إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

- الحدود المكانية: اقتصرَت الدراسة على عينة من الأكاديميين " أساتذة " والمهنيين " محافظي الحسابات، خبراء محاسبين، محاسبى المؤسسات " من ولاية باتنة .

- الحدود الزمانية: تم إجراء هذه الدراسة في الفترة الزمنية من شهر مارس 2022 إلى غاية شهر جوان من نفس السنة.

منهجية وأدوات الدراسة:

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات المتبناة، اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكن من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع، كما تم الاعتماد في الفصل الثاني من الدراسة على الاستبيانات " الورقية والالكترونية " كوسيلة لجمع البيانات، حيث تم توزيعها على مجموعة من المتخصصين في ميدان المحاسبة، وقد تم استخدام بعض أدوات الإحصاء في التحليل بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي "SPSS".

صعوبات الدراسة:

- ضيق الوقت مما صعب علينا توسيع نطاق الدراسة والبحث عن أكبر عدد ممكن من المراجع.
- صعوبة وحساسية الموضوع خاصة انه يمس أرباح المؤسسات حيث من المستحيل أن تكشف أي مؤسسة تلاعبها في أرباحها مما صعب علينا الأمر لاقينا عدم تجاوب من محاسبها بحجة أنهم ليس لديهم خبرة كبيرة في الموضوع.

هيكل الدراسة:

انطلاقاً من الأهداف المرجوة من الموضوع ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية ولأختبار الفرضيات تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين إضافة إلى المقدمة والخاتمة. حيث يتناول الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة والذي تطرقنا فيه لإدارة الأرباح في المبحث الأول " مفهومها، أساليبها، دوافعها، طرق الكشف عنها "، أما المبحث الثاني فتناول النظام المحاسبي المالي scf ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح حيث تضمن مفهوم هذا النظام وأهم مبادئه والدور الذي قام به للحد من ممارسات مثل هذه الإدارات....، وخصص المبحث الثالث في هذه الدراسة لبعض الدراسات العربية والأجنبية السابقة التي اعتمدنا عليها في دراستنا وأوجه التشابه والاختلاف بينهما.

أما الفصل الثاني فقد تم فيه إسقاط ما جاء في الفصل النظري في شكل تطبيقي وذلك لمعرفة ما إذا كان للنظام المحاسبي المالي دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك من خلال استبيانات ورقية والكترونية وزعت على مجموعة من الأفراد الذين لهم علاقة بالموضوع لمعرفة آرائهم فيما يخص موضوع الدراسة ، حيث تناول المبحث الأول لهذا الفصل عرض لهذه الاستبيانات، في حين تطرقنا في المبحث الثاني إلى خصائص العينة التي شملتها هذه الاستبيانات " الجنس، العمر، الوظيفة... " ، وكذلك قمنا فيه بتحليل نتائج هذه الاستبيانات واختبار فرضيات هذه الدراسة. وفي نهاية الدراسة قمنا بتلخيص ما جاء فيها في خاتمة تضمنت النتائج المتوصل إليها وكذلك أهم التوصيات والمقترحات ونقاط جديدة لبحوث مستقبلية ذات صلة بالموضوع.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد:

إن التطور العلمي والتكنولوجي الذي عرفه العالم مؤخرًا في جميع المجالات وخاصة الاقتصادية، وظهور المؤسسات الصناعية الكبرى أو شركات الأموال أدى إلى ظهور ما يسمى بإدارة الأرباح وهي من الأساليب التي تمارسها الإدارة كوسيلة تمكنها من التأثير على الأرباح المعلنة والمنشورة، والذي ساهم في تراجع مهنة المحاسبة، وطمس الحقائق المحاسبية وتحويلها إلى الشكل الذي يخدم المؤسسة وملاكها، وذلك من خلال استغلال المرونة في بعض السياسات المحاسبية مما أثار الكثير من الشكوك حول مصداقية القوائم المالية، و بالتالي صار من الضروري توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة حيث تم إصدار النظام المحاسبي المالي الذي يرجى منه الحد أو تخفيض ممارسات إدارة الأرباح، كونه يهدف إلى تقديم قوائم مالية صادقة وذات جودة عالية وخالية من ممارسات إدارة الأرباح، وخدمة الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: ماهية إدارة الأرباح.

المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: ماهية إدارة الأرباح.

إدارة الأرباح أو ما يعرف بالتلاعب بالإرباح، هو إحدى المشكلات التي تواجه مستخدمي القوائم المالية، بحيث تتم بإستغلال المرونة في السياسات المحاسبية، وذلك للتأثير أو لإحداث تحريفات متعمدة، ومن خلال هذا المبحث سنتعرف إلى هذه الإدارة من مفهوم ودوافع وأساليب ...

المطلب الأول: مفهوم ودوافع إدارة الأرباح

سنحول في هذا المطلب التطرق إلى ماهية إدارة الأرباح من خلال مفهومها ودوافع إرتكابها في المؤسسات الاقتصادية.

الفرع الأول: مفهوم إدارة الأرباح.

لقد تعددت تعاريف إدارة الأرباح وسوف نتطرق لأهم التعاريف من بينها :

1. عرفها "Marchant": "بأنها أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي يظهر في القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار بالشركة على المدى الطويل"¹
2. وعرفها أيضا (partha 2003) : التحريف المتعمد للأرباح، الأمر الذي يفضي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرين قرارات لا تخضع لأسباب إستراتيجية بل لمجرد التأثير على الأرباح"².
3. يقصد بإدارة الأرباح "التلاعب في الدخل أو الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من قبل الإدارة أو توقعات تعد من المحللين أو قيم تتناغم مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة"³.
4. كما عرفها "طارق عبد العال حماد": قدرة الإدارة على زيادة أو تخفيض صافي الدخل في التقارير المالية بطريقة متعمدة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم لاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية سواء لتظليل أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة أو التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير المالية"⁴.

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن إدارة الأرباح هي "عبارة عن مجموعة من الممارسات المحاسبية الخاطئة التي تؤدي إلى تحريف الأداء المالي الحقيقي للشركة أو المؤسسة وذلك بهدف تظليل مستخدمي المعلومات المحاسبية أو المستفيدين من التقارير المالية، من خلال استغلال المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق وأساليب المحاسبة المعينة بهدف تحقيق المكاسب الشخصية والخاصة".

الفرع الثاني: دوافع إدارة الأرباح.

إن الهدف الرئيسي من القوائم المالية أو التقارير المالية هو إيصال المعلومات والبيانات بشكل صحيح وسليم للأطراف المختلفة بطريقة سليمة وصحيحة، هنا تتدخل إدارة الأرباح بوجود الدوافع لدى المديرين

¹ - عبد المجيد الطيب الفار، إدارة الأرباح، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 29.

² - Marie-Anne Verdier, Jennifer Boutant, Les dirigeants gèrent-ils les résultats comptables avant d'annoncer une réduction d'effectifs ? Le cas des entreprises françaises cotées, Comptabilité, Contrôle, Audit, 2016/3 (Tome 22), p9-45.

³ - محمد الفاتح محمد بشير المغربي، جوكمة الشركات، الطبعة الأولى، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، مصر، 2020، ص156.

⁴ - طارق عبد العال حماد، جوكمة الشركات " المفاهيم، المبادئ، التجارب"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص55.

لتحقيق أهداف معينة لتظليل مستخدمي القوائم المالية، مستغلة في ذلك مرونة المبادئ والمعايير المحاسبية، ومن بين أهم الدوافع المؤدية إلى ممارسات إدارة ما يلي:

أولاً: دوافع سوق رأس المال

إن الاستخدام السائد للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين والمحللين الماليين للمساعدة في تقييم الأسهم، يمكن أن يولد دافعا أو حافزا للمديرين للتلاعب بالأرباح، وذلك محاولة منهم للتأثير على أداء سعر السهم في المدى القصير، لجلب رأس مال إضافي للشركة، وتزداد احتمالية إدارة الأرباح من قبل الإدارة عندما تكون الدوافع الناتجة عن سوق رأس المال قوية:⁵

كما وضع (Stolowy et al 2004) هذه الدوافع في ثلاث أشكال وهي:

- دوافع خفض التكلفة التنظيمية.
- دوافع خفض كلفة رأس المال.
- دوافع تعظيم منفعة المديرين.

ثانياً: الدوافع التعاقدية

ويقصد بها الحوافز التي تنشأ نتيجة العقود التي تبرمها إدارة المؤسسة من أطراف خارجية، وتتمثل هذه الحوافز التعاقدية في عقود حوافز ومكافآت الإدارة، عقود الدين (الاقتراض)، عقود الأمان الوظيفي، وعقود العمل. وقد أشار (Healy&Wahlen) إلى انه عندما يكون التعاقد بين المؤسسة والأطراف الأخرى مبنيا على النتائج المحاسبية، يتولد لدى المديرين الحافز لإدارة الأرباح.⁶

ثالثاً: الدوافع التنظيمية

تتعلق هذه الدوافع بما قد تقدم عليه الإدارة من تلاعب في الأرباح أو التحايل على القرارات أو الضوابط التنظيمية التي تصدرها بعض الجهات الرسمية والرقابية للأداء، وتظهر الحوافز التنظيمية لإدارة الأرباح عندما يوجد اعتقاد لدى إدارة المؤسسة بان للأرباح المعلنة تأثير على عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين.⁷ ويمكن إيجاز الدوافع فيما يلي:⁸

- التأثير الايجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها.
- التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق.
- زيادة الاقتراض من البنوك.
- التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها.

⁵ - خالد محمد اللوزي، اثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم، دراسة اختيارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، **البلد**، 2013، ص 11.

⁶ - معني النعمان الصرصور، **إدارة الأرباح في شركات القطاع المالي**، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان، الأردن، 2014، ص 32.

⁷ - سمية قحموش، سمية خواري، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، العدد 02، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2018، ص 315.

⁸ - احمد محمد علوان الهلياوي، إبراهيم جابر السيد احمد، **المحاسبة الإبداعية**، الطبعة الأولى، دار العلم والإيمان، دار الجديد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019، ص ص 153-154.

- التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة الى مؤشرات ومعايير مالية.

المطلب الثاني: أساليب إدارة الأرباح والعوامل المحددة لها

سنحول في هذا المطلب التطرق إلى أساليب إدارة الأرباح والعوامل المحددة لها في المؤسسات الاقتصادية الفرع الأول: أساليب إدارة الأرباح
تتمثل أساليب إدارة الأرباح في:
أولاً: محاسبة الاستحواذ:

تم تعديل المعايير المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولاً عاماً (Accepted accounting principles) (Generally principles Gaap)، في يونيو 2001، بحيث ألزمت الشركات باستخدام طريقة الشراء (Principles method) كطريقة وحيدة في محاسبة الاستحواذ، وتم إلغاء طريقة المصالح المشتركة (purchase Method)⁹.
ثانياً: سوء استخدام الأهمية النسبية

لقد عرفت الأهمية النسبية من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية (Financial accounting standards board) على النحو التالي: هي مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال أو التحريف.

ثالثاً: ممارسات الاعتراف بالإيراد

تخضع هذه الممارسات أيضاً وبشكل كبير لحكم الإدارة، حيث انه من الصعوبة بمكان على البائع التقرير عن توقيت اكتساب الإيراد، خاصة إذا كان على البائع أداء التزامات مؤجلة، أو عندما يحتفظ المشتري بحق إعادة البضاعة. الأمر الذي دفع بالعديد من المراقبين لمجتمع الأعمال إلى الاعتقاد بان النمو الاقتصادي الثابت في العقد الماضي عقد التسعينيات، دفع بالشركات وبشكل تدريجي إلى تبني سياسات غير متحفظة بشأن الاعتراف بالإيراد.

رابعاً: التلاعب بالدفاتر (Cooking the Books)

تقوم الشركات بالتلاعب بأرقام حساباتها إلى حد ما، مستخدمة العديد من الأساليب، وذلك لتحقيق موازنة مستهدفة، أو ضمان معدل معين من المكافآت، وفيما يلي بعض الأساليب التي يمكن للشركات استخدامها من اجل التلاعب بحساباتها، وتوليد أرباح قد تكون وهمية أحياناً:¹⁰

1. تعجيل الإيرادات هناك طريقتين لتعجيل الإيراد هما:

- حجز مبلغ معين بوصفه مبيعات جارية، عندما يكون تقديم الخدمات يمتد لأكثر من سنة، أي تسجيل الدفعة كاملة من المبيعات في نفس الفترة التي تم استلامها فيها، مع أنها تخص أكثر من سنة مالية.
- أما الطريقة الأخرى فتعرف باسم (Channel Stuffing) حيث يرسل الصانع هنا شحنة كبيرة للموزع في نهاية الربع الأخير من السنة، ويقيدها في خانة المبيعات بالرغم من أنها ليست مبيعات فعلية.

⁹ - سعد الساکتي، حسن عمر محمد، معايير المحاسبة والأزمة المالية العالمية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، د.ب.ن، 2016، ص98.

¹⁰ - المرجع نفسه، ص 99.

2. تأجيل المصروفات: حيث تقوم بعض الشركات برسملة مصاريف تخص السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات القادمة، بدلا من استئزالها من دخل السنة التي حدثت فيها.
 3. المصاريف غير المتكررة: حيث يتم إدراج هذه المصاريف من ضمن بنود المصاريف العادية أو المتكررة، والذي يؤدي بدوره إلى تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية.
 4. إيرادات أو مصروفات وهمية: تقوم بعض الشركات بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية وذلك لغرض تضخيم الأرباح، أو لتقليل الخسائر، وربما لأسباب ضريبية معينة.
 5. خطط التقاعد: يمكن للشركات التي تعمل داخل الأسواق الذي ترتفع فيها الأسعار (Bull Market) أن تحسن من إيراداتها عن طريق خفض مصاريف التقاعد، وخاصة إذا كانت الاستثمارات في الخطة تنمو بسرعة أكبر من توقعات الشركة.
 6. بنود خارج جدول الميزانية: تقوم بعض الشركات الأم بإدراج التزامات أو مصاريف معينة، في حسابات بعض فروعها، وذلك من اجل إخفاءها عن بعض الأطراف ذوي العلاقة، باعتبار أن تلك الفروع هي كيانات قانونية مستقلة.
 7. الإيجارات المصطنعة: يمكن استخدامها لحجب تكلفة مبنى جديد من الظهور ضمن بنود الميزانية، حيث يتم إبرام عقد إيجار طويل الأجل، تدفع بموجبه الشركة مصاريف إيجار ثابتة سنويا، وبالتالي تتخلص الشركة من المبلغ الضخم المتعلق بالمبنى، مستخدمة مصاريف الإيجار كبديل عنه.
- خامسا: نموذج (Cookie jar):

تتميز المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق بالاعتماد على الكثير من التقديرات المحاسبية والتي يجب أن تحسب وتسجل بناء على أحداث أو صفقات في السنة المالية الجارية وتترتب عليها التزامات سوف يتم دفعها مستقبلا وتتطلب تقديرا من الإدارة، إلا انه لا يمكن معرفة الأحداث المستقبلية على وجه الدقة واليقين في وقت التقدير فهناك شك في الغالب يحيط بعملية التقدير، وبعبارة أخرى ليس هناك تقدير صحيح وإنما هناك مجال لعدة تقديرات ممكنة. ومن هنا على الإدارة أن تختار تقديرا واحدا، عملية الاختيار هذه تهيئ الفرصة لإدارة الأرباح بحيث انه عندما تختار الإدارة تقديرا في حده الأعلى لتقدير المصروفات المقبولة والممكنة، تكون النتيجة تسجيل مصروف أكبر في الفترة الحالية مما لو اختارت الحد الأدنى للتقدير، وبالتالي يكون من الممكن تسجيل مصروفات اقل في الفترة التالية وهذا يختلف الإدارة ما يعرف ب (Cookie jar reserve) يمكن استخدامها لاحقا لتعزيز الإيرادات.¹¹

ومن الأساليب المستخدمة في هذا المجال تكوين الاحتياطات والمخصصات مثل تقدير مخصص الديون المشكوك فيها وتقدير تكاليف الكفالة ومخصصات المعاش التقاعدي وتقدير نسبة الانجاز في العقود طويلة.

سادسا: تنظيف القوائم المالية

تظهر هذه الممارسة عندما تتوقع الشركة ظهور مصاريف كبيرة خلال فترة الانخراط وهو ما يسمى تغييرات هيكلية، والتي قد تمتد إلى عدة سنوات. بدلا عن الاعتراف بهذه المصاريف بمجرد ظهورها، حيث ينتج عن ذلك تخفيض للدخل بإجمالي المصروفات المتوقعة في سنة واحدة وهو ما يسمى (Big Bath) والنتيجة من ذلك تعزيز دخل السنوات التالية، أما بخصوص الدفع من وراء ممارسة (Big Bath) فهو

¹¹ - سعد الساكني، حسن عمر محمد، مرجع سابق، ص 101-102.

الاعتقاد بان المستثمرين سوف يتسامحون مع الشركة التي أعلنت أرباح سيئة في سنة الممارسة (Big Bath) في حال ما إذا تبعها تحسين فعلي في السنوات اللاحقة (Levitt,1998).

الفرع الثاني: العوامل المحددة لإدارة الأرباح.

وتتمثل محددات إدارة الأرباح في:¹²

أولاً: حجم الشركة

تناولت اغلب الدراسات السابقة حجم الشركة على انه ذو أهمية في إدارة الأرباح، حيث انه كلما زاد حجم الشركة كلما ازدادت احتمالية إدارة الأرباح فيها، وذلك لوجود المجال الواسع لتنظيم المصروفات والمستحقات والبند غير العادية، والمرونة الكبيرة الممنوحة في استخدام التغيرات والتقديرات المحاسبية، وكذلك لوجود احتمالية اكبر لتقلب الأرباح في الشركة ذات الحجم الكبير، لذلك فان حجم الشركة يعتبر عاملاً مؤثراً في سياسات وإجراءات الشركة، بالإضافة إلى وجود حساسية بين الشركات الكبرى والمحيط الخارجي و إلى الدور الاجتماعي والسياسي الذي تتحمله، كما أن الشركات كبيرة الحجم تواجه ضغوطاً كبيرة لمقابلة وتجاوز توقعات المحللين الماليين، كما تتمتع بالقدرة على التفاوض مع المراجعين للتغاضي عن الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى تمتعها بإدارة قوية تمكنها من تجاوز أنظمة الرقابة الداخلية.

ثانياً: ربحية الشركة

تعد ربحية الشركة عاملاً مهماً يدفع بالإدارة اتجاه إدارة الأرباح، فالشركات ذات الأرباح العالية تحاول المحافظة على قيمتها السوقية ومقابلة توقعات المحللين الماليين باستخدامها للمرونة وبشكل اكبر في المناورة بالأرباح بين الفترات المتتالية، وتكون في وضع مريح لإدارة أرباحها لتوفر العديد من الطرق والأساليب للحفاظ أو الوصول إلى المستوى المرغوب به ويحقق مصلحتها، أما الشركات التي تحقق ربحية منخفضة تواجه صعوبات في إدارة أرباحها لعدم توفر الطرق والأساليب الكافية التي تساعد في ذلك، لذلك فان الشركات ذات الأرباح المرتفعة تمارس إدارة الأرباح أكثر من الشركات ذات الأرباح المنخفضة.

ثالثاً: نسبة المديونية

تعد نسبة المديونية أحد أهم العوامل المحتملة التي تؤثر على اختيار الإدارة للسياسات والطرق والأساليب المحاسبية بهدف إدارة أرباحها فالشركات التي تعتمد على الديون في إدارة نشاطها الاقتصادي ترتفع فيها نسبة المديونية وتنخفض فيها أو تنعدم العوائد التي تقرر للمساهمين، أو المستثمرين وتكون عرضة للمخاطر، كلما ارتفعت نسبة المديونية تحاول إدارة الشركة تخفيض هذه النسبة وذلك باللجوء إلى ممارسات إدارة الأرباح. بالإضافة إلى المحددات التالية:

1. القيد بالبورصة: الشركات المقيدة بالبورصة اقل عرضة لممارسة إدارة الأرباح لوجود مسئولين يقيمون أنشطتها.
2. سيولة الشركة: وجود أموال سائلة لدى الشركة في الوقت المناسب لمقابلة التزاماتها في موعد استحقاقها تكون سبباً لممارسة إدارة الأرباح.
3. هيكل الملكية.

¹² - إبراهيم احمد محمد النعاس، إدارة الأرباح المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها في شركات المساهمة الليبية، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة بنغازي، ليبيا، 2014، ص ص 61- 62.

4. نوع الصناعة: نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة.

المطلب الثالث: طرق الكشف عن إدارة الأرباح

تعد عملية الكشف عن إدارة الأرباح عملية مهمة، كما أن هنالك العديد من الدراسات التي تطرقت إلى هذا الموضوع والتي تبين من خلالها أن هناك طريقتين للكشف عن إدارة الأرباح وهما:¹³
أولاً: طريقة التحليل المحاسبي
وتتمثل فيما يلي:

- تحديد السياسات المحاسبية الرئيسية.
- تقدير المرونة المحاسبية للمؤسسة.
- تقييم الإستراتيجية المحاسبية.
- تقييم جودة الأوضاع للمؤسسة.
- تحديد احتمالات المخاطر.
- منع التشوهات المحاسبية.

ثانياً: طريقة المستحقات الاختيارية

تناولت العديد من الدراسات أهمية المستحقات في اكتشاف إدارة الأرباح، حيث يتم في هذه الطريقة تحديد المستحقات الكلية ثم يتم حذف المستحقات غير الاختيارية منها للوصول إلى المستحقات الاختيارية. حيث نجد العلاقة التالية: المستحقات الكلية = المستحقات غير الاختيارية + المستحقات الاختيارية.

ويمكن التعبير على هذه المعادلة كما يلي¹⁴: $TAt = NDA_t + DAC_t$ حيث أن:

TAt = المستحقات الكلية للمؤسسة في السنة (t).

NDA_t = المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة في السنة (t).

DAC_t = المستحقات الاختيارية للمؤسسة في السنة (t).

وتتألف المستحقات الكلية من مستحقات اختيارية يتم تحديدها من قبل الإدارة ومستحقات غير اختيارية يتم تحديدها اقتصادياً.

وتعرف المستحقات غير الاختيارية بأنها تلك النفقات الإلزامية التي لم تحقق فعلاً ويتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية مثل الفواتير القادمة أو رواتب الشهر القادم.

أما المستحقات الاختيارية فتعني المصروفات غير الإلزامية، الأصول التي يتم تسجيلها ضمن المحاسبة التي لم تتحقق بعد.¹⁵ وقد تم تقديم عدة نماذج لتقدير المستحقات الاختيارية نذكر منها:¹⁶

¹³- خالد محمد اللوزي، مرجع سابق، ص 13.

¹⁴- عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، إدارة الأرباح" عوامل نشوئها وأساليب وسبل الحد منها"، الطبعة الأولى، بغداد، 2015، ص 76.

¹⁵- عبير لخشين، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2014، ص 36.

1. نموذج جونز (The Jones Model, 1991) : يستخدم نموذج جونز الانحدار لقياس المستحقات الاختيارية بفرض أن المستحقات غي الاختيارية ثابتة من فترة إلى أخرى. وفصلها عن المستحقات الكلية لقياس ممارسات إدارة الأرباح، وفي هذا النموذج يتم إدراج التغير في الإيرادات والآلات والمعدات والملكية الكلية للسيطرة على التغيرات في المستحقات غير الاختيارية الناتجة عن تغيير القرارات الاقتصادية، كما يتضمن إجمالي حقوق الملكية والمعدات لحساب جزء من إجمالي المستحقات المتعلقة بحساب الاستهلاك غير الاختياري، فالتغيرات في الإيرادات تستخدم للسيطرة على التغيرات في حسابات رأس المال العامل كالمخزون وحسابات القبض وحسابات الدفع، وقد ركز جونز فمن خلال هذا النموذج على عاملين لتقدير المستحقات الاختيارية وهما : رقم الأعمال وإجمالي الأصول الثابتة باعتبارهما اقل عرضة للتلاعب من طرف الإدارة.
 2. نموذج جونز المعدل (The modified Jones Model, 1995) : يتم استخدامه لقياس إدارة الأرباح من طرف (Dechow et al. 1995) كما ناقش ضعف نموذج جونز في قدرته للكشف على اثر التلاعبات على أساس المبيعات، ويرجع ذلك إلى انه من المفترض أن التغيرات في المبيعات الآجلة من المقرر أنها ناتجة عن إدارة الأرباح ، ويرجع هذا على أساس انه من السهل إدارة الأرباح من خلال حرية التصرف في عائدات المبيعات الآجلة بدلا من ممارسة حرية التصرف في عائدات المبيعات النقدية.
 3. نموذج كوثاري والآخرين (Kothari and al. 2005): يعتبر نموذج كوثاري أكثر دقة في الكشف عن إدارة الأرباح، حيث اقترح كوثاري ومجموعة من الباحثين نموذجا لحساب المستحقات الاختيارية ، حيث تم إدخال عامل الأداء الاقتصادي، كما يشير إلى انه يمكن تحسن فعالية النماذج السابقة المستخدمة لقياس المستحقات الاختيارية من خلال التحكم في العائد على الأصول، والذي يمكن أن يكون له تأثير على قياس المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة.
- إضافة النماذج ا تطرقنا إليها مسبقا توجد العديد من النماذج المطورة الأخرى مثل نموذج رامان وشحور (Raman and Shahrur. 2008) الذي ادخل متغير القيمة الدفترية والقيمة السوقية لقياس المستحقات الاختيارية، والنماذج التي ركزت على تقسيم المستحقات الكلية إلى مستحقات قصيرة الأجل ومستحقات طويلة الأجل، حيث تعتبر المستحقات طويلة الأجل أكثر عرضة لإدارة الأرباح مقارنة بالمستحقات قصيرة الأجل.

¹⁶- حنان قسوم، دور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة سطيف01، الجزائر، العدد 11 ديسمبر، 2016، ص 663.

المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

يعد النظام المحاسبي المالي وليد التطورات الاقتصادية الحاصلة فقد وضع لمواكبة هذه التطورات ولتوحيد المحاسبة في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية (IFRS، IAS)، وقام بتغيير عدة سياسات محاسبية والاعتماد على التقديرات المحاسبية والحكم الشخصي مما يتيح المجال لإمكانية التأثير على أرباح الشركات المعلنة، ومن خلال هذا المبحث سيتم التعرف على هذا النظام " مفهومه ، أهدافه، مجال تطبيقه، مبادئه..." وكذلك معرفة ما مدى مساهمته في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ودوره في ضبط هذه الأخيرة.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية النظام المحاسبي المالي وأهدافه

سننظر في هذا المطلب إلى مفهوم وأهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: مفهوم وأهمية النظام المحاسبي المالي

أولاً: مفهوم النظام المحاسبي المالي

هناك عدة تعاريف للنظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية نذكر منها:

1- عرفها معهد المحاسبين القانونيين العموميين الأمريكيين AICPA سنة 1953 أنها: " فن تسجيل وتبويب وتلخيص لجميع العمليات ذات الطبيعة النقدية التي يقوم بها المشروع من أجل معرفة النتائج التي توصل إليها."¹⁷

2- يعرفها الدكتور حلمي نمر " أنها مجموعة من الفروض المنطقية والمبادئ العلمية المتعارف عليها والتي تحكم تسجيل وتبويب وتحليل العمليات ذات القيم المالية، المتعلقة بوحدة محاسبية في مجموعة من الدفاتر والسجلات قصد تحديد نتيجة حركة الأموال في المشروع من ربح أو خسارة."¹⁸

3- عرف النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية وفق القانون 11/07 في المادة 03 " نظام لتنظيم المعلومات يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ، ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية."¹⁹ ومن خلال هذه التعاريف يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي هو "عبارة مجموعة من الإجراءات والخطوات التي تحتوي على مبادئ وفروض تحدد المستندات والدفاتر والسجلات وجميع الإجراءات والأدوات والتعليمات، التي يجب إتباعها لإحكام عمليات القياس وطرق عرض النتائج ومراقبتها بشكل دقيق ومحايد".

ثانياً: أهمية النظام المحاسبي المالي

من أجل الدخول في الاقتصاد الدولي، وضمان حرية التجارة الدولية باتت الأهمية واضحة للنظام المحاسبي المالي في الجزائر والتي يمكن إبرازها فيما يلي:²⁰

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

¹⁷- إبراهيم بومزايد، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، الدار الجزائرية، الجزائر، 2018، ص 05.

¹⁸ - فكري عبد الحميد عشاوي، أساسيات المحاسبة المالية، دار الشروق، جدة، السعودية، 1983، ص 19.

¹⁹- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، العدد 74، ص 03.

²⁰- سامية منصر، الإفصاح وتقييم الأداء المالي للقوائم المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي على ضوء معايير المحاسبة والإنلاغ

المالي الدولية IFRS-IAS، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2011، الجزائر، ص 06.

- النظام المالي المحاسبي يتوافق مع المعايير الدولية والمعلومة المالية، وبالتالي فهو قريب من الممارسات المحاسبية العالمية، ومتكيف مع الاقتصاد الحديث بإنتاجه معلومة مالية ذات جودة مما يؤدي إلى تقريب المحاسبة الجزائرية من المحاسبة العالمية.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين المالية والمستقبلية كما يسمح للمقارنة.
- النظام المحاسبي المالي أتى لسد الثغرات في القانون التجاري ومنع الممارسات الغير شرعية ولترسيخ أسس التسيير الشفاف.
- يشجع الاستثمار الأجنبي نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين.
- خلق انسجام بين النظام المحاسبي الجزائري والأنظمة المحاسبية الدولية.
- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في جدول سيولة الخزينة و جدول حركات رؤوس الأموال، و جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة.

الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي

من بين الأهداف المنتظر تحقيقها بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF ما يلي:²¹

- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات وأدائها المالي ومدى احترامها لتنظيمها وطبيعتها نشاطاتها وأحجامها.
- السماح بإجراء مقارنة للقوائم المالية للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات سواء على المستوى الوطني أو الدولي.
- المساهمة في التنمية وزيادة مردودية المؤسسات من خلال تقديم أفضل الميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي توفر جودة وفعالية تسييرها.
- نشر معلومات وافية صحيحة وموثوقة تسمح لمستعملي هذه المعلومات بمتابعة وضعية المؤسسات وبالتالي تساعد على فهم أفضل لهذه المعلومات وبالتالي تسهيل اتخاذ القرارات.
- المساهمة في خلق قاعدة إحصائية على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات صادقة وموثوقة ثم جمعها بشفافية من مجموع المؤسسات؛
- العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات.
- ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات بالاعتماد على قواعد محاسبية متشابهة دوليا وهو ما يؤدي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر.
- ستستفيد الشركات متعددة الجنسيات من هذا النظام للقيام بممارستها المحاسبية في مختلف الدول على اعتبار أن SCF ما هو في الواقع إلتبني للمعايير المحاسبية المطبقة على المستوى الدولي.

المطلب الثاني: مجال تطبيق ومقومات النظام المحاسبي المالي ومبادئه

سنتطرق في هذا المطلب إلى مجال ومقومات المبادئ التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي.

²¹- مليكة زغيب، سوسن زيرق، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي، 2012، ص 12.

الفرع الأول: مجال تطبيق ومقومات النظام المحاسبي المالي

أولاً: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

تتمثل الكيانات الملزمة بمسك المحاسبة المالية حسب المادة 04 من القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 في: ²²

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- طبقاً لأحكام المادة الثانية من القانون 11/07 استثنى المشرع الجزائري من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية، أما الكيانات الجد صغيرة التي لا يتعدى عدد مستخدميها ورقم أعمالها ونشاطها الأسقف المحددة بموجب القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008، فيمكن لها أن تستغني على المرجعية الكاملة للنظام المحاسبي المالي المتمثلة في " المحاسبة المالية" وتعد كشوفها المالية بمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى " محاسبة الخزينة" نظراً لتبنيها لفرضية الخزينة وليس لفرضية الالتزام. ²³

• ثانياً: مقومات النظام المحاسبي المالي

من مقومات النظام المحاسبي المالي ما يلي: ²⁴

1- المستندات " الوثائق:

- المستند هو وثيقة يستفاد منها كدليل موضوعي مؤيد لحدوث معاملة مالية مثل الشيكات والفواتير والإيصالات.
 - وللمستندات أنواع فمنها الداخلية وهي المحررة بمعرفة المنشأة مثل صورة فاتورة البيع والخارجية هي المحررة بمعرفة الغير مثل أصل فاتورة الشراء.
 - وتعتبر المستندات ذات أهمية لأنها دليل إثبات في حالة نشوء منازعات قضائية بين المنشأة والغير، وهي أساس القيد في الدفاتر المحاسبية كما يتم استخدامها في أثناء عملية مراجعة الحسابات.
- 2- الدفاتر " السجلات": وتنقسم الدفاتر الأساسية إلى نوعين هما:

²² مراد كواشي، المحاسبة المالية حسب قواعد النظام المحاسبي المالي SCF، الطبعة الأولى، الدار الجزائرية، الجزائر، 2017، ص 09-10.

²³ محمد الحبيب مرحوم، النظام المحاسبي المالي، محاسبة قواعد أم محاسبة مبادئ؟، مجلة الاقتصاد والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس بمستغانم، العدد 02، 2018، ص 204.

²⁴ زهية بعلي، دور النظام المحاسبي المالي SCF في الإفصاح عن المعلومات المالية- دراسة حالة مديرية الضرائب بمستغانم، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016-2017، ص 14-15.

- أ- دفتر اليومية: هو الدفتر الذي تقيده فيه العمليات المالية للمنشأة وفقا لقاعدة القيد المزدوج أولا بأول حسب تسلسل تاريخ حدوثها، ويتم التسجيل في هذا الدفتر حسب الخطوات التالية:
- كتابة التاريخ.
 - كتابة اسم الحساب المدين في خانة البيان على السطر الأول من القيد (في أقصى اليمين) مع المبلغ.
 - كتابة اسم الحساب الدائن في خانة البيان على السطر الثاني من القيد (في أقصى اليسار) مع المبلغ.
 - إعطاء شرح مختصر لكل عملية بعد كل قيد.
 - ترك سطر دون كتابة بعد كل قيد لتحقيق استقلال ووضوح كل قيد عن غيره من القيود.
 - التأكد من تساوي المبالغ المدينة مع المبالغ الدائنة.
- ب- دفتر الأستاذ: هو سجل ترحل اليه جميع العمليات التي تم تسجيلها في دفتر اليومية حيث يتم تجميع العمليات المتجانسة والتي من نوع واحد في حساب واحد.
- 3- ميزان المراجعة: هو عبارة عن كشف أو قائمة يظهر فيه أرصدة الحسابات المفتوحة بدفتر الأستاذ.

الفرع الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي

يعتمد النظام المحاسبي المالي لإعداد القوائم المالية على المبادئ المحاسبية التالية:

- 1- مبدأ القيد المزدوج: في المادة 16 من القانون 11/07 أن الكتابات المحاسبية تحرر وفقا لمبدأ القيد المزدوج " دفتر اليومية"، ويجب أن يحتوي كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والأخر دائن، ويجب أن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن.²⁵
- 2- مبدأ الوحدة المحاسبية: نصت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 156-08 يجب أن يعتبر الكيان "الشركات" كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها.²⁶
- 3- مبدأ الاستمرارية: أقرت المادة 07 من نفس المرسوم بهذا المبدأ، حيث نصت على أن القوائم المالية تعد على أساس استمرارية الاستغلال "النشاط"، بافتراض متابعة الشركة لنشاطها في المستقبل إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تتسبب في التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.²⁷
- 4- مبدأ الدورة المحاسبية "الفترة المحاسبية": ويقصد بها الفترة التي تعتمدها المؤسسة لتحديد نتائج أعمالها ومركزها المالي، وعادة ما تكون سنة حيث تبدأ في 01/01/ N وتنتهي في 31/12/ N.²⁸
- 5- مبدأ ثبات وحدة النقود: نصت المادة 12 و 13 من القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية وهي الدينار الجزائري.²⁹

²⁵- حمزة بن خليفة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (2011-2015)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017-2018، ص 12.

²⁶- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي 156-08، الصادر في 26 ماي 2008م، العدد 27، ص 12.

²⁷- المرجع نفسه، ص 11.

²⁸- خالد هادفي، مساهمة النظام المحاسبي المالي في تطوير أساليب التحليل المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة اقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018-2019، ص 35.

- 6- مبدأ التكلفة التاريخية: نصت المادة 16 من المرسوم التنفيذي 08-156 على تقييد الأصول والخصوم والنواتج والأعباء، وتعرض هذه الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية "قيمتها عند تاريخ الشراء".³⁰
- 7- مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة: أو مبدأ الأهمية النسبية حسب المادة 11 من نفس المرسوم، يقتضي هذا المبدأ أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها اتجاه الكيان.
- 8- مبدأ الصورة الصادقة: أما المادة 19 من نفس المرسوم فتتضمن أنه يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية وتغير الوضعية المالية للكيان.
- 9- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: ويقصد بها عدم تعديل المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات المحاسبية التي يطبقها الكيان، كما جاء في المادة 15 من المرسوم 08-156 أنه يجب الالتزام بهذا المبدأ حيث لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، فانسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة يقتضي تطبيق نفس الطرق والقواعد المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.³¹
- 10- مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني: يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، حيث أقر على ضرورة تغليب الواقع المالي "الاقتصادي" على الشكل القانوني، أي أنه ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني.³²
- 11- مبدأ الحيطة والحذر: وفقا لهذا المبدأ يجب الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد.³³
- 12- مبدأ عدم المقاصة: حيث ينص هذا المبدأ على أنه لا يمكن إجراء أية مقاصة بين كل من الأصول والالتزامات والمصاريف والإيرادات وهذا بغية الحفاظ على قيمة المعلومات المالية.

المطلب الثالث: مساهمة النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى أهم ممارسات الإرباح في ظل النظام المحاسبي المالي وأهم القيود التي جاء بها هذا النظام للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الفرع الأول: ممارسات إدارة الأرباح في ظل النظام المحاسبي المالي

أولاً: بالنسبة للأصول طويلة الأجل وتكاليف الإقراض:

تم ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بهذه البنود كما يلي:³⁴

²⁹- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص 04.

³⁰- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع سابق، ص 12.

³¹- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق ل 25 مارس 2009م، ص 21.

³²- عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص 35.

³³- خليصة مجيلي، دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية- دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس- سطيف، الجزائر، 2017-2018، ص 147.

1- تقييم الأصول طويلة الأجل: إما بطريقة مرجعية أين يتم إدراج الأعباء والمنتجات وفق نسبة التقدم لعمليات الإنجاز، أو بطريقة مرخص بها حيث يتم تسجيل المنتجات بقيم تعادل الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا.

2- تكاليف الإقراض: سواء بمعالجات مرجعية وذلك من خلال التسجيل ضمن مصاريف الدورة التي تتحملها أو بمعالجات مسموح بها أي الإدراج المباشرة في تكلفة الاقتناء أو البناء أو إنتاج الأصل المالي. ثانيا: بالنسبة للاهلاك وتقييم المخزونات:

تتم ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بهذه البنود كما يلي:³⁵

1- طرق الاهتلاك: يتم احتساب أقساط الاهتلاك وفق إما الاهتلاك الخطي، على أساس وحدات الإنتاج، الاهتلاك المتناقص أو الاهتلاك المتزايد.

2- طرق تقييم المخزونات: تقييم بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة انجازها الصافية، إما عند خروجها من المخازن باستخدام طريقة الداخول أولاً الصادر أولاً (FIFO)، أو التكلفة الوسطية المرجحة.

ثالثا: التقديرات الشخصية

نجد أن النظام المحاسبي المالي فتح المجال للعديد من التقديرات الشخصية للإدارة والتي تؤدي إلى التلاعب بالأرباح وتوجيهها بما يحقق مصالح الإدارة والتي نذكر منها: تقدير العمر الافتراضي للتنبينات، تقدير القيمة المتبقية، تقدير قيمة الأصل الثابت عند إعادة التقييم.³⁶

الفرع الثاني: دور النظام المحاسبي المالي في ضبط إدارة الأرباح

يتوفر النظام المحاسبي المالي على بعض القيود التي تحد من ممارسات إدارة الأرباح والمتمثلة في: أولاً: قيود على تغيير السياسات والتقديرات المحاسبية

يعرف النظام المحاسبي المالي الطرق المحاسبية في المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي بأنها "مجموعة المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية، والتي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية"، كما أن النظام المحاسبي المالي قد ألزم المؤسسات وذلك وفق مبدأ الثبات بإتباع نفس طرق التقييم المعتمدة في المؤسسة من سنة إلى أخرى وهذا للمحافظة على قابلية المعلومات المالية للمقارنة، حيث يلزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات التي تنشط في الجزائر وتدخل في حيز التطبيق على تكييف مبالغ السنة المالية مع السنة التي تليها في حالة تغير طرق التقييم والتسجيل، ونص النظام المحاسبي المالي على هذا المبدأ من خلال المادة 15 من نفس المرسوم، والتي جاء فيها ما يلي: "يقضي

³⁴- فؤاد صديقي، سلوك إدارة الأرباح في الكيانات الاقتصادية الجزائرية في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الباحث، العدد 15، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015، ص 164.

³⁵- عبد النور شين، محمد زرقون، دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة "2006-2014"، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، العدد 03، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2017، ص 14.

³⁶- عبد الغني بن عمارة، مسعود كسكس، محمد زرقون، ممارسات إدارة الأرباح في شركات قطاع الاتصالات بالجزائر- دراسة تطبيقية خلال الفترة 2009-2016، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 02-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، وجامعة غرداية، الجزائر، 2018، ص 31.

انسجام المعلومات المالية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات"، كما نص على انه لا يبرر أي استثناء عن ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم، إلا أن النظام المحاسبي المالي استثنى مبدأ ثبات طرق تقييم في حالة الرغبة في تحسين نوعية القوائم المالية. ونص على هذا من خلال الفصل السادس للقانون 11/07 والذي جاء فيه ما يلي:

- يمكن أن تلجا المؤسسة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو طرق المحاسبة إذا كان الغرض منها تحسين جودة القوائم المالية.
- يرتكز تغير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدة والتي تسمح بتقديم معلومات موثوقة أكثر والحصول عليها.
- تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض القوائم المالية.
- لا يتم تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للمؤسسة المعنية، وعندما يتم تغيير الطرق لا بد من إيضاح ذلك لمساعدة متخذ القرار على القيام بالمقارنة.

ثانياً: ضرورة الإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية

ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة الإفصاح في الملحق عن سياسات والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وهذا من شأنه أن يضيق المجال أمام المسيرين لممارسة أساليب إدارة الأرباح، وتمثل هذه الإفصاحات في:

- مدى مطابقة أو عدم مطابقة السياسة المحاسبية للقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وكل مخالفة يجب تفسيرها وتبريرها.
- بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول القوائم المالية ولا سيما : طريقة الاهتلاك المتبعة، طريقة تقييم المخزونات، كيفية تقييم سندات المساهمة... الخ.
- الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختبارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما.
- تفسيرات حول وضع تغيير الطريقة وتبرير هذه التغييرات وتأثيرها ورؤوس الأموال الخاصة في السنة المالية الحاضرة والسنوات المالية السابقة وطريقة الإدراج في الحسابات.
- بيان الاهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة والمخصصات والاستثناءات التي تمت خلال السنة المالية.
- كتوضيحات حول طبيعة الديون الخاصة غير محددة المدى ومبلغها.
- بيان معلومات كافية عن القيم المعاد تقييمها.
- بيان آجال استحقاق الحسابات الدائنة والديون في تاريخ وقف الحسابات.

- تقديم توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبلغها وتطوراتها أو الاهتلاكات أو المعالجة المحاسبية ل: الشهرة، فوارق التحويل للعمليات بالعملة الأجنبية، العناصر غير العادية، المنتوجات والأعباء القابلة للانتساب إلى سنة مالية أخرى،...الخ.
- طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات الواردة في رؤوس الأموال.

ثالثاً: وجوب إعداد قائمة التدفقات النقدية

حسب النظام المحاسبي المالي يجب أن تظهر قائمة التدفقات النقدية مبنية حسب طبيعة الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وكلما ازداد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كلما انخفض احتمال وجود إدارة الأرباح وبالتالي تزداد جودة المعلومات المحاسبية، كما يفيد هذا التصنيف في اكتشاف أي وجود محتمل للممارسات الحقيقية لإدارة الأرباح حيث تصبح ملاحظة أي خلل في التدفقات النقدية سهلاً وذلك بمقارنتها مع تدفقات السنوات الماضية أو الاطلاع على معلومات حول هذه التدفقات في الملاحق.³⁷

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

يعتبر كل من موضوع الغش والتحايل في القوائم المالية أهم المواضيع الحديثة والتي لقيت اهتماماً كبيراً ومتزايداً في الوقت الراهن وذلك من قبل الباحثين والأكاديميين، ومن خلال ما سبق سوف يتم عرض لبعض الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع وتقديم ملخص لكل دراسة ومنه تم تقسيم المبحث إلى مطلبين.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

وقد اعتمدت دراستنا على مجموعة متنوعة من الدراسات السابقة التي تطرقت لتغير، سنوجزها فيما يلي:

الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية

من بين الدراسات العربية التي تم الاعتماد عليها نجد:

أولاً: دراسة بلال كيموش (2019): إدارة الأرباح في ظل التغير المحاسبي-حالة النظام المحاسبي المالي في الجزائر (2003-2015): هدفت هذه الدراسة إلى فحص أثر تبني النظام المحاسبي المالي في مستوى إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية، حيث شملت 14 مؤسسة بين 2003 و 2015، وقد تم قياس إدارة الأرباح من خلال تصميم نموذج بالاعتماد على نموذج (Dechow et al.) لعام 1995، أما فحص الفرضيات فكان بالاعتماد على الاختبارات الإحصائية اللامعلمية، وقد توصلت النتائج إلى أن تبني النظام المحاسبي المالي نتج عنه انخفاض ذو دلالة إحصائية في النتائج المحاسبية والتدفقات المالية وكذلك انخفاض في المستحقات الكلية والاختيارية،

³⁷- فوزي لوالبية، دور مبادئ النظام المحاسبي المالي الجزائري scf في ضبط ممارسات إدارة الأرباح- دراسة تحليلية تقييمية، مجلة الاقتصاد الدولي والعملة، العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2021، ص 50-48.

وأن الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي نتج عنه انخفاض ذو دلالة إحصائية في مستوى إدارة الأرباح، مقارنة بفترة المخطط المحاسبي الوطني.

ثانيا: دراسة فؤاد صديقي (2015): سلوك إدارة الأرباح في الكيانات الاقتصادية الجزائرية في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي: هدفت إلى دراسة سلوك إدارة الأرباح في الكيانات الاقتصادية الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي التي تعتبر من أهم التحديات التي تثير انشغال أصحاب المصلحة خاصة "المستثمرين والمقرضين"، ونتجت عن هذه الدراسة مجموعة نتائج من أهمها أن الكيانات الاقتصادية الجزائرية تمارس سلوك إدارة الأرباح في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، وجود ارتباط معنوي بين فترات تطبيق النظام المحاسبي المالي وممارسة سلوك إدارة الأرباح في الكيانات الاقتصادية، لا يوجد ارتباط معنوي بين ممارسة سلوك إدارة الأرباح والخصائص الاقتصادية للكيان "نوع قطاع النشاط، حجم الكيان، والشكل القانوني للكيان.

ثالثا: دراسة بوسنة حمزة (2018): العوامل المؤثرة في جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح. دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة بالبورصة: هدفت هذه الدراسة إلى محاولة الكشف عن جودة أرباح المؤسسات الفرنسية المدرجة بالبورصة ضمن مؤشر (CAC ALL-Tradable) خلال الفترة (2005-2014) لمعرفة العوامل المؤثرة فيها، ولقد حصرت الدراسة العوامل المؤثرة في جودة الأرباح في: "خصائص مجلس الإدارة، خصائص لجنة التدقيق، عوامل التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى المتغيرات الضابطة"، من خلال ذلك تم فحص جودة الأرباح المحاسبية عن طريق حساب القيمة المطلقة، للمستحقات الاختيارية المقاسة بتطبيق نموذج "Kothari et al.2005" ونماذج البيانات الطولية. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هو أن استقلالية لجنة التعيينات وارتباط المؤسسة بمكاتب التدقيق كبيرة الحجم، تعتبر من العوامل التي ترفع من جودة أرباح المؤسسات الفرنسية، وأن عدد اجتماعات مجلس الإدارة، استقلالية لجنة التعويضات، التخصص القطاعي للمدقق، وألعاب الخدمات غير التدقيقية تعتبر من العوامل التي تخفض من جودة أرباح المؤسسات الفرنسية، بالإضافة إلى أنه لا يوجد أي تأثير معنوي لباقي متغيرات الدراسة على جودة أرباح المؤسسات الفرنسية.

رابعا: دراسة عبد النور شني (2017): دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة (2006-2014): تهدف هذه الدراسة إلى اختبار تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات إدارة الأرباح على عينة من الشركات الاقتصادية الجزائرية خلال فترة من 2006 إلى 2014، ومن خلال هذه الدراسة توصل الباحث إلى النتائج من بينها أن تطبيق النظام المحاسبي المالي ساهم في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح، كما أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير ذو فروقات جوهرية للعوامل التحفظ المحاسبي مخاطر الاستغلال و مؤشر السيولة في توجيه ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، واعتبرت كبديل للمقاييس المذكورة في البحوث العلمية التقليدية "ربحية الشركات، حجم الشركة، و التسعير في البورصة"، باعتبار أن بيئة أعمال السياق الجزائرية تختلف اختلاف كبير من حيث التشريعات و التركيبة البشرية و الاجتماعية و الثقافية.

خامسا: دراسة قسوم حنان (2016): دور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة القوائم المالية. دراسة تطبيقية في بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى ممارسة المؤسسات محل الدراسة لإدارة أرباحها خلال الفترة الممتدة من سنة 2011 إلى سنة 2013 ، وخاصة بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية "IAS/IFRS" والذي يهدف إلى تقديم قوائم مالية صادقة ذات جودة عالية وخالية من ممارسات إدارة الأرباح، ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج هي وجود تباين بين سنوات الدراسة من حيث ممارسة المؤسسات محل الدراسة لإدارة أرباحها، حيث تقوم هذه المؤسسات باستخدام مستحقاتها الاختيارية بشكل موجب خلال جميع فترات الدراسة بهدف تضخيم الربح المحاسبي . بمعنى أن طريقة استخدام المستحقات الاختيارية لا تعكس تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على تحسين جودة القوائم المالية من حيث الحد من إدارة المؤسسات لأرباحها..

سادسا: دراسة رنا صقور (2014): دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح : هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كان الإفصاح المحاسبي الطوعي يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفق لرأي المهنيين والأكاديميين وكذلك معرفة ما إذا كان هناك اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح المحاسبي الطوعي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بدراسة ميدانية لبعض المهنيين والأكاديميين ، حيث تم اختيار عينة منهم بشكل عشوائي لتوزيع استبيانات على أفرادها ، ومن النتائج التي تم التوصل إليها هي أن الإفصاح عن المعلومات غير المالية و المعلومات التنبؤية وفعالية نظام الرقابة الداخلية يساهم في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح، لا يساهم الإفصاح عن البيئة التي تعمل فيها الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

الفرع الثاني: الدراسات بالأجنبية

من بين الدراسات الأجنبية التي تم الاعتماد عليها نجد:

YosrHrichi(2013): Les effets de l'adoption obligatoire des normes IFRS sur la gestion du résultat comptable, une analyse de 100 entreprises françaises.

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار تأثيرات الاعتماد الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية على إدارة الأرباح في الشركات الفرنسية، من خلال تحليل مقارن لمتوسطات المستحقات الاختيارية كمقياس لممارسات إدارة الأرباح، ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو أن الاعتماد الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية له علاقة ذات تأثيرات موجبة على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الفرنسية، مما يعني أن الاعتماد الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية أدى إلى زيادة المستحقات الاختيارية، مما ينعكس سلبا على جودة المعلومات المحاسبية.

ثانيا: دراسة: Alex Augusto TimmRathke et al (2016): International Financial Reporting Earnings Management in Latin America. Standards and

تهدف هذه الدراسة تحليل مستوى إدارة الأرباح في شركات أمريكا اللاتينية بعد اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية اعتبارا من جانف 2010 ، وتحليل دور التسعير الدولي لشركات أمريكا اللاتينية في الولايات المتحدة الأمريكية في ظل هذه الممارسات، وذلك بالمقارنة مع الشركات الأنجلوسكسونية، والأوروبية، من خلال اختبار مستوى الإختلافات في ممارسات إدارة الأرباح بين المجموعات الثلاثة، للفترة الممتدة بين 2011-2012 . ومن بين أهم النتائج أن شركات أمريكا اللاتينية تقدم مستويات أعلى من ممارسات إدارة الأرباح مقارنة

بالشركات الأوروبية والأنجلوسكسونية. عند تحليل دور التسعير الدولي لشركات أمريكا اللاتينية في الولايات المتحدة الأمريكية مقارنة بمثيلها في شركات الدول الأوروبية و الأنجلوسكسونية، أظهرت النتائج أن شركات أمريكا اللاتينية لا تزال تقدم مستويات أعلى من ممارسات إدارة الأرباح.

المطلب الثاني: القيمة المضافة للدراسة الحالية

لقد أفادتنا الدراسات السابقة التي اعتمدنا عليها في بحثنا، في تكوين فكرة عن حول موضوعي إدارة الأرباح والنظام المحاسبي المالي ، كما أفادتنا في الحصول على المصادر اللازمة لموضوع الدراسة الحالية، وفي بناء وتطوير أدوات جمع البيانات للدراسة الراهنة، والمتمثلة في الأداة الرئيسية لجمع البيانات (استمارة الاستبيان) بالإضافة إلى الأدوات الداعمة، وفي كيفية بناء وصياغة الإستبيان وطريقة العرض وأسلوب التحليل الخاص بالإستبيان، أما فيما يخص الملاحظة فقد استفدنا في كيفية بناء شبكة الملاحظة وكيفية تحليل المؤشرات الميدانية، واختيار البرنامج المناسب لتحليل نتائج الدراسة، بالإضافة إلى تحليل المحتوى وتمثل في كيفية تحليل الوثائق وكيفية الاستفادة منها واستغلالها وتوظيف المعلومات التي تفيدنا في موضوعنا، وعلى الرغم بدرائتنا بكيفية توظيف هذه الأدوات ووجود خبرة لدينا حول كيفية استخدامها إلا أننا صادفنا بعض من الغموض الذي أزاحته هاته الدراسات، كما أفادتنا في التعرف على العينة والمنهج، فمن خلال اطلاعنا عليها تيقنا أن العينة العشوائية الطبقية والمنهج الوصفي هما السبيل في التطرق إلى جوانب عديدة للظاهرة المدروسة، بالإضافة إلى الاستفادة منها تحديد المتغيرات المناسبة للدراسة لتجنب أن تكون دراستنا متشابهة في زاوية الدراسة الميدانية مع الدراسات السابقة أي التطرق إلى أبعاد جديدة، كما ساعدتنا على تكوين فكرة حول نوع المعالجة الإحصائية والتعرف على كيفية تحليل الجداول المتعلقة بالدراسة وكيفية تحليل الأشكال الموظفة لإخراجها من صورتها الجافة، وأفادتنا في كيفية تفسير النتائج وتقديم التوصيات والاقتراحات.

تناولت الدراسات السابقة في أغلبها نفس موضوع الدراسة الحالية كونها تناولت موضوع ممارسات إدارة الأرباح كمتغير رئيسي للدراسة وربطها مع متغيرات أخرى مثل الإفصاح المحاسبي، معايير الحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي كما هو الحال بالنسبة لبعض الدراسات والموضوع محل الدراسة وغيرها ورغم تشابه الدراسة الحالية وتقاطعها مع الدراسات السابقة في نقاط متعددة، إلا أن هناك اختلاف في الجانب الميداني، حيث أن الدراسة الحالية تركز على تشخيص واقع إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وإبراز دور النظام المحاسبي المالي في الحد منها من وجهة نظر عينة من المهنيين والأكاديميين باستخدام أداة الإستبيان التي مكنتها من جمع البيانات اللازمة

لذلك فإن الإضافة التي يمكن أن تساهم به هذه الدراسة هو معرفة أهم طرق ممارسات إدارة الأرباح السائدة في المؤسسات الجزائرية ومدى تأثير هذه الممارسات بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي

خلاصة الفصل الأول:

في نهاية هذا الفصل يمكن القول أن إدارة الأرباح هي شكل من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية، حيث يقوم المحاسب من خلال معرفته لهذه القوانين والقواعد والمبادئ المحاسبية إلى معالجة الأرقام الموجودة في القوائم المالية من خلال إتباع عدة أساليب، ومع تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي SCF الذي جاء بمجموعة من الإجراءات التي تنظم المعلومات الموجودة في هذه القوائم وتصنفها وتخزنها لتعرض بذلك كشوف تعكس بصورة صادقة الوضعية المالية وفق مبادئ وفروض وقواعد جاء بها هذا النظام ، فقد كان لهذا الأخير دور فعال في زيادة موثوقية هذه المعلومات والبيانات والأرقام المالية المدونة في القوائم المالية وخاصة الأرباح التي يتم التلاعب بها، كما جاء هذا النظام بهدف ضبط والتأثير والحد من ممارسات مثل هذه الممارسات " إدارة الأرباح" وذلك من خلال مجموعة من الإجراءات والإفصاحات والقوائم المستحدثة.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد استعراض أهم المفاهيم التي تطرقنا إليها في الجانب النظري لكل من إدارة الأرباح والنظام المحاسبي المالي scf والدور الذي لعبه في محاولة الحد من الممارسات والتلاعبات التي تقوم بها إدارة الأرباح، سنتطرق في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية بهدف إسقاط الجانب النظري من الدراسة بصورة تطبيقية وذلك من خلال إعداد وتوزيع استبيانات ورقية و إلكترونية - بعد ما تم تحكيمها من طرف عدد من الأساتذة - على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة " الأكاديميين والمهنيين " الذين لهم علاقة بموضوع الدراسة، حيث قمنا بتقسيم هذه الاستبيانات إلى جزئين الجزء الأول يتعلق ببعض المعلومات الشخصية لعينة الدراسة " الجنس، العمر، المهنة، المؤهل العلمي ..."، أما الجزء الثاني فاحتوى على عبارات اندرجت تحت محاور معينة هي في الأصل فرضيات تجيب عن الأسئلة الفرعية المطروحة ومحاولة إثبات صحتها أو نفيها، وقد قمنا بتحليل هذه الاستبيانات باستخدام أساليب التحليل الإحصائي " التكرار، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، ..."، وذلك من خلال الاستعانة ببرنامج " SPSS".

ولهذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الاعداد المنهجي للدراسات التطبيقية.

المبحث الثاني: نتائج الإحصاءات الوصفية لمحاور الدراسة وإختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الإعداد المنهجي للدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث المنهج العلمي المستخدم في الدراسة الميدانية، والتعريف بمجتمع وعينة الدراسة المختارة والأدوات البحثية المستخدمة في جمع البيانات.

المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى مختلف الإجراءات المتبعة في تحديد كل من مجتمع وعينة الدراسة، إضافة إلى تحديد المنهج والمقاييس الإحصائية التي تم استخدامها لتحليل بيانات الدراسة، وأيضا تشخيص أداة الدراسة وهي استمارة الاستبيان.

الفرع الأول: منهج الدراسة

المنهج العلمي هو الطريقة العلمية المنظمة التي يستخدمها الباحث لدراسة ظاهرة أو مشكلة، وهو الوسيلة التي يمكن من خلالها الوصول إلى الحقيقة في أي موقف من المواقف ومحاولة اختبارها للتأكد من صلاحيتها في مواقف أخرى، وتماشيا مع طبيعة الدراسة، ومن أجل تحقيق أهدافها ودراسة الإشكالية المطروحة وتحليل أبعادها ونتائجها والإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات قامت الطالبان باستخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يركز على الوصف العلمي الدقيق للظاهرة المدروسة وصفا كليا أو وصفا نوعيا، لاستقصاء الحلول والتفسيرات، وذلك استنادا إلى ما تفرزه البيانات والمعلومات من نتائج، فالمنهج الوصفي يقوم على جمع البيانات وتصنيفها وتدوينها ومحاولة تفسيرها وتحليلها من أجل قياس ومعرفة تأثير العوامل على إحداث الظاهرة محل الدراسة ثم استخلاص النتائج ومعرفة كيفية الضبط والتحكم في هذه العوامل، وأيضا التنبؤ بسلوك الظاهرة محل الدراسة في المستقبل.

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة:

تم حصر مجتمع الدراسة في جميع المهنيين والأكاديميين المتواجدين بدائرة بركة. أما عينة الدراسة فقد تكونت من 42 فرد. إذ وزعت (50) استمارة واسترجعت (31) استمارة أي أن نسبة الاستجابة (62.00%). كما تم مشاركة رابط الاستبيان مع 30 فرد وتم استجابة 11 فرد فقط أي بنسبة 36.37%. وقد وزعت عينة الدراسة وفق الخصائص الديموغرافية في الجدول أدناه.

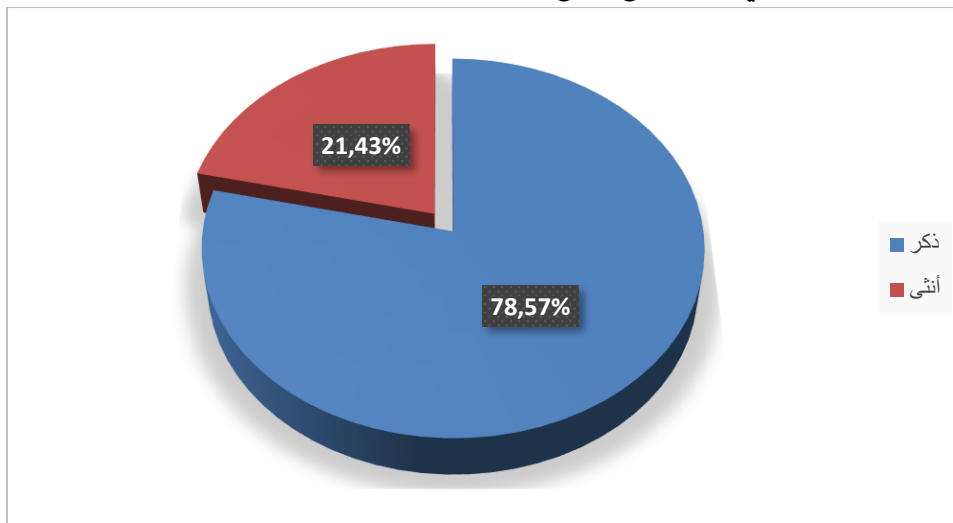
جدول 01: توزيع أفراد العينة حسب متغيرات المعلومات الشخصية والوظيفية

| الرقم | المتغير | الفئة | التكرار | النسب المئوية |
|-------|---------|------------------|---------|---------------|
| 01 | الجنس | ذكر | 33 | 78.57% |
| | | أنثى | 09 | 21.43% |
| | | المجموع | 42 | 100% |
| 02 | العمر | من 30 إلى 40 سنة | 17 | 40.48% |
| | | من 40 إلى 50 سنة | 08 | 19.05% |
| | | أكبر من 50 سنة | 17 | 40.48% |

| | | | | |
|--------|----|--------------------|---------------|----|
| %100 | 42 | المجموع | | |
| %21.43 | 09 | شهادة مهنية | المؤهل العلمي | 03 |
| %16.67 | 07 | ليسانس | | |
| %30.95 | 13 | ماستر | | |
| %30.95 | 13 | دكتوراه | | |
| %100 | 42 | المجموع | | |
| %48.72 | 19 | أقل من 05 سنوات | | |
| %35.90 | 14 | من 05 إلى 10 سنوات | | |
| %15.38 | 06 | أكثر من 10 سنوات | | |
| %100 | 42 | المجموع | | |
| %09.52 | 04 | محافظ حسابات | الوظيفة | 05 |
| %38.10 | 16 | محاسب مؤسسة | | |
| %16.67 | 07 | محاسب | | |
| %35.71 | 15 | أستاذ جامعي | | |
| %100 | 42 | المجموع | | |

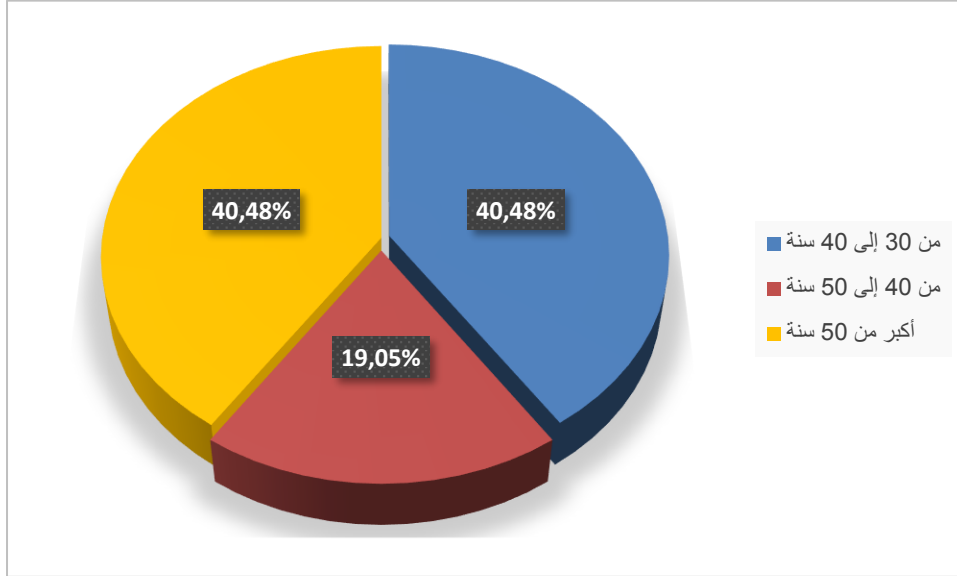
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V28

1- بالنسبة لمتغير الجنس: ورد في الجدول أعلاه والشكل البياني تفصيل لعينة الدراسة حسب الجنس حيث بلغت نسبة الذكور 78.57% بتكرار 33 ذكر في هذه الدراسة، بينما بلغت نسبة الإناث 21.43% بتكرار 09 فرد من أفراد عينة الدراسة. وتعزى هذه النتائج الى طبيعة مهنة المحاسبة التي تميل اليها فئة الرجال دون الاناث. الشكل البياني 01: يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاستعانة ببرنامج EXCEL

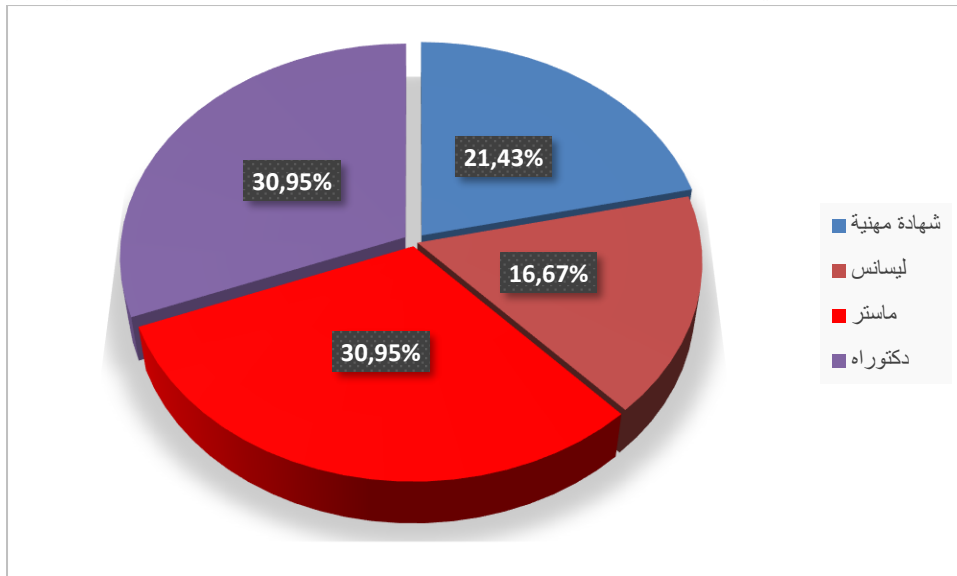
2- بالنسبة للعمر: يلاحظ من خلال الجدول أعلاه والشكل البياني أن أكبر نسبة بلغت 48.48% أي ما يعادل 17 فرد من مجموع العينة، وقد تركزت هذه النسبة عند فئة من 30 إلى 40 سنة وأكبر من 50 سنة، تليهم الفئة التي تراوحت أعمارهم بين 40 و 50 سنة بنسبة 19.05% وهو ما يعادل 08 أفراد.
الشكل البياني 02: يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاستعانة ببرنامج EXCEL

3- بالنسبة لمتغير المستوى التعليمي: يتضح من الجدول أعلاه والشكل البياني أن النسبة الأعلى من حيث المؤهلات العلمية للأفراد المستجوبين كانت 30.95% للمؤهل العلمي دكتوراه والماستر، أما نسبة فئة الحاصلين على شهادة ليسانس فقد بلغت 16.67%، تليها في الأخير الأفراد الحائزين على شهادات مهنية بنسبة 21.43%.

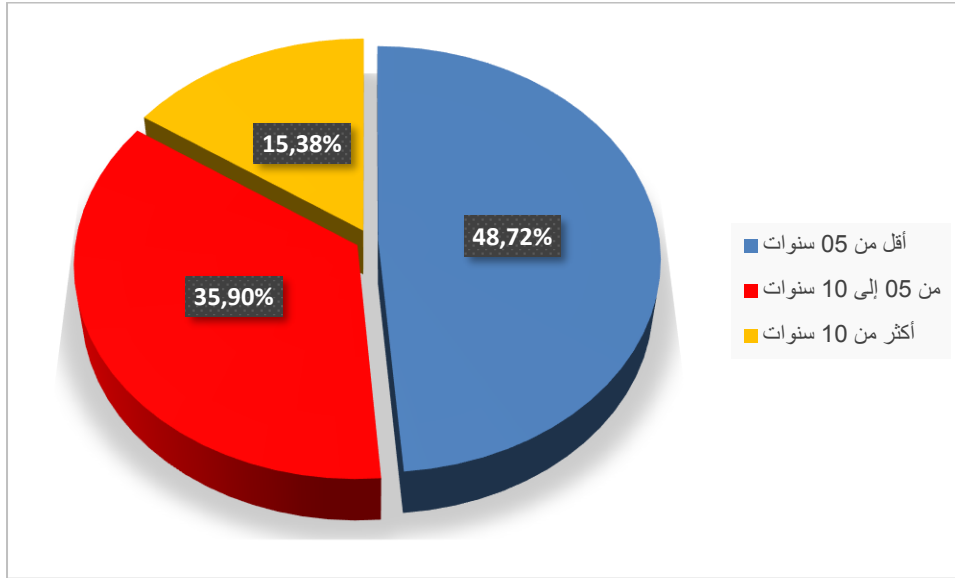
الشكل البياني 03: يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاستعانة ببرنامج EXCE

4- بالنسبة لمتغير الخبرة: من خلال الجدول السابق والشكل البياني يمكن ملاحظة أن فئة أقل من 05 سنوات حصلت على نسبة 48.72% وهو ما يعادل 19 فرد من إجمالي العينة المدروسة، وتمثل هذه الفئة أكبر نسبة للمشاركة، أما نسبة 35.90% فكانت لصالح فئة من 05 إلى 10 سنوات أي ما يعادل 14 فرد، تليها فئة أكثر من 10 سنوات بنسبة 15.38% أي ما يعادل 06 أفراد.

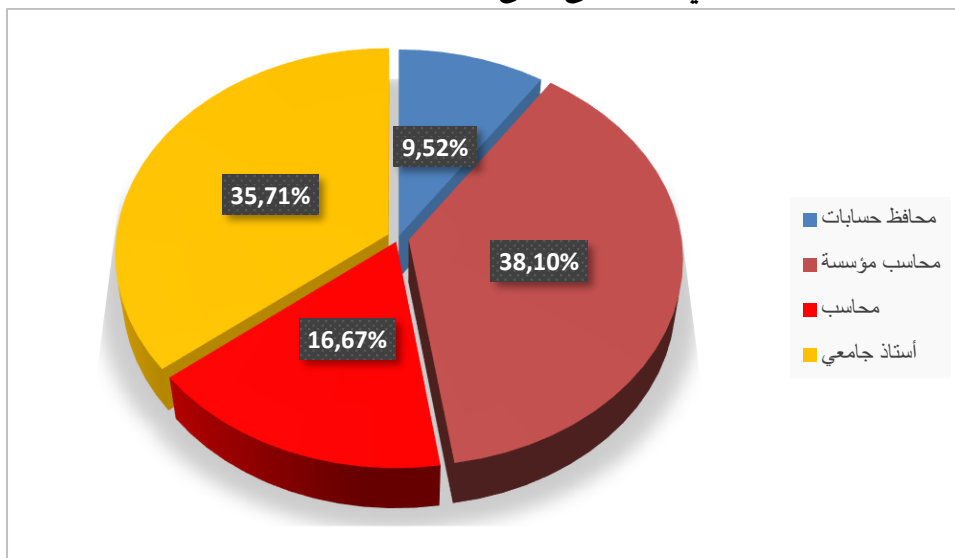
الشكل البياني 04 : يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاستعانة ببرنامج EXCEL

5- بالنسبة لمتغير الوظيفة: من خلال الجدول أعلاه والشكل البياني يتضح أن نسبة فئة مهنة محاسب مؤسسة حصلت على نسبة 38.10% ما يعادل 16 فرد من العينة المدروسة، أما نسبته 35.71% كانت لصالح أستاذ جامعي أي 15 فرد من العينة، ونسبة 16.67% كانت لفئة المحاسبين أي ما يعادل 07 أفراد، وفي الأخير جاءت محافظ حسابات بنسبة 9.52% ما يعادل 04 أفراد من عينة الدراسة.

الشكل البياني 05: يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاستعانة ببرنامج EXCEL

ثالثاً: أداة الدراسة

- تعتبر استمارة الاستبيان من بين الأدوات الأساسية المستخدمة في جمع البيانات اللازمة من مصادرها المستهدفة مباشرة، وقد تم إعداد الاستبيان وفق الخطوات التالية:
- إعداد استبيان أولي من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات؛ وقد تم مراعاة ما يلي:
 - ✓ تحضير شكل الاستبيان بالكيفية التي تجعل منه إقبال المستقصين ومفيداً.
 - ✓ تم اختيار عبارات الاستبيان اعتماداً على إشكالية البحث وفروضه، مع الالتزام بالمتطلبات المنهجية اللازمة لهذا البحث؛
 - ✓ تحضير أسئلة بسيطة والابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من طرف الأفراد المستجوبين، وحتى لا يمكن إعطاء تفسيرات متعددة أخرى لها.
 - عرض الاستبيان على المشرف من أجل اختبار مدى ملائمتها لجميع البيانات؛
 - تعديل الاستبيان حسب ما يراه المشرف؛
 - عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم؛
 - توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.
- وقد تضمن الاستبيان جزئين رئيسيين هما:
- الجزء الأول: يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من 05 متغيرات هي الجنس؛ العمر؛ المؤهل العلمي؛ الخبرة والوظيفة.
- الجزء الثاني: يناقش فرضيات الدراسة وقد تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور كما يلي:
- المحور الأول: دوافع ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ويضم هذا المحور 12 عبارة.
 - المحور الثاني: أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات ويضم هذا المحور 12 عبارة.
 - المحور الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية ويضم هذا المحور 11 عبارة..
- وتم قياس درجة الاستجابات وفق تدرج خماسي حسب مقياس ليكارت، وقد كان الغرض من ذلك هو إتاحة المجال أمام أفراد العينة لاختيار الإجابة الدقيقة حسب تقدير أفراد العينة، وهو موضح كما يلي:

الجدول (02): مقياس ليكارت الخماسي

| غير موافق شدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---------------|-----------|-------|-------|------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

المصدر: دلال القاضي ومحمود البياني، منهجية وأساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 117.

ويمكن توضيح كيفية احتساب التقدير اللفظي لمحاور الدراسة، وذلك باستخراج المدى كما هو معروف عن طريق حساب الفرق بين أعلى قيمة وأدنى قيمة على النحو التالي:

المدى = $5-1=4$ ، ويتم تحديد طول الفئة بقسمة المدى على عدد القيم على النحو التالي:

طول الفئة = $2/4=0.8$ ، وبالتالي يتم تحديد فئات المقياس وفقا للجدولين التاليين:

الجدول 03: كيفية احتساب درجة الموافقة

| درجة الموافقة | كيفية احتساب التقدير اللفظي | |
|---------------|-----------------------------|--------------|
| ضعيف جدا | غير موافق بشدة | أقل من 1.80 |
| ضعيف | غير موافق | من 1.80-2.59 |
| متوسط | موافق نوعا ما | من 2.60-3.39 |
| مرتفعة | موافق | من 3.40-4.19 |
| مرتفعة جدا | موافق بشدة | من 4.20-5 |

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على جدول ليكارت

المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة

بعد صياغة الاستبيان في شكله الأولي لا بد من إخضاعه لاختباري الصدق والثبات وهذا ما سوف نقوم به في هذا المطلب.

الفرع الأول: صدق أداة الدراسة

يقصد بصدق أداة الدراسة: أن تقيس فقرات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال: الصدق الظاهري للاستبيان (صدق المحكمين)، صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان، الصدق البنائي لمحاور الاستبيان.

أولاً: صدق الظاهري للأداة

للتأكد من الصدق الظاهري للأداة، تم عرض الاستمارة على مجموعة من الأساتذة المحكمين، والذين قاموا بدورهم بتقديم مجموعة من الملاحظات والتعديلات على محتوى الاستمارة، ومدى تغطيتها لجوانب الموضوع الأساسية ومدى وضوحها وسلامتها صياغتها. وتم تعديل الاستمارة طبقا للملاحظات المقدمة من طرفهم وهذا بحذف بعض العبارات؛ وتعديل وإضافة عبارات أخرى؛ وإعادة صياغة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية خاصة من حيث:

- دقة وصياغة الأسئلة وصحة العبارات؛
- مدى شمولية الإستبيان؛
- توزيع خيارات الإجابة لضمان ملاءمتها لعملية المعالجة الإحصائية.

ثانيا: صدق الاتساق الداخلي

صدق الاتساق الداخلي للاستبانة هو مؤشر إحصائي لصدق البناء الداخلي للاستبانة، ويشير إلى قوة الارتباط بين فقرات البعد الواحد، والذي يتعلق بقياس سمة محددة، أو قوة الارتباط بين البعد الواحد الذي يعبر عن جانب واحد من جوانب عدة لسمة ما، والمجموع الإجمالي للأبعاد التي تعبر في مجموعها عن السمة الكلية.

وقد تم حساب الصدق الداخلي للاستبيان عن طريق حساب معامل الارتباط بيرسون لدرجة كل عبارة مع المحور الذي تنتمي إليه هذه العبارة وكانت النتائج كما يلي:

1- دراسة صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور دوافع ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

يوضح الجدول أدناه الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول كالتالي:

الجدول (04): الصدق الداخلي لعبارات محور دافع ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

| الرقم | العبارة | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|-------|--|----------------|---------------|
| 01 | تقوم المؤسسة بإدارة أرباحها بهدف تخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية | .551** | <0.001 |
| 02 | تستخدم المؤسسة ممارسات إدارة الأرباح كحل لمشكلات الأداء المالي الضعيف للمؤسسة | .627** | <0.001 |
| 03 | تقوم المؤسسة بإدارة أرباحها لتدعيم المركز المالي للمؤسسة لغرض الحصول على القروض أو جذب المستثمرين. | .496** | <0.001 |
| 04 | تقوم إدارة المؤسسة بإدارة أرباحها بسبب ربط مكافئات الإدارة بتحقيقها لأرباح معينة. | .473** | 0.002 |
| 05 | تقوم إدارة المؤسسة بإدارة أرباحها بهدف المحافظة على مركزها الوظيفي. | .503** | <0.001 |
| 06 | وجود ضغوط على الإدارة لتحقيق أهداف مالية معينة. | .582** | <0.001 |
| 07 | تقوم إدارة المؤسسة بإدارة أرباحها لمواجهة طلبات الموظفين ونقاباتهم بزيادة الأجور المرتبطة بمستوى الأرباح. | .759** | <0.001 |
| 08 | تقوم إدارة المؤسسة بإدارة أرباحها بهدف تجنب أي تكاليف قد تفرضها السلطات على المؤسسات التي تحقق أرباح كبيرة كزيادة معدلات الضرائب أو تحميلها لأعباء اجتماعية. | .636** | <0.001 |
| 09 | وجود ثغرات أو خلل في أنظمة الرقابة الداخلية مما يجعل من إدارة الأرباح أمرا سهلا. | .809** | <0.001 |
| 10 | تقوم إدارة المؤسسة بإدارة أرباحها لتفادي الأثار السلبية للكوارث مثل جائحة كورونا. | 0.774** | <0.001 |

| | | | |
|----|--|--------|--------|
| 11 | كل ما زاد حجم الشركة زاد احتمال الوقوع في ممارسات إدارة الأرباح. | .614** | <0.001 |
| 12 | وجود المرونة في المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل السياسات المحاسبية | .715** | <0.001 |

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05
 ** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V28

بناء على ما تم عرضه في الجدول أعلاه فإنه يتضح أن معاملات الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات محور دوافع ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والدرجة الكلية للمحور جاءت محصورة بين 0.473 و 0.759، كما يظهر أيضاً أن قيمة مستوى المعنوية اقل من مستوى الدلالة 0.01، بمعنى أن المعاملات دالة احصائياً عند مستوى 01%، وعليه يمكن القول أن هناك ارتباط قوي بين محور دوافع ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وعباراته، وهذا يعني أن عبارات هذا المحور تتصف بالصدق والاتساق الداخلي لما صممت لقياسه

2- دراسة صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات يوضح الجدول أدناه الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني كالتالي:

الجدول(05): الصدق الداخلي لعبارات محور أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات

| الرقم | العبارة | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|-------|--|----------------|---------------|
| 01 | التلاعب في عمليات البيع كالتراخي في شروط البيع أو منح تخفيضات كبيرة أو زيادة فترة الائتمان الممنوحة. | .830** | <0.001 |
| 02 | التلاعب في المصاريف الاختيارية مثل مصاريف البحث والتطوير باعتبارها مصاريف جارية أو رسمتها واستنفادها على مدى فترات زمنية | .728** | <0.001 |
| 03 | الاعتراف بإيرادات من عمليات بيع غير تامة | .900** | <0.001 |
| 04 | الاعتراف بإيرادات وهمية كتسجيل مردودات المشتريات باعتبارها إيرادات. | .873** | <0.001 |
| 05 | نقل الإيرادات الجارية إلى فترة لاحقة لتخفيض أرباح الفترة الحالية. | .717** | <0.001 |
| 06 | بيع الأصول مثل العقارات والأراضي بشكل مفاجئ التي يكون سعرها مرتفع مقارنة بسعر الشراء لتغطية ضعف الإيرادات. | .781** | <0.001 |
| 07 | رسملة وتأجيل المصاريف لفترات لاحقة بإخفاء المستندات الخاصة لتسجيلها في فترة لاحقة. | .868** | <0.001 |
| 08 | التلاعب في تكوين واستخدام مخصصات الالتزامات المحتملة الحدوث باعتبارها تخضع للتقدير والحكم الشخصي. | .835** | <0.001 |
| 09 | التلاعب بإجراءات جرد وتقييم مخزون آخر المدة بغرض تضخيم قيمة المخزون وتخفيض تكلفة الوحدة المباعة وبالتالي تضخيم الأرباح. | .879** | <0.001 |
| 10 | عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة أصولها الثابتة والتي تخفيض قيمة المصروفات وتزيد من أرباحها. | .824** | <0.001 |
| 11 | تغير بعض السياسات المحاسبية (سياسة تقييم المخزون، طرق الإهلاك...) | .723** | <0.001 |

| | | | |
|--------|--------|---|----|
| | | للتأثير في الربح المحاسبي. | |
| <0.001 | .481** | التغيير في التقديرات المحاسبية بتعديل المبلغ المسجل لأصل أو إلتزام ما دون وجود مبرر منطقي بذلك بهدف تحسين الصورة المالية. | 12 |

*الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05
 ** الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.01

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V28

بناء على ما تم عرضه في الجدول أعلاه فإنه يتضح أن معاملات الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات محور أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات والدرجة الكلية للمحور جاءت محصورة بين 0.481 و 0.900، كما يظهر أيضا أن قيمة مستوى المعنوية اقل من مستوى الدلالة 0.01، بمعنى أن المعاملات دالة احصائيا عند مستوى 01%، وعليه يمكن القول أن هناك ارتباط قوي بين محور أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات وعباراته، وهذا يعني أن عبارات هذا المحور تتصف بالصدق والاتساق الداخلي لما صممت لقياسه.

3- دراسة صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور أهمية النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية

يوضح الجدول أدناه الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني كالتالي:

الجدول(06): الصدق الداخلي لعبارات محور أهمية النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية

| الرقم | العبارة | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|-------|--|----------------|---------------|
| 01 | وجود النظام المحاسبي المالي يعمل على توحيد الممارسات المحاسبية ولا يتيح الفرصة لإدارة المؤسسات التحكم في الربح المحاسبي. | .616** | <0.001 |
| 02 | وجود الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يحد من ممارسات إدارة الأرباح | .684** | <0.001 |
| 03 | يسمح النظام المحاسبي المالي بإيجاد حلول للمشاكل المستجدة كونه يحتوي على الإطار التصوري يحد من ممارسات إدارة الأرباح | .814** | <0.001 |
| 04 | تميز النظام المحاسبي المالي بالوضوح وسهولة التطبيق يحد من ممارسات إدارة الأرباح | .772** | <0.001 |
| 05 | الالتزام بمتطلبات الإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي يحد من ممارسات إدارة الأرباح | .772** | <0.001 |
| 06 | يتميز النظام المحاسبي المالي بمبادئ وقواعد واضحة يجب مراعاتها عند التسجيل والتقييم وإعداد القوائم المالية مما يقلص حالات التلاعب بالأرباح. | .641** | <0.001 |
| 07 | ينص النظام المحاسبي المالي على الثبات في استخدام الطرق والسياسات والتقديرات المحاسبية وفي حالة إستبدالها يجب الإفصاح عن طبيعة التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية هذا يحد من ممارسات إدارة الأرباح. | .617** | <0.001 |

| | | | |
|--------|--------|---|----|
| 0.001 | .482** | وجود جدول الخزينة النقدية المعد على الأساس النقدي يعتبر دليلا على جودة الأرباح مما يؤدي إلى انخفاض احتمال وجود إدارة الأرباح. | 08 |
| 0.001 | .491** | النظام المحاسبي المالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية التي ظهرت أساسا للحد من مختلف التلاعبات في القوائم المالية. | 09 |
| <0.001 | .629** | تطبيق النظام المحاسبي المالي لمدة طويلة يمكن المحاسبين والمهنيين من الفهم الجيد له وبالتالي تقليص مختلف التلاعبات في الأرباح. | 10 |
| <0.001 | .714** | تطبيق النظام المحاسبي المالي مكن المدققين الخارجين من التدقيق الجيد للقوائم المالية وهذا سيحد من ممارسات إدارة الأرباح. | 11 |

*الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05

**الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.01

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V28

بناء على ما تم عرضه في الجدول أعلاه فإنه يتضح أن معاملات الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات محور أهمية النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية والدرجة الكلية للمحور جاءت محصورة بين 0.482 و 0.772، كما يظهر أيضا أن قيمة مستوى المعنوية اقل من مستوى الدلالة 0.01، بمعنى أن المعاملات دالة إحصائيا عند مستوى 01%، وعليه يمكن القول أن هناك ارتباط قوي بين محور أهمية النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية وعباراته، وهذا يعني أن عبارات هذا المحور تتصف بالصدق والاتساق الداخلي لما صممت لقياسه.

الفرع الثاني: ثبات الاستبيان

يقصد بالثبات الاستبيان، أنه يعطى نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة، تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى، أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائجه، وعدم تغييره بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعه على نفس أفراد العينة عدة مرات خلال فترة زمنية معينة. ويعد معادلة ألفا كرونباخ من أكثر الطرق شيوعا في التحقق من ثبات الاستبيان، إذ تمتاز بتدسيقها وإمكانية الوثوق بنتائجها وتعتمد هذه الطريقة على حساب الارتباط بين درجات جميع عبارات المقياس، ويأخذ معامل ألفا كرونباخ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فغن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات في عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة. وللتحقق من ثبات أداة الدراسة بهذا الأسلوب طبقت معادلة ألفا كرونباخ على درجات أفراد عينة الثبات وكانت النتائج كما مبينة في الجدول التالي:

الجدول(07): اختبار الثبات بطريقة ألفا كرونباخ

| الصدق | ألفا كرونباخ | عدد الفقرات | المحور |
|-------|--------------|-------------|--|
| 0.851 | 0.725 | 12 | دوافع ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية |
| 0.970 | 0.942 | 12 | أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات |
| 0.932 | 0.870 | 11 | أهمية النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية |
| 0.957 | 0.916 | 35 | جميع الفقرات |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V28

يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات للاستبانة بلغ 0.916، كما أن معاملات الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة كانت مرتفعة، وقد تراوحت بين 0.725 و0.942، وهذا يدل على أن جميع محاور الدراسة يمكن الاعتماد عليها في الدراسة، ويتضح أن صدق المحك الذي بلغ معاملته العام 95.70% وهو معامل عالي في مثل هذه الدراسات. وبالتالي فعبارات الاستبيان صادقة فيما وضعت لقياسه.

المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي والأدوات الإحصائية المستخدمة

يعرض هذا المطلب اختبار التوزيع الطبيعي، والأدوات الإحصائية لمعالجة إجابات أفراد العينة على عبارات الاستبانة.

الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

لاختبار الأدوات الإحصائية المناسبة لمعالجة إجابات أفراد العينة على عبارات أداة الدراسة، وأيضا اختيار الأدوات المناسبة لاختبار صحة الفرضيات حتى تكون النتائج أكثر دقة يجب أولا تحديد ما إذا كانت بيانات أفراد العينة المتعلقة بإجاباتهم على متغيرات الدراسة التي يتم دراستها وتحليلها، هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع منها:

- طريقة اختبار Kolmogorov-Smirnov يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر من 50

- طريقة اختبار Shapiro-Wilk إذا كان عدد العينة أقل من 50 .

لاختيار الأدوات الإحصائية المناسبة من أجل تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة واختبار صحة الفرضيات يجب أولا أن نتعرف على طبيعة توزيع بيانات العينة وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات حيث توجد أدوات إحصائية معلمية وغير معلمية. ونتائج اختبارات التوزيع الطبيعي موضحة في الجدول أدناه:

الجدول 08: اختبار التوزيع الطبيعي

| رقم المحور | المحور | Shapiro-Wilk Sig | Kolmogorov-Smirnov Sig |
|------------|--|------------------|------------------------|
| 01 | دوافع ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية | 0.960 | 0.097 |
| | | 0.145 | 0.200 |
| 02 | أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات | 0.959 | 0.106 |
| | | 0.138 | 0.200 |
| 03 | أهمية النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية | 0.969 | 0.081 |
| | | 0.310 | 0.200 |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V28

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن مستوى المعنوية sig لاختبار Shapiro-Wilk و Kolmogorov-Smirnov أكبر من 0.05 لكل متغيرات الدراسة، مما يدل على إتباع بيانات إجابات أفراد العينة للتوزيع الطبيعي، لذا يتم استخدام الأدوات الإحصائية المعلمية لتحليل إجاباتهم ولاختبار فرضيات الدراسة.

الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة وتحليل إجابات أفراد العينة

تم الاعتماد في عرض وتحليل البيانات على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS V28، وتم استخدام بعض الاختبارات، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليل كذلك الاشكال البيانية التي تتمثل فيما يلي:

- اختبار الثبات: وذلك من خلال معرفة صدق أداة الدراسة بعرضها على مجموع من المحكمين، الذين أبدوا مجموعة من الملاحظات، وتم التأكد من ثبات الدراسة عن طريق الاتساق الداخلي بحساب معامل ألفا كرونباخ.
- اختبار التوزيع الطبيعي: ويستخدم هذا الاختبار لمعرفة نوع توزيع بيانات أفراد العينة؛
- التكرارات والنسب المئوية: لوصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة؛
- المتوسط الحسابي: وهذا لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستبيان؛
- الانحراف المعياري: وذلك من أجل التعرف على مدى انحراف استجابات أفراد العينة اتجاه كل عبارة، ويوضح التشتت في إجابات أفراد العينة؛
- اختبار (One Simple T Test) للعينة الواحدة: ويستخدم هذا الاختبار بغرض التأكد من مدى وجود دلالة إحصائية في إجابات الأفراد لاختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الثاني: نتائج الإحصاءات الوصفية لمحاور الدراسة وإختبار الفرضيات

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى تحليل محاور الاستبيان بالاستناد إلى الإجابات المتحصل عليها، ومن ثما القيام بالاختبارات اللازمة حول قبول أو رفض فرضيات الدراسة

المطلب الأول: نتائج الإحصاءات الوصفية لمحاور الدراسة

يهدف عرض الإحصاءات الوصفية لمحاور الدراسة فقد اعتمدنا لمعالجة البيانات على الوسط الحسابي كمقياس لإجابات أفراد العينة، والانحراف المعياري لقياس مدى تشتت في إجابات أفراد العينة.

الفرع الأول: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول

يوضح الجدول التالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لإجابات افراد عينة الدراسة على دافع ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

جدول 09: يوضح نتائج تحليل إجابات افراد العينة على عبارات المحور الأول "دوافع ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | مستوى الموافقة |
|-------|--|-----------------|-------------------|--------|----------------|
| 1 | تقوم المؤسسة بإدارة أرباحها بهدف تخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية | 4.02 | 0.715 | 02 | مرتفعة |
| 2 | تستخدم المؤسسة ممارسات إدارة الأرباح كحل لمشكلات الأداء المالي الضعيف للمؤسسة | 3.76 | 0.790 | 06 | مرتفعة |
| 3 | تقوم المؤسسة بإدارة أرباحها لتدعيم المركز المالي للمؤسسة لغرض الحصول على القروض أو جذب المستثمرين. | 4.10 | 0.759 | 01 | مرتفعة |
| 4 | تقوم إدارة المؤسسة بإدارة أرباحها بسبب ربط مكافئات الإدارة بتحقيقها لأرباح معينة. | 3.98 | 0.680 | 03 | مرتفعة |
| 5 | تقوم إدارة المؤسسة بإدارة أرباحها بهدف المحافظة على مركزها الوظيفي. | 3.90 | 0.759 | 04 | مرتفعة |
| 6 | وجود ضغوط على الإدارة لتحقيق أهداف مالية معينة. | 3.79 | 0.842 | 05 | مرتفعة |
| 7 | تقوم إدارة المؤسسة بإدارة أرباحها لمواجهة طلبات الموظفين ونقاباتهم بزيادة الأجور المرتبطة بمستوى الأرباح. | 3.67 | 1.119 | 09 | مرتفعة |
| 8 | تقوم إدارة المؤسسة بإدارة أرباحها بهدف تجنب أي تكاليف قد تفرضها السلطات على المؤسسات التي تحقق أرباح كبيرة كزيادة معدلات الضرائب أو تحميلها لأعباء اجتماعية. | 3.69 | 0.975 | 08 | مرتفعة |

| | | | | | |
|--------|----|-------|------|---|----|
| متوسطة | 12 | 1.074 | 3.33 | وجود ثغرات أو خلل في أنظمة الرقابة الداخلية مما يجعل من إدارة الأرباح أمر سهلا. | 9 |
| مرتفعة | 07 | 0.906 | 3.76 | تقوم إدارة المؤسسة بإدارة أرباحها لتفادي الآثار السلبية للكوارث مثل جائحة كورونا. | 10 |
| مرتفعة | 10 | 0.879 | 3.64 | كل ما زاد حجم الشركة زاد احتمال الوقوع في ممارسات إدارة الأرباح. | 11 |
| مرتفعة | 11 | 0.909 | 3.62 | وجود المرونة في المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل السياسات المحاسبية | 12 |
| مرتفعة | | 0.437 | 3.77 | دافع ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية | |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاستعانة ببرنامج SPSS V28

يعبر هذا المحور عن 12 عبارة تراوحت أوساطها الحسابية بين (3.33-4.10) بانحراف معياري صغير تراوح بين (1.074-909) ليظهر انسجاما في إجابات العينة، ويتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لدرجة الموافقة على محور دافع ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية هو (3.77) بدرجة انحراف معياري بلغت (0.437) مما يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات بين أفراد العينة، انطلاقا من ذلك يمكن القول أن درجة الموافقة على المحور الأول هي درجة موافقة مرتفعة.

وكما يتضح من الجدول أعلاه أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة التي تنص على " تقوم المؤسسة بإدارة أرباحها لتدعيم المركز المالي للمؤسسة لغرض الحصول على القروض أو جذب المستثمرين." وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.10) وانحراف معياري مقداره (0.759)، وقد جاءت العبارة المتعلقة بـ " وجود ثغرات أو خلل في أنظمة الرقابة الداخلية مما يجعل من إدارة الأرباح أمر سهلا." في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.33) وانحراف معياري (1.074). وتدل هذه النتائج على أن جميع أفراد العينة يتفقون على وجود العديد من الدافع لممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الفرع الثاني: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني

يوضح الجدول التالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لإجابات أفراد عينة الدراسة على دافع ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

جدول 10: يوضح نتائج تحليل إجابات افراد العينة على عبارات المحور الثاني " أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية"

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | مستوى الموافقة |
|-------|--|-----------------|-------------------|--------|----------------|
| 1 | التلاعب في عمليات البيع كالتراخي في شروط البيع أو منح تخفيضات كبيرة أو زيادة فترة الائتمان الممنوحة. | 3.48 | 1.065 | 02 | مرتفعة |
| 2 | التلاعب في المصاريف الاختيارية مثل مصاريف البحث والتطوير باعتبارها مصاريف جارية أو رسمتها واستنفاذها على مدى فترات زمنية | 3.43 | 1.172 | 03 | مرتفعة |
| 3 | الاعتراف بإيرادات من عمليات بيع غير تامة | 3.24 | 1.100 | 10 | متوسطة |
| 4 | الاعتراف بإيرادات وهمية كتسجيل مردودات المشتريات باعتبارها إيرادات. | 3.00 | 1.269 | 12 | متوسطة |
| 5 | نقل الإيرادات الجارية إلى فترة لاحقة لتخفيض أرباح الفترة الحالية. | 3.14 | 1.160 | 11 | متوسطة |
| 6 | بيع الأصول مثل العقارات والأراضي بشكل مفاجئ التي يكون سعرها مرتفع مقارنة بسعر الشراء لتغطية ضعف الإيرادات. | 3.48 | 1.018 | 01 | مرتفعة |
| 7 | رسملة وتأجيل المصاريف لفترات لاحقة بإخفاء المستندات الخاصة لتسجيلها في فترة لاحقة. | 3.36 | 1.078 | 07 | متوسطة |
| 8 | التلاعب في تكوين واستخدام مخصصات الالتزامات المحتملة الحدوث باعتبارها تخضع للتقدير والحكم الشخصي. | 3.36 | 1.055 | 06 | متوسطة |
| 9 | التلاعب بإجراءات جرد وتقييم مخزون آخر المدة بغرض تضخيم قيمة المخزون وتخفيض تكلفة الوحدة المباعة وبالتالي تضخيم الأرباح. | 3.26 | 1.270 | 09 | متوسطة |
| 10 | عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة أصولها الثابتة والتي تخفيض قيمة المصروفات وتزيد من أرباحها. | 3.43 | 1.346 | 04 | مرتفعة |
| 11 | تغير بعض السياسات المحاسبية (سياسة تقييم المحزون، طرق الإهلاك...) للتأثير في الربح المحاسبي. | 3.62 | 1.324 | 05 | مرتفعة |
| 12 | التغيير في التقديرات المحاسبية بتعديل المبلغ المسجل لأصل أو إلزام ما دون وجود مبرر منطقي بذلك بهدف | 3.33 | 1.183 | 08 | مرتفعة |

| | | | | |
|--------|-------|------|---|-----------------------|
| | | | | تحسين الصورة المالية. |
| متوسطة | 0.919 | 3.34 | أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية | |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستعانة ببرنامج SPSS V28

يعبر هذا المحور عن 12 عبارة تراوحت أوساطها الحسابية بين (3.00-3.48) بانحراف معياري صغير تراوح بين (1.018-1.269) ليظهر انسجاما في إجابات العينة، ويتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لدرجة الموافقة على محور أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية هو (3.34) بدرجة انحراف معياري بلغت (0.919) مما يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات بين أفراد العينة، انطلاقا من ذلك يمكن القول أن درجة الموافقة على المحور الثاني هي درجة موافقة متوسطة فقط.

وكما يتضح من الجدول أعلاه أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة التي تنص على " بيع الأصول مثل العقارات والأراضي بشكل مفاجئ التي يكون سعرها مرتفع مقارنة بسعر الشراء لتغطية ضعف الإيرادات." وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.48) وانحراف معياري مقداره (1.018)، في حين جاءت العبارة المتعلقة بـ " الاعتراف بإيرادات وهمية كتسجيل مردودات المشتريات باعتبارها إيرادات." في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.30) وانحراف معياري (1.269). وتدلل هذه النتائج على أن جميع افراد العينة يتفقون على وجود أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات .

الفرع الثالث: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث

بعد تحليل إجابات افراد العينة باستخدام برنامج SPSS تم الحصول على نتائج الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني كما يلي:

جدول 11: يوضح نتائج تحليل إجابات افراد العينة على عبارات المحور الثالث " أهمية النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية"

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | مستوى الموافقة |
|-------|--|-----------------|-------------------|--------|----------------|
| 1 | وجود النظام المحاسبي المالي يعمل على توحيد الممارسات المحاسبية ولا يتيح الفرصة لإدارة المؤسسات التحكم في الربح المحاسبي. | 3.81 | 1.065 | 04 | مرتفعة |
| 2 | وجود الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يحد من ممارسات إدارة الأرباح | 3.38 | 1.168 | 11 | متوسطة |
| 3 | يسمح النظام المحاسبي المالي بإيجاد حلول للمشاكل المستجدة كونه يحتوي على الإطار التصوري يحد من | 3.48 | 1.042 | 09 | مرتفعة |

| | | | | ممارسات إدارة الأرباح | |
|--------|----|-------|------|--|----|
| مرتفعة | 08 | 1.017 | 3.55 | تميز النظام المحاسبي المالي بالوضوح وسهولة التطبيق يحد من ممارسات إدارة الأرباح | 4 |
| مرتفعة | 10 | 0.966 | 3.43 | الإلتزام بمتطلبات الإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي يحد من ممارسات إدارة الأرباح | 5 |
| مرتفعة | 02 | 0.841 | 3.98 | يتميز النظام المحاسبي المالي بمبادئ وقواعد واضحة يجب مراعاتها عند التسجيل والتقييم وإعداد القوائم المالية مما يقلص حالات التلاعب بالأرباح. | 6 |
| مرتفعة | 01 | 0.692 | 4.10 | ينص النظام المحاسبي المالي على الثبات في استخدام الطرق والسياسات والتقديرات المحاسبية وفي حالة إستبدالها يجب الإفصاح عن طبيعة التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية هذا يحد من ممارسات إدارة الأرباح. | 7 |
| مرتفعة | 05 | 0.606 | 3.79 | وجود جدول الخزينة النقدية المعد على الأساس النقدي يعتبر دليلا على جودة الأرباح مما يؤدي إلى انخفاض احتمال وجود إدارة الأرباح. | 8 |
| مرتفعة | 03 | 0.854 | 3.95 | النظام المحاسبي المالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية التي ظهرت أساسا للحد من مختلف التلاعبات في القوائم المالية. | 9 |
| مرتفعة | 07 | 0.964 | 3.60 | تطبيق النظام المحاسبي المالي لمدة طويلة يمكن المحاسبين والمهنيين من الفهم الجيد له وبالتالي تقليص مختلف التلاعبات في الأرباح. | 10 |
| مرتفعة | 06 | 0.932 | 3.76 | تطبيق النظام المحاسبي المالي مكن المدققين الخارجيين من التدقيق الجيد للقوائم المالية وهذا سيحد من ممارسات إدارة الأرباح. | 11 |
| مرتفعة | | 0.616 | 3.71 | أهمية النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية | |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاستعانة ببرنامج SPSS V28

يعبر هذا المحور عن 11 عبارة تراوحت أوساطها الحسابية بين (3.38-4.10) بانحراف معياري صغير تراوح بين (0.692-1.168) ليظهر انسجاما في إجابات العينة، ويتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لدرجة الموافقة على محور أهمية النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية هو (3.71) بدرجة انحراف معياري بلغت (0.616) مما يدل على عدم وجود تباين كبير

في الإجابات بين أفراد العينة، انطلاقا من ذلك يمكن القول أن درجة الموافقة على المحور الثالث هي درجة موافقة مرتفعة.

وكما يتضح من الجدول أعلاه أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة التي تنص على " ينص النظام المحاسبي المالي على الثبات في استخدام الطرق والسياسات والتقديرات المحاسبية وفي حالة إستبدالها يجب الإفصاح عن طبيعة التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية هذا يحد من ممارسات إدارة الأرباح.. " وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.10) وانحراف معياري مقداره (0.692)، في حين جاءت العبارة المتعلقة بـ " وجود الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يحد من ممارسات إدارة الأرباح " في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.38) وانحراف معياري (1.168). وتدل هذه النتائج على أن جميع افراد العينة يتفقون على أهمية النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

للتحقق من فرضيات الدراسة سوف يتم استخدام اختبار (one Sample t-test)، ويفيد هذا الاختبار في الكشف عما إذا كان هناك فرق جوهري (دال احصائيا) بين المتوسط الحسابي لإجابات افراد العينة على إجمالي عبارات كل محور من محاور الاستبيان والمتوسط الفرضي.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى

نصت الفرضية الأولى على " توجد دافع لممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

- "الفرضية الصفرية: "لا توجد دافع لممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "

- الفرضية البديلة " توجد دافع لممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "

من أجل التحقق من الفرضيات تم استخدام اختبار (one Sample t-test)، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول 12 : يوضح الفروق بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي فقرات محور دافع

لممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتوسط الفرضي

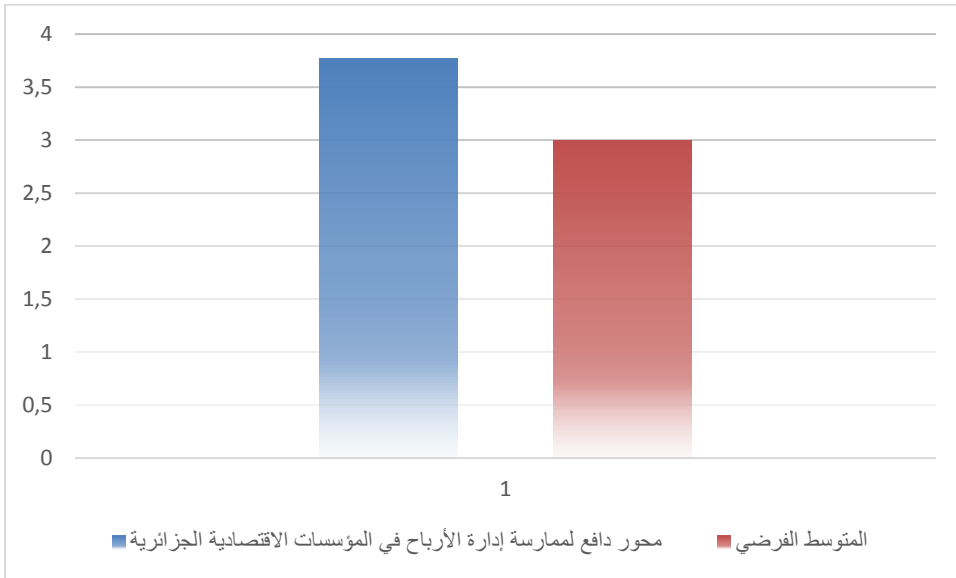
| Test Value=3 | | | | | | | | |
|--|--------|----|-------|-----------------|-------------------|-----------------|------------|--|
| القرار | sig | df | t | Mean Difference | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | حجم العينة | دافع ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية |
| دال | <0.001 | 41 | 11.44 | 0.77 | 0.43 | 3.77 | 42 | |
| قيمة T الجدولية: T= 2.021 بدرجة حرية DF=41 | | | | | | | | |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS V28

من خلال الجدول السابق يتبين أن:

المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور الأول المتعلق بدوافع ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بلغ 3.77 وبانحراف معياري 0.43 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي $m=3$ والفرق بينهما موجب ($x-3=0.77$) أي أن هناك دوافع لممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حسب وجهة نظر العينة محل الدراسة وإجابات العينة دال إحصائياً حيث ان قيمة T المحسوبة بلغت 11.44 أكبر من قيمة T الجدولية 2.021 كما أن قيمة Sig أقل من مستوى الدلالة 0.05. وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: "توجد دافع لممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" من أهمها تدعيم المركز المالي للمؤسسة لغرض الحصول على القروض أو جذب المستثمرين وكذلك تخفيض العبء الضريبي.

الشكل 06: عرض بياني يوضح الفروق بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي فقرات محور دافع لممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتوسط الفرضي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS V28 وبرنامج Excel

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية

نصت الفرضية الثانية على "توجد العديد من الأساليب لممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية"-الفرضية الصفرية: "لا توجد العديد من الأساليب لممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية".
-الفرضية البديلة: "توجد العديد من الأساليب لممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية".
من أجل التحقق من الفرضيات تم استخدام اختبار (one Sample t-test)، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

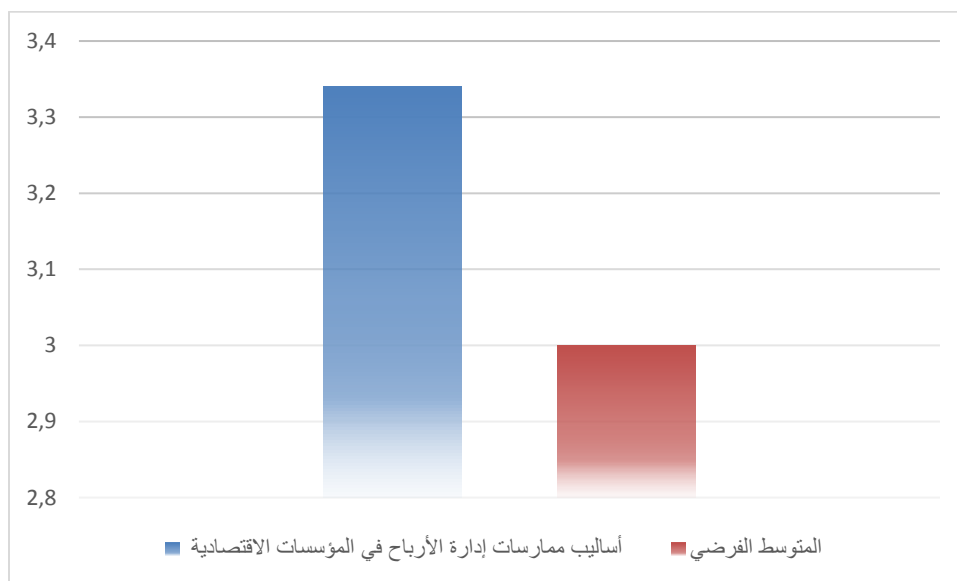
الجدول 13: يوضح الفروق بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي فقرات محور أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية والمتوسط الفرضي

| Test Value=3 | | | | | | | | |
|--|-------|----|------|-----------------|-------------------|-----------------|------------|---|
| القرار | Sig | df | t | Mean Difference | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | حجم العينة | أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية |
| دال | 0.010 | 41 | 2.42 | 0.34 | 0.91 | 3.34 | 42 | |
| قيمة T الجدولية: T= 2.021 بدرجة حرية DF=41 | | | | | | | | |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS V28

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات محور أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية بلغ 3.34 وبانحراف معياري بلغ 0.91 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي $m=3$ والفرق بينهما موجب $(x-3=0.34)$ أي أن هناك العديد من الأساليب لممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حسب وجهة نظر العينة محل الدراسة وإجابات العينة دال إحصائياً حيث أن قيمة T المحسوبة 2.42 أكبر من T الجدولية والمقدرة بـ 2.021، كما ان قيمة Sig أقل من مستوى الدلالة 0.05. وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: "توجد العديد من الأساليب لممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية" من أهمها بيع الأصول مثل العقارات والأراضي بشكل مفاجئ التي يكون سعرها مرتفع مقارنة بسعر الشراء لتغطية ضعف الإيرادات.

الشكل 07: عرض بياني يوضح الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على محور أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية والمتوسط الفرضي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V28 وبرنامج Excel

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

نصت الفرضية الثانية على " هناك أهمية للنظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية "

-الفرضية الصفرية: "ليس هناك أي أهمية للنظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية ".

-الفرضية البديلة: " هناك أي أهمية للنظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية ".

من أجل التحقق من الفرضيات تم استخدام اختبار (one Sample t-test)، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

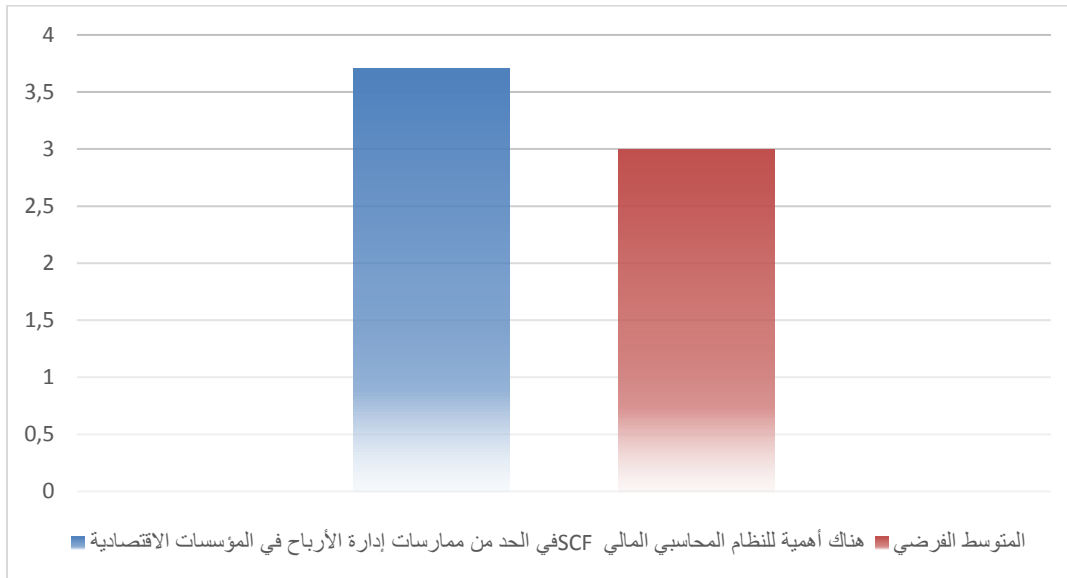
الجدول 14: يوضح الفروق بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي فقرات محور أهمية النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية والمتوسط الفرضي

| Test Value=3 | | | | | | | | |
|--|--------|----|------|-----------------|-------------------|-----------------|------------|---|
| القرار | Sig | df | t | Mean Difference | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | حجم العينة | أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية |
| دال | <0.001 | 41 | 7.46 | 0.71 | 0.61 | 3.71 | 42 | |
| قيمة T الجدولية: T= 2.021 بدرجة حرية DF=41 | | | | | | | | |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS V28

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات محور أهمية للنظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية بلغ 3.71 وانحراف معياري بلغ 0.61 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي $m=3$ والفرق بينهما موجب (-x) $(3=0.71)$ أي أن هناك أهمية للنظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية حسب وجهة نظر العينة محل الدراسة وإجابات العينة دال إحصائياً حيث أن قيمة T المحسوبة 7.46 أكبر من T الجدولية والمقدرة بـ 2.021، كما ان قيمة Sig أقل من مستوى الدلالة 0.05. وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: " هناك أهمية للنظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية " من خلال الإجراءات التي جاء بها من أهمها أنه في حالة إستبدال الطرق والسياسات والتقديرية المحاسبية يجب الإفصاح عن طبيعة التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية هذا يحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الشكل 08: عرض بياني يوضح الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على محور هناك أهمية للنظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية والمتوسط الفرضي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS V28 وبرنامج Excel

خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية التي تمت مع مجموعة من المهنيين والأكاديميين المختصين في التدقيق والمحاسبة، والذي كان الهدف منه التعرف على آراء هاته العينة حول مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وتمت هذه الدراسة من خلال وضع فرضيات ومناقشتها وتحليلها بإستخدام برنامج (SPSS) بعد التأكد من مدى صدق الأداة المستخدمة في الدراسة، وتم التوصل إلى جملة من النتائج أكدت وجود العديد من الدوافع تجعل المؤسسات الجزائرية تلجأ إلى هذا النوع من الممارسات من أهمها تدعيم المركز المالي للمؤسسة لغرض الحصول على القروض أو جذب المستثمرين وكذلك تخفيض من قيمة الضرائب، أما أهم الطرق المستخدمة في إدارة أرباحها نجد بيع الأصول مثل العقارات والأراضي بشكل مفاجئ التي يكون سعرها مرتفع مقارنة بسعر الشراء لتغطية ضعف الإيرادات، أما عن مساهمة النظام المحاسبي المالي في الحد من إدارة الأرباح فقد جاء بالعديد من الإجراءات من أهمها حسب رأي العينة المدروسة الثبات في استخدام الطرق والسياسات والتقديرات المحاسبية وفي حالة إستبدالها يجب الإفصاح عن طبيعة التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية هذا يحد من ممارسات إدارة الأرباح.

خاتمة عامة

استهدفت هذه الدراسة معالجة إشكالية دور النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث تعتبر هذه الموضوع من أهم المواضيع الحديثة في المجال المحاسبي، حيث زاد الاهتمام به في الآونة الأخيرة نظراً للأثار السلبية لهذا النوع من الممارسات على القوائم المالية وإنعكاس ذلك على مستخدمي هذه القوائم

ومن أجل ذلك قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى فصلين أحدهما خصص الجانب النظري الذي تناولنا فيه لمحة عن ماهية إدارة الأرباح والنظام المحاسبي والمالي ومدى مساهمة هذا الأخير في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالإضافة إلى أهم الدراسات التي تعرضت لمتغيرات الدراسة، أما الفصل الثاني فقد خصص للجانب التطبيقي وذلك قصد الامام بحوثيات الموضوع واختيار الفرضيات بغية الوصول إلى نتائج الدراسة، حيث قمنا بتوزيع استمارة الاستبيان بطريقة مباشرة وغير مباشرة على العينة المكونة من الأكاديميين والمهنيين (محافظي الحسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين) وتم بعد ذلك تحليل وتفسير محاور الاستبيان المستخدم.

1. اختبار الفرضيات:

بعد إجراء الدراسة الميدانية توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي تؤكد صحة الفرضيات الموضوعية بحيث:

- ✓ الفرضية الأولى: تم إثبات صحة هذه الفرضية بحيث توجد العديد من الدوافع التي تجعل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تلجأ إلى ممارسات إدارة الأرباح من أهمها تدعيم المركز المالي للمؤسسة لغرض الحصول على القروض أو جذب المستثمرين وكذلك تخفيض من قيمة الضرائب؛
- ✓ الفرضية الثانية: تم إثبات صحة هذه توجد العديد من طرق إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من أهمها بيع الأصول مثل العقارات والأراضي بشكل مفاجئ التي يكون سعرها مرتفع مقارنة بسعر الشراء لتغطية ضعف الإيرادات؛
- ✓ الفرضية الثالثة: تم إثبات صحة هذه الفرضية بحيث يساهم النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال الإجراءات التي جاء بها من أهمها الإفصاح عن كل الطرق والسياسات والتقديرات المحاسبية وفي حالة إستبدالها يجب الإفصاح عن طبيعة التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية هذا يحد من ممارسات إدارة الأرباح؛

2. نتائج الدراسة:

من خلال تطرقنا إلى في فصول هذه الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج وهي:

- ✓ إدارة الأرباح هي مجموعة من الممارسات المحاسبية والتي تتم بشكل قانوني من خلال إستغلال المرونة والثغرات الموجودة في القواعد والسياسات المحاسبية والتقديرات الشخصية المؤدية إلى تحريف القوائم المالية، بغية تظليل مستخدمي المعلومات المحاسبية والمستفيدين من التقارير المالية، وذلك بهدف التأثير في قراراتهم أو حتى تحقيق مكاسبهم الشخصية.
- ✓ تعتبر ممارسات إدارة الأرباح ممارسات غير أخلاقية تهدد مهنة المحاسبة وتجعل مستخدمي القوائم المالية في شكوك عن مصداقية وموثوقية القوائم المحاسبية؛

- ✓ هناك العديد من الدوافع التي تجعل المؤسسات تلجأ إلى ممارسات إدارة الأرباح كما أن هناك العديد من طرق والأساليب المستخدمة في ذلك؛
 - ✓ تتمثل دوافع ممارسات إدارة الأرباح في دوافع سوق رأس المال ودوافع تعاقدية وأخرى تنظيمية؛
 - ✓ النظام المحاسبي المالي أتى لسد الثغرات في القانون التجاري ومنع الممارسات غير الشرعية و لترسيخ اسس التسيير الشفاف.
 - ✓ يتوفر النظام المحاسبي المالي على بعض القيود التي تحد من ممارسات إدارة الأرباح المتمثلة في قيود على تغيير السياسات والتقديرات المحاسبية، ضرورة الإفصاح عن القواعد و الطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وجوب إعداد قائمة التدفقات النقدية.
 - ✓ وجود النظام المحاسبي المالي يعمل على توحيد الممارسات المحاسبية ولا يتيح الفرصة لإدارة المؤسسات التحكم في الربح المحاسبي؛
 - ✓ من أهم دوافع ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حسب رأي عينة الدراسة تدعيم المركز المالي للمؤسسة لغرض الحصول على القروض أو جذب المستثمرين وكذلك تخفيض من العبء الضريبي؛
 - ✓ من أهم طرق إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حسب رأي عينة الدراسة بيع العقارات والأراضي بشكل مفاجئ التي يكون سعرها مرتفع مقارنة بسعر الشراء لتغطية ضعف الإيرادات؛
 - ✓ من هم الإجراءات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي التي تحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حسب رأي عينة الدراسة هو ثبات الطرق والسياسات المحاسبية وفي حالة إستبدالها يجب الإفصاح عن طبيعة التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية؛
3. التوصيات:
- بناء على ما تم التوصل إليه يمكن صياغة مجموعة من التوصيات التي تعزز من هذه النتائج كما يلي:
 - ✓ تكثيف التكوين والقيام بدورات تدريبية بهدف رفع المستوى العلمي والعملي من اجل الفهم الجيد للنظام المحاسبي المالي، حتى تضمن الشركة عدم الوقوع في المشاكل.
 - ✓ العمل أكثر على زيادة الثقافة المحاسبية بهدف فهم القوائم المالية وبيان مصداقيتها وخلوها من الأخطاء.
 - ✓ التأكيد على توعية مستخدمي الكشوفات المالية بشكل عام، والمستثمرين بشكل خاص، بآثار وانعكاسات الممارسات المتعلقة بإدارة الأرباح على قراراتهم الاستثمارية؛
 - ✓ ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمخاطر الناجمة عن عمليات ممارسة إدارة الأرباح وانعكاساتها السلبية على أداء المؤسسات.
 - ✓ ضرورة إصدار قوانين تتضمن عقوبات صارمة تجاه ممارسي إدارة الأرباح للحد من تفاسي هذه الظاهرة.

4. آفاق الدراسة:

من خلال نتائج المتوصل إليها يمكن اقتراح المواضيع التالية التي يمكن اعتبارها آفاق للدراسة الحالية وهي كالتالي:

- ✓ دور قائمة التدفقات النقدية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؛
- ✓ دور معايير الجزائية للتدقيق في تحسين مصداقية القوائم المالية والحد من ممارسات إدارة الأرباح؛
- ✓ دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

■ الكتب:

- 1- إبراهيم بومزايد، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، الدار الجزائرية، الجزائر، 2018.
- 2- احمد محمد علوان الهلياوي، إبراهيم جابر السيد احمد ، المحاسبة الإبداعية، الطبعة الأولى، دار العلم والإيمان، دار الجديد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019.
- 3- سعد الساكني، حسن عمر محمد، معايير المحاسبة والأزمة المالية العالمية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، د.ب.ن، 2016.
- 4- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات " المفاهيم، المبادئ، التجارب"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 5- عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، إدارة الأرباح " عوامل نشوئها وأساليب وسبل الحد منها"، الطبعة الأولى، بغداد، 2015.
- 6- عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطي، الجزائر، 2009.
- 7- عبد المجيد الطيب الفار، إدارة الأرباح، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 8- فكري عبد الحميد عشموي، أساسيات المحاسبة المالية،، دار الشروق، جدة، 1983.
- 9- محمد الفاتح محمد بشير المغربي، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعين، مصر، 2020.
- 10- مراد كواشي، المحاسبة المالية حسب قواعد النظام المحاسبي المالي SCF، الطبعة الأولى، الدار الجزائرية، الجزائر، 2017.
- 11- معنى النعمان الصرصور، إدارة الأرباح في شركات القطاع المالي، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان، الأردن، 2014.

■ المجلات والدوريات:

- 1- حنان قسوم، دور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 11 ديسمبر، جامعة سطيف 01، 2016.
- 2- سمية قحموش، سمية خواري ، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح . دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، العدد 02، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018.

- 3- عبد الغني بن عمارة، مسعود كسكس، محمد زرقون، ممارسات ادارة الأرباح في شركات قطاع الاتصالات بالجزائر- دراسة تطبيقية خلال الفترة 2009-2016، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 2392-5302، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، وجامعة غرداية، الجزائر، 2018.
- 4- عبد النور شين، محمد زرقون، دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات ادارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة "2006-2014"، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، العدد 03، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2017.
- 5- فؤاد صديقي، سلوك إدارة الأرباح في الكيانات الاقتصادية الجزائرية في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الباحث، العدد 15، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015.
- 6- فوزي لوالبية، دور مبادئ النظام المحاسبي المالي الجزائري scf في ضبط ممارسات إدارة الأرباح- دراسة تحليلية تقييمية، مجلة الاقتصاد الدولي والعملة، العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2021.
- 7- محمد الحبيب مرحوم، النظام المحاسبي المالي، محاسبة قواعد أم محاسبة مبادئ؟، مجلة الاقتصاد والمالية، العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس بمستغانم، 2018.

■ الرسائل الجامعية:

- 1- خليصة مجيلي، دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية- دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس- سطيف، الجزائر، 2017-2018.
- 2- تيجاني بالريقي، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف، الجزائر، 2005-2006.
- 3- حمزة بن خليفة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (2015-2011)، أطروحة دكتوراه، كلية

- العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017-2018.
- 4- خالد هادفي، مساهمة النظام المحاسبي المالي في تطوير أساليب التحليل المالي للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة اقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018-2019.
- 5- خالد محمد اللوزي، اثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم . دراسة اختيارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2013.
- 6- إبراهيم احمد محمد النعاس، إدارة الأرباح المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها في شركات المساهمة الليبية، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة بنغازي، 2014.
- 7- زهية بعلي، دور النظام المحاسبي المالي SCF في الإفصاح عن المعلومات المالية- دراسة حالة مديرية الضرائب بمستغانم، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016-2017.
- 8- سامية منصر، الإفصاح وتقييم الأداء المالي للقوائم المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي على ضوء معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IFRS-IAS، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2011.
- 9- عيبر لخشين، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2014.

■ الملتقيات:

- 1- آية محمد مراد، أبحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS-IAS، جامعة سعد دحلب البليدة، 2010.
- 2- مليكة زغيب، سوسن زيرق، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06-07 ماي ، 2012.

■ القوانين والمراسيم:

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق ل 25 مارس 2009م.
- 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادر في 22 جمادى الأولى 1429 هـ الموافق ل 28 ماي 2008م.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، العدد 74.

المراجع باللغة الأجنبية:

Marie-Anne Verdier, Jennifer Boutant, **Les dirigeants gèrent-ils les résultats comptables -1 avant d'annoncer une réduction d'effectifs ? Le cas des entreprises françaises cotées,** Comptabilité, Contrôle, Audit, 2016/3 (Tome 22).

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01: استبانة الدراسة



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

المركز الجامعي سي الحواس_بريكة

معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية

قسم: العلوم الاقتصادية

تخصص: محاسبة وتدقيق



استمارة استبيان

تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لمذكرة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة الخاصة بموضوع دور النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح – من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة "أكاديميين ومهنيين"، أملين منكم الإجابة عن الأسئلة الواردة فيها بكل موضوعية وذلك من أجل معرفة وجهة نظركم كمهنيين وأكاديميين علما أن المعلومات ستعامل بكل سرية، ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي فقط. وفي الأخير نشكركم مسبقا على تعاونكم ومساهمتمكم في هذه المذكرة.

المشرف:

- سليمان عبد الحكيم

الطالبة:

- بن سعيد فلة

- مشوط شيماء

السنة الجامعية: 2022/2021

من فضلكم الإجابة تكون بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة :

أولاً: معلومات عينة الدراسة:

| | | | | |
|--------------------------|-------------------------|--------------------------|------------------|-----------------|
| <input type="checkbox"/> | أنثى | <input type="checkbox"/> | ذكر | الجنس |
| <input type="checkbox"/> | من 30 إلى أقل من 40 سنة | <input type="checkbox"/> | أقل من 30 سنة | العمر |
| <input type="checkbox"/> | أكبر من 50 سنة | <input type="checkbox"/> | من 40 إلى 50 | |
| <input type="checkbox"/> | ماستر | <input type="checkbox"/> | شهادة مهنية | المؤهل العلمي |
| <input type="checkbox"/> | دكتوراه | <input type="checkbox"/> | ليسانس | |
| <input type="checkbox"/> | من 5 إلى 10 سنوات | <input type="checkbox"/> | أقل من 5 سنوات | الخبرة المهنية |
| <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | أكثر من 10 سنوات | |
| <input type="checkbox"/> | خبير محاسبي | <input type="checkbox"/> | محافظ حسابات | الوظيفة الحالية |
| <input type="checkbox"/> | أستاذ جامعي | <input type="checkbox"/> | محاسب مؤسسة | |

ثانياً: محاور الإستبيان

المحور الأول: دوافع ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

| الرقم | العبارات | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-------|--|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 01 | تقوم المؤسسة بإدارة أرباحها بهدف تخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية | | | | | |
| 02 | تستخدم المؤسسة ممارسات إدارة الأرباح كحل لمشكلات الأداء المالي الضعيف للمؤسسة. | | | | | |
| 03 | تقوم المؤسسة بإدارة أرباحها لتدعيم المركز المالي للمؤسسة لغرض الحصول على القروض أو جذب المستثمرين. | | | | | |
| 04 | تقوم إدارة المؤسسة بإدارة أرباحها بسبب ربط مكافئات الإدارة بتحقيقها لأرباح معينة. | | | | | |
| 05 | تقوم إدارة المؤسسة بإدارة أرباحها بهدف المحافظة على مركزها الوظيفي. | | | | | |
| 06 | وجود ضغوط على الإدارة لتحقيق أهداف مالية معينة. | | | | | |

| | | | | | | |
|--|--|--|--|--|----|--|
| | | | | | 07 | تقوم إدارة المؤسسة بإدارة أرباحها لمواجهة طلبات الموظفين ونقاباتهم بزيادة الأجور المرتبطة بمستوى الأرباح. |
| | | | | | 08 | تقوم إدارة المؤسسة بإدارة أرباحها بهدف تجنب أي تكاليف قد تفرضها السلطات على المؤسسات التي تحقق أرباح كبيرة كزيادة معدلات الضرائب أو تحميلها لأعباء إجتماعية. |
| | | | | | 09 | وجود ثغرات أو خلل في أنظمة الرقابة الداخلية مما يجعل من إدارة الأرباح أمر سهلاً. |
| | | | | | 10 | تقوم إدارة المؤسسة بإدارة أرباحها لتفادي الآثار السلبية للكوارث مثل جائحة كورونا. |
| | | | | | 11 | كل ما زاد حجم الشركة زاد احتمال الوقوع في ممارسات إدارة الأرباح. |
| | | | | | 12 | وجود المرونة في المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل السياسات المحاسبية |

المحور الثاني: أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية

| الرقم | العبارات | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق بشدة | غير موافق |
|-------|---|------------|-------|-------|----------------|-----------|
| 01 | التلاعب في عمليات البيع كالتراخي في شروط البيع أو منح تخفيضات كبيرة أو زيادة فترة الإئتمان الممنوحة. | | | | | |
| 02 | التلاعب في المصاريف الإختيارية مثل مصاريف البحث والتطوير بإعتبارها مصاريف جارية أو رسملتها وإستنفادها على مدى فترات زمنية . | | | | | |
| 03 | الإعتراف بإيرادات من عمليات بيع غير تامة | | | | | |
| 04 | الإعتراف بإيرادات وهمية كتسجيل مردودات المشتريات بإعتبارها إيرادات. | | | | | |
| 05 | نقل الإيرادات الجارية إلى فترة لاحقة لتخفيض أرباح الفترة الحالية. | | | | | |
| 06 | بيع الأصول مثل العقارات والأراضي بشكل مفاجئ التي يكون سعرها مرتفع مقارنة بسعر الشراء لتغطية ضعف الإيرادات. | | | | | |
| 07 | رسملة وتأجيل المصاريف لفترات لاحقة بإخفاء | | | | | |

| | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | المستندات الخاصة لتسجيلها في فترة لاحقة. |
| | | | | | 08 التلاعب في تكوين وإستخدام مخصصات الإلتزامات المحتملة الحدوث بإعتبارها تخضع للتقدير والحكم الشخصي. |
| | | | | | 09 التلاعب بإجراءات جرد وتقييم مخزون آخر المدة بغرض تضخيم قيمة المخزون وتخفيض تكلفة الوحدة المباعة وبالتالي تضخيم الأرباح. |
| | | | | | 10 عدم تسجيل الإنخفاض الدائم في قيمة أصولها الثابتة والتي تخفيض قيمة المصروفات وتزيد من أرباحها. |
| | | | | | 11 تغير بعض السياسات المحاسبية (سياسة تقييم المخزون، طرق الإهلاك...) للتأثير في الربح المحاسبي. |
| | | | | | 12 التغيير في التقديرات المحاسبية بتعديل المبلغ المسجل لأصل أو إلتزام ما دون وجود مبرر منطقي بذلك بهدف تحسين الصورة المالية. |

المحور الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية

| رقم | العبارات | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-----|--|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 01 | وجود النظام المحاسبي المالي يعمل على توحيد الممارسات المحاسبية ولا يتيح الفرصة لإدارة المؤسسات التحكم في الربح المحاسبي. | | | | | |
| 02 | وجود الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يحد من ممارسات إدارة الأرباح | | | | | |
| 03 | يسمح النظام المحاسبي المالي بإيجاد حلول للمشاكل المستجدة كونه يحتوي على الإطار التصوري يحد من ممارسات إدارة الأرباح | | | | | |
| 04 | تميز النظام المحاسبي المالي بالوضوح وسهولة التطبيق يحد من ممارسات إدارة الأرباح | | | | | |
| 05 | الإلتزام بمتطلبات الإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي يحد من ممارسات إدارة الأرباح | | | | | |
| 06 | يتميز النظام المحاسبي المالي بمبادئ وقواعد واضحة يجب مراعاتها عند التسجيل والتقييم وإعداد القوائم المالية مما يقلص حالات التلاعب بالأرباح. | | | | | |
| 07 | ينص النظام المحاسبي المالي على الثبات في | | | | | |

| | | | | | |
|--|--|--|--|--|---|
| | | | | | إستخدام الطرق والسياسات والتقديرات المحاسبية وفي حالة إستبدالها يجب الإفصاح عن طبيعة التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية هذا يحد من ممارسات إدارة الأرباح. |
| | | | | | وجود جدول الخزينة النقدية المعد على الأساس النقدي يعتبر دليلا على جودة الأرباح مما يؤدي إلى انخفاض احتمال وجود إدارة الأرباح. |
| | | | | | النظام المحاسبي المالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية التي ظهرت أساسا للحد من مختلف التلاعبات في القوائم المالية. |
| | | | | | تطبيق النظام المحاسبي المالي لمدة طويلة يمكن المحاسبين والمهنيين من الفهم الجيد له وبالتالي تقليص مختلف التلاعبات في الأرباح. |
| | | | | | تطبيق النظام المحاسبي المالي مكن المدققين الخارجيين من التدقيق الجيد للقوائم المالية وهذا سيحد من ممارسات إدارة الأرباح. |

شكرا على تعاونكم

الملحق رقم 02: مخرجات SPSS

Reliability Statistics

| Cronbach's | |
|------------|------------|
| Alpha | N of Items |
| .725 | 12 |

Item-Total Statistics

| | Scale Mean if Item Deleted | Scale Variance if Item Deleted | Corrected Item- Total Correlation | Cronbach's Alpha if Item Deleted |
|-----|-------------------------------|-----------------------------------|--------------------------------------|--|
| A1 | 41.24 | 23.893 | .445 | .698 |
| A2 | 41.50 | 22.939 | .522 | .687 |
| A3 | 41.17 | 24.142 | .375 | .705 |
| A4 | 41.29 | 24.599 | .363 | .708 |
| A5 | 41.36 | 24.089 | .383 | .705 |
| A6 | 41.48 | 23.085 | .460 | .694 |
| A7 | 41.60 | 19.857 | .642 | .658 |
| A8 | 41.57 | 21.958 | .504 | .685 |
| A9 | 41.93 | 25.190 | .109 | .747 |
| A10 | 41.50 | 25.915 | .085 | .743 |
| A11 | 41.62 | 22.632 | .492 | .689 |
| A12 | 41.64 | 26.089 | .065 | .745 |

Reliability Statistics

| Cronbach's | |
|------------|------------|
| Alpha | N of Items |
| .942 | 12 |

Item-Total Statistics

| | Scale Mean if Item Deleted | Scale Variance if Item Deleted | Corrected Item- Total Correlation | Cronbach's Alpha if Item Deleted |
|----|-------------------------------|-----------------------------------|--------------------------------------|--|
| B1 | 36.64 | 103.308 | .796 | .936 |
| B2 | 36.69 | 104.219 | .672 | .940 |
| B3 | 36.88 | 101.034 | .878 | .933 |
| B4 | 37.12 | 98.839 | .841 | .934 |
| B5 | 36.98 | 104.658 | .660 | .940 |

| | | | | |
|-----|-------|---------|------|------|
| B6 | 36.64 | 105.162 | .741 | .938 |
| B7 | 36.76 | 102.186 | .841 | .934 |
| B8 | 36.76 | 103.357 | .802 | .936 |
| B9 | 36.86 | 98.662 | .848 | .933 |
| B10 | 36.69 | 98.999 | .779 | .936 |
| B11 | 36.50 | 102.305 | .657 | .941 |
| B12 | 36.79 | 110.514 | .392 | .949 |

Reliability Statistics

| Cronbach's | |
|------------|------------|
| Alpha | N of Items |
| .870 | 11 |

Item-Total Statistics

| | Scale Mean if Item Deleted | Scale Variance if Item Deleted | Corrected Item-Total Correlation | Cronbach's Alpha if Item Deleted |
|-----|----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| C1 | 37.00 | 38.244 | .504 | .864 |
| C2 | 37.43 | 36.544 | .574 | .860 |
| C3 | 37.33 | 35.593 | .751 | .844 |
| C4 | 37.26 | 36.393 | .700 | .849 |
| C5 | 37.38 | 36.827 | .703 | .849 |
| C6 | 36.83 | 39.411 | .558 | .860 |
| C7 | 36.71 | 40.697 | .548 | .861 |
| C8 | 37.02 | 42.414 | .409 | .868 |
| C9 | 36.86 | 41.052 | .387 | .870 |
| C10 | 37.21 | 38.709 | .531 | .861 |
| C11 | 37.05 | 37.851 | .636 | .854 |

Reliability Statistics

| Cronbach's | |
|------------|------------|
| Alpha | N of Items |
| .916 | 35 |

Item-Total Statistics

| | Scale Mean if Item Deleted | Scale Variance if Item Deleted | Corrected Item-Total Correlation | Cronbach's Alpha if Item Deleted |
|----|----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| A1 | 122.17 | 315.996 | .236 | .916 |
| A2 | 122.43 | 312.153 | .348 | .915 |
| A3 | 122.10 | 318.966 | .109 | .918 |

| | | | | |
|-----|--------|---------|------|------|
| A4 | 122.21 | 314.172 | .326 | .916 |
| A5 | 122.29 | 316.063 | .217 | .917 |
| A6 | 122.40 | 310.296 | .387 | .915 |
| A7 | 122.52 | 302.402 | .484 | .914 |
| A8 | 122.50 | 309.573 | .349 | .916 |
| A9 | 122.86 | 306.808 | .386 | .915 |
| A10 | 122.43 | 309.714 | .375 | .915 |
| A11 | 122.55 | 305.668 | .523 | .913 |
| A12 | 122.57 | 311.226 | .326 | .916 |
| B1 | 122.71 | 296.209 | .686 | .911 |
| B2 | 122.76 | 296.966 | .598 | .912 |
| B3 | 122.95 | 293.168 | .746 | .910 |
| B4 | 123.19 | 294.548 | .605 | .912 |
| B5 | 123.05 | 301.217 | .495 | .914 |
| B6 | 122.71 | 298.404 | .656 | .912 |
| B7 | 122.83 | 293.898 | .742 | .910 |
| B8 | 122.83 | 297.020 | .670 | .911 |
| B9 | 122.93 | 294.507 | .605 | .912 |
| B10 | 122.76 | 291.844 | .627 | .912 |
| B11 | 122.57 | 296.153 | .540 | .913 |
| B12 | 122.86 | 305.686 | .373 | .916 |
| C1 | 122.38 | 301.754 | .530 | .913 |
| C2 | 122.81 | 303.719 | .428 | .915 |
| C3 | 122.71 | 300.892 | .568 | .913 |
| C4 | 122.64 | 303.113 | .518 | .913 |
| C5 | 122.76 | 302.771 | .559 | .913 |
| C6 | 122.21 | 313.977 | .262 | .916 |
| C7 | 122.10 | 309.454 | .516 | .914 |
| C8 | 122.40 | 309.564 | .589 | .914 |
| C9 | 122.24 | 315.161 | .218 | .917 |
| C10 | 122.60 | 314.930 | .194 | .917 |
| C11 | 122.43 | 309.909 | .357 | .915 |

Tests of Normality

| | Kolmogorov-Smirnov ^a | | | Shapiro-Wilk | | |
|---|---------------------------------|----|-------|--------------|----|------|
| | Statistic | df | Sig. | Statistic | df | Sig. |
| A | .097 | 42 | .200* | .960 | 42 | .145 |
| B | .106 | 42 | .200* | .959 | 42 | .138 |
| C | .081 | 42 | .200* | .969 | 42 | .310 |

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

Descriptive Statistics

| | N | Mean | Std. Deviation |
|--------------------|----|--------|----------------|
| A1 | 42 | 4.02 | .715 |
| A2 | 42 | 3.76 | .790 |
| A3 | 42 | 4.10 | .759 |
| A4 | 42 | 3.98 | .680 |
| A5 | 42 | 3.90 | .759 |
| A6 | 42 | 3.79 | .842 |
| A7 | 42 | 3.67 | 1.119 |
| A8 | 42 | 3.69 | .975 |
| A9 | 42 | 3.33 | 1.074 |
| A10 | 42 | 3.76 | .906 |
| A11 | 42 | 3.64 | .879 |
| A12 | 42 | 3.62 | .909 |
| A | 42 | 3.7718 | .43712 |
| Valid N (listwise) | 42 | | |

Descriptive Statistics

| | N | Mean | Std. Deviation |
|--------------------|----|--------|----------------|
| B1 | 42 | 3.48 | 1.065 |
| B2 | 42 | 3.43 | 1.172 |
| B3 | 42 | 3.24 | 1.100 |
| B4 | 42 | 3.00 | 1.269 |
| B5 | 42 | 3.14 | 1.160 |
| B6 | 42 | 3.48 | 1.018 |
| B7 | 42 | 3.36 | 1.078 |
| B8 | 42 | 3.36 | 1.055 |
| B9 | 42 | 3.26 | 1.270 |
| B10 | 42 | 3.43 | 1.346 |
| B11 | 42 | 3.62 | 1.324 |
| B12 | 42 | 3.33 | 1.183 |
| B | 42 | 3.3433 | .91920 |
| Valid N (listwise) | 42 | | |

Descriptive Statistics

| | N | Mean | Std. Deviation |
|----|----|------|----------------|
| C1 | 42 | 3.81 | 1.065 |
| C2 | 42 | 3.38 | 1.168 |
| C3 | 42 | 3.48 | 1.042 |
| C4 | 42 | 3.55 | 1.017 |

| | | | |
|--------------------|----|--------|--------|
| C5 | 42 | 3.43 | .966 |
| C6 | 42 | 3.98 | .841 |
| C7 | 42 | 4.10 | .692 |
| C8 | 42 | 3.79 | .606 |
| C9 | 42 | 3.95 | .854 |
| C10 | 42 | 3.60 | .964 |
| C11 | 42 | 3.76 | .932 |
| C | 42 | 3.7100 | .61665 |
| Valid N (listwise) | 42 | | |

One-Sample Statistics

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|---|----|--------|----------------|-----------------|
| A | 42 | 3.7718 | .43712 | .06745 |

One-Sample Test

Test Value = 3

| | t | df | Significance | | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
|---|--------|----|--------------|-------------|-----------------|---|-------|
| | | | One-Sided p | Two-Sided p | | Lower | Upper |
| A | 11.443 | 41 | <.001 | <.001 | .77183 | .6356 | .9080 |

One-Sample Statistics

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|---|----|--------|----------------|-----------------|
| B | 42 | 3.3433 | .91920 | .14183 |

One-Sample Test

Test Value = 3

| | t | df | Significance | | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
|---|-------|----|--------------|-------------|-----------------|---|-------|
| | | | One-Sided p | Two-Sided p | | Lower | Upper |
| B | 2.420 | 41 | .010 | .020 | .34325 | .0568 | .6297 |

One-Sample Test

Test Value = 3

| | t | df | Significance | | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
|---|-------|----|--------------|-------------|-----------------|---|-------|
| | | | One-Sided p | Two-Sided p | | Lower | Upper |
| C | 7.461 | 41 | <.001 | <.001 | .70996 | .5178 | .9021 |

One-Sample Effect Sizes

| | | Standardizer ^a | Point Estimate | 95% Confidence Interval | |
|---|--------------------|---------------------------|----------------|-------------------------|-------|
| | | | | Lower | Upper |
| C | Cohen's d | .61665 | 1.151 | .756 | 1.538 |
| | Hedges' correction | .62823 | 1.130 | .742 | 1.510 |

a. The denominator used in estimating the effect sizes.

Cohen's d uses the sample standard deviation.

Hedges' correction uses the sample standard deviation, plus a correction factor.