

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم المالية و المحاسبة

عنوان المذكرة:

أثر ممارسة إدارة الأرباح في جودة القوائم المالية دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين

مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت اشراف الأستاذة :

د. بوقفة وفاء

من اعداد الطالبتين :

بوشليط ليلي

عنان منال

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
د. كيموش بلال	أستاذ التعليم العالي	20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
د. بوقفة وفاء	أستاذ محاضر أ	20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا، مقرر
د. رايس سفيان	أستاذ محاضر أ	20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2026/2025

الإهداء

الحمد لله حبا و شكرا وامتنانا على البدء و الختام

(وآخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين)

أهدي هذا العمل لنفسي أولا ثم إلى كل من سعي معي لإتمام هذه المسيرة دمتم لي سنداً لا عمر له.

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال عمرهما.

إلى إخوتي وأخواتي حفظهم الله

إلى ابنت أختي سدرة المنتهى الغالية حفظها الله.

لأصدقائي ورفاق دربي اللذين شاركوني هذا الطريق.

الإهداء

الحمد لله الذي هدانا بفضلِهِ وكرمه وأنعم علينا بالتصديق برسالة محمد عليه الصلاة والسلام خاتم الأنبياء

أهدي جهدي

إلى من أنشأني نشأة العلم والذي شددت به أزرِي في محنتي وبلايا

إلى من سهرت الليالي من أجل أن أكون وشملتني بدعائها في كل وقت وحين والدتي برا بهما ووفاءا.

كما أبلغهم كل حبي وتقديري كما أود أن أبلغهم أنني أفخر بهم

إلى من منحوني المحبة الأخوية الخاصة والصادقة إخوتي وأخواتي إلى جميع الأعمام والأخوال و أجدادي

رحمهم الله

كل صديقة عبرت بصدق بموقف أصيل أو كلمة مساندة أو دعاء في ظهر الغيب خاصة صديقتي منال.

كل أساتذتي جميعا منذ بداية مسيرتي الدراسية.

شكر و عرفان

(ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين)

سورة النمل الآية 19

نشكر الله عز وجل الذي أنار لنا دربنا وأعاننا على ما فيه الخير والصلاح.

نتوجه بالشكر الجزيل وخالص العرفان إلى الأستاذة الفاضلة "بوقفة وفاء" التي كان لها الفضل في انجاز وإتمام هذا البحث عبر توجيهاتها ونصائحها القيمة. والشكر الموصول لأعضاء لجنة المناقشة اللذين قبلوا مناقشة هذه المذكرة. كما نتقدم بشكر إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وفي الأخير نتوجه بشكر إلى كل من كان له الفضل من قريب أو بعيد في انجاز هذا العمل.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح في جودة القوائم المالية، من خلال تسليط الضوء على العلاقة بين إدارة الأرباح وتشويه الخصائص النوعية لجودة القوائم المالية. ولإجابة عن إشكالية الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانبين النظري والتطبيقي، حيث تم توزيع استبيان على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة، وبلغ عدد الاستمارات الموزعة (47) استمارة، واستُرجعت جميعها صالحة للتحليل الإحصائي. كما تم تحليل البيانات باستخدام برنامجي SPSS وExcel.

وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر يتراوح بين المتوسط والضعيف لممارسات إدارة الأرباح في جودة القوائم المالية، مما يدل على أن هذه الممارسات تؤثر على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. كما أظهرت النتائج وجود أثر معنوي لممارسات إدارة الأرباح على أبعاد جودة القوائم المالية، والمتمثلة في الملاءمة، والموثوقية، والقابلية للمقارنة، والقابلية للفهم والوضوح، وهو ما يؤكد أهمية تعزيز الالتزام بالمعايير المحاسبية وأخلاقيات المهنة للحد من هذه الممارسات، بما يسهم في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز ثقة مستخدميها.

الكلمات المفتاحية: إدارة الأرباح، جودة القوائم المالية، ملاءمة، موثوقية، قابلية للمقارنة، لقابلية للفهم والوضوح.

Summary

This study aims to examine the impact of earnings management practices on the quality of financial statements by highlighting the relationship between earnings management and the distortion of the qualitative characteristics of financial reporting quality. To address the research problem, the descriptive-analytical approach was adopted in both the theoretical and empirical parts of the study. A questionnaire was distributed to a sample of accounting professionals. A total of 47 questionnaires were distributed, all of which were returned and deemed valid for statistical analysis. The collected data were analyzed using SPSS and Microsoft Excel.

The findings revealed that earnings management practices have an impact ranging from moderate to weak on the quality of financial statements, indicating that these practices affect the qualitative characteristics of accounting information. The results also showed a statistically significant impact of earnings management practices on the dimensions of financial statement quality, namely relevance, reliability, comparability, and understandability. These findings highlight the importance of strengthening compliance with accounting standards and professional ethics to reduce earnings

management practices, thereby improving the quality of financial reporting and enhancing users' confidence in financial statements.

Keywords: Earnings Management, Financial Statement Quality, Relevance, Reliability, Comparability, Understandability.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
أ-ث	المقدمة
33-5	الفصل الأول: الأدبيات النظرية وتطبيقية حول إدارة وجودة القوائم المالية
12-6	تمهيد الفصل الأول
7	المبحث الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية
7	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول إدارة الأرباح
7	الفرع الأول: مفهوم إدارة الأرباح وأهدافها.
9	الفرع الثاني: استراتيجيات ودوافع إدارة الأرباح
12	الفرع الثالث: أساليب ونماذج إدارة الأرباح ومخاطرها والتجاهات والوسائل الحديثة للكشف عنها والحد منها
18	المطلب الثاني: أساسيات حول جودة القوائم المالية
18	الفرع الأول: مفهوم وأهداف القوائم المالية
20	الفرع الثاني: مستخدمي القوائم المالية وعناصرها
22	الفرع الثالث: تعريف جودة القوائم المالية وخصائصها وأهميتها
29-24	المبحث الثاني: علاقة إدارة الأرباح وخصائص جودة القوائم المالية
25	المطلب الأول: العلاقة بين إدارة الأرباح وملاءمة القوائم المالية
26	المطلب الثاني: العلاقة بين إدارة الأرباح وموثوقية القوائم المالية
27	المطلب الثالث: العلاقة بين إدارة الأرباح وقابلية القوائم المالية للمقارنة
28	المطلب الرابع: العلاقة بين إدارة الأرباح ووضوح القوائم المالية وسهولة فهمها
32-29	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
29	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
31	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
32	المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة

33	خلاصة الفصل الأول
63-34	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
35	تمهيد الفصل الثاني
38-36	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية
36	المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة
36	الفرع الأول: نموذج الدراسة
37	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
37	المطلب الثاني: الأدوات المعتمدة في الدراسة
37	الفرع الأول: أدوات جمع البيانات
38	الفرع الثاني: الأساليب المستخدمة في معالجة الاستبيان
56-39	المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة
39	المطلب الأول: اختبار أداة الدراسة
43-39	الفرع الأول: صدق الأداة
44	الفرع الثاني: ثبات الأداة
45	المطلب الثاني: تحليل وتفسير بيانات الدراسة
45	الفرع الأول: تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة
51	الفرع الثاني: تحليل نتائج الإستبيان
62-56	المبحث الثالث: إختبار الفرضيات ومناقشة نتائج الدراسة
56	المطلب الأول: إختبار فرضيات الدراسة
56	الفرع الأول: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الأولى
57	الفرع الثاني: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الثانية
59	الفرع الثالث: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة
60	الفرع الرابع: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الرابعة
61	المطلب الثاني: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية العامة
63	خلاصة الفصل الثاني
66-64	الخاتمة
70-67	قائمة المراجع
72	الملاحق

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	عدد الاستمرات المزعة، المفقودة وصالحة للتحليل	37
2-2	أوزان الاستجابات حسب مقياس ليكارث الخماسي	38
3-2	نتائج حساب معامل صدق المحتوى (معادلة لوشي)	40
4-2	نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور إدارة الأرباح	41
5-2	نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور جودة القوائم المالية	42
6-2	اختبار الصدق البنائي لأبعاد محور جودة القوائم المالية	43
7-2	اختبار الصدق البنائي لأبعاد الاستبيان	43
8-2	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة	44
9-2	ثبات الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية	44
10-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	45
11-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	47
12-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	48
13-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	49
14-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	50
15-2	نتائج المتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات بعد إدارة الأرباح	51
16-2	نتائج المتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات بعد عدم ملائمة القوائم المالية	52
17-2	نتائج المتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات بعد نقص الموثوقية (التمثيل الصادق)	53
18-2	نتائج المتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات بعد ضعف القابلية للمقارنة	54
19-2	نتائج المتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات بعد معلومات غير واضحة	55
20-2	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الأولى	56
21-2	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الثانية	58
22-2	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الثالثة	59
23-2	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الرابعة	60
24-2	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية العامة	61

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	دوافع إدارة الأرباح	1-1
13	أساليب إدارة الأرباح	2-1
20	مستخدمي القوائم المالية	3-1
23	خصائص جودة القوائم المالية	4-1
36	متغيرات الدراسة	1-2
46	توزيع العينة الدراسة حسب متغير الجنس	2-2
47	توزيع العينة الدراسة حسب متغير العمر	3-2
48	توزيع العينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	4-2
48	توزيع العينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	5-2
50	توزيع العينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	6-2

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
72	إستبيان الدراسة	01
77	الأساتذة المحكمين للاستبيان	02
78	الصدق	03
81	الثبات	04
82	البيانات الشخصية	05
85	تحليل لاستبيان	06
	الفرضيات	07

مقدمة

مقدمة:

تعد المعلومات المحاسبية المالية من أهم مخرجات النظام المحاسبي حيث تعتبر مرآة عاكسة لأداء المؤسسة. لذا جاء إصدار المعايير المحاسبية وضبط عملية العرض والافصاح للمعلومات في القوائم المالية للمؤسسات.

القوائم المالية وسيلة مهمة وأساسية لتوصيل معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية عن طريق المفاضلة بين الاستخدامات البديلة والمتاحة لاستخدام تلك الموارد. ومن ثم فإن القوائم المالية تؤدي دورا حيويا فيما يتصل بفاعلية القرارات الاقتصادية سواء على مستوى الفرد المستثمر أو على مستوى المؤسسات الاستثمارية، بالإضافة إلى وجود مجموعة من مستخدمي القوائم المالية كالمقرضين ودائنين والموردين ينحصر اهتمامهم في الحصول على المعلومات التي تساعدهم على معرفة ما إذا كانت المنشأة سوف تكون قادرة على مقابلة التزاماتها المالية سواء في الأجل القصير أو الطويل، ومن ثم ينصب اهتمامهم على عاملين هما الربحية والسيولة، ومن هنا زاد الاهتمام بأن تعكس القوائم المالية الواقع المالي والفعلي والعادل لجميع الوحدات الاقتصادية والحاجة الى رفع كفاءة القوائم المالية لتلبي باحتياجات هذه الأطراف المختلفة ورغبتها في الحصول على المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات مع القدرة على استيعاب هذه المعلومات وفهمها بشكل سريع وصحيح.

تعددت الطرق الأساسية وطرق البديلة في عملية القياس المحاسبي التي اتاحتها المعايير المحاسبية، وذلك لتغيير حقيقة وواقع القوائم المالية من الوضع الطبيعي و الواجب أن يكون عليه شكل الإفصاح المحاسبي الى وضع آخر مخالف لهذا الوضع وذلك لخدمة أهداف معدي القوائم المالية وأهداف الإدارة. من بين هذه الطرق و الممارسات، إدارة الأرباح. وهي ممارسة قانونية تعتمد على المرونة التي توفرها المعايير إلا أنها قد تؤثر بشكل مباشر على جودة المعلومات المفصّل عنها.

من هذا المنطلق كانت إشكالية هذه الدراسة هي:

هل هناك تأثير لممارسة إدارة الأرباح على إنقاص جودة القوائم المالية حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية؟

وانبثقت عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من الأسئلة الفرعية:

- هل هناك أثر لممارسات إدارة الأرباح على عدم ملائمة القوائم المالية حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية؟
- هل هناك أثر لممارسات إدارة لأمارسات رباح على نقص موثوقية القوائم المالية حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية؟

- هل هناك علاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وضعف قابلية القوائم المالية للمقارنة حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية؟
- هل هناك أثر لممارسات إدارة الأرباح على عدم وضوح القوائم المالية حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية؟

1-الفرضيات:

للإجابة على مختلف الأسئلة التي تم طرحها سيتم الاعتماد على اختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح على نقص جودة القوائم المالية حسب المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية.

الفرضيات الثانوية

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح على عدم ملاءمة القوائم المالية حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح على نقص موثوقية القوائم المالية حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات إدارة الأرباح وضعف قابلية القوائم المالية للمقارنة حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح على عدم وضوح القوائم المالية حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية.

2- أهمية الدراسة:

تتجسد أهمية الدراسة في معرفة إدارة الأرباح باعتباره المواضيع الحديثة والمهمة نظرا لتأثيرها المحتمل على إنقاص جودة القوائم المالية ومدى مصداقية المعلومات المحاسبية. التي يعتمد عليها مختلف مستخدمي التقارير المالية إذ تعد القوائم المالية المصدر الأساسي للمعلومات المتعلقة بالأداء المالي للمؤسسات. الأمر الذي يجعل من الضروري دراسة مدى تأثير جودتها بممارسات إدارة الأرباح.

3- أسباب اختيار الموضوع:

من بين أسباب اختيار هذا الموضوع ما يلي:

- الرغبة الذاتية و ميل الشخص لدراسة موضوع إدارة الأرباح وأثرها على جودة القوائم المالية.
- باعتبار موضوع البحث يخدم التخصص.
- تأثير حداثة الموضوع باعتباره نقطة فاصلة ومهمة في اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- مكانة الموضوع على الصعيد الدولي والمحلي بسبب انتشار ظاهرة ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية بالإضافة الى العديد من الفضاءات المالية التي لم تسلم منها المؤسسات عبر دول العالم.

4- أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على إدارة الأرباح من حيث مفهومها ودوافعها واستراتيجياتها.
- التعرف على أساليب وممارسات إدارة الأرباح المستخدمة في اعداد القوائم المالية.
- التعرف على أثر إدارة الأرباح على نقص جودة القوائم المالية.
- تحليل العلاقة بين إدارة الأرباح و عدم جودة القوائم المالية.

5- المنهج المستخدم:

- لمعالجة موضوع الدراسة، تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال التطرق إلى دراسات السابقة، المراجع العلمية، المقالات و الكتب. كما تمت معالجة نتائج الاستبيان الذي يتضمن مجموعة من الفقرات الموجهة للمحاسبين في المؤسسات الاقتصادية؟

بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS .

6- حدود الدراسة:

- **الحدود المكانية:** في هذه الدراسة تم استقصاء آراء عينة من المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر وكانت الدراسة على مستوى ولاية سكيكدة.
- **حدود الدراسة الزمنية:** امتدت حدود الدراسة من شهر فيفري إلى شهر ماي.

7- خطة الدراسة:

من أجل الاإمام بالموضوع تم تقسيم هذه الدراسة الى مقدمة وفصلين وخاتمة.

الفصل الأول كان خاص بالأدبيات النظرية لإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية. حيث تم تناول ثلاث مباحث كان المبحث الأول "بعنوان الاطار النظري لإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية". اما المبحث الثاني فيخص العلاقة بين إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية. بينما استعرض المبحث الثالث أهم الدراسات السابقة حول الموضوع باللغتين العربية والأجنبية ومن ثم تبين أوجه الاختلاف وتشابه بين الدراسات.

أما الفصل الثاني فيخص الدراسة الميدانية والذي قسم إلى ثلاث مباحث، عني الأول بطريقة وأدوات الدراسة والتي تتمحور حول منهجية الدراسة وأدوات وطرق جمع البيانات وكذلك أدوات الدراسة الميدانية والاجراءات الاحصائية والقياسية و البرامج المستخدمة في معالجة الاستبيان. في حين يحتوي المبحث الثاني على عرض ومناقشة النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية، أما المبحث الثالث إختص في مناقشة الفرضيات.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية و التطبيقية حول
إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

تمهيد:

يعتبر موضوع إدارة الأرباح من المواضيع الأساسية و الشيقة التي أصبحت تحظى باهتمام متزايد في السنوات الأخيرة نظرا لما لها تأثير مباشر على جودة القوائم المالية وخصائصها الأساسية خاصة في ظل انتشار الفساد الإداري والتلاعبات التي برزت بشكل واضح في السنوات الأخيرة، حيث تسعى الإدارة من خلال هذه الممارسات التي تقوم بها إلى تحقيق أهداف معينة قد تنعكس سلبا على جودة المعلومات المالية، حيث يتم سعى من خلال هذا الفصل إلى تقديم دراسة نظرية شاملة حول موضوع أثر تطبيق إدارة الأرباح في جودة القوائم المالية من خلال:

المبحث الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

المبحث الثاني: علاقة إدارة الأرباح بجودة القوائم المالية

المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

المبحث الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح و جودة القوائم المالية

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

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول إدارة الأرباح

لقد كان لإدارة الأرباح أهمية كبيرة من قبل مستخدمي القوائم المالية والباحثين، كونها أداة قانونية يمكن أن تؤدي للتلاعب والغش، حيث يتناول هذا المطلب الإطار النظري لإدارة الأرباح من خلال عرض مفهوم إدارة الأرباح وأهدافها، ثم استراتيجياتها ودوافعها، إضافة إلى أساليب ونماذج إدارة الأرباح و مخاطرها مع التطرق إلى الاتجاهات الحديثة في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.

الفرع الأول: مفهوم إدارة الأرباح و أهدافها

تمثل إدارة الأرباح استغلالاً للمرونة المحاسبية بهدف التأثير على النتائج المالية المعلنة. وفيما يلي استعراض لمفهوم هذه الظاهرة و أبرز أهداف التي تسعى المؤسسات لتحقيقها من خلال هذه الممارسات.

أولاً: مفهوم إدارة الأرباح:

ليس هناك مفهوم موحد لإدارة الأرباح بالرغم من أهمية هذا الموضوع ومن خلال الدراسات السابقة والأدبيات للكتابات والبحوث السابقة تبرز التعاريف التالية:

يعرف الباحث 1989schipper: من أوائل الذين عرفوا إدارة الأرباح على أنها "إدارة الأرباح هي تدخل هادف في عملية إعداد التقارير المالية بقصد الحصول على بعض المكاسب الخاصة".¹

كما عرفها 2000parfet: "بأنها التدخل لإخفاء حقيقة الأداء التشغيلي من خلال خلق عمليات محاسبية مصطنعة أو تمادي في التقدير estimation إلى نقطة تتعدى المعقول"²

كذلك تعرف أيضاً: إدارة الأرباح هي مجموعة من القارات الإدارية التي تؤدي إلى عدم الإبلاغ عن الأهداف الحقيقية قصيرة الأجل التي تحقق أقصى قيمة كما هو معروف للإدارة.³

¹ أقموش سمية، طاهري فاطمة الزهراء، دور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين، أطروحة دكتوراة، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2023/2022، ص 71.

² معمن نعمان الصرصور، إدارة الأرباح في شركات القطاع المالي، الطبعة الأولى، جليس الزمان للنشر وتوزيع، الأردن، 2010، ص 26.

³ Nguyetthi minh Nguyen ,Earnings management :detection, application and contagion, Doctor of philosophy (pHD) thesis, University of Kent, 2017,p 04.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

أيضا يقصد بإدارة الأرباح" التغيير المعتمد للأرباح مما يوصل إلى أرقام محاسبية وتختلف تماما عن الواقع، وذلك عندما يتخذ المسيرين قرارات لا تخضع للأسباب الاستراتيجية بل مجرد للتعديل في الأرباح من أجل التظليل وإخفاء النتائج الموصول إليها سواء كانت بزيادة الأرباح أو خفضها ¹:

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استنتاج أن إدارة الأرباح هي ممارسة يلجأ إليها المديرون عبر الاستفادة من المرونة التي تتيحها القواعد المحاسبية، وذلك من خلال اختيار أو تعديل بعض السياسات والإجراءات المحاسبية ، بهدف التأثير على النتائج المالية بما يحقق مصالحهم الشخصية، سواء الحصول على مكافآت وحوافز أو لتجنب مخالفة شروط تعاقدية معينة.

هناك من يرى أن ممارسات إدارة الأرباح تنقسم إلى نوعين وهما: ²

إدارة الأرباح السيئة: هي الممارسات التي تهدف لإخفاء الأداء التشغيلي الحقيقي للشركة عن طريق إيجاد بعض العمليات الوهمية، كالاقراراف الخاطئ بالإيرادات أو تخفيض مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها، وهي بذلك تعتبر ممارسات غير منتجة ولا تحقق القيمة الحقيقية للشركة.

إدارة الأرباح الجيدة: وهي التي تحدث عندما تتخذ الإدارة قرارات اختيارية من شأنها المحافظة على الأداء المالي المقبول ومستقر للشركة، كتقديم خصومات تجارية للعمليات وتعد هذه الممارسات مقبولة من الناحية القانونية.

ثانيا: أهداف إدارة الأرباح:

تهدف الإدارة من خلال ممارستها لإدارة الأرباح إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من أجل انخفاض مستوى المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة ومن هذه الأهداف ما يلي: ³

-إظهار أرباح أكثر استقرار وثباتا الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع أسهمها وانخفاض التكاليف اللازمة لمتطلبات الاقتراض وتمويل؛

- زيادة اقبال المستثمرين على الاستثمار في الشركة.

- التحايل على الأنظمة الضريبية.

- تحقيق أهداف الادارة الشخصية كالاستفادة من خطط التعويض والمكافئات.

¹ بنية محمد، بنية حيزية، أهمية المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة ادارة الأرباح وآثرها السلبية على مصداقية البيانات المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبة الادارية، المجلد5، العدد2، 2018، ص98.

² البرعصياالمبروك خالد محمد ، وآخرون، دور أساليب إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد04، العدد02، 2021، ص232.

³ البرعصياالمبروك خالد محمد ، وآخرون، مرجع نفسه، ص232.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

الفرع الثاني: استراتيجيات ودوافع إدارة الأرباح

تتنوع الآليات والمبررات التي تدفع المؤسسات لتبني سياسات محددة للتأثير على الأرقام المحاسبية، حيث تعتمد هذه الممارسات على استراتيجيات واضحة تفرضها طبيعة الظروف المالية المحيطة بالمؤسسة. ومن أجل الإحاطة بهذا الجانب يتم استعراض أهم الاستراتيجيات المتبعة، تليها الدوافع الجوهرية التي تقف وراء اتخاذ هذه القرارات وذلك وفق الترتيب الآتي:

أولاً: استراتيجيات إدارة الأرباح: قد تلجأ إدارة المؤسسة في ممارستها لإدارة الأرباح لتبني عدة استراتيجيات أهمها:¹

○ استراتيجية تخفيض الأرباح: في حالة:

الأرباح المحققة من طرف المؤسسة في الفترة الحالية مرتفعة وتتوقع الإدارة انخفاضها أو بقائها على حالها في الفترة المستقبلية، مما يدفعها لنقل الأرباح من الفترة الحالية إلى الفترة المستقبلية.

○ استراتيجية زيادة الأرباح:

وتكون في حالة:

- الأرباح المحققة في الفترة الحالية منخفضة وتتوقع الإدارة زيادتها أو بقائها على حالها في الفترة المستقبلية، لكن هناك دوافع قوية تدفع الإدارة إلى نقل الأرباح من الفترة المستقبلية إلى الفترة الحالية.

- قيام الإدارة بزيادة الأرباح في الفترة الحالية في الوقت الذي تكون فيه الأرباح فعلاً من طرف المؤسسة ومرتفعة وتتوقع الإدارة انخفاضها في الفترة المستقبلية

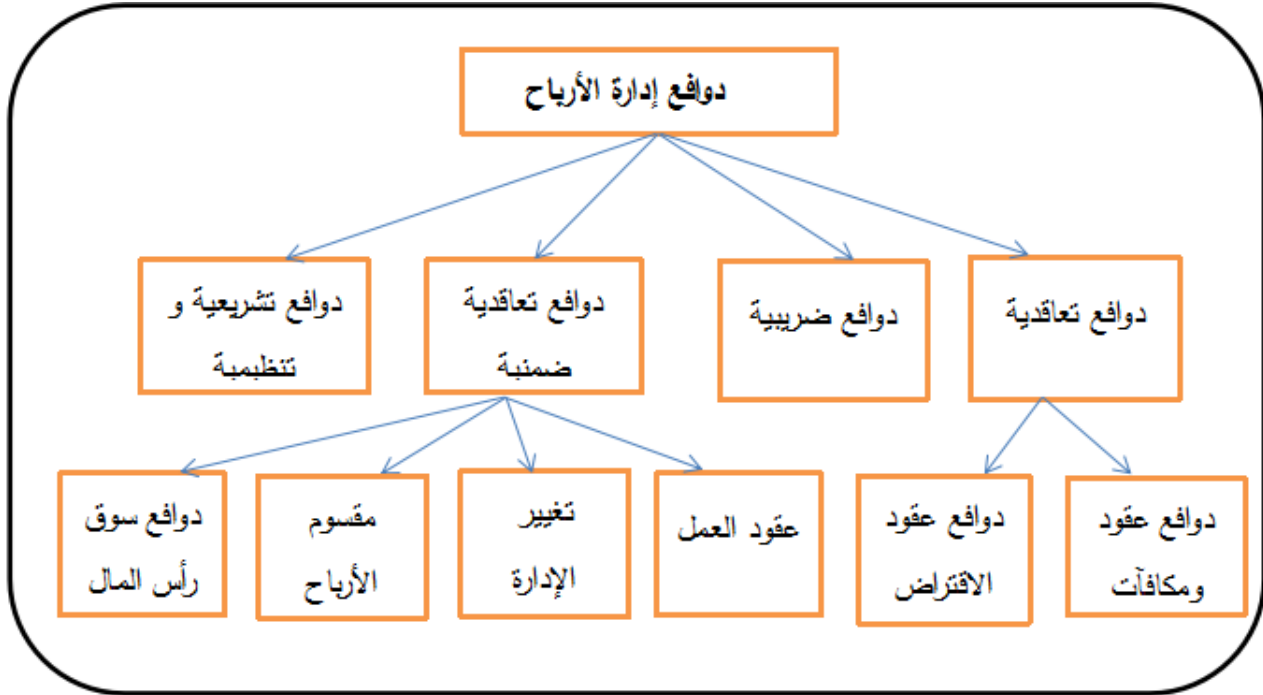
ثانياً: دوافع إدارة الأرباح:

تتعدد دوافع المؤسسات الاقتصادية لممارسة إدارة الأرباح لذا يمكن التطرق لبعض الدوافع والموضحة في الشكل التالي:

¹زاوي صورية، أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 47، 2017، ص14.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

الشكل رقم (1-1): دوافع إدارة الأرباح



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بريش خالد، ممارسة الإدارة لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، أطروحة الدكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019، ص 19-22

1- دوافع تعاقدية: يمكن التمييز بين نوعين من الدوافع التعاقدية لممارسة إدارة الأرباح:

- **دوافع وعقود مكافآت الإدارة:** المديرين الذين يحصلون على مكافآت مرتبطة بالأرباح قد يتخذون خيارات محاسبية لزيادة الدخل بهدف رفع عوائدهم. ويشير هذا الرأي إلى أن سعى المديرين لتحقيق أهداف المكافآت يحفزهم على إدارة الأرباح لزيادة الدخل.¹
- **عقود الاقتراض:** تسعى الإدارة إلى استخدام الأساليب والطرق المحاسبية التي تظهر أرباحا أكبر من حقيقتها من أجل تحسين شروط العقد.²

2- دوافع ضريبية: الشركات الكبرى تسعى إلى إدارة أرباحها بشكل سالب وذلك بتخفيضها بهدف التهرب من الضرائب وتخفيض تكلفتها.³

¹ Jihad Mounib Al Okaily, Financial Reporting Quality Auditor Remuneration and Corporate Governance: UK Evidence, Doctor OF philosophy-phd, Durham University, Durham University Business school, United Kingdom, 2014, p62.

² قزال اسماعيل، تزرعون محمد، دور التحفظ المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة المعلومات المالية في بيئة الأعمال الجزائرية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 04، العدد 02، 2018، ص 20.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

3-دوافع تشريعية وتنظيمية: تظهر الحوافز التنظيمية الإدارة الأرباح عندما يوجد اعتقاد بان للأرباح المعلنة تأثير علي عمل واضعي التشريعات او المسؤولين الحكوميين، وبالتالي فإنه من خلال إدارة نتائج العمليات يمكن للمديرين التأثير علي أعمال واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين مما يقلل من الضغط السياسي وتأثير التشريعات علي المنشأة.¹

عادة ما تكون قطاعات الأعمال خاضعة للتشريعات وقوانين لتنظيم عملها كتعليمات السوق المالي وتعليمات البنك المركزي فإن انتهاكها يؤدي إلى عقوبات يمكن أن تصل مثلا إلى إيقاف أسهم الشركة المخالفة عن التداول في السوق المالي، وثقت العديد من الدراسات احتمال لتجنب مخافة هذه التشريعات و ما يترتب عليها من عقوبات أو تضييع فرص.²

4- دوافع تعاقدية ضمنية: تشير العقود الضمنية إلى مجموعة من الترتيبات أو الاتفاقات غير الرسمي ذات طابع محاسبي والتي تستند بشكل كامل على أرقام المحاسبية عند تحديد شروطها، إلا أنها قد تتأثر بهدف الأرقام في بعض الحالات التالية:³

➤ **عقود العمل:** تعتبر المعلومات المحاسبية العلنية في القوائم المالية ذات أهمية كبيرة بالنسبة للعاملين ونقابات العمالية في تحديد مستوى ربحية المؤسسة وأوضاعها المالية الضرورية لتحديد قدرة المؤسسة على دفع أجور العاملين من ناحية وفي تحديد مستوى الأجور المحددة في عقود العمل من ناحية أخرى.

أثبتت الدراسات أن الأجور الفعلية للعاملين هي دالة متزايدة للربحية التاريخية للمؤسسة ومما لاشك فيه أن هذا الارتباط بين ربحية المؤسسة والأجور الفعلية للعاملين يدفع الإدارة في الكثير من الأحيان على العمل على تقليل الدخل المعلن لتفادي الضغوطات التي قد تتعرض لها المؤسسة من قبل العاملين والنقابات العمالية لزيادة أجور العاملين أو لتحسين ظروف العمل سواء في فترة تحديد عقود العمل أم بعدها.

➤ **تغيير الإدارة:** أكد الكثير من الباحثين في تفسيرهم لسلوك إدارة الأرباح على أن اهتمام الإدارة بتأمين وظيفتها الإدارية وتجنب المساءلة التي من الممكن أن تتعرض لها يخلق دافع لديها إلى اختيار الطرق والاجراءات المحاسبية التي تؤدي إلى إدارة الأرباح والهدف من ذلك تحسين مستوى الأداء الحالي و المستقبلي للمؤسسة واعطاء انطباع جيد للمساهمين عن أداء الإدارة بالشكل الذي يحقق رضا المساهمين عن إدارة المؤسسة وبالتالي تحسين علاقة الإدارة بالمساهمين لكن عند حدوث تغيير في الإدارة العليا

¹ أحمد شوقي اسماعيل، إدارة الأرباح، الطبعة الأولى، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، مصر، 2017، 56.

² معمن نعمان الصرصور، مرجع سبق ذكره، ص37.

³ بريس خالد، ممارسة الادارة لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، أطروحة الدكتوراة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2020/2019، ص ص

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

للمؤسسة فمن المتوقع أن تميل الإدارة الجيدة حالها حال الإدارة السابقة إلى العمل على اكتساب رضى المساهمين وتحسين العلاقة معهم.

➤ **مقسوم الأرباح:** يسعى المستثمرون قبل اتخاذ قرار الاستثمار إلى تقدير عوائد استثماراتهم والمتمثلة بمقسوم الأرباح السنوي وتقدير المخاطر المرتبطة بهذه العوائد اعتماداً على الأرقام المحاسبية المعلنة في القوائم المالية. وبما أن السلسلة التاريخية لأرقام الربح المحاسبي تعتبر عاملاً مؤثراً في تقدير الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية وتؤثر على توزيعات المؤسسة ومقسوم الأرباح، لذا فإن انخفاض المخاطر المرتبطة بالأرقام الربح المحاسبي و الناتج عن استقرار السلسلة التاريخية للربح المعلن من الممكن أن يدعم بشكل كبير تقديرات المستثمرين لمقسوم الأرباح المستقبلي وبالتالي تحسين أسعار أسهم المؤسسة في الأسواق المالية، حيث أن مستوى المستقر للأرقام الربح يدعم بشكل أكبر توقعات المستثمرين لمقسوم الأرباح مما هو الحال عند استقرار الربح المعلن للمؤسسة.

➤ **توقعات المحلل المالي:** يسعى المحللون الماليون إلى تقدير النتائج المالية المستقبلية للمؤسسة اعتماداً على نتائج الفعلية (التاريخية) لهذا يقصد التسهيل عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية، وعادة ما يفسر المحللون الماليون والمستثمرون عند تقديرهم الاتجاهات المستقبلية للربح أو عند تقدير العوائد المتوقعة لاستثماراتهم حالة التذبذب في السلسلة التاريخية لربح المؤسسة كمؤشر أساسي للمخاطرة المرتبطة بأرقام الربح كما يؤثر بشكل مباشر على المعدل الذي يقبل به المستثمرون كعائد على استثماراتهم مما يعكس سلماً على قيمة أسهم المؤسسة، ويرجع السبب إلى رغبة المستثمرين في تجنب الاستثمار في تلك المؤسسات التي تكون فيها المخاطرة عالية نتيجة عدم استقرار الربح المعلن، وبالتالي فإن القيمة المتوقعة لعوائد الاستثمار في تلك المؤسسات تكون أقل مقارنة بالمؤسسات ذات الربح المستقر.

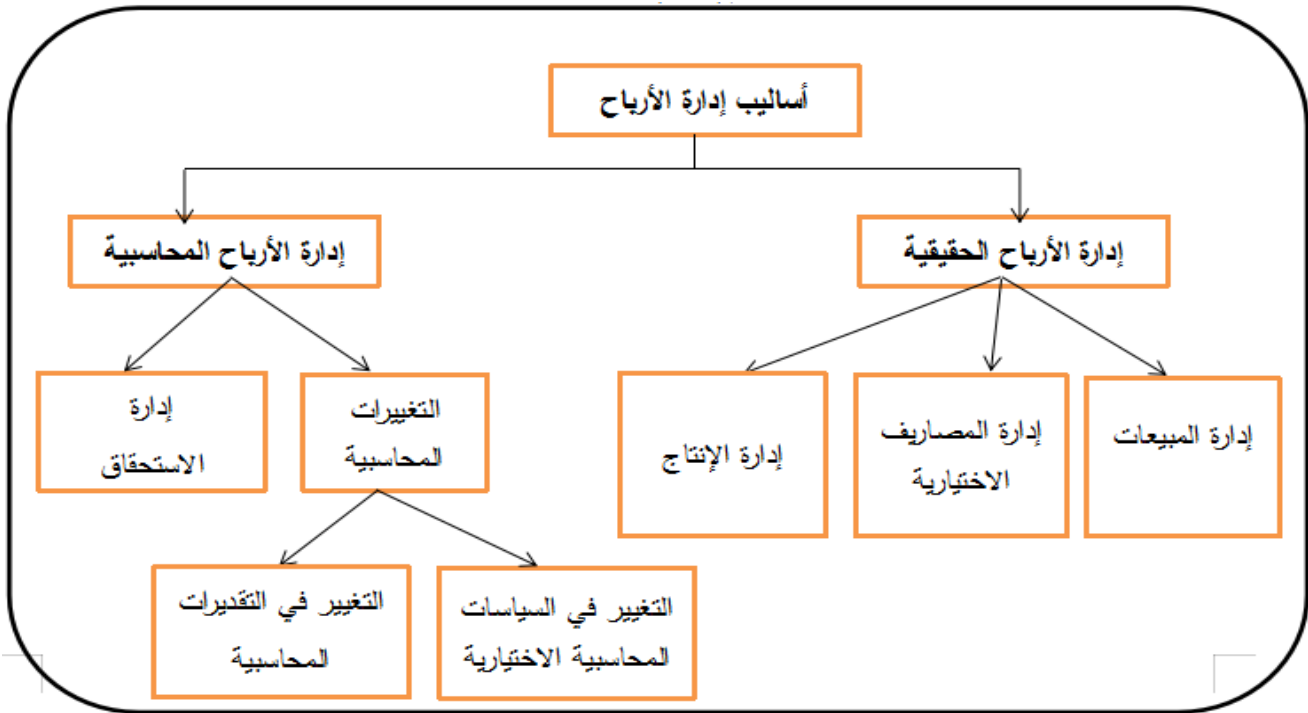
الفرع الثالث: أساليب ونماذج إدارة الأرباح و مخاطرها والاتجاهات والوسائل الحديثة للكشف عنها والحد منها
يتم التطرق في هذا الفرع إلى أبرز الأساليب والنماذج المعتمدة في إدارة الأرباح، مع تسليط الضوء على مختلف المخاطر المرتبطة بها وتأثيراتها على مصداقية القوائم المالية.

أولاً: أساليب إدارة الأرباح:

يمكن تقسيم إدارة الأرباح إلى إدارة أرباح حقيقية وإدارة الأرباح المحاسبية ونفصلها في الشكل التالي:

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

الشكل رقم (1-2): أساليب إدارة الأرباح



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على بوقابة زينب، أثر جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2022/2021. ص 76-78

1- إدارة أرباح حقيقية:

يقوم هذا النوع على تغيير التوقيت اتخاذ القرارات الحقيقية وذلك بهدف تغيير التوقيت حدوث أحداث مالية معينة، فيمكن للإدارة مثلا التأثير على أرباح فترة معينة، بزيادتها أو تخفيضها عن طريق تغيير توقيت بعض المشتريات أو المبيعات لتتم في بداية الفترة التالية بدلا من آخر الفترة الحالية، وذلك للتأثير على الربح. ويمكن تبويب الوسائل التي تستخدم في إدارة الأرباح الحقيقية الى ثلاث مجموعات رئيسية هي:¹

❖ **إدارة المبيعات:** تعتبر أحد أنواع إدارة الأرباح الحقيقية، حيث يمكن للإدارة نقل المبيعات السنوات التالية الى السنة الحالية من خلال استخدام عدة أساليب أهمها: تقديم خصومات عالية على المبيعات، تخفيض قيمة المقدم عند البيع الآجل، تخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة، وزيادة فترة الائتمان الممنوحة عند البيع الآجل،

❖ **إدارة المصاريف الاختيارية:** يمكن لإدارة المؤسسة التحكم في أرباحها بالزيادة أو التخفيض من خلال التحكم في المصاريف الاختيارية، وذلك لكون الإدارة تملك حرية واسعة في هذا الشأن يمكن استخدامها للوصول لرقم الربح المرغوب فيه.

¹ بوقابة زينب، أثر جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح، أطروحة الدكتوراة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2022/2021، ص 76، 77.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

❖ **إدارة الإنتاج:** يمكن لإدارة المؤسسات ممارسة إدارة الأرباح الحقيقية من خلال التحكم في الإنتاج وذلك بزيادة الإنتاج وتخفيض التكاليف الثابتة، ومن ثم تخفيض تكلفة الوحدة، ومن ناحية أخرى تؤدي زيادة الإنتاج لزيادة المخزون في نهاية السنة مما يؤدي لتخفيض تكلفة المبيعات، وهذا يقود لزيادة الأرباح، ومن ثم الوصول لرقم الربح المرغوب فيه، وهذا يؤثر سلباً على التدفقات النقدية.

2- **إدارة المحاسبية للأرباح:** إن ممارسة إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية تقوم على أساس استخدام الإدارة لمتغيرات محاسبية يمكن تقسيمها كما يلي:

❖ **إدارة الاستحقاق:** إن نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها من المدراء القيام بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري على الأرباح المعلنة، ومن بين هذه التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تؤثر على الأرباح في اتجاه أو آخر وفقاً للمحاسبة على أساس الاستحقاق نذكر منها: ¹

✓ تتطلب عقود الإنشاءات طويلة الأجل تقديرات تتعلق بالتقدم في إنجاز، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للتقدم في إنجاز الأعمال، وذلك بهدف تضخيم الربح؛

✓ يجب أن يظهر حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحقق وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للقيم القابلة للتحصيل بغرض تخفيض تخصص الديون المشكوك فيها ومن ثم تضخيم الأرباح؛

✓ يمكن للمديرين تحفيز العملاء على تعجيل بالشراء عن طريق تخفيض السعر، وذلك بغرض زيادة المبيعات ومن ثم تدعيم الربح؛

✓ يجب الاعتراف بالأرباح بيع الأصول بالكامل في فترة البيع، ويمكن للمديرين التلاعب بتوقيت بيع؛

✓ الأصول كأوراق مالية و الأصول الثابتة، مما يؤدي الى تدعيم الربح.

❖ **التغيرات المحاسبية:** إن تعدد البدائل المحاسبية يمكن الإدارة من حرية الاختيار فيما بينها تحقيقاً لأهداف معينة، وذلك من خلال عدة عناصر أهمها: ²

➤ **التغيرات في السياسة المحاسبية:** أي تتبنى إدارة المؤسسة سياسة محاسبية تختلف عن تلك التي كانت تستخدمها لأغراض التقرير مثل:

- التغير في طرق التسعير المخزون كالتحول من طريقة "التكلفة الوسطية" إلى Fifo

- التغير في طرق الاهتلاك الأصول كتحويل من القسط الثابت إلى الاهتلاك المتزايد

➤ **التغير في التقديرات المحاسبية:** أي التغير في التقديرات التي وضعتها سابقاً، مثل تقدير

¹ قحموش سمية، مرجع سبق ذكره، ص 103، 104.

² راوي صورية، مرجع سبق ذكره، ص 15.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

- العمر الاقتصادي للأصول الثابتة.
- قيمة الأصل كخردة في نهاية العمر الانتاجي
- مخصص الديون المشكوك فيها.
- نسبة انجاز عقود المشاريع طويلة الأجل.

ثانيا: نماذج الكشف عن إدارة الأرباح:

تتعدد الأساليب والتقديرات المحاسبية التي تتبعها الإدارة للتلاعب بالنتائج المالية (كما سبق توضيحه) ولغرض قياس هذه الممارسات وتحجيم أثرها، استحدث الفكر المحاسبي مجموعة من النماذج الكمية المتخصصة وفيما يلي استعراض لأبرز نماذج الكشف عن إدارة الأرباح:

1-نموذج HEALY 1985

يختبر HEALY، إدارة الأرباح من خلال مقارنة متوسط إجمالي الاستحقاقات (مقاسا بإجمالي الأصول المتأخرة) عبر متغير تقسيم إدارة الأرباح. وتختلف دراسة HEALY عن مختلف الدراسات الأخرى حول إدارة الأرباح في أنه يتوقع حدوث إدارة منهجية للأرباح في كل فترة، يقسم متغير التقسيم العينة إلى ثلاثة مجموعات، حيث يتوقع إدارة الأرباح تصاعدية في احدى المجموعات وتنازلية في المجموعتين الأخرين. ثم تستخلص الاستنتاجات من خلال مقارنات ثنائية بين متوسط إجمالي الاستحقاقات وفي المجموعة التي يتوقع فيها إدارة أرباح تصاعدية ومتوسط إجمالي الاستحقاقات لكل مجموعة من المجموعات التي يتوقع فيها إدارة أرباح تنازلية. ويعادل هذا النهج اعتبار مجموعة الملاحظات التي يتوقع فيها إدارة الأرباح تصاعدية فترة التقدير، ومجموع الملاحظات التي يتوقع فيها إدارة الأرباح تنازلية فترة الحدث. ويمثل متوسط إجمالي الاستحقاقات من فترة التقدير مقياسا للاستحقاقات غير التقديرية.¹

2- نموذج جونز Jones model 1991:

قام Jones بتطوير نموذجه الخاص الذي أصبح أكثر نماذج احتساب المستحقات شيوعا واستخداما، ويقوم النموذج على احتساب المستحقات غير المقدرة من خلال نموذج الانحدار بطريقة المربعات الصغرى، حيث تتضمن المتغيرات المستقلة على التغير في المبيعات والممتلكات والمباني والمعدات، وقد تم صياغة هذا النموذج كما يأتي:²

¹Patricia M .Dechow, Richard G. Sloan, Amy p .sweeney, Detecting Earnings Management, the Accounting Review, volume70, Issue2,p 198.

²بريش خالد، مرجع سبق ذكره، ص 32.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

$$NDA_t = a_1(1/A_{t-1}) + a_2 (REV_t/A_{t-1}) + a_3(PPE_t/A_{t-1}) + e$$

حيث:

- NDA: المستحقات الغير الاختيارية.
- A_{t-1} : إجمالي اصول السنة السابقة.
- $REV_{i,t}$: التغير في المبيعات من الفترة السابقة $t-1$ للشركة i .
- $PPE_{i,t}$: إجمالي الممتلكات والمباني والمعدات.

بعدما يتم حل المعادلة السابقة من خلال استخدام المعاملات التي تم الحصول عليها وذلك حسب النموذج التالي:

$$TA/A_{t-1} = a_1(1/A_{t-1}) + a_2(REV_t/A_{t-1}) + a_3(PPE_t/A_{t-1}) + e$$

3- نموذج جونز المعدل 1995 (THE Modified Jones Model):

عدل DECHOW et AL سنة 1995 على نموذج Jones بإضافة التغير في الذمم المدينة عند احتساب الاستحقاق غير الاختياري، ويعد هذا النموذج من أفضل النماذج التي تعين إدارة الأرباح، حيث افترض هذا النموذج أن معامل المستحقات الاختيارية أقل قيمة من معامل المستحقات غير الاختيارية، أي أن المستحقات الاختيارية أكثر عرضة لتلاعب المديرين.¹

$$NDA_t = a_1(1/A_{t-1}) + a_2(REV_t - REC_t/A_{t-1}) + a_3(PPE_t/A_{t-1})$$

حيث:

REC_t : التغير في حسابات العملاء في السنة t

4- نموذج kothari 2005: يعتبر النموذج أكثر حداثة من بين النماذج السابقة في الدقة في الكشف عن إدارة الأرباح حيث استطاع تقدير المستحقات من خلال ربطها بأداء الشركة بين الماضي والحاضر، ويمكن اعتبار نموذج كوثاري نموذج لتحسين فعالية النماذج السابقة، وذلك من خلال التحكم في العائد من الأصول وحسب وفق المعادلة التالية:²

$$NDA_t = B_1 + B_2 \text{median}(Tat/A_{t-1})$$

¹بريش خالد، مرجع نفسه، ص33.

²أوبيرة محمد السعيد، وآخرون، تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الجزائرية خلال الفترة 2014-2018، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 7، العدد 1، 2021، ص380.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

5- نموذج Raman و Shahrur 2008: لقد قام كل من Raman و Shahrur سنة 2008 بتقديم نموذج مطور لنموذج مطور لنموذج kothari et A1 وذلك بإدخال متغير (القيمة الدفترية - القيمة السوقية)، لقياس المستحقات غير الاختيارية، وقياس هذا المتغير كنسبة بين إجمالي أصول ناقص القيمة الدفترية للأموال الخاصة زائد القيمة السوقية للمؤسسة، ومعادلة التالية تعبر عن هذا النموذج:¹

حيث أن:

BM_{it} : تمثل إجمالي الأصول المؤسسة الى إجمالي الأصول - القيمة الدفترية - للأموال الخاصة زائد القيمة السوقية للمؤسسة t خلال الفترة

ثالثا: مخاطر إدارة الأرباح:

وتتمثل هذه المخاطر في:²

1- الأضرار بالكفاءة الاقتصادية مما يؤدي إلى تخفيض قيمة المنشأة حيث أن تأجيل الاعتراف بالنفقات أو التأخير إجراؤها كنفقات بحوث التطوير أو اجراء الصيانة مما يؤدي إلى فشل الأداء الانتاجي وخسارة حصة المنشأة في السوق. كما أن تعجيل الاجراءات قد يفقد المنشأة تحقيق شروط تصريف منتجاتها بضرورة أفضل.

2- إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية: حيث أن اللجوء هذه الإدارة إلى ممارسة إدارة الأرباح بغرض الحصول على مزايا إضافية والفوز بالترقيات وتجنب الانقياد يؤدي إلى بقاء أخطاء كما هي بدون تصحيح وترحيل المشكلات لفترات زمنية طويلة.

3- تعرض إلى عقوبات اقتصادية شديدة .

4- تلاشي المعايير الأخلاقية: إن الوضع الأخلاقي لإدارة الأرباح هو موضع خلاف ويعتمد على ما كانت ممارستها مبررة أخلاقيا من عدمه.

¹بوقابة زينب، مرجع سبق ذكره، ص 97.

²أبو عريش وسيم ، إدارة الأرباح، الطبعة الأولى، دار من محيط الى الخليج للنشر وتوزيع، عمان، 2016، ص 105-108.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

رابعاً: الاتجاهات والوسائل الحديثة لكشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها:

وفيما يلي أهم الاتجاهات والوسائل الحديثة للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها كما يلي:¹

-توفير لجان المراجعة والتوصية بضرورة إنشاء لجنة مكونة من أعضاء غير تنفيذيين يكون من مهامهم تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه بهدف زيادة استقلاليته عند إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية من عدمها.

- وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية يطلق عليها حوكمة الشركات في ظل الانفتاح في الأسواق المالية العالمية وعولمة الأسواق واعتماد أسواق القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي.

- خفض المجال في اختيار البدائل المحاسبية بوضع معالجة قياسية في المعايير.

- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، وتفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية.

أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب المراجعة ذات الكفاءة والمصداقية العالمية، حيث أن المراجع الكفء والتمكن يقوم على تصميم اجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن ممارسات إدارة الأرباح التي يتم اكتشافها والتي تعتبر جوهرية القوائم المالية الواحدة.

المطلب الثاني: أساسيات حول جودة القوائم المالية

تعد القوائم المالية، التي تستخلص في نهاية كل سنة مالية، من أهم مخرجات النظام المحاسبي، إذ تقوم المؤسسة من خلالها بتقديم معلومات مالية ذات جودة عالية ومصادقية وتعكس بدقة الوضع المالي ونتائج أعمال المؤسسة، وتمكن أهمية هذه المعلومات في تأثيرها المباشر على قرارات مختلف الأطراف المقيدة من هذا المنطلق يتم في هذا المطلب عرض الإطار النظري لجودة القوائم المالية.

الفرع الأول: مفهوم وأهداف القوائم المالية:

تعد القوائم المالية من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسات لعرض وضعيتها المالية ونتائج أعمالها حيث توفر معلومات أساسية تساعد مختلف الأطراف في اتخاذ القرارات. ومن هذا المنطلق سيتم في هذا الفرع التطرق إلى مفهوم القوائم المالية أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

¹ البرعصيا المبروك خالد محمد ، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 237.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

أولاً: مفهوم القوائم المالية:

تمثل القوائم المالية المصدر الأساسي للمعلومات المالية إذ يعتمد عليها الكثير من المستخدمين، وتعتبر إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إعدادها، فيجب أن تراعي احتياجات هؤلاء المستخدمين حيث تقوم الإدارة بقياس وتلخيص وتصنيف وعرض المعلومات المالية التي توضح نتيجة المعلومات المالية التي قامت بها خلال فترة معينة ومركزها المالي في صورة النهاية الفترة في صورة القوائم المالية.¹

وقد ورد في الأدبيات المحاسبية تعريف آخر للقوائم المالية يتمثل في "تعرف الكشوف المالية على أنها إعادة عرض منظم للوضع المالية للمؤسسة، حيث تظهر بصفة كاملة وشاملة مركزها المالي ونتائج أعمالها خلال فترة زمنية معينة غالباً م تكون سنة مالية واحدة كما تأخذ هذه الكشوف بعين الاعتبار كل التغيرات التي تطرأ على الحالة المالية للمؤسسة، والتي تصحح تحت مسؤولية دارة في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية."²

وبالاستفادة من التعاريف السابقة نستخلص تعريف للقوائم المالية على أنها معلومات مالية تعدّها إدارة المؤسسة من خلال تقاريرها المالية للسنوات السابقة ضمن فترات زمنية محددة مما يمكن الإدارة من اكتشاف اختلالات مالية والتنبؤ بالمخاطر واتخاذ الاجراءات اللازمة لمواجهتها، مع ضمان صدق ودقة المعلومات، كما توفر هذه القوائم للمستثمرين والجهات معنية للاطمئنان والثقة في الوضع المالية للمؤسسة.

ثانياً: أهداف القوائم المالية: انطلاقاً مما سبق يمكن تلخيص أهداف القوائم المالية فيما يلي:³

- تفعيل الشفافية من خلال الإفصاح عن المعلومات المالية وتقديمها بصورة واضحة ومنظمة، بما يضمن عرضاً ملائماً للمعلومات ذات الصلة.

- تقييم كفاءة الإدارة من خلال تحليل أنشطتها و وظائفها ومدى استغلالها للموارد المتاحة في المؤسسة والتحقق من كفاءة توظيف الموارد الاقتصادية بما يحقق أفضل مستويات الأداء.

- توفير معلومات موثوقة لأصحاب المصلحة تتسم بصدق ومصداقية، تمكنهم من تقدير الاستثمارات والتنبؤ بالعوائد المتوقعة منها، إلى جانب تقييم المخاطر المرتبطة بها.

¹ سامح محمد رضا رياض احمد، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، الإدارة العامة للطباعة ونشر، السعودية، 2010، ص13.

² ويحاني نجية، أهمية التدقيق الداخلي في رفع من جودة القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية، دفاثر MECAS، المجلد19، العدد2، 2023، ص439.

³ حفصة أمينة، أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة الدكتوراه، جامعة محمد بوضياف، الجزائر،

2021/2020، ص4.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

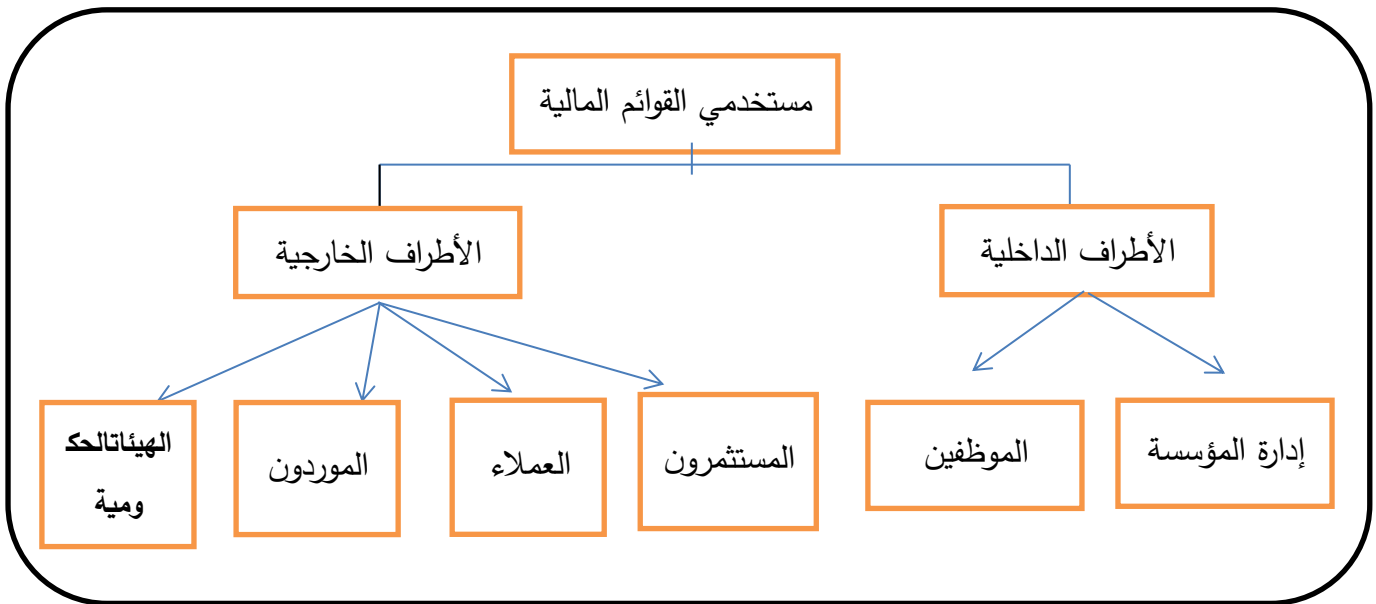
الفرع الثاني: مستخدمي القوائم المالية و عناصرها

تعد القوائم المالية من أهم الوسائل التي تستخدم لعرض الوضعية المالية ونتائج نشاط المؤسسة، ولا يقتصر أهميتها على إعدادها فقط، بل تمتد إلى الأطراف التي تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها. ومن هذا المنطلق سيتم التطرق في هذا الفرع إلى مستخدمي القوائم المالية باعتبارهم المستفيدين الأساسيين من هذه المعلومات، وذلك قبل التعرف على عناصرها.

أولاً: مستخدمي القوائم المالية:

تختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية باختلاف فئات المستخدمين، حيث تتباين حاجاتهم وتتنوع تبعاً لكل فئة وذلك حسب الأهداف المراد تحقيقها في نهاية المطاف من استخدام المعلومات المالية وتنقسم إلى أطراف داخلية وأطراف خارجية كما هو موضح في الشكل التالي:

شكل رقم (1-3): مستخدمي القوائم المالية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على: سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، شهادة الدكتوراة الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص52.

1-الأطراف الداخلية: وتشمل كل من الإدارة والموظفين:

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

❖ **الإدارة:** بمختلف مستوياتها ابتداء من مجلس الإدارة مروراً بالمدير العام ومدراء الدوائر وانتهاء بالمستويات الدنيا منها، تهتم بالتحليل المالي كل حسب مهامه ومسؤولياته، إلا أنها بشكل عام تسعى من خلاله إلى تحقيق الأهداف.¹

❖ **الموظفين:** يحتاج الموظفون إلى معرفة ما إذا كان عملهم آمناً وما إذا كانت هناك إمكانية لزيادة رواتبهم ويرغب الموظفون في أن يكونوا على اطلاع دائماً بربحية شركتهم واستقرارها، وقد يهتم الموظفون أيضاً بمعرفة الوضع المالي للشركة لمعرفة ما إذا كانت هناك خطط للتوسع، وبالتالي فرص وظيفية لهم.²

2- الأطراف الخارجية:

❖ **الموردون:** هم الأطراف التي تقدم للمؤسسة خدمات أو سلع خلال فترة محددة. ويتطلب منهم تسديد مستحقاتهم في أوقات قصيرة الأجل، وغالباً ما يقوم الموردون بدراسة الوضع المالي للمؤسسة والربائين الذين يتعاملون معهم، مع التركيز على الأصول المتداولة قصيرة الأجل، نظراً لأنها تتميز بسرعة السيولة وسهولة التقييم مما يساعدهم على اتخاذ القرارات انتمائية سليمة.³

❖ **العملاء:** العملاء مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة، خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها.⁴

❖ **المستثمرون:** يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة باستثماراتهم، وتتطلب تلك الفئة من المستخدمين معلومات تساعد في اتخاذ قرارات تتعلق بشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمارات، ويحتاج المساهمين أيضاً إلى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على إجراء توزيعات أرباح.⁵

❖ **الهيئات الحكومية:** تهتم الهيئات الحكومية بالمعلومات المالية للمنشآت المختلفة للعديد من الأهداف منها تحديد السياسات الضريبية وبهدف المساعدة في الوضع الخطط الاقتصادية على المستوى القومي، كما تهتم بطريقة محاسبة المنشآت المختلفة عن المنح والمساعدات الحكومية وكيفية الإفصاح عنها في القوائم المالية.⁶

ثانياً: عناصر القوائم المالية : تضم القوائم المالية الجداول التالية:

¹ خنفر مؤيد الراضي، المطارنة غسان فلاح، تحليل القوائم المالية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر وتوزيع وطباعة، الأردن، 2006، ص 73.

² جاييد العامري سعود، تحليل القوائم المالية، الطبعة الأولى، دار المنهاج للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2020، ص 19.

³ خنفر مؤيد الراضي، المطارنة غسان فلاح، مرجع سبق ذكره، ص 74.

⁴ قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير تقارير المالية الدولية، رسالة دكتوراة، جامعة فرحات عباس، الجزائر 2015/2016، ص 51.

⁵ سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، شهادة الدكتوراة طور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014/2015، ص 52.

⁶ سامح محمد رياض أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 16.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

- **الميزانية (قائمة المركز المالي):** تعرف الميزانية على أنها "صورة فوتوغرافية لوضع المؤسسة في وقت ما أي أنها تظهر ذمة المؤسسة التي تتمثل في عناصر الأصول وعناصر الخصوم مجتمعة، أي أن لكل شخص (طبيعي أو معنوي) ذمة تتألف من عناصر موجبة وعناصر سالبة، (ما له وما عليه).¹
- **جدول حساب النتائج (قائمة الدخل):** الهدف من قائمة الدخل هو الوصول إلى نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة + فترة زمنية معينة، وتعرف قائمة الدخل بأنها كشف أو قائمة يوضح الإيرادات ومصروفات كافة من النشاط الرئيسي للمنشأة وكذلك جميع الأرباح والخسائر الغير العادية من الأنشطة الأخرى خلال فترة زمنية معينة غالبا ما تكون سنة.²
- **جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية):** وهي تلخص المقبوضات والمدفوعات النقدية للمشروع خلال فترة زمنية معينة.³
- **جدول تغيرات الأموال الخاصة (قائمة التغيرات في حقوق الملكية):** يقدم جدول تغيرات الأموال الخاصة حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية، ويتضمن هذا الجدول: النتيجة الصافية، حركة رأس المال (زيادة، نقصان، استرجاع)، مكافآت رأس المال، (توزيع الحصص)، نواتج و أعباء سجلت مباشرة على رأس المال.⁴
- **الملاحق:** تعرف على أنها "جزء من القوائم المالية السنوية والتي تهدف إلى تكملة المعلومات الواردة في هذه القوائم والتعليق عليها، فهي تحتوي على كافة الشروحات الضرورية بطريقة أكثر تفصيل واللازمة لمزيد الفهم للوثائق الملخصة والمعروضة"⁵

الفرع الثالث: تعريف جودة القوائم المالية، خصائصها وأهميتها

تعتبر القوائم المالية من الركائز الأساسية لنظام المحاسبي المالي، إذ تلعب دورا محوريا في توفير المعلومات المالية وتزداد أهمية جودة القوائم المالية بالنظر الى اعتماد مختلف أصحاب المصلحة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، كما ترتبط هذه الجودة ارتباطا وثيقا بمدى توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

أولاً: تعريف جودة القوائم المالية: تتميز جودة القوائم المالية بصدق ودقة المعلومات المحاسبية المستخلصة من التقارير المالية، وبقدرتها على تحقيق الفائدة لمستخدمي القوائم المالية في دعم اتخاذ القرارات، ويشترط في تقديمها أن تكون معدة بأفضل جودة ممكنة. بعيدة على أي تحريف أو تظليل جوهري وذلك وفق لمجموعة من التشريعات المنظمة إضافة إلى تفعيل آليات الحوكمة و الرقابة المهنية والفنية.⁶

¹ معنوق جمال، تحليل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 48، 2017، ص 79.

² الدلاهمة سليمان مصطفى ، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الورق للنشر وتوزيع، 2023، ص 128.

³ فداغ فداغ، المحاسبة المتوسطة النظرية والتطبيق في القوائم المالية والأصول، الطبعة الثانية، الورق للنشر وتوزيع، 2020، ص 23.

⁴ صحراري إيمان، بيالة فريد، أهمية تحليل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في تحقيق جودة المعلومات المالية، مجلة الدراسات في الاقتصاد والتجارة المالية، المجلد 08، العدد 01، 2018، ص 453.

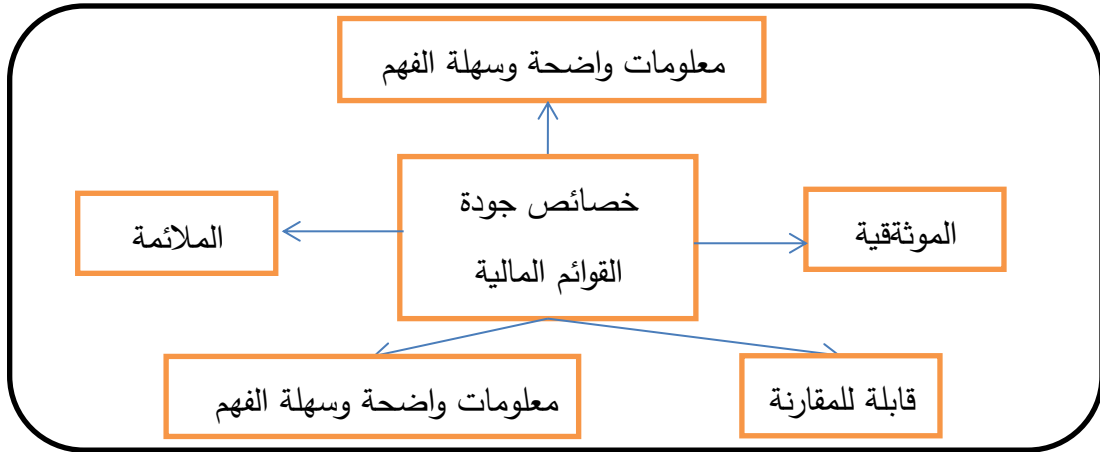
⁵ قسوم حنان، مرجع نفسه، ص 117.

⁶ ويحاني نجية ، مرجع سبق ذكره، ص 439.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

ثانياً: خصائص جودة القوائم المالية: يجب على معلومات المعروضة في القوائم المالية أن تتصف بجملة من الخصائص النوعية حتى تعود بالفائدة على مستخدميها وتصبح ذات تأثير على قراراتهم من أهم الخصائص موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-4): كخصائص جودة القوائم المالية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على حفاصة أمينة، مرجع سبق ذكره، ص 32
فيما يلي شرح كل خاصية:¹

1-الموثوقية (التمثيل الصادق): تعتبر المعلومات المالية ذات مصداقية إذا كانت خالية من التحريفات الجوهرية وموثوقة بالنسبة لمستخدمها

2-قابلية للمقارنة: تعتبر المعلومات المالية قابلة للمقارنة إذا كانت منظمة بطريقة صحيحة بحيث يمكن مقارنتها عبر الزمن بين وحدات مختلفة وعبر أماكن متعددة.

3- معلومات واضحة وسهلة الفهم: تعتبر المعلومات واضحة وسهلة الفهم إذا كانت خالية من الغموض ومفهومة لمستخدميها الذين يمتلكون خبرة في البيانات المحاسبة والإدارة و الاقتصاد، مما يمكنهم من استيعاب محتوى القوائم المالية واستخدامها في الدراسة وتحليل المالي.

4-الملاءة:² وهي عندما تكون المعلومات ذات صلة، أي أنه يمكن التأثير على القرارات الاقتصادية لمن يستخدموها كلما كانت المعلومات أكثر فائدة، وتتكون خاصية الملاءة من الخصائص التالية:

-القيمة التنبؤية، القيمة التأكيدية ، الأهمية النسبية، التمثيل الصادق المتمثل في (الاكتمال، الحيادية، الخلو من الأخطاء)

¹حفاصة أمينة، مرجع سبق ذكره، ص 32.

²حسن محمد النوبي بشرى، وآخرون، محاسبة القوائم المالية، الطبعة الأولى، دار الحلاج للطباعة ونشر وتوزيع، العراق، 2021، ص33.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

ثالثا: أهمية جودة القوائم المالية:

وتتمثل أهمية جودة القوائم المالية في:¹

-تخفيض تكاليف الوكالة بين أصحاب المصالح الداخلية والخارجية المختلفة كنتيجة لزيادة قدرة المستثمرين على مراقبة أنشطة الإدارة من خلال تحقيق عدم تماثل المعلومات.

- تساعد على التنبؤ بحدوث الأزمات المالية من خلال حصر الأخطار و استقرارها وأيضا على توفير الجهد والوقت وسرعة الأداء أثناء الازمة المالية في حالة حدوثها.

-في ظل جودة المعلومات فإن أسعار الأسهم الموجودة بسوق الأسواق المالية تتمتع بقدر كبير من العدالة مما ينعكس إيجابا على رفع كفاءة سوق المال.

-تساهم في تخفيض درجة عدم تأكد لدى المستخدمين المحيطة بعوائد ومخاطر الاستثمار مما يعزز جودة القرارات المتخذة ويخفض من تكلفة رأس المال.

المبحث الثاني: علاقة إدارة الأرباح وخصائص جودة القوائم المالية.

تعتبر إدارة الأرباح من المواضيع ودراسات المهمة، خاصة في مجال ادارة المؤسسات نظرا لما لها من أهمية كبيرة وارتباط وثيق بالمعلومات المحاسبية التي تصدرها الإدارة، ويجب أن تتميز هذه المعلومات بالمصداقية العالية والملائمة بالإضافة الى الشفافية والوضوح للمستخدمين، بما يضمن ثقتهم في القوائم المالية ويعزز من جودة الخدمات المقدمة.

غير أن هناك علاقة مباشرة بين إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية، حيث تشير الدراسات إلى أنه كلما زادت ممارسة إدارة الأرباح من قبل الإدارة انخفضت جودة القوائم المالية، وراجع ذلك إلى أن التلاعب بالأرقام واستخدام التقديرات المحاسبية لتحقيق أهداف معينة قد يؤدي إلى التقليل مصداقية المعلومات وضعف ملاءمتها وصعوبة فهمها، مما ينعكس سلبا على مستوى جودة القوائم المالية بشكل عام.

¹ حفاصة أمينة، مرجع سبق ذكره، ص 22.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

المطلب الأول: العلاقة بين إدارة الأرباح وملاءمة القوائم المالية

يقصد بخاصية الملاءمة أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها، فالمعلومات الملاءمة هي تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذي القرار الاقتصادي بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية.¹

كما يمكن تفكيك خاصية الملاءمة إلى مجموعة من المتغيرات الجزئية من أهمها:

قيمة التنبؤ: يقصد بها أن المعلومات المقدمة يجب أن توفر رؤية حول الاتجاهات المستقبلية.²

قيمة التأكيد: حيث يجب أن تسمح البيانات المالية بمقارنة التوقعات السابقة بنتائج الفعلية.³

الأهمية النسبية: تلعب هذه الخاصية دورا هاما كمعيار لتحديد المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها، ذلك من زاوية تأثيرها المتوقع على متخذ القرار كما تعد معيار هما في تنفيذ عملية الدمج لبنود المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة وتكون المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يثر على القرار الاقتصادي الذي يتخذه مستخدميها عند الاعتماد على هذه المعلومات بمعنى أنه كلما كان للمعلومة تأثيرها على من يستخدمها كلما كانت ذات أهمية نسبية.⁴

تعتبر خاصية الملاءمة من الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية، لما توفره من معلومات تساعد في تقييم القيمة السوقية للمؤسسة والتنبؤ بأدائها المستقبلي، غير أن هذه الخاصية قد تتأثر بممارسات إدارة الأرباح التي تنعكس على جودة المعلومات المالية ومن هذا المنطلق يمكن توضيح علاقة إدارة الأرباح بملاءمة القوائم المالية فيما يلي:⁵

قد أشارت الأدبيات المحاسبية إلى وجود علاقة سلبية بين إدارة الأرباح وملاءمة القوائم المالية، حيث تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى تقليل جودة الأرباح المحاسبية وتأثير على قدرة المعلومات المالية في التعبير على الأداء الحقيقي للمنشأة وهو ما ينعكس سلبا على القيمة السوقية لشركات وعلى القرارات الاستثمارية للمستخدمين. تبني هذه العلاقة على أساس نظريتين نظرية الوكالة ونظرية التعويضات. حيث تعتبر نظرية الوكالة ضمن هذه العلاقة من خلال تضارب المصالح بين الإدارة والمالكين، حيث تسعى الإدارة إلى تحقيق مصالحها الخاصة من خلال استغلال الإمكانية التي تمتلكها مقارنة مع المستثمرين مما يمنحها القدرة على استغلال ممارسات إدارة

¹بوساحة محمد، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، كلية علوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة طاهري محمد، بشار الجزائر، 2020/2019، ص 50.

²نجوم عبد القادر، رزاق فتيحة نورة، الإطار المفاهيمي للمعلومات المالية، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تموشنت الجزائر، 2025/2024، ص 10.

³نجوم عبد القادر، مرجع نفسه، ص 10.

⁴مناعي حكيمة، أثر جودة الإفصاح المحاسبي على تخفيض تكلفة رأس المال، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 14، العدد 1، 2018، ص 379.

⁵محمود تغيان حسانين عبد النبي، رمضان عارف رمضان محروس، العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وملاءمة القيمة للمعلومات المحاسبية: الدور المعدل لإدارة الأرباح مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية الصادرة عن قسم المحاسبة، المجلد التاسع، العدد الثاني، 2025، ص ص 430، 431.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

الأرباح والتأثير على نتائج الملية المالية المعلنة مما يؤدي إلى انخفاض قيمة المعلومات المالية والتقليل من ملاءمتها لمستخدمي القوائم المالية.

كما تفسر نظرية التعويضات هذه الممارسات من خلال ارتباط مكافآت المديرين بالأرباح المحققة وأسعار السهم إذ يميل المديرين إلى تلاعب بالأرباح بهدف تحسين صورة الأداء المالي وزيادة المكافآت التي يتحصلون عليها خاصة أن قيمة التعويضات ترتبط بصافي الدخل المعلن الأمر الذي يشجع الإدارة على ممارسة إدارة الأرباح لتحقيق منافع شخصية، ومن جهة أخرى تؤدي يقوم المديرون بإستغلال الأمور المتعلقة بالوضعية الحقيقية للمؤسسة ويحاولون تعظيم ثروة بعض الأطراف على حساب أطراف أخرى وهذا يؤدي إلى تدني خاصية الملاءمة.

ومن هنا يمكن إستنتاج أن هناك علاقة سلبية بين إدارة الأرباح وملاءمة القوائم المالية.

المطلب الثاني: العلاقة بين إدارة الأرباح و موثوقية القوائم المالية

التعرف الموثوقية بخاصية المعلومات في التأكد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة، وبأنها تمثل بصدق ماتعزم تمثيله.¹ كما تتأثر موثوقية القوائم المالية بإدارة الأرباح وذلك من خلال غياب التمثيل الصادق نتيجة ممارسة أساليب إدارة الأرباح التي تؤدي إلى:

- أرقام محاسبية تختلف تماما عن الواقع فبدلا من أن تعكس القوائم المالية الوضع المالي الحقيقي تصبح أداة لتظليل النتائج.

- التحيز: تفقد القوائم المالية المصادقية عندما تتضمن ممارسات تهدف لتحقيق المصالح الشخصية للمديرين مما يفقدها الحيادية والخلو من التحيز.

- استخدام تقديرات غير صحيحة أو مبالغ فيها يجعل المعلومات غير موثوقة بالنسبة للمستخدمين.

حسب الدراسة (Georgiana Burlacu, Ioan- Bogdan Robu, Ionela Munteanu) توجد علاقة عكسية بين إدارة الأرباح وموثوقية القوائم المالية، حيث تؤدي زيادة ممارسة إدارة الأرباح إلى انخفاض درجة الثقة في

¹ لجرد نور الدين، آيت محمد مراد، قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية، مجلة البديل الاقتصادي المجلد الخامس، العدد الأول، 2018، ص 277.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

المعلومات المحاسبية ، مما يضعف مصداقية القوائم المالية لدى مستخدميها ، نظرا لأن هذه الممارسات تؤدي الى تخفيض موثوقية الأرباح المنشورة وتجعل البيانات المحاسبية أقل جودة وموثوقية.¹

المطلب الثالث: علاقة بين إدارة الأرباح وقابلية القوائم المالية للمقارنة

تعد قابلية المقارنة من الخصائص النوعية الجوهرية للقوائم المالية غير أنها قد تؤثر وتتأثر بممارسات إدارة الأرباح ويمكن التمييز بين أسولين لإدارة الأرباح وهي:²

- إدارة الأرباح من خلال المستحقات: ويتم هذا النوع من خلال حرية الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية أو تغييرها، وذلك باتخاذ القرارات التي تستهدف التأثير إخفاء الظاءء الاقتصادي الحقيقي للوحدة الاقتصادية ومن أهم الأساليب المتبعة في هذا الصدد تغيير طرق الاهتلاك واستفاد الأصول طويلة الأجل أو تغيير طرق تقييم المخزون ، أو تغيير طرق تقدير مخصص الديون المشكوك فيها مما يؤثر إيجابا أو سلبا على معلومات المحاسبية ولا تؤثر ممارسات إدارة الأرباح من خلال المستحقات على المعاملات الإقتصادية والتدفقات النقدية للمنشأة.

- إدارة الأرباح الحقيقية: يتضمن اتخاذ قرارات تستهدف التأثير الحقيقي على المعلومات المحاسبية ويتم ذلك من خلال التأثير على توقيت حدوث بعض بعض الأنشطة سواء كانت متعلقة بالعمليات أو الإستثمار أو معاملات التمويل. من أساليبها على سبيل المثال تأجير أو تقديم بعض المصروفات الاختيارية (مثل مصروفات البحث وتطوير ، مصروفات البحث وصيانة...) بالإضافة إلى التأثير على توقيت الاعتراف بدخل من التصرفات في الأصول الملموسة والاستثمارات طويلة الأجل. تخفيض أسعار البيع أو تمديد شروط الائتمان للعملاء لتكون أكثر تسهيلا بهدف تسريع المبيعات من السنة المالية المقبلة إلى السنة الحالية ، بالإضافة إلى زيادة الإنتاج لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة.

اتفق الباحثين على أن إدارة الأرباح تؤدي إلى تحريف الأداء الحقيقي للشركة مما قد يترتب عليه تأثير سلبي على قابلية القوائم المالية للمقارنة سواء على مستو الشركة من سنة لأخرى أو على مستوى المقارنة بين الشركات المختلفة، وبصورة عكسية، وفي ظل وجود قوائم مالية للمنشأة أكثر قابلية للمقارنة مع غيرها من الشركات المماثلة التي تعمل في نفس الصناعة ن فمن المتوقع أن تقل ممارسات ادارة الأرباح الحقيقية. إذ يترتب على زيادة القابلية للمقارنة زيادة كمية وجود المعلومات المتاحة لمستخدمي القوائم المالية ، خاصة المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح في المنشأة، ومن ثم يقل عدد تماثل المعلومات ، وتحسن بيئة معلومات المنشأة مما يجعل مستخدمي القوائم المالية في وضع أفضل لفهم وتتبع بالأحداث الاقتصادية للمنشأة. بالإضافة إلى أن الشركات

¹Georgiana Burlacu, Ioan- Bogdan Robu, Ionela Munteanu, Exploring the Influence of Earnings Management on the Value Relevance of Financial statements: Evidence from the Bucharest stock Exchange, International Journal of Financial Studies, Vol72, issue12, Switzerland, 2024, P14.

²أبو بكر محمد الصاوي ععفت ، أثر قابلية القوائم المالية للمقارنة على ممارسات إدارة الأرباح، مجلة المحاسبة ومراجعة، العدد الأول، 2019، ص ص 234،235.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

الأكثر قابلية للمقارنة توفر مقاييس نموذجية لبعضها البعض، ومن ثم تقل مقدرة المديرين على إخفاء ادائهم الحقيقي من خلال ممارسات إدارة الأرباح الانتهازية عن طريق المستحقات، ومن ثم زيادة قابلية القوائم المالية للمقارنة تقيد ممارسات إدارة الأرباح عن طريق المستحقات ، بإضافة إلى أنه مع زيادة قابلية القوائم المالية للمنشأة للمقارنة مع الشركات المماثلة في الصناعة تقل التكلفة الحدية لجمع وتشغيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية مما يمكنهم تقييم الأداء الحقيقي للمنشأة بصورة أكثر دقة، إذ تمثل المعلومات المحاسبية للشركات القابلة للمقارنة مدخلات إضافية ذات قيمة للتحليل وفهم أساسيات النشاط للمنشأة محل الاهتمام والنتيجة هي انخفاض دوافع الإدارة للقيام بممارسات إدارة الأرباح عن طريق المستحقات. وعلى عكس ماسبق فمن المتوقع مع زيادة القابلية للمقارنة أن تزداد ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية ، حيث يزداد دافع المديرين للتحول من ممارسات إدارة الأرباح عن طريق المستحقات إلى ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية، التي تدخل في نطاق سلطة الإدارة في اتخاذ القرارات التشغيلية وفقا لما تتمتع به مرونة لإنجاز الأعمال أو استجابة للمتغيرات وظروف المحيطة، وبالتالي يكون من صعب إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح عن طريق المستحقات.¹

المطلب الرابع: العلاقة بين إدارة الأرباح وقابلية فهم والوضوح القوائم المالية

تعتبر خاصية الفهم والوضوح من أبرز الخصائص النوعية التي ترفع من جودة التقارير المالية وتعرف جودة المعلومات المحاسبية عموما بأنها مدى قدرة المعلومات على عكس الأداء التشغيلي الحالي للمؤسسة وقدرتها بتنبأ بالأداء المستقبلي وتحديد القيمة الحقيقية للشركة.²

وبناء على ما تقدم به اتحاد المحللين الماليين (FAF) فإن الجودة ترتبط ارتباطا وثيقا بوضوح شفافية وتوافر المعلومات في الوقت المناسب.³ حيث أن في بعض الأحيان تستغل الإدارة الخيارات المحاسبية المتاحة مثل : (طرق التقييم المخزونات، نسبة تقدم في العقود طويلة الأجل أو إهلاك التثبيثات) لممارسة إدارة الأرباح بالزيادة أو النقصان لحسابات الضريبة أو خطط المكافأة.⁴

هنا يأتي دور خاصية قابلية الفهم والوضوح في طريقة عرض الملاحق التفسيرية التي تتسم بالوضوح ودقة تتمتع الإدارة في استغلال التقديرات الخاصة بالمؤونات بطرق غامضة مما يجبر الإدارة على تقديم صورة صادقة تعكس الواقع الإقتصادي الفعلي للمؤسسة وبالتالي ينخفض تشويه معلومات الداخلية والمستقبلية على مدى الطويل⁵

¹ صالح عزت إسماعيل فريدة، أثر أليات الحوكمة على العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وقابلية القوائم المالية للمقارنة، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية الصادرة عن قسم المحاسبة، المجلد الثامن، العدد الثالث، 2024، ص ص 756، 757.

² رزيقات بوبكر، أثر التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية (IFRS) على ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الإقتصادية شمال إفريقيا، مجلد 16، العدد 22، ص 534.

³ رزيقات بوبكر، مرجع نفسه، ص 534.

⁴ قزال اسماعيل، تزرعون محمد، مرجع سبق ذكره، ص 534.

⁵ مي زهير يونس، بسام خضر يوسف، أثر المقدرة الإدارية على ممارسات إدارة الأرباح وانعكاسها على ملائمة القيمة للمعلومات المحاسبية، المجلة الدولية للعلوم المالية والإدارية والاقتصادية، مجلد 4، العدد 3، 2025، ص 110.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

بالاعتماد على محددات جودة المعلومات المحاسبية الواردة في الأدبيات فإن ممارسة إدارة الأرباح تؤدي إلى إضعاف مصداقية القوائم المالية وتشويه واقعها الإقتصادي وبمقابل فإن خاصية القابلية للفهم والوضوح ترتبط بشفافية الإفصاح التي ترفع من جودة المعلومات وتكشف الأداء الفعلي للمؤسسة.¹

مما سبق نستنتج وجود علاقة سلبية بين إدارة الأرباح وفهم ووضوح القوائم المالية حيث إن رفع من مستوى وضوح القوائم المالية من خلال الملاحق التفسيرية يساهم في تقليص مساحة التقدرات المتاحة مما يحد تلقائيا من قدرتها على ممارسات إدارة الأرباح.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية.

خصص هذا المبحث إلى جملة من الدراسات السابقة العربية والأجنبية التي تناولت الموضوع بالإضافة إلى أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

1- سمية قحموش، دور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح، أطروحة دكتوراة في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2023/2022

هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين المراجعة الخارجية ودورها في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح حيث توصلت الدراسة الى نتائج التالية:

-للمراجعة الخارجية دور إيجابي جوهري في الحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح إذا ما تم الالتزام بمعايير ومستويات تضمن كفاءة وجودة الأداء.

-لكل مراجع خارجي الذي يتمتع بمؤهلات علمية ومهنية واستخدام أسلوب المراجعة التحليلية، وجودة المراجعة الخارجية دور في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح.

2- المبروك خالد محمد البرعصي، أماني الفيتوري، محمد أصميذة أحمدي بوعظمت، دور أساليب إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية، جامعة سرت، المجلد الرابع، العدد الثاني، 2021

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور أساليب ممارسات إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية، وكذلك التعرف على أسباب والدوافع وراء هذا وكذلك بيان أهم وسائل التي يمكن أن تستخدم للحد أو تقليل من هذا التلاعب، وتوصلت الدراسة الى وجود دور لأساليب إدارة الأرباح على مصداقية القوائم المالية، قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية، وتوصلت ايضا الى أن الأرباح لها دور في قائمة الدخل بالمرتبة الأولى، ويليهما قائمة التدفقات النقدية، وأخيرا قائمة المركز المالي.

3-بريش خالد، ممارسة الإدارة لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، أطروحة دكتوراة في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2020/2019

¹مي زهير يونس، مرجع نفسه، ص 108.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة الأرباح المحاسبية، من خلال استغلال الإدارة للحرية في اختيار الطرق والسياسات المحاسبية والتقديرات الحكيمة إما بهدف تحقيق مكاسبها الذاتية أو لتضليل بعض الأطراف ذوي المصلحة بالمؤسسة. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك عدة أساليب يمكن للإدارة من خلالها إدارة أرباحها ومنه التأثير جودة أرباحها وقوائمها المالية، ولعل أهمها استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب بهدف تخفيض الأرباح المحاسبية أو بشكل موجب بهدف تضخيمها، وأن هناك علاقة عكسية بين مستوى جودة الأرباح واتجاه المؤسسات الجزائرية نحو تبني سلوك إدارة الأرباح.

3- **صورة زواوي، أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مقال بمجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر، 2017**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر ممارسة إدارة المؤسسة لإدارة الأرباح على جودة قوائمها المالية بمختلف عناصرها. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك عدة أساليب يمكن من خلالها المؤسسة ممارسة إدارة الأرباح والتلاعب في قوائمها المالية من أجل إخفاء الوقائع وتضليل أصحاب المصالح فيها، مما يسمح لها من اجتذاب المستثمرين والفوز بالعقود والمعاملات، ومهما كانت الغاية لممارسة هذا الأسلوب إلا أنه يعتبر عمل غير أخلاقي.

4- **قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، أطروحة الدكتوراة في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف 01، الجزائر، 2016/2015**

هدفت الدراسة إلى إبراز أثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية. والتعرف على مدى ممارسة المؤسسات لإدارة الأرباح في قوائمها المالية، بالإضافة إلى إبراز أثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المؤسسات لإدارة الأرباح. تم التوصل إلى مستوى إلى مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة متوسط بالإضافة إلى أن هناك تأكيد كبير من طرف المستجوبين على مساهمة الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة القوائم المالية كما خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة قوية بين الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية وعلاقة ضعيفة جدا بين الإفصاح المحاسبي وممارسات المؤسسات محل دراسة لإدارة الأرباح.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

1- Georgiana Burlacu, Ioan- Bogdan Robu, Ionela Munteanu, Exploring the Influence of Earnings Management on the Value Relevance of Financial statements: Evidence from the Bucharest stock Exchange, International Journal of Financial Studies, Vol72, issue12, Switzerland, 2024.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أهمية المعلومات المحاسبية التي تشمل الأرباح والقيمة الدفترية لحقوق الملكية والتدفقات النقدية في سياق اتخاذ القرارات الاستثمارية إضافة إلى ذلك بحثت هذه الدراسة ما إذا كان وجود ممارسات إدارة الأرباح تؤثر على أهمية المعلومات المحاسبية. وخلصت الدراسة أن المعلومات المحاسبية التي

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

تشمل مقاييس مثل ربحية السهم، والقيمة الدفترية لحقوق الملكية والتدفقات النقدية للسهم تؤثر على سعر السهم مما تؤكد أهمية المعلومات المحاسبية في السوق.

2- NguyetThi m Minh Nguyen, Earnings Management :detection, application and contagion,thesis submitted for the degree of Doctor of philosophy, University of kent business school, 2017.

هدفت الدراسة إلى تطوير مؤشر (ESCORE) للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، ودراسة تأثيرها على عوائد الأسهم، إضافة إلى تحليل مدى انتشار هذه الممارسات بين الشركات من خلال ترابط مجالس الإدارة. توصلت الدراسة إلى أن ارتفاع مؤشر (ESCORE) يدل على زيادة احتمال ممارسة إدارة الأرباح، كما أن الشركات ذات المؤشر المنخفض تحقق عوائد أسهم أعلى، إضافة إلى إمكانية انتقال ممارسات إدارة الأرباح بين شركات المرتبطة بمجالس إدارة مشتركة.

3- WeerapongKitiwong, Earnings Management and Audit qualiti : evidence from southeast Asia, PhD Thesis the york Management school university of york, 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين حجم شركات التدقيق وجودة التدقيق في شركات جنوب شرق آسيا، مع إبراز دور عوامل المؤسسة مثل حوكمة الشركات والقانون ومستوى الفساد في التأثير على جودة التدقيق إضافة إلى توضيح العلاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح. وخلصت هذه الدراسة إلى أن شركات الكبيرة في جنوب شرق آسيا تتميز بجودة تدقيق أعلى مقارنة بالشركات الصغيرة وذلك بسبب حرصها على سمعتها وامتلاكها موارد أكبر كما تشير النتائج إلى أهمية العوامل المؤسسة مثل قانون العام و حوكمة الشركات في تعزيز جودة التدقيق على مستوى الوطني، وتأكد الدراسة ضرورة التمييز بين إدارة الأرباح الفعالة والانتهازية عند دراسة علاقتها بجودة التدقيق.

4-Ydollah Tariverdi, Mehdi Moradzadehfard, Maryam Rostami, the effect of earnings management on the quality financial reporting, African Journal of Business Management, vol6, issue12, Department of Economics and Accounting Islamic Azad university, Tehran, Iran, 2012.

هدفت الدراسة إلى معرفة هل هناك علاقة بين إدارة الأرباح ودقة التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية ومقارنة وسائل إدارة الأرباح في مجموعتين الشركات ذات الجودة العالية والشركات ذات الجودة المنخفضة . وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية كبيرة بين إدارة الأرباح ودقة التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية من خلال مكونات الأرباح التشغيلية، وعند مقارنة بين وسائل إدارة الأرباح في مجموعتين شركات ذات الجودة العالية وشركات ذات الجودة المنخفضة اتضح أن متوسط إدارة الأرباح في الشركات ذات الجودة المنخفضة كان أكبر من متوسط في الشركات ذات الجودة العالية.

5- Ingrid Shuli ,Earnings management and the quality of the financial reporting, perspectives, economics and business,volume8,Issue2, university of Tirana, Albania, 2011.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

هدفت هذه الدراسة ما إذا كانت ظاهرة إدارة الأرباح معروفة في ألبانيا ومدى تأثيرها على جودة التقارير المالية. وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود معلومات كافية لدى المتخصصين في المحاسبة فيما يتعلق بممارسات إدارة الأرباح.

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة

■ أوجه التشابه

- معظم الدراسات قامت بالتطرق إلى المفاهيم الأساسية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية.
- جل الدراسات استخدمت المنهج الاستقرائي وذلك عن طريق جمع البيانات من عينة الدراسة من خلال الاستبيان.
- أغلبية الدراسات ركزت على ربط إدارة الأرباح بجودة القوائم المالية.

■ أوجه التشابه

رغم تشابه الدراسة الحالية مع غيرها من الدراسات السابقة إلا أنها اختلفت معها في:

- تختلف الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة بأنها تناولت العلاقة بين إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية من خلال تركيز على خصائص الجودة المتمثلة في الموثوقية والملاءمة وقابلية للمقارنة والمعلومات الواضحة ، في حين ركزت الدراسات السابقة على مؤشرات أخرى لقياس جودة القوائم المالية.
- تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في البيئة المدروسة و الفترة الزمنية و العينة المدروسة.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

خلاصة الفصل:

استنادا إلى ما تم التوصل إليه، فإن إدارة الأرباح ليست مجرد مصطلح يتداول داخل المؤسسة وإنما لها دور كبير من خلال قدرتها على التأثير على الأداء المالي، وذلك باستخدام بعض الأساليب التي تمس جودة القوائم المالية لتحقيق مصالح خاصة، أما بالنسبة لجودة القوائم المالية فهي تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة بصورة صادقة وترتبط بالخصائص النوعية التي تتضمن تقديم معلومات مالية ذات فائدة موثوقة. غير أنه عند تدخل الإدارة من خلال ممارسات إدارة الأرباح تجعل القوائم المالية لا تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة مما يقل من شفافية المعلومات المالية ويضلل مستخدميها، ومن هنا يمكن القول بأن العلاقة بين إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية هي علاقة عكسية سلبية. و عليه يجب تفعيل آليات الحوكمة ورقابة الداخلية مع تعزيز دور المدققين الداخليين والخارجيين للحد من هذه الممارسات والتلاعبات التي قد تؤثر على استمرارية المؤسسة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على إنخفاض جودة القوائم المالية

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

تمهيد:

استكمالاً لما تم عرضه في الفصل النظري حول الأدبيات النظرية والتطبيقية لإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية يستعرض هذا الفصل إلى الجاب التطبيقي حيث يتم اسقاط تلك المفاهيم النظرية على الواقع الميداني، من أجل تحقيق معالجة تطبيقية دقيقة وقع الاختيار على الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات، نظراً لملاءمته لطبيعة الموضوع وقدرته على استقصاء آراء العينة . ولضمان دقة النتائج تم اعتماد على برنامج الاحصائي (SPSS) لتحليل البيانات المتحصل عليها، باعتباره الوسيلة الأكثر فعالية توفر المؤشرات اللازمة للإجابة عن إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها. وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.
- المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة.
- المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج الدراسة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

يختص هذا المبحث حول الأساليب و الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية وعلى إثر ذلك تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين: المطلب الأول بعنوان تحديد الطريقة المتبعة في الدراسة، أما المطلب الثاني تناول الأدوات والأساليب المعتمدة في الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

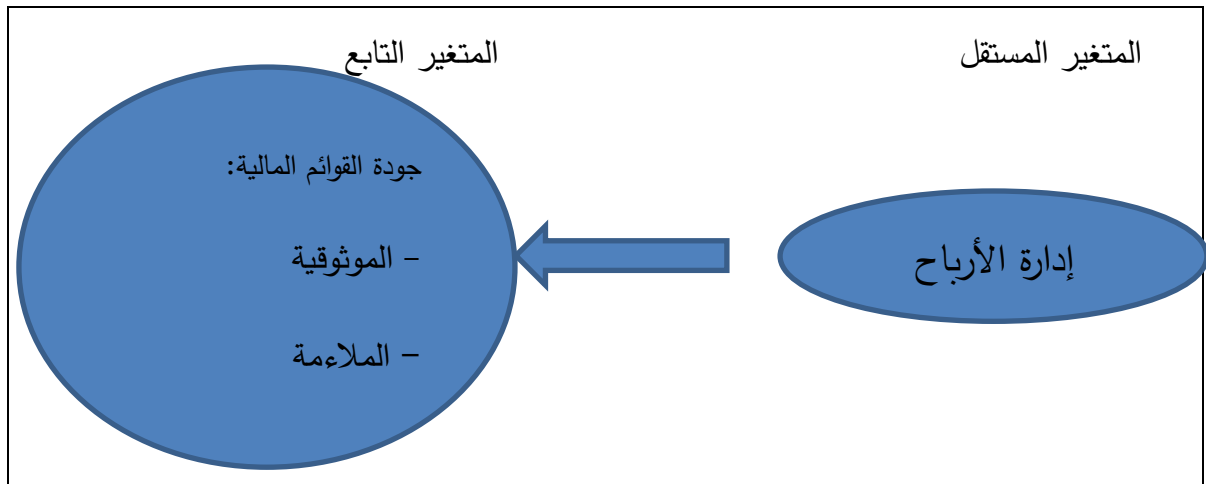
يتم في هذا المطلب تحديد متغيرات الدراسة، وعرض مجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الأول: نموذج الدراسة

تسلط هذه الدراسة الضوء على أثر تطبيق إدارة الأرباح في جودة القوائم المالية، وبناءا عليه تتضمن الدراسة المتغيرات الآتية:

- المتغير المستقل: إدارة الأرباح.
 - المتغير التابع: نقص جودة القوائم المالية
- فقد تم الاحتفاظ بالمتغير المستقل (إدارة الأرباح) دون تجزئته، وقياس مدى تأثيره على المتغير التابع نقص جودة القوائم المالية) من خلال أبعاده، إذ تم تجزئة هذا الأخير إلى أربعة أبعاد: نقص الموثوقية، عدم الملاءمة، ضعف القابلية للمقارنة، معلومات واضحة. وفق النظام المحاسبي المالي: المادة 8 من المرسوم التنفيذي 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008

الشكل رقم (2-1): متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبتين

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

تتمثل مجتمع وعينة الدراسة فيما يلي:

- **المجتمع:** يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية.
- **العينة:** تم توزيع 47 استمارة على جميع أفراد العينة واسترجعت جميعها صالحة وخاضعة لشروط الدراسة.

الجدول رقم (2-1): عدد استمارات الموزعة، المفقودة والصالحة للتحليل.

الإستبيانات	العدد	النسبة
الموزعة	47	%100
المفقودة	0	0
الصالحة للتحليل	47	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين

من خلال الجدول أعلاه يمكن ملاحظة أن إجمالي الاستمارات الموزعة 47 استمارة والتي تمثل 100% من حجم عينة الدراسة. ويمثل هذا العدد من الاستمارات المسترجعة والقابلة للمعالجة رقم مقبول إذ يفوق الحد الأدنى لأفراد العينة في العلوم الاجتماعية، والذي يقدر ب 30 فرد.

المطلب الثاني: الأدوات المعتمدة في الدراسة

يتم في هذا المطلب توضيح الأدوات المستخدمة في جمع البيانات وكذلك البرامج المستخدمة في معالجتها.

الفرع الأول: أدوات جمع البيانات

تجسيدا لمتطلبات الدراسة الميدانية، تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية واستقصاء آراء عينة الدراسة (ينظر للملحق رقم 01). ويتكون الاستبيان في صورته النهائية من 32 عبارة موزعة على محورين أساسيين وفق الآتي:

المحور الأول: يختص بمتغير "إدارة الأرباح" ويحتوي على 12 عبارة

المحور الثاني: يختص بمتغير "نقص جودة القوائم المالية" ويضم 20 عبارة ينقسم بدورها إلى أربعة أبعاد فرعية متساوية (بواقع 05 عبارات لكل بعد):

- بعد نقص موثوقية القوائم المالية: (05 عبارات).
- بعد عدم ملاءمة القوائم المالية: (05 عبارات).

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

- بعد ضعف القابلية للمقارنة: (05 عبارات).

- بعد معلومات غير الواضحة: (05 عبارات).

تم إعداد عبارات استمارة هذا الاستبيان بالاعتماد على مقياس "ليكرت الخماسي" الذي يتيح للمستجيب اختيار إجابة واحدة من بين خمس إجابات محتملة، مما يساعد الباحث على قياس آراء أفراد العينة وترميز استجاباتهم لفقرات الاستبيان، كما هو موضح فيما يلي:

• حساب المدى: المدى = أعلى قيمة - أقل قيمة = $5 - 1 = 4$.

• حساب طول الفئة: طول الفئة = المدى ÷ عدد الفئات = $4 ÷ 5 = 0,80$.

ولتحديد مجالات فئات المقياس، يتم إضافة قيمة طول الفئة (0,80) إلى الحد الأدنى للمقياس (1) لتحديد الحد الأعلى للفئة الأولى، ثم تضاف القيمة نفسها تدريجياً إلى الحد الأعلى لكل فئة لتحديد حدود الفئات اللاحقة.

جدول (2-2): أوزان الاستجابات حسب مقياس ليكرت الخماسي.

/	1.80-1	2.60-1.81	3.40-2.61	4.20-3.41	5-4.21
العبار	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
التقييم	منخفض جداً	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جداً
ترميز العبارات	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

الفرع الثاني: الأساليب المستخدمة في معالجة الاستبيان.

بالنسبة للمعالجة، فقد تم الاعتماد على برنامج (Spss V27) في تحليل نتائج البحث مرتكزاً على الأساليب الإحصائية التالية: التكرارات، النسب المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الارتباط بيرسون، معامل الثبات ألفا كرونباخ، معامل التجزئة النصفية، معادلة جيتمان للتجزئة النصفية، تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة.

يتضمن هذا المبحث عرض وتفسير النتائج ومناقشتها من خلال ما توصل إليه في أدوات الدراسة، إذ هدفت إلى معرفة أثر ممارسة إدارة الأرباح في نقص جودة القوائم المالية، وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى مطلبين، حيث إختص المطلب الأول في اختبار أداة الدراسة، أما المطلب الثاني إختص في تحليل وتفسير بيانات الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: اختبار أداة الدراسة

قسم هذا المطلب إلى فرعين عني الفرع الأول باختبار صدق الأداة واختص الفرع الثاني بقياس ثبات الأداة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

الفرع الأول: صدق الأداة :

بعد تصميم استمارة الاستبيان في صورتها الأولية، عرضت على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين و المحكمين ذوي الكفاءة لتقنينها وتحكيمها وهم: الدكتور محمد عبد الواحد، الدكتورة بن عزيزة صورية، ودكتورة رزقي لندة) أساتذة محاضرون "أ" بجامعة 20 أوث 1955 بسكيكة)، ودكتورة لخشين عبير (أستاذ محاضر "أ" بجامعة عبد الحفيظ بو صوف-ميلة)، والدكتورة جامعي سارة) أستاذ محاضر "ب" بجامعة 20 أوث 1955 بسكيكة). من ذوي الخبرة في هذا المجال (أنظر الملحق 02)، وذلك بغرض التأكد من فعاليتها والتحقق من صدقها الظاهري، ومدى قدرتها على قياس ما وضعت لقياسه دون أن تقيس شيئاً آخر إضافي.

وبناء على ملاحظات وتوجيهات المحكمين، تمت معالجة الخلل والنقائص المسجلة في النسخة الأولية، ليتم الوصول إلى الصورة النهائية للاستبانة التي استخدمت في الدراسة الميدانية.

وللتحقق من صدق المحتوى، اعتمد الطالبان على معادلة لوشي (Lawshe, 1975)، حيث قيم المحكمون العبارات وفق معيار (يقيس / لا يقيس)، وقد جاءت النتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (2-3): نتائج حساب معامل صدق المحتوى (معادلة لوشي).

العبارة	يقيس	لا يقيس	الصدق	العبارة	يقيس	لا يقيس	الصدق	العبارة	يقيس	لا يقيس	الصدق
عبارة 1	05	0	+1	عبارة 2	05	0	+1	عبارة 3	05	0	+1
عبارة 4	05	0	+1	عبارة 5	05	0	+1	عبارة 6	05	0	+1
عبارة 7	05	0	+1	عبارة 8	05	0	+1	عبارة 9	05	0	+1
عبارة 10	05	0	+1	عبارة 11	05	0	+1	عبارة 12	05	0	+1
عبارة 13	05	0	+1	عبارة 14	05	0	+1	عبارة 15	05	0	+1
عبارة 16	05	0	+1	عبارة 17	05	0	+1	عبارة 18	05	0	+1
عبارة 19	05	0	+1	عبارة 20	05	0	+1	عبارة 21	05	0	+1
عبارة 22	05	0	+1	عبارة 23	05	0	+1	عبارة 24	05	0	+1
عبارة 25	05	0	+1	عبارة 26	05	0	+1	عبارة 27	05	0	+1
عبارة 28	05	0	+1	عبارة 29	05	0	+1	عبارة 30	05	0	+1
عبارة 31	05	0	+1	عبارة 32	05	0	+1				

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

يتضح من الجدول أن جميع العبارات حصلت على قيمة معامل صدق محتوى ($+1$)، وهو ما يعكس اتفاقاً تاماً بين المحكمين حول صلاحية العبارات وقدرتها على قياس الأبعاد المستهدفة، مما يدل على تمتع استمارة الاستبيان بدرجة عالية من صدق المحتوى، ومنه يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

أيضاً تم اختبار صدق الاتساق الداخلي لكل عبارة ضمن المحور الذي تنتمي إليه، وذلك باستخدام معامل ارتباط بيرسون؛ للتحقق من قوة العلاقة بين كل عبارة والمحور المرتبطة به، وقد جاءت النتائج كما هو موضح في الجدولين التاليين:

الجدول (2-4): نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور إدارة الأرباح.

العبارة	معامل الارتباط (r)	الدلالة	العبارة	معامل الارتباط (r)	الدلالة
عبارة 1	0,642	0,000	عبارة 7	0,529	0,000
عبارة 2	0,510	0,000	عبارة 8	0,477	0,001
عبارة 3	0,550	0,000	عبارة 9	0,627	0,000
عبارة 4	0,718	0,000	عبارة 10	0,719	0,000
عبارة 5	0,618	0,000	عبارة 11	0,726	0,000
عبارة 6	0,446	0,002	عبارة 12	0,662	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

من خلال الجدول يتبين أن جميع عبارات المحور أظهرت علاقة ارتباط موجبة ودالة إحصائية مع المحور الذي تنتمي إليه، إذ جاءت جميع معاملات الارتباط موجبة وذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$)، وعليه يمكن القول إن جميع عبارات هذا المحور تتمتع بدرجة مقبولة من الاتساق الداخلي، مما يعزز من صدق الأداة المستخدمة في الدراسة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

الجدول (2-5): نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور نقص جودة القوائم المالية.

العبارة	معامل الارتباط (r)	الدلالة	العبارة	معامل الارتباط (r)	الدلالة
عبارة 13	0,711	0,000	عبارة 23	0,716	0,000
عبارة 14	0,670	0,000	عبارة 24	0,748	0,000
عبارة 15	0,589	0,000	عبارة 25	0,708	0,000
عبارة 16	0,286	0,050	عبارة 26	0,763	0,000
عبارة 17	0,372	0,010	عبارة 27	0,562	0,000
عبارة 18	0,720	0,000	عبارة 28	0,668	0,000
عبارة 19	0,393	0,006	عبارة 29	0,708	0,000
عبارة 20	0,598	0,000	عبارة 30	0,742	0,000
عبارة 21	0,870	0,000	عبارة 31	0,712	0,000
عبارة 22	0,743	0,000	عبارة 32	0,331	0,023

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

من خلال الجدول يتبين أن جميع عبارات المحور أظهرت علاقة ارتباط موجبة وذات دلالة إحصائية مع المحور الذي تنتمي إليه، إذ جاءت جميع قيم معاملات الارتباط موجبة وذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0,05)$ ، وعليه يمكن القول إن جميع عبارات هذا المحور تتمتع بدرجة مقبولة من الاتساق الداخلي، مما يعزز من صدق الأداة المستخدمة في الدراسة.

مما سبق يمكن القول إن استمارة الاستبيان تتمتع بدرجة عالية من صدق الاتساق الداخلي، مما يعزز من صلاحية هذه أداة في قياس متغيرات الدراسة بدقة وموضوعية، وهي بالفعل مناسبة لقياس ما وضعت لقياسه في الأصل، بالإضافة إلى ما سبق باختبار الصدق البنائي لأداة الدراسة من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون بين كل بعد من أبعاد الاستبيان والدرجة الكلية له، وذلك بهدف التحقق من مدى انسجام الأبعاد مع البناء الكلي للأداة، ويعد معامل الارتباط القوي والمعنوي مؤشرا على تمتع الأداة بدرجة عالية من الصدق البنائي، وقد جاءت النتائج كما هو مبين في الجداول التالية:

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

جدول (2-6): اختبار الصدق البنائي لأبعاد محور نقص جودة القوائم المالية.

علاقة الارتباط	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة
بعد عدم ملاءمة القوائم المالية	0,781	0,000
بعد نقص الموثوقية (التمثيل الصادق)	0,864	0,000
بعد ضعف القابلية للمقارنة	0,929	0,000
بعد معلومات غير واضحة	0,833	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

تظهر نتائج الجدول أن جميع معاملات الارتباط موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$)، حيث تراوحت قيمتها بين (0,781) و(0,929)، وهو ما يعكس قوة الارتباط من قوية إلى قوية جداً بين الدرجة الكلية للمحور والدرجة الكلية لأبعاده، وعليه يمكن القول أن أبعاد هذا المحور تتمتع بدرجة مقبولة من الصدق البنائي.

جدول (2-7): اختبار الصدق البنائي لأبعاد الاستبيان.

علاقة الارتباط	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة
محور إدارة الأرباح	0,818	0,000
محور نقص جودة القوائم المالية	0,916	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

تظهر نتائج الجدول أن جميع معاملات الارتباط موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$)، حيث تراوحت قيمتها بين (0,818) و(0,916)، وهو ما يعكس قوة الارتباط قوية بين الدرجة الكلية للاستبيان والدرجة الكلية لمحاوره، وعليه يمكن القول إن محاور هذا الاستبيان تتمتع بدرجة مقبولة من الصدق البنائي.

مما سبق يمكن القول أن استمارة الاستبيان تتمتع بدرجة عالية من الصدق البنائي، مما يجعلها صالحة لقياس المتغيرات المستهدفة بدقة وموضوعية، وهي بالفعل مناسبة لقياس لما وضعت لقياسه في الأصل.

أظهرت نتائج اختبارات الصدق المعتمدة أن أداة الدراسة تتمتع بمستوى عال من الصدق بمختلف أنواعه، حيث تحقق لها صدق المحتوى وفق معادلة لوشي، وصدق الاتساق الداخلي، والصدق البنائي، وهو ما يعزز صلاحية استمارة الاستبيان وموثوقيتها في قياس متغيرات الدراسة.

الفرع الثاني: ثبات الأداة :

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

تم حساب ثبات أداة الاستبيان، والذي يقصد به مدى استقرار المقياس واتساق نتائجه، بحيث يعطي النتائج نفسها عند إعادة تطبيقه على العينة ذاتها وفي ظل الظروف نفسها، ولقياس ثبات الأداة، تم الاعتماد على طريقتين. حيث استخدمت في الطريقة الأولى معادلة معامل ألفا كرونباخ لقياس درجة الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، وقد جاءت النتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول (2-8): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة.

معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	/
0,843	12	محور إدارة الأرباح
0,916	20	محور نقص جودة القوائم المالية
0,920	32	الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهرت النتائج الواردة في الجدول أن قيم معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان المختلفة تراوحت بين (0,843) و(0,916)، في حين بلغ معامل الثبات الكلي للأداة (0,920)، مما يدل على تمتع الأداة بدرجة مرتفعة من الثبات.

أما في الطريقة الثانية، فقد تم الاعتماد على أسلوب التجزئة النصفية لقياس ثبات أداة الدراسة، وذلك من خلال تقسيم فقرات الاستبيان إلى نصفين (العبارات الفردية مقابل العبارات الزوجية)، ثم حساب معامل ارتباط بيرسون بين درجات النصفين، وبعد ذلك تم تصحيح قيمة معامل الارتباط باستخدام معادلة سبيرمان براون في حال تساوي التباين أو معامل ألفا كرونباخ بين النصفين، أو باستخدام معامل جيتمان للتجزئة النصفية في حال عدم تساوي التباين أو معامل ألفا كرونباخ بينهما، وقد أسفرت هذه الإجراءات عن النتائج موضح في الجدول التالي:

جدول (2-9): ثبات الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية.

معامل الارتباط	تصحي المعامل بمعادلة جيتمان للتجزئة النصفية	حجم العينة
0,885	0,939	47

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

يتضح من الجدول أن قيمة معامل الارتباط لاستمارة الاستبيان بلغت (0,885)، وبعد تصحيح هذه القيمة باستخدام معامل جيتمان للتجزئة النصفية نظرا لعدم تساوي التباين ومعامل ألفا كرونباخ بين نصفي الاستبيان

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

ارتفعت إلى (0,939)، وهي قيمة مرتفعة تعكس تمتع أداة الدراسة بدرجة عالية من الثبات، مما يعزز من إمكانية الاعتماد عليها في الدراسة الميدانية بثقة.

تظهر نتائج اختبارات الثبات المعتمدة أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة مرتفعة من الثبات بمختلف أساليبه، حيث تحقق لها ثبات معامل ألفا كرونباخ وثبات التجزئة النصفية، وهو ما يعكس صلاحية استمارة الاستبيان وموثوقيتها في قياس متغيرات الدراسة.

المطلب الثاني: تحليل وتفسير بيانات الدراسة

تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين تناول الفرع الأول تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة أما الفرع الثاني فقد تضمن تحليل محاور الدراسة.

الفرع الأول: تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة

من أجل تحليل عينة الدراسة ، يمكن عرض نتائج القسم الأول الخاص بالبيانات الشخصية والتي تصف عينة الدراسة بإستخدام برنامج Spss V27.

أولاً: توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس:

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب المتغير

الجدول رقم (2-10): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير.

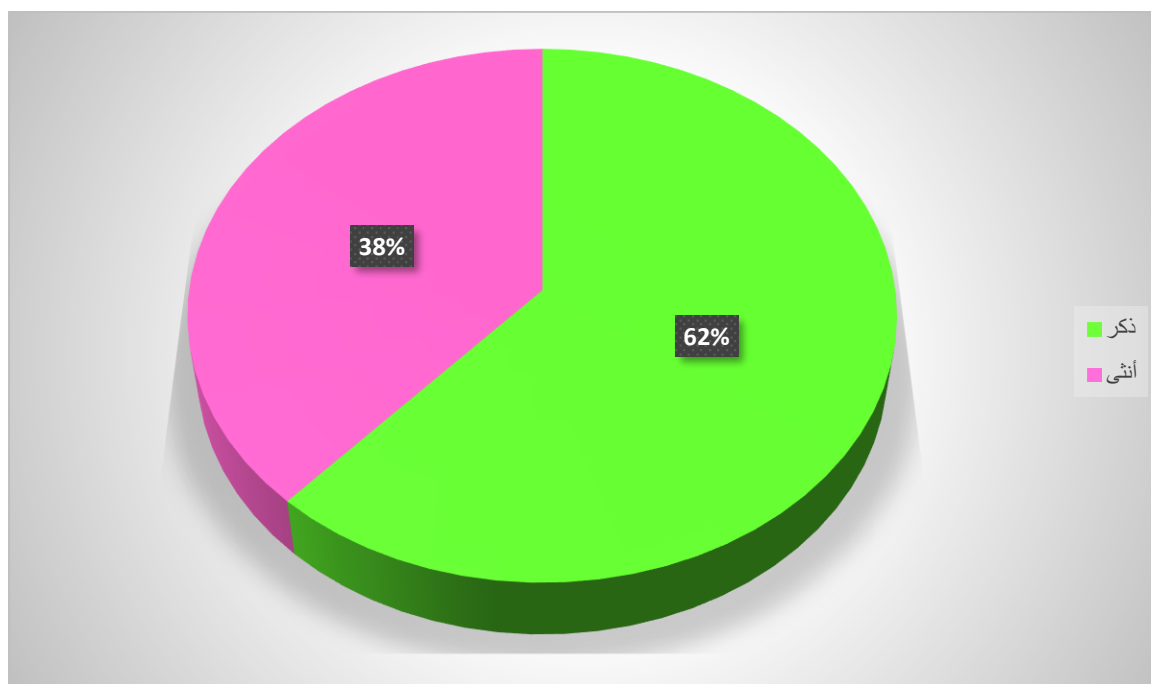
البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
الجنس	ذكر	29	61,7
	أنثى	18	38,3
	المجموع	47	100,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

الشكل رقم (2-2): توزيع العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

يتضح من خلال الجدول أن فئة الجنس الأكثر تمثيلاً في عينة الدراسة هي فئة الرجال، حيث بلغ تكرارها 29 فرداً بنسبة قدرت بـ (61,7%)، مقابل فئة النساء بتكرار بلغ 18 فرداً بنسبة (38,3%)، وتشير هذه النتائج إلى أن عينة الدراسة يغلب عليها الرجال من حيث التمثيل النسبي.

ثانياً: توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر:

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب المتغير

الجدول رقم (2-11): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير

البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
العمر	أقل من 25 سنة	1	2,1
	من 25 إلى 34 سنة	12	25,5
	من 35 إلى 44 سنة	19	40,4
	من 45 سنة فما فوق	15	31,9
	المجموع	47	100,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير.

الشكل رقم (2-3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

يتضح من خلال الجدول أن الفئة العمرية الأكثر تمثيلاً في عينة الدراسة هي فئة من 35 إلى 44 سنة، حيث بلغ تكرارها 19 فرداً بنسبة قدرت بـ (40,4%)، تليها فئة من 45 سنة فما فوق بتكرار بلغ 15 فرداً ونسبة (31,9%)، في حين جاءت فئة من 25 إلى 34 سنة في المرتبة الثالثة بتكرار قدره 12 فرداً ونسبة (25,5%)، أما فئة أقل من 25 سنة فقد سجلت أدنى نسبة تمثيل، حيث بلغ عدد أفرادها 1 فرد بنسبة (2,1%)، وتشير هذه النتائج إلى أن عينة الدراسة يغلب عليها الأفراد المنتمون إلى الفئات العمرية المتوسطة والمتقدمة نسبياً.

ثالثاً: توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي:

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب المتغير

الجدول رقم (2-12): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير

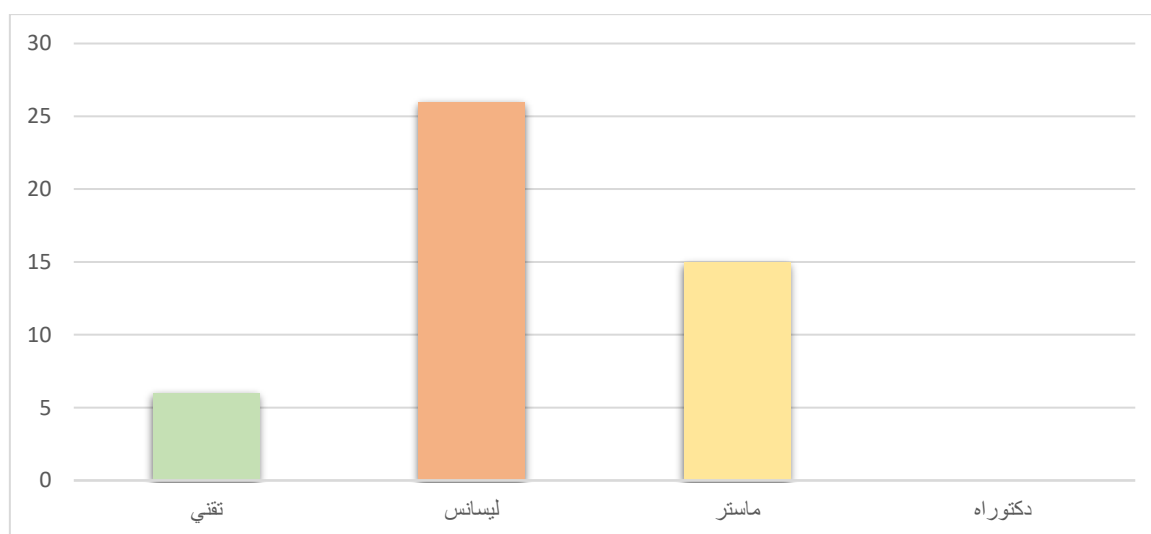
البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
المستوى التعليمي	تقني	6	12,8
	ليسانس	26	55,3
	ماستر	15	31,9
	دكتوراه	0	0
	المجموع	47	100,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير.

الشكل رقم (2-4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير.



يتضح من خلال الجدول أن فئة المستوى التعليمي الأكثر تمثيلاً في عينة الدراسة هي فئة ليسانس، حيث بلغ تكرارها 26 فرداً بنسبة قدرت بـ (55,3%)، تليها فئة ماستر بتكرار بلغ 15 فرداً ونسبة (31,9%)، في حين جاءت فئة تقني في المرتبة الثالثة بتكرار قدره 6 أفراد ونسبة (12,8%)، أما فئة دكتوراه فقد سجلت أدنى نسبة تمثيل، حيث بلغ عدد أفرادها 0 فرد بنسبة (0%)، وتشير هذه النتائج إلى أن عينة الدراسة يغلب عليها الأفراد ذوو المستوى التعليمي الجامعي.

رابعاً: توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية:

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب المتغير

الجدول رقم (2-13): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير

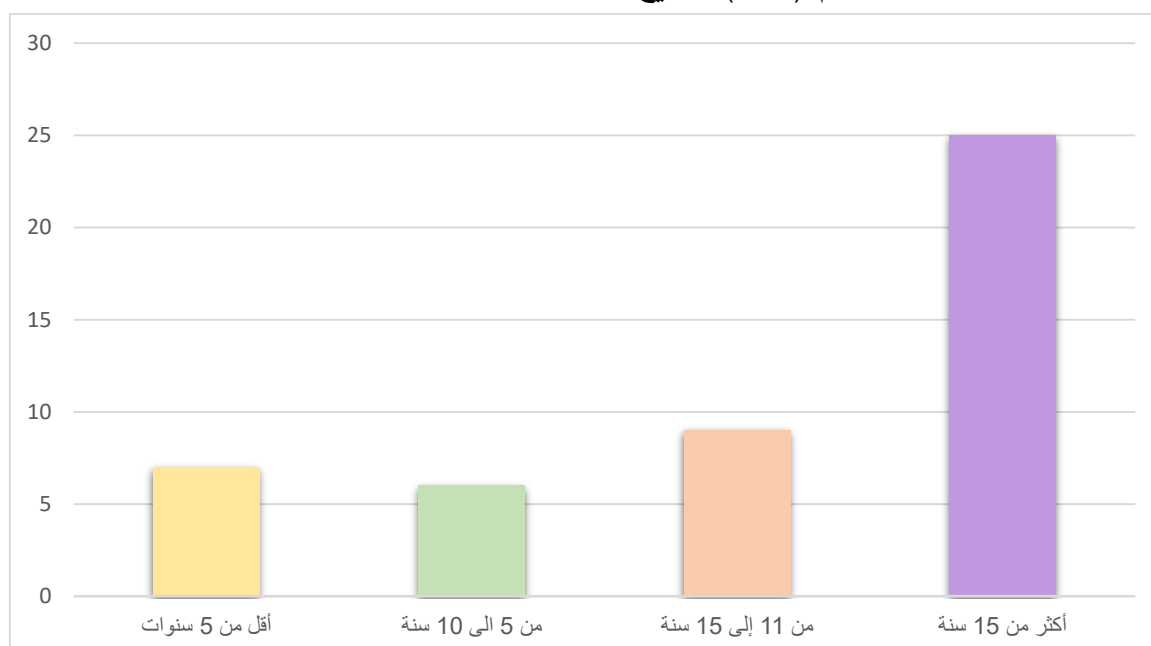
البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	7	14,9
	من 5 إلى 10 سنة	6	12,8
	من 11 إلى 15 سنة	9	19,1
	أكثر من 15 سنة	25	53,2
	المجموع	47	100,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

الشكل رقم (2-5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير.



يتضح من خلال الجدول أن فئة الخبرة المهنية الأكثر تمثيلاً في عينة الدراسة هي فئة أكثر من 15 سنة، حيث بلغ تكرارها 25 فرداً بنسبة قدرت بـ (53,2%)، تليها فئة من 11 إلى 15 سنة بتكرار بلغ 9 أفراد وبنسبة (19,1%)، في حين جاءت فئة أقل من 5 سنوات في المرتبة الثالثة بتكرار قدره 7 أفراد وبنسبة (14,9%)، أما فئة من 5 إلى 10 سنة فقد سجلت أدنى نسبة تمثيل، حيث بلغ عدد أفرادها 6 أفراد بنسبة (12,8%)، وتشير هذه النتائج إلى أن عينة الدراسة يغلب عليها الأفراد ذوو الخبرة المهنية الطويلة.

خامساً: توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة:

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب المتغير

الجدول رقم (2-14): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير

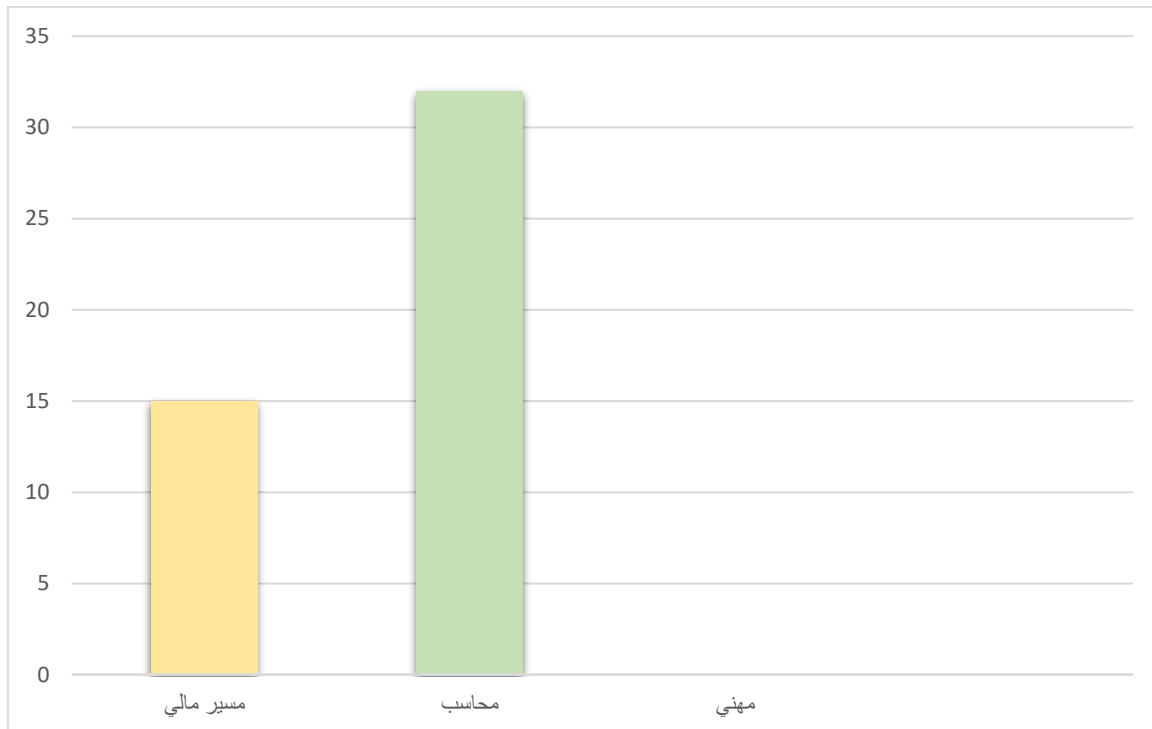
البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
الوظيفة	مسير مالي	15	31,9
	محاسب	32	68,1
	المجموع	47	100,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

الشكل رقم (2-6): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير.



يتضح من خلال الجدول أن فئة الوظيفة الأكثر تمثيلاً في عينة الدراسة هي فئة محاسب، حيث بلغ تكرارها 32 فرداً بنسبة قدرت بـ (68,1%)، تليها فئة مسير مالي بتكرار بلغ 15 فرداً ونسبة (31,9%)، وتشير هذه النتائج إلى أن عينة الدراسة يغلب عليها الأفراد العاملون في وظيفة محاسب.

الفرع الثاني: تحليل نتائج الإستبيان

بعد القيام بتحليل خصائص العينة حسب البيانات الشخصية، تم الإعتماد على استخدام الاحصاء الوصفي المتمثل في المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتعرف على الاتجاه العام لآراء أفراد العينة.

أولاً: تحليل نتائج محور إدارة الأرباح:

يعرض الجدول التالي نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات هذا البعد، بهدف التعرف على مستوى استجابات أفراد العينة نحوه.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

جدول (2-15): نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات البعد.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	النتيجة
عبارة 1	4,11	0,699	مرتفعة	موافق
عبارة 2	4,04	0,721	مرتفعة	موافق
عبارة 3	3,09	0,905	متوسطة	محايد
عبارة 4	3,34	1,027	متوسطة	محايد
عبارة 5	3,74	0,820	مرتفعة	موافق
عبارة 6	3,55	0,746	مرتفعة	موافق
عبارة 7	4,26	0,736	مرتفعة جدا	موافق بشدة
عبارة 8	3,91	0,747	مرتفعة	موافق
عبارة 9	3,04	0,859	متوسطة	محايد
عبارة 10	3,43	1,016	مرتفعة	موافق
عبارة 11	3,15	0,884	متوسطة	محايد
عبارة 12	3,13	0,850	متوسطة	محايد
محور إدارة الأرباح	3,566	0,509	مرتفعة	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

تشير النتائج إلى أن عبارات محور إدارة الأرباح قد تحصلت على درجات موافقة متوسطة ومرتفعة ومرتفعة جدا، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3,04) و(4,26)، وقد سجلت العبارة (7) أعلى متوسط حسابي بلغ (4,26) بانحراف معياري قدره (0,736)، مما يعكس مستوى موافقة مرتفعا جدا عليها واتجاهها إيجابيا نحوها، تليها العبارة (1) بمتوسط حسابي بلغ (4,11) وانحراف معياري قدره (0,699)، وهو ما يعكس درجة موافقة مرتفعة واتجاهها إيجابيا نحوها، في حين سجلت العبارة (9) أدنى متوسط حسابي بلغ (3,04) بانحراف معياري قدره (0,859)، وهو ما يعكس درجة موافقة متوسطة واتجاهها محايدا نحوها.

في حين بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا المحور قيمة (3,566) بانحراف معياري قدره (0,509)، ما يدل على درجة موافقة مرتفعة واتجاه إيجابي عام لدى أفراد العينة نحو محور إدارة الأرباح، وهو ما يؤكد أن هذا المحور يحظى بتقييم إيجابي من قبل أفراد العينة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

ثانياً: تحليل نتائج محور نقص جودة القوائم المالية: بما أن المتغير التابع تم تقسيمه لأربعة (04) أبعاد، فإنه يمكن عرض نتائج الاحصاء الوصفي لكل بعد على حدة.

1- تحليل نتائج بعد عدم ملاءمة القوائم المالية:

يعرض الجدول التالي نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات هذا البعد، بهدف التعرف على مستوى استجابات أفراد العينة نحوه.

جدول (2-16): نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات بعد عدم ملاءمة القوائم المالية.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	النتيجة
عبارة 13	4,21	0,690	مرتفعة جداً	موافق بشدة
عبارة 14	4,17	0,637	مرتفعة	موافق
عبارة 15	4,00	0,659	مرتفعة	موافق
عبارة 16	4,02	0,608	مرتفعة	موافق
عبارة 17	3,72	0,772	مرتفعة	موافق
بعد عدم ملاءمة القوائم المالية	4,026	0,452	مرتفعة	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

تشير النتائج إلى أن عبارات بعد عدم ملاءمة القوائم المالية قد تحصلت على درجات موافقة مرتفعة ومرتفعة جداً، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3,72) و(4,21)، وقد سجلت العبارة (13) أعلى متوسط حسابي بلغ (4,21) بانحراف معياري قدره (0,690)، مما يعكس مستوى موافقة مرتفعاً جداً عليها واتجاهاً إيجابياً نحوها، تليها العبارة (14) بمتوسط حسابي بلغ (4,17) وانحراف معياري قدره (0,637)، وهو ما يعكس درجة موافقة مرتفعة واتجاهاً إيجابياً نحوها، في حين سجلت العبارة (17) أدنى متوسط حسابي بلغ (3,72) بانحراف معياري قدره (0,772)، وهو ما يعكس درجة موافقة مرتفعة واتجاهاً إيجابياً نحوها.

في حين بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا البعد قيمة (4,026) بانحراف معياري قدره (0,452)، ما يدل على درجة موافقة مرتفعة واتجاه إيجابي عام لدى أفراد العينة نحو بعد عدم ملاءمة القوائم المالية، وهو ما يؤكد أن هذا البعد يحظى بتقييم إيجابي من قبل أفراد العينة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

2- تحليل نتائج بعد نقص الموثوقية (التمثيل الصادق):

يعرض الجدول التالي نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات هذا البعد، بهدف التعرف على مستوى استجابات أفراد العينة نحوه.

جدول (2-17): نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات بعد نقص الموثوقية.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	النتيجة
عبارة 18	4,04	0,779	مرتفعة	موافق
عبارة 19	3,40	0,901	متوسطة	محايد
عبارة 20	3,96	0,721	مرتفعة	موافق
عبارة 21	4,32	0,629	مرتفعة جدا	موافق بشدة
عبارة 22	4,11	0,787	مرتفعة	موافق
بعد نقص الموثوقية (التمثيل الصادق)	3,966	0,574	مرتفعة	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

تشير النتائج إلى أن عبارات بعد نقص الموثوقية (التمثيل الصادق) قد حصلت على درجات موافقة متوسطة ومرتفعة ومرتفعة جدا، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3,40) و(4,32)، وقد سجلت العبارة (21) أعلى متوسط حسابي بلغ (4,32) بانحراف معياري قدره (0,629)، مما يعكس مستوى موافقة مرتفعا جدا عليها واتجاهها إيجابيا نحوها، تليها العبارة (22) بمتوسط حسابي بلغ (4,11) وانحراف معياري قدره (0,787)، وهو ما يعكس درجة موافقة مرتفعة واتجاهها إيجابيا نحوها، في حين سجلت العبارة (19) أدنى متوسط حسابي بلغ (3,40) بانحراف معياري قدره (0,901)، وهو ما يعكس درجة موافقة متوسطة واتجاهها محايدا نحوها.

في حين بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا البعد قيمة (3,966) بانحراف معياري قدره (0,574)، ما يدل على درجة موافقة مرتفعة واتجاه إيجابي عام لدى أفراد العينة نحو بعد نقص الموثوقية (التمثيل الصادق)، وهو ما يؤكد أن هذا البعد يحظى بتقييم إيجابي من قبل أفراد العينة.

3- تحليل نتائج بعد ضعف القابلية للمقارنة:

يعرض الجدول التالي نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات هذا البعد، بهدف التعرف على مستوى استجابات أفراد العينة نحوه.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

جدول (2-18): نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات بعد ضعف القابلية للمقارنة.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	النتيجة
عبارة 23	4,32	0,629	مرتفعة جدا	موافق بشدة
عبارة 24	4,09	0,686	مرتفعة	موافق
عبارة 25	4,02	0,737	مرتفعة	موافق
عبارة 26	4,15	0,589	مرتفعة	موافق
عبارة 27	3,83	0,816	مرتفعة	موافق
بعد ضعف القابلية للمقارنة	4,081	0,515	مرتفعة	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

تشير النتائج إلى أن عبارات بعد ضعف القابلية للمقارنة قد تحصلت على درجات موافقة مرتفعة ومرتفعة جدا، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3,83) و(4,32)، وقد سجلت العبارة (23) أعلى متوسط حسابي بلغ (4,32) بانحراف معياري قدره (0,629)، مما يعكس مستوى موافقة مرتفعا جدا عليها واتجاها إيجابيا نحوها، تليها العبارة (26) بمتوسط حسابي بلغ (4,15) وانحراف معياري قدره (0,589)، وهو ما يعكس درجة موافقة مرتفعة واتجاها إيجابيا نحوها، في حين سجلت العبارة (27) أدنى متوسط حسابي بلغ (3,83) بانحراف معياري قدره (0,816)، وهو ما يعكس درجة موافقة مرتفعة واتجاها إيجابيا نحوها.

في حين بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا البعد قيمة (4,081) بانحراف معياري قدره (0,515)، ما يدل على درجة موافقة مرتفعة واتجاه إيجابي عام لدى أفراد العينة نحو بعد ضعف القابلية للمقارنة، وهو ما يؤكد أن هذا البعد يحظى بتقييم إيجابي من قبل أفراد العينة.

4- تحليل نتائج بعد المعلومات غير واضحة:

يعرض الجدول التالي نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات هذا البعد، بهدف التعرف على مستوى استجابات أفراد العينة نحوه.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

جدول (2-19): نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات بعد المعلومات غير واضحة .

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	النتيجة
عبارة 28	4,28	0,649	مرتفعة جدا	موافق بشدة
عبارة 29	4,30	0,623	مرتفعة جدا	موافق بشدة
عبارة 30	4,11	0,667	مرتفعة	موافق
عبارة 31	4,15	0,691	مرتفعة	موافق
عبارة 32	4,00	0,722	مرتفعة	موافق
بعد معلومات غير واضحة	4,166	0,504	مرتفعة	موافق
محور نقص جودة القوائم المالية	4,060	0,437	مرتفعة	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

تشير النتائج إلى أن عبارات بعد معلومات غير واضحة قد حصلت على درجات موافقة مرتفعة ومرتفعة جدا، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4,00) و(4,30)، وقد سجلت العبارة (29) أعلى متوسط حسابي بلغ (4,30) بانحراف معياري قدره (0,623)، مما يعكس مستوى موافقة مرتفعا جدا عليها واتجاهها إيجابيا نحوها، تليها العبارة (28) بمتوسط حسابي بلغ (4,28) وانحراف معياري قدره (0,649)، وهو ما يعكس أيضا درجة موافقة مرتفعة جدا واتجاهها إيجابيا نحوها، في حين سجلت العبارة (32) أدنى متوسط حسابي بلغ (4,00) بانحراف معياري قدره (0,722)، وهو ما يعكس درجة موافقة مرتفعة واتجاهها إيجابيا نحوها.

في حين بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا البعد قيمة (4,166) بانحراف معياري قدره (0,504)، ما يدل على درجة موافقة مرتفعة واتجاه إيجابي عام لدى أفراد العينة نحو بعد معلومات غير واضحة، وهو ما يؤكد أن هذا البعد يحظى بتقييم إيجابي من قبل أفراد العينة، كما بلغ المتوسط الحسابي العام لمحور نقص جودة القوائم المالية قيمة (4,060) بانحراف معياري قدره (0,437)، ما يدل على درجة موافقة مرتفعة واتجاه إيجابي عام لدى أفراد العينة نحو محور نقص جودة القوائم المالية.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج الدراسة

يخصص هذا المبحث لاختبار فرضيات الدراسة بالاعتماد على النتائج المتحصل عليها من الدراسة الميدانية والأساليب الإحصائية المناسبة، وذلك بغرض التحقق من صحة الفرضيات والإجابة عن إشكالية الدراسة، ثم مناقشة النتائج وتفسيرها في ضوء الأدبيات والدراسات السابقة.

المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

يهدف هذا المطلب إلى إختبار فرضيات الدراسة من خلال تحليل البيانات المجمعة ومعالجتها إحصائية الملائمة، بما يسمح بالتحقق من طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة ومدى دلالة تأثيرها

الفرع الأول: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح على عدم ملائمة القوائم المالية حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية، تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر أثر إدارة الأرباح على عدم ملائمة القوائم المالية، والنتائج مبينة فيما يلي:

الجدول (2-20): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة (F)	دلالة (F)
إدارة الأرباح	0,413	0,170	9,230	0,004
عدم ملائمة القوائم المالية				
/	القيمة	قيمة (T)	Sig	
الثابت (b)	2,719	6,261	0,000	
معامل الانحدار (a)	0,366	3,038	0,004	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهر الجدول أن قيمة معامل الارتباط (R) التي بلغت (0,413) تشير إلى وجود علاقة ارتباطية طردية متوسطة القوة بين إدارة الأرباح وعدم ملائمة القوائم المالية ، مما يعني أن زيادة مستوى عدم ملائمة القوائم المالية يرتبط بزيادة في مستوى إدارة الأرباح، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0,170) وهو ما يدل على أن ما نسبته (17%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى عدم ملائمة القوائم المالية يمكن تفسيرها بالتغيرات في مستوى إدارة الأرباح، أما النسبة الباقية فتعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة (F) المحسوبة (9,230) بمستوى دلالة (0,004) وهي أصغر من (0,05)، مما يدل على أن نموذج الانحدار دال إحصائياً، ومنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لـ إدارة الأرباح على عدم ملائمة القوائم المالية عند مستوى الدلالة المعتمد (0,05).

أما بالنسبة لمعامل الانحدار فقد بلغت قيمته (0,366) مما يعني أن زيادة بوحدة واحدة في مستوى إدارة الأرباح تقابلها زيادة تقديرية قدرها (0,366) في عدم ملائمة القوائم المالية، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,004) يؤكد معنوية هذا الأثر، أما قيمة الثابت فقد بلغت قيمته (2,719) وهو يمثل القيمة المتوقعة لـ عدم

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

ملاءمة القوائم المالية عندما يكون مستوى إدارة الأرباح مساوياً للصفر، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية قيمة الثابت.

ومنه فإن معادلة خط الانحدار هي:

$$Y = aX + b \rightarrow Y = 0,366X + 2,719$$

مما سبق نستنتج تحقق الفرضية الأولى أي أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح على عدم ملاءمة القوائم المالية آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية. الفرع الثاني: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح على نقص موثوقية القوائم المالية حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية، تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر أثر إدارة الأرباح على نقص موثوقية القوائم المالية، والنتائج مبينة فيما يلي:

الجدول (2-21): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة (F)	دلالة (F)
إدارة الأرباح	0,346	0,120	6,131	0,017
نقص موثوقية القوائم المالية				
/	القيمة	قيمة (T)	Sig	
الثابت (b)	2,575	4,537	0,000	
معامل الانحدار (a)	0,390	2,476	0,017	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهر الجدول أن قيمة معامل الارتباط (R) التي بلغت (0,346) تشير إلى وجود علاقة ارتباطية طردية متوسطة القوة بين إدارة الأرباح و نقص موثوقية القوائم المالية، مما يعني أن زيادة مستوى نقص موثوقية القوائم المالية يرتبط بزيادة في مستوى إدارة الأرباح، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0,120) وهو ما يدل على أن ما نسبته (12%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى نقص موثوقية القوائم المالية يمكن تفسيرها بالتغيرات في مستوى إدارة الأرباح، أما النسبة الباقية فتعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة (F) المحسوبة (6,131) بمستوى دلالة (0,017) وهي أصغر من (0,05)، مما يدل على أن نموذج الانحدار دال إحصائياً،

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

ومنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لـ إدارة الأرباح على نقص موثوقية القوائم المالية عند مستوى الدلالة المعتمد (0,05).

أما بالنسبة لمعامل الانحدار فقد بلغت قيمته (0,390) مما يعني أن زيادة بوحدة واحدة في مستوى إدارة الأرباح تقابلها زيادة تقديرية قدرها (0,390) في نقص موثوقية القوائم المالية، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,017) يؤكد معنوية هذا الأثر، أما قيمة الثابت فقد بلغت قيمته (2,575) وهو يمثل القيمة المتوقعة لـ نقص موثوقية القوائم المالية عندما يكون مستوى إدارة الأرباح مساويا للصفر، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية قيمة الثابت.

ومنه فإن معادلة خط الانحدار هي: ومنه فإن معادلة خط الانحدار هي:

$$Y = aX + b \rightarrow Y = 0,366X + 2,719$$

مما سبق نستنتج تحقق الفرضية الأولى أي أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح على نقص موثوقية القوائم المالية حسب المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية. الفرع الثالث: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية على أنه: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات إدارة الأرباح وضعف قابلية القوائم المالية للمقارنة حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية، تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر علاقة إدارة الأرباح بضعف قابلية القوائم المالية للمقارنة، والنتائج مبينة فيما يلي:

الجدول (2-22): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة (F)	دلالة (F)
إدارة الأرباح	0,555	0,308	20,049	0,000
قابلية القوائم المالية للمقارنة				
/	القيمة	قيمة (T)	Sig	
الثابت (b)	2,078	4,599	0,000	
معامل الانحدار (a)	0,562	4,478	0,000	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

أظهر الجدول أن قيمة معامل الارتباط (R) التي بلغت (0,555) تشير إلى وجود علاقة ارتباطية طردية متوسطة القوة بين إدارة الأرباح ووضع قابلية القوائم المالية للمقارنة، مما يعني أن زيادة مستوى ضعف قابلية القوائم المالية للمقارنة يرتبط بزيادة في مستوى إدارة الأرباح، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0,308) وهو ما يدل على أن ما نسبته (30,8%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى ضعف قابلية القوائم المالية للمقارنة يمكن تفسيرها بالتغيرات في مستوى إدارة الأرباح، أما النسبة الباقية فتعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة (F) المحسوبة (20,049) بمستوى دلالة (0,000) وهي أصغر من (0,05)، مما يدل على أن نموذج الانحدار دال إحصائياً، ومنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح و ضعف قابلية القوائم المالية للمقارنة عند مستوى الدلالة المعتمد (0,05).

أما بالنسبة لمعامل الانحدار فقد بلغت قيمته (0,562) مما يعني أن زيادة بوحدة واحدة في مستوى إدارة الأرباح تقابلها زيادة تقديرية قدرها (0,562) في ضعف قابلية القوائم المالية للمقارنة، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية هذه العلاقة ، أما قيمة الثابت فقد بلغت قيمته (2,078) وهو يمثل القيمة المتوقعة لـ ضعف قابلية القوائم المالية للمقارنة عندما يكون مستوى إدارة الأرباح مساوياً للصفر، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية قيمة الثابت.

ومنه فإن معادلة خط الانحدار هي:

$$Y = aX + b \rightarrow Y = 0,562X + 2,078$$

مما سبق نستنتج تحقق الفرضية الثالثة أي أنه: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات إدارة الأرباح و ضعف قابلية القوائم المالية للمقارنة حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية.

الفرع الرابع: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الرابعة:

تنص الفرضية على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح على عدم وضوح القوائم المالية حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية، تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر أثر إدارة الأرباح على عدم وضوح القوائم المالية ، والنتائج مبينة فيما يلي:

الجدول (2-23): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة (F)	دلالة (F)
إدارة الأرباح	0,466	0,217	12,476	0,001
عدم وضوح القوائم المالية				

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

Sig	قيمة (T)	القيمة	/
0,000	5,356	2,520	الثابت (b)
0,001	3,532	0,462	معامل الانحدار (a)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهر الجدول أن قيمة معامل الارتباط (R) التي بلغت (0,466) تشير إلى وجود علاقة ارتباطية طردية متوسطة القوة بين إدارة الأرباح و عدم وضوح القوائم المالية، مما يعني أن زيادة مستوى عدم وضوح القوائم المالية يرتبط بزيادة في مستوى إدارة الأرباح، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0,217) وهو ما يدل على أن ما نسبته (21,7%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى عدم وضوح القوائم المالية يمكن تفسيرها بالتغيرات في مستوى إدارة الأرباح، أما النسبة الباقية فتعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة (F) المحسوبة (12,476) بمستوى دلالة (0,001) وهي أصغر من (0,05)، مما يدل على أن نموذج الانحدار دال إحصائياً، ومنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لـ إدارة الأرباح على عدم وضوح القوائم المالية عند مستوى الدلالة المعتمد (0,05).

أما بالنسبة لمعامل الانحدار فقد بلغت قيمته (0,462) مما يعني أن زيادة بوحدة واحدة في مستوى إدارة الأرباح تقابلها زيادة تقديرية قدرها (0,462) في عدم وضوح القوائم المالية ، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,001) يؤكد معنوية هذا الأثر، أما قيمة الثابت فقد بلغت قيمته (2,520) وهو يمثل القيمة المتوقعة لـ عدم وضوح القوائم المالية عندما يكون مستوى إدارة الأرباح مساوياً للصفر، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية قيمة الثابت.

ومنه فإن معادلة خط الانحدار هي:

$$Y = aX + b \quad \rightarrow \quad Y = 0,462X + 2,520$$

مما سبق نستنتج تحقق الفرضية الرابعة أي أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح على عدم وضوح القوائم المالية حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الثاني: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية العامة:

تنص الفرضية على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح في نقص جودة القوائم المالية حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية، تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر أثر إدارة الأرباح في نقص جودة القوائم المالية، والنتائج مبينة فيما يلي:

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

الجدول (2-24): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة (F)	دلالة (F)
إدارة الأرباح	0,519	0,269	16,551	0,000
نقص جودة القوائم المالية				
/	القيمة	قيمة (T)	Sig	
الثابت (b)	2,473	6,279	0,000	
معامل الانحدار (a)	0,445	4,068	0,000	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهر الجدول أن قيمة معامل الارتباط (R) التي بلغت (0,519) تشير إلى وجود علاقة ارتباطية طردية متوسطة القوة بين إدارة الأرباح و نقص جودة القوائم المالية، مما يعني أن زيادة مستوى نقص جودة القوائم المالية يرتبط بزيادة في مستوى إدارة الأرباح، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0,269) وهو ما يدل على أن ما نسبته (26,9%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى نقص جودة القوائم المالية يمكن تفسيرها بالتغيرات في مستوى إدارة الأرباح، أما النسبة الباقية فتعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة (F) المحسوبة (16,551) بمستوى دلالة (0,000) وهي أصغر من (0,05)، مما يدل على أن نموذج الانحدار دال إحصائياً، ومنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لـ إدارة الأرباح في نقص جودة القوائم المالية عند مستوى الدلالة المعتمد (0,05).

أما بالنسبة لمعامل الانحدار فقد بلغت قيمته (0,445) مما يعني أن زيادة بوحدة واحدة في مستوى إدارة الأرباح تقابلها زيادة تقديرية قدرها (0,445) في نقص جودة القوائم المالية، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية هذا الأثر، أما قيمة الثابت فقد بلغت قيمته (2,473) وهو يمثل القيمة المتوقعة لـ نقص جودة القوائم المالية عندما يكون مستوى إدارة الأرباح مساوياً للصفر، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,000) يؤكد معنوية قيمة الثابت.

ومنه فإن معادلة خط الانحدار هي:

$$Y = aX + b \quad \rightarrow \quad Y = 0,445X + 2,473$$

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

مما سبق نستنتج تحقق الفرضية العامة أي أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح في نقص جودة القوائم المالية حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم التعرف على أثر ممارسة إدارة الأرباح في نقص جودة القوائم المالية، من خلال إسقاط المفاهيم النظرية على الجانب التطبيقي، بالاعتماد على الاستبيان كأداة للدراسة حيث تم توزيعه على المحاسبين في المؤسسات الإقتصادية، وقد قدر عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل الإحصائي (47) إستبانة، تم التوصل في الأخير على نتائج اختبار الفرضيات التي أظهرت أن هناك أثر من متوسط إلى ضعيف بين ممارسات إدارة الأرباح ونقص وجودة القوائم المالية.

الخاتمة

الخاتمة

تناولت هذه الدراسة موضوع أثر ممارسة إدارة الأرباح في نقص جودة القوائم. باعتباره من المواضيع المحاسبية المعاصرة التي تحظى باهتمام كبير من قبل الباحثين والمهنيين ومستخدمي القوائم المالية. حيث هدفت الدراسة إلى إبراز طبيعة العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية من خلال التركيز على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والمتمثلة في الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم والوضوح.

وبعد تحليل مختلف جوانب الموضوع تم معالجة إشكالية الدراسة المتمثلة في هل هناك تأثير لممارسة إدارة الأرباح في نقص جودة القوائم المالية حسب آراء المحاسبين في المؤسسات الإقتصادية؟ وذلك من خلال الإجابة على الفرضيات وتقديم النتائج والتوصيات المتعلقة بالدراسة.

1- اختبار الفرضيات

بناء على النتائج المتوصل إليها يمكن إختبار الفرضيات التي تم وضعها في المقدمة على نحو الآتي:

■ الفرضية الفرعية الأولى:

-بلغ معامل الإنحدار بين إدارة الأرباح وعدم وملاءمة القوائم المالية $B=0.366$ وهو ما يؤكد وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لممارسة إدارة الأرباح على عدم ملاءمة القوائم المالية.

■ الفرضية الفرعية الثانية:

-بلغ معامل الإنحدار بين إدارة الأرباح و نقص موثوقية القوائم المالية $B=0.390$ وهو ما يؤكد وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لممارسة إدارة الأرباح على نقص موثوقية القوائم المالية.

■ الفرضية الفرعية الثالثة:

-بلغ معامل الإنحدار بين ممارسات إدارة الأرباح وضعف قابلية القوائم المالية للمقارنة $B=0.562$ وهو ذو دلالة إحصائية يبين أنه توجد علاقة طردية بين إدارة الأرباح و ضعف قابلية القوائم المالية للمقارنة.

■ الفرضية الفرعية الرابعة:

-بلغ معامل الإنحدار بين إدارة الأرباح وعدم وضوح القوائم المالية $B=0.462$ وهو ما يؤكد وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لممارسة إدارة الأرباح على عدم وضوح القوائم المالية.

■ الفرضية الرئيسية:

-بلغ معامل الإنحدار بين إدارة الأرباح و نقص جودة القوائم المالية $B=0.445$ وهو ما يؤكد وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لممارسة إدارة الأرباح على نقص جودة القوائم المالية.

2-نتائج الدراسة

■ النتائج النظرية

من خلال الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج النظرية تتمثل في:

-تحضى القوائم المالية بأهمية كبيرة داخل المؤسسة كونها تمثل مصدرا رئيسيا للمعلومات التي يعتمد عليها المستخدمون في اتخاذ القرارات لذلك يجب أن تتمتع بدرجة عالية من الجودة.

- ممارسات إدارة الأرباح ممارسات قانونية لأنها منحصرة ضمن حيز المبادئ والأسس المحاسبية حيث تقوم على استغلال الثغرات والغموض المتواجد في القوانين والمعايير لصالح الشركة، والتلاعب الذي يحصل خارج القوانين والقواعد المحاسبية وهو ما يعرف بالتحايل أو الغش المحاسبي وهو غير قانوني يعتمد على التغطية والتزوير.

-من يقوم بإدارة الأرباح هو شخص مميز في هذا المجال وله دراية كافية بالمبادئ والأسس المحاسبية، لذلك فمن الضروري أن يقابله في هذا مدقق لديه القدر الكافي من المهارة ليكتشف هذه الممارسات.

- يمكن لممارسات إدارة الأرباح أن تحقق منافع للمؤسسة على المدى القصير إلا أنها تؤدي إلى حدوث مشاكل خطيرة في المدى الطويل، عن طريق تخفيض قيمة المؤسسة وتظليل الأطراف ذات المصلحة خاصة المستثمرين والتأثير على سعر أسهمها في السوق المالي.

■ نتائج الدراسة التطبيقية

من خلال الدراسة الميدانية تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح على وعدم وملاءمة القوائم المالية.

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح على نقص موثوقية القوائم المالية.

-توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات إدارة الأرباح وضعف قابلية القوائم المالية للمقارنة.

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية.

3- التوصيات والإقتراحات

- ضرورة التركيز على الجانب الأخلاقي والمهني للمحاسبين والمدققين من خلال الإلتزام بالمبادئ النزاهة والموضوعية باعتبارها من الركيزة الأساسية للحد من التقدرات الشخصية.
- ضرورة تفعيل دور المدققين في المؤسسات ومنحهم الإستقلالية التامة والحرية الكافية في ممارسة مهامهم التقنية وحمايتهم من ضغوطات الإدارة.
- دعم مبادئ حوكمة الشركات من خلال تعزيز استقلالية مجالس الإدارة ولجان المراجعة للحد من السلوكيات الانتهازية للإدارة.
- إلزام المؤسساتب الإفصاح الشفاف في الملاحق عن المبررات الإقتصادية للسياسات المحاسبية المتبعة والتقدرات الشخصية، للحد من استغلال لمرونة المحاسبية في التلاعب بالنتائج المالية.
- التحسين المستمر لجودة القوائم المالية والتقليص فرص التدخل البشري في التقدرات المحاسبية.

4-أفاق الدراسة

- من خلال يمكن اعتبار هذه الدراسة إنطلاقا لدراسات وبحوث أخرى، ومن بين أهم المواضيع الجديرة بمواصلة البحث نقترح:
- أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين جودة القوائم المالية ولحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.(COSO)تقييم دور فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وفق نموذج-
- أثر برامج التدريب المهني المستمر في تعزيز الإلتزام بأخلاقيات المهنة كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- التحول الرقمي والتدقيق المستمر.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- أبو عريش وسيم، إدارة الأرباح، الطبعة الأولى، دار من محيط إلى الخليج للنشر والتوزيع، عمان 2016.
- أحمد شوقي اسماعيل، إدارة الأرباح الطبعة الأولى، مؤسسة طيبة للنشر وتوزيع، مصر، 2017
- الدلاهمة سليمان مصطفى، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الورق للنشر وتوزيع، 2023.
- جايد العامري سعود، تحليل القوائم المالية، الطبعة الأولى، دار المنهاج للنشر وتوزيع، عمان الأردن، 2020.
- حسن محمدالتوبي بشرى، وآخرون، محاسبة القوائم المالية، الطبعة الأولى، دار الحلاج للطباعة ونشر وتوزيع، العراق، 2021.
- خنفر مؤيد راضي، المطارنة غسان فلاح، تحليل القوائم المالية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر وتوزيع وطباعة، الأردن 2006.
- سامح محمد رضى رياض أحمد، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، الإدارة العمة للطباعة، السعودية 2010.
- فداغ فداغ، المحاسبة المتوسطة النظرية وتطبيق في القوائم المالية والأصول، الطبعة الثانية، الوراق للنشر وتوزيع، 2020.
- معمن نعمان الصرصور، إدارة الأرباح في شركات القطاع المالي، الطبعة الأولى، جليس الزمان للنشر وتوزيع، الأردن، 2010.

ثانياً: الأطروحات

- بريس خالد، ممارسة الإدارة لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، أطروحة الدكتوراة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2020/2019.
- بوقابة زينب، أثر جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح، أطروحة الدكتوراة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2022/2021.
- حفاصة أمينة، أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة الدكتوراة، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2021/2020.
- سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، شهادة الدكتوراة الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة،

الجزائر، 2014/2015، ص52.

- قحמוש سمية، طاهري فاطمة الزهراء، دور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين، اطروحة دكتوراة، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2022/2023.

- قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية، في ظل تطبيق المعايير تقارير المالية الدولية، رسالة الدكتوراة، جامعة فرحات عباس، الجزائر 2015/2016.

ثالثا : المجالات العلمية

- أبو بكر محمد الصاوي عفت ، أثر قابلية القوائم المالية للمقارنة على ممارسات إدارة الأرباح، مجلة المحاسبة ومراجعة، العدد الأول، 2019.

- البرعصيا المبروك خالد محمد ، وآخرون، دور أساليب إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، 2021.

- أوبيرة محمد السعيد، وآخرون، تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الجزائرية خلال الفترة 2014-2018، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 7، العدد 1، 2021.

- بنية محمد، بنية حيزية، أهمية المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة ادارة الأرباح وآثرها السلبية على مصداقية البيانات المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبة الادارية، المجلد 5، العدد 2، 2018.

- جرد نور الدين، آيت محمد مراد، قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية، مجلة البديل الاقتصادي المجلد الخامس، العدد الأول، 2018.

- رزيقات بوبكر، أثر التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية (IFRS) على ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الإقتصادية شمال إفريقيا، مجلد 16، العدد 22.

- زاوي صورية، أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 47، 2017.

- صالح عزت إسماعيل فريدة، أثر أليات الحوكمة على العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وقابلية القوائم المالية للمقارنة، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية الصادرة عن قسم المحاسبة، المجلد الثامن، العدد الثالث، 2024.

- صحراوي إيمان، يباله فريد، أهمية تحليل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في تحقيق جودة المعلومات المالية، مجلة الدراسات في الاقتصاد والتجارة المالية، المجلد 08، العدد 01، 2018.

- قزال اسماعيل، تزرعون محمد، دور التحفظ المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة المعلومات المالية في بيئة الأعمال الجزائرية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 04، العدد 02، 2018.
- محمود تغيان حسانين عبد النبي، رمضان عارف رمضان محروس، العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وملاءمة القيمة للمعلومات المحاسبية: الدور المعدل لإدارة الأرباح مجلة الأسكندرية للبحوث المحاسبية الصادرة عن قسم المحاسبة، المجلد التاسع، العدد الثاني، 2025.
- معتوق جمال، تحليل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 48، 2017.
- مناعي حكيمة، أثر جودة الإفصاح المحاسبي على تخفيض تكلفة رأس المال، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 14، العدد 1، 2018.
- مي زهير يونس، بسام خضر يوسف، أثر المقدرة الإدارية على ممارسات إدارة الأرباح وانعكاسها على ملاءمة القيمة للمعلومات المحاسبية، المجلة الدولية للعلوم المالية والإدارية والاقتصادية، مجلد 4، العدد 3، 2025.
- وحياني نجية، أهمية التدقيق الداخلي في رفع من جودة القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية، دفاتر MECAS، المجلد 19، العدد 2، 2023.

رابعاً: المحاضرات

- بوساحة محمد، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، كلية علوم الإقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة طاهري محمد، بشار الجزائر، 2020/2019.
- نجوم عبد القادر، رزاق فتيحة نورة، الإطار المفاهيمي للمعلومات المالية، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تموشنت الجزائر، 2025/2024.

خامساً: المراجع الأجنبية

- Georgiana Burlacu, loan- BogdanRobu, IonelaMunteanu, Exploring the Influence of Earnings Management on the Value Relevance of Financial statements: Evidence from the Bucharest stock Exchange, International Journal of Financial Studies, Vol72, issue12, Switzerland, 2024.
- Jihad Mounib Al Okaily, Financial Reporting Quality Auditor Remuneration and Corporate Governance: UK Evidence, Doctor OF philosophy-phd, Durham University, Durham University Business school, United Kingdom, 2014.
- Nguyet thi minh Nguyen ,Earnings management :detection, application and contagion, Doctor of philosophy (phD) thesis, University of Kent, 2017.
- Patricia M .Dechow, Richard G. Sloan, Amy p .sweeney, Detecting Earnings Management, the Accounting Review, volume70, Issue2.

الملاحق

الملحق رقم (01): إستمبيان الدراسة



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تحية طيبة أما بعد.

استبيان البحث

لنا عظيم الشرف أن نتقدم إلى سيادتكم بطلبنا هذا والمتمثل في ملئ هذا الاستبيان المقدم في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تتدرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق بعنوان " أثر ممارسة إدارة الأرباح في جودة القوائم المالية" والموجه للمحاسبين في المؤسسات الاقتصادية. بهذا فإننا نأمل منكم التكرم بالإجابة بدقة وموضوعية على هذا الاستبيان نظرا لأهمية رأيكم بهذا المجال. علما أن المعلومات المدلى بها ستستخدم في إطار البحث العلمي الصرف بكل سرية.

الطالبان:

تحت إشراف الأستاذة:

بوشليط ليلي

د. بوقفة وفاء

عنان منال

المتغير المستقل: إدارة الأرباح وتعني التدخل المتعمد من طرف الإدارة (المحاسبين والمسيرين الماليين) في نتائجها المالية لتحقيق أهداف معينة.

المتغير التابع: جودة القوائم المالية المرتبط بالخصائص التالية:

الملاحق

الملاءمة: يقصد بمصطلح الملاءمة أن تكون المعلومات المالية ي الواردة في القوائم المالية مناسبة لموضوع القرار حيث تساعد أصحاب المصلحة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية صائبة وذلك من خلال تقديم معلومات ذات فائدة تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.

الموثوقية (التمثيل الصادق): تكون المعلومات صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء، إضافة إلى إمكانية الوثوق بها من طرف المستخدمين.

القابلية للمقارنة: أن تكون المعلومات معدودة ومعروضة بصفة دورية تسمح للمستعملين بمقارنة زمنية ومكانية بين الوحدات.

معلومات واضحة وسهلة الفهم: أن تكون واضحة ومفهومة للمستعملين الذين تتوفر لديهم رغبة في فهم ودراسة المعلومات المرفقة بالقوائم المالية ولديهم معارف أساسية في التسيير.

القسم الأول: البيانات الشخصية (ضع علامة أمام الخانة المناسبة)

1. الجنس

☐ ذكر ☐ أنثى

2. العمر:

☐ أقل من 25 سنة ☐ 25-35 سنة ☐ 35-45 سنة ☐ 45 سنة فما فوق

3. المستوى التعليمي:

☐ تقني ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐ أخرى

4. الخبرة المهنية في المحاسبة:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة

5. الوظيفية

☐ مسير مالي ☐ محاسب ☐ مهني

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: إدارة الأرباح

رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تلجأ الإدارة إلى إدارة الأرباح لتحسين صورة المؤسسة أمام المساهمين والمستثمرين.					

الملاحق

02	قد يكون الحصول على مكافآت وحوافز إدارية من دوافع إدارة الأرباح.				
03	تلجأ بعض المؤسسات إلى تغيير التقديرات المحاسبية للتأثير في نتيجة الدورة.				
04	يمكن استخدام توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات كوسيلة للتأثير في الأرباح المعلنة.				
05	قد تعتمد الإدارة على تغيير السياسات المحاسبية من أجل تحسين صورة مركزها المالي.				
06	يؤدي فرض تشريعات وقوانين جديدة على المؤسسات الاقتصادية إلى تخفيض سلوك إدارة الأرباح.				
07	تعزز الرقابة المالية مصداقية الأرباح المعلنة.				
08	نظام الحوكمة يحد من تدخل الإدارة في النتائج المالية.				
09	يؤدي تطبيق إدارة الأرباح إلى تقليل ثقة المتعاملين مع المؤسسة				
10	تساهم إدارة الأرباح في تظليل عملية اتخاذ القرارات المالية.				
11	تؤدي إدارة الأرباح إلى انخفاض ثقة الأطراف الخارجية في معلومات المؤسسة.				
12	تفقد ممارسات إدارة الأرباح المؤسسة سمعتها لدى المساهمين .				

المحور الثاني: نقص جودة القوائم المالية

البعد الأول: عدم ملاءمة القوائم المالية

رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	لاتوفر القوائم المالية الغير ملائمة معلومات تساعد المستخدمين على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.					
02	لاتساعد القوائم المالية المشوهة في تقييم الأداء المالي السابق للمؤسسة.					

الملاحق

03	تفشل المعلومات الواردة في القوائم المالية الغير ملائمة في التنبؤ بالأداء المالي المستقبلي للمؤسسة.				
04	عدم ملائمة المعلومات المالية مع تطلعات الزبون المستقبلية يعيق بناء علاقات استراتيجية متينة.				
05	تساهم خاصية الملاءمة في كشف المخاطر المحيطة بالمؤسسة وتضعف فرضية الاستمرارية				

البعد الثاني: نقص الموثوقية (التمثيل الصادق)

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
01	لا تعكس القوائم المالية الغير موثوقة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.					
02	لا تخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية التي قد تؤثر في قرارات المستخدمين.					
03	يغيب الحياد والنزاهة عند إعداد القوائم المالية عند تطبيق بعض الممارسات					
04	بعض الممارسات القانونية يمكن أن تفقد المعلومات المالية قيمتها وتمثيلها الصادق.					
05	تفتقر المؤسسة إلى الالتزام بالصدق في إعداد القوائم المالية لغرض بلوغ بعض الأهداف					

البعد الثالث: ضعف القابلية للمقارنة

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
01	تغيير القوائم المالية يعيق مقارنة أداء المؤسسة من فترة مالية إلى أخرى.					
02	التلاعب بالقوائم المالية يؤثر على مقارنة المؤسسة					

الملاحق

					المؤسسات الأخرى في نفس القطاع.
03					يؤدي عدم الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية إلى ضعف القابلية للمقارنة بين القوائم المالية.
04					يصعب على مستخدم القوائم المالية تتبع تطور أداء المنشأة عبر سنوات بسهولة في حالة التلاعب.
05					تتفادى المؤسسة الإفصاح عن التغيرات التي تؤثر سلباً على قابلية المقارنة

البعد الرابع: معلومات غير واضحة.

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	عندما تعرض القوائم المالية بطريقة غير واضحة يصعب فهمها من طرف مستخدميها					
02	لا تفهم القوائم المالية إلا ببعض الايضاحات.					
03	يساهم الإفصاح الناقص في زيادة غموض المعلومات الواردة في القوائم المالية.					
04	عدم وضوح القوائم المالية يقلل من الثقة المستثمرين والمساهمين.					
05	عدم الوضوح يهز الزبون، لكن عدم الفهم يهزم شعور الانتماء ويجعلهم يبحث عن بديل آخر.					

ملاحظات أخرى:

.....

.....

.....

.....

الملحق (02): الأساتذة المحكمين للاستبيان:

الجامعة	الرتبة	لقب و إسم الأستاذ
جامعة 20 أوث 1955 سكيكدة	أستاذ محاضر أ	عبد الواحد محمد
جامعة 20 أوث 1955 سكيكدة	أستاذ محاضر أ	بن عزيزة صورية
جامعة 20 أوث 1955 سكيكدة	أستاذ محاضر أ	رزقيلندة
جامعة 20 أوث 1955 سكيكدة	أستاذ محاضر ب	جامعي سارة
جامعة عبد الحفيظ بو الصوف ميله	أستاذ محاضر أ	لخشين عبير

الملحق (3): الصدق

Corrélations													
		عبارته 1	عبارته 2	عبارته 3	عبارته 4	عبارته 5	عبارته 6	عبارته 7	عبارته 8	عبارته 9	عبارته 10	عبارته 11	عبارته 12
عبارته 1	Corrélation de Pearson	1	,642	,510	,550	,718	,618	,446	,529	,477	,627	,719	,726
	Sig. (bilatérale)		<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	,002	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
عبارته 2	Corrélation de Pearson	,642	1	,422	,157	,372	,579	,385	,411	,309	,355	,302	,255
	Sig. (bilatérale)	<,001		,003	,291	,010	<,001	,008	,004	,034	,014	,039	,083
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
عبارته 3	Corrélation de Pearson	,510	,422	1	,228	,332	,423	,077	,389	,572	,032	,271	,126
	Sig. (bilatérale)	<,001	,003		,124	,023	,003	,609	,007	<,001	,830	,065	,398
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
عبارته 4	Corrélation de Pearson	,550	,157	,228	1	,600	,294	,379	,326	,107	,107	,220	,256
	Sig. (bilatérale)	<,001	,291	,124		<,001	,045	,009	,026	,472	,473	,138	,083
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
عبارته 5	Corrélation de Pearson	,718	,372	,332	,600	1	,441	,344	,256	,265	,279	,420	,398
	Sig. (bilatérale)	<,001	,010	,023	<,001		,002	,018	,082	,072	,058	,003	,006
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
عبارته 6	Corrélation de Pearson	,618	,579	,423	,294	,441	1	,129	,542	,283	,294	,264	,204
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	,003	,045	,002		,387	<,001	,054	,045	,073	,170
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
عبارته 7	Corrélation de Pearson	,446	,385	,077	,379	,344	,129	1	,054	-,031	,268	,170	,202
	Sig. (bilatérale)	,002	,008	,609	,009	,018	,387		,719	,838	,069	,253	,174
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
عبارته 8	Corrélation de Pearson	,529	,411	,389	,326	,256	,542	,054	1	,475	,189	,171	,141
	Sig. (bilatérale)	<,001	,004	,007	,026	,082	<,001	,719		<,001	,204	,250	,346
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
عبارته 9	Corrélation de Pearson	,477	,309	,572	,107	,265	,283	-,031	,475	1	,243	,221	,151
	Sig. (bilatérale)	<,001	,034	<,001	,472	,072	,054	,838	<,001		,100	,136	,310
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
عبارته 10	Corrélation de Pearson	,627	,355	,032	,107	,279	,294	,268	,189	,243	1	,477	,650
	Sig. (bilatérale)	<,001	,014	,830	,473	,058	,045	,069	,204	,100		<,001	<,001
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
عبارته 11	Corrélation de Pearson	,719	,302	,271	,220	,420	,264	,170	,171	,221	,477	1	,799
	Sig. (bilatérale)	<,001	,039	,065	,138	,003	,073	,253	,250	,136	<,001		<,001
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
عبارته 12	Corrélation de Pearson	,726	,255	,126	,256	,398	,204	,202	,141	,151	,650	,799	1
	Sig. (bilatérale)	<,001	,083	,398	,083	,006	,170	,174	,346	,310	<,001	<,001	
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
عبارته 13	Corrélation de Pearson	,662	,306	,026	,212	,347	,141	,298	,086	,052	,588	,691	,871
	Sig. (bilatérale)	<,001	,036	,860	,153	,017	,343	,042	,567	,730	<,001	<,001	<,001
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47

الملاحق

			Correlations																								
			محور جوده التوافق																								
			المالية																								
محور جوده التوافق	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	محور 13	محور 14	محور 15	محور 16	محور 17	محور 18	محور 19	محور 20	محور 21	محور 22	محور 23	محور 24	محور 25	محور 26	محور 27	محور 28	محور 29	محور 30	محور 31	محور 32					
محور جوده التوافق	1		.711	.610	.589	.286	.372	.720	.267	.586	.819	.743	.716	.746	.708	.703	.613	.686	.758	.742	.712	.391					
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47					
محور 13	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.711	1	.809	.430	.140	.113	.429	.244	.412	.642	.438	.441	.512	.504	.563	.598	.448	.699	.470	.343	.387				
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47					
محور 14	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.610	.809	1	.622	.159	.142	.423	.143	.253	.567	.267	.404	.514	.734	.627	.350	.515	.582	.366	.337	.000				
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47					
محور 15	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.589	.430	.622	1	.543	.129	.486	.037	.091	.576	.251	.524	.480	.447	.560	.242	.406	.477	.198	.191	.000				
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47					
محور 16	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.286	.140	.159	.543	1	.337	.320	-.135	-.196	.266	.086	.323	.204	-.301	.355	.007	.205	.328	-.068	.148	-.198				
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47					
محور 17	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.372	.113	.142	.129	.337	1	.273	.289	.291	.141	.408	.051	.262	.163	.093	.303	.069	.051	.143	.201	.039				
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47					
محور 18	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.720	.429	.423	.486	.320	.273	1	.379	.429	.637	.525	.548	.368	.377	.554	.317	.482	.486	.493	.584	.077				
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47					
محور 19	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.267	.037	.091	.576	.251	.524	.408	.051	1	.262	.163	.093	.303	.069	.051	.143	.201	.039	.143	.201	.039				
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47					
محور 20	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.743	.441	.504	.524	.323	.204	.323	.204	.323	1	.641	.360	.573	.193	.737	.695	.487	.588	.239						
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47						
محور 21	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.746	.504	.563	.598	.448	.699	.477	.198	.191	.000	.447	.560	.242	.406	.477	.198	.191	.000							
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47						
محور 22	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.708	.508	.502	.560	.365	.393	.554	.710	.374	.690	.434	.573	.506	.544	1	.325	.515	.598	.512	.000					
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47					
محور 23	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.716	.441	.404	.524	.323	.204	.323	.204	.323	.204	.323	.204	.323	.204	.323	1	.641	.360	.573	.193	.737	.695	.487	.588	.239
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
محور 24	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.748	.512	.514	.480	.204	.292	.359	.330	.271	.691	.466	.641	1	.598	.506	.337	.483	.448	.550	.477	.367				
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47				
محور 25	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.708	.504	.504	.734	.447	-.001	.163	.377	.347	.370	.641	.609	.360	.588	1	.644	.368	.351	.480	.526	.506	.123			
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47			
محور 26	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.763	.563	.627	.560	.365	.393	.554	.710	.374	.690	.434	.573	.506	.544	1	.325	.515	.598	.512	.000					
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47				
محور 27	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.686	.448	.515	.406	.205	.089	.492	-.099	.258	.577	.484	.737	.493	.351	.515	.132	1	.706	.533	.488	.278				
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47				
محور 28	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.686	.448	.515	.406	.205	.089	.492	-.099	.258	.577	.484	.737	.493	.351	.515	.132	1	.706	.533	.488	.278				
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47				
محور 29	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.708	.609	.582	.477	.328	-.001	.488	-.084	.271	.640	.422	.695	.448	.480	.588	.359	.706	1	.655	.501	.145				
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47				
محور 30	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.742	.470	.366	.198	-.006	.143	.493	.216	.587	.642	.588	.487	.550	.526	.512	.473	.533	.655	1	.767	.271				
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47				
محور 31	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.712	.343	.337	.181	.148	.201	.584	.216	.406	.438	.480	.588	.477	.506	.565	.239	.488	.501	.767	1	.365				
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47				
محور 32	Correlation de Pearson	Sig. (bilatérale)	.023	.560	1.000	1.000	.192	.795	.696	.655	.022	.195	.001	.105	.036	.412	.168	.459	.058	.331	.686	.037					
N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47				

Corrélations

		محور جوده التوافق الماديه	بعد ملاءمة التوافق الماديه	بعد المونويكيه (التمثيل الصادق)	بعد القابليه للمقارنه	بعد معلومات واضحه وسهل الفهم
محور جوده التوافق الماديه	Corrélation de Pearson	1	,781	,864	,929	,833
	Sig. (bilatérale)		<,001	<,001	<,001	<,001
	N	47	47	47	47	47
بعد ملاءمة التوافق الماديه	Corrélation de Pearson	,781	1	,543	,726	,450
	Sig. (bilatérale)	<,001		<,001	<,001	,002
	N	47	47	47	47	47
بعد المونويكيه (التمثيل الصادق)	Corrélation de Pearson	,864	,543	1	,712	,642
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001		<,001	<,001
	N	47	47	47	47	47
بعد القابليه للمقارنه	Corrélation de Pearson	,929	,726	,712	1	,737
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001		<,001
	N	47	47	47	47	47
بعد معلومات واضحه وسهل الفهم	Corrélation de Pearson	,833	,450	,642	,737	1
	Sig. (bilatérale)	<,001	,002	<,001	<,001	
	N	47	47	47	47	47

Corrélations

		الاستبيان ككل	محور إدارة الأرباح	محور جودة الفوائد المالية
الاستبيان ككل	Corrélation de Pearson	1	,818	,916
	Sig. (bilatérale)		<,001	<,001
	N	47	47	47
محور إدارة الأرباح	Corrélation de Pearson	,818	1	,519
	Sig. (bilatérale)	<,001		<,001
	N	47	47	47
محور جودة الفوائد المالية	Corrélation de Pearson	,916	,519	1
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	
	N	47	47	47

الملحق (04): الثبات

Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,916	20	,920	32	,843	12

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	,854
		Nombre d'éléments	16 ^a
	Partie 2	Valeur	,841
		Nombre d'éléments	16 ^b
	Nombre total d'éléments		32
Corrélation entre les sous-échelles			,885
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		,939
	Longueur inégale		,939
Coefficient de Guttman			,939

a. Les éléments sont : عبارة 1, عبارة 3, عبارة 5, عبارة 7, عبارة 9, عبارة 11, عبارة 13, عبارة 15, عبارة 17, عبارة 19, عبارة 21, عبارة 23, عبارة 25, عبارة 27, عبارة 29, عبارة 31.

b. Les éléments sont : عبارة 2, عبارة 4, عبارة 6, عبارة 8, عبارة 10, عبارة 12, عبارة 14, عبارة 16, عبارة 18, عبارة 20, عبارة 22, عبارة 24, عبارة 26, عبارة 28, عبارة 30, عبارة 32.

الملاحق

الملحق (5): البيانات الشخصية:

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	29	61,7	61,7	61,7
	انثى	18	38,3	38,3	100,0
	Total	47	100,0	100,0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 25 سنة	1	2,1	2,1	2,1
	من 25 إلى 34 سنة	12	25,5	25,5	27,7
	من 35 إلى 44 سنة	19	40,4	40,4	68,1
	من 45 سنة فما فوق	15	31,9	31,9	100,0
	Total	47	100,0	100,0	

المستوى التعليمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ثقي	6	12,8	12,8	12,8
	ليسانس	26	55,3	55,3	68,1
	ماسر	15	31,9	31,9	100,0
	Total	47	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	7	14,9	14,9	14,9
	من 5 إلى 10 سنة	6	12,8	12,8	27,7
	من 11 إلى 15 سنة	9	19,1	19,1	46,8
	أكثر من 15 سنة	25	53,2	53,2	100,0
	Total	47	100,0	100,0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مسير مالي	15	31,9	31,9	31,9
	محاسب	32	68,1	68,1	100,0
	Total	47	100,0	100,0	

الملحق (06): التحليل الاستبيان:

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
عبارة 1	47	4,11	,699
عبارة 2	47	4,04	,721
عبارة 3	47	3,09	,905
عبارة 4	47	3,34	1,027
عبارة 5	47	3,74	,820
عبارة 6	47	3,55	,746
عبارة 7	47	4,26	,736
عبارة 8	47	3,91	,747
عبارة 9	47	3,04	,859
عبارة 10	47	3,43	1,016
عبارة 11	47	3,15	,884
عبارة 12	47	3,13	,850
محور إدارة الأرباح	47	3,5656	,50923
N valide (liste)	47		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
عبارة 13	47	4,21	,690
عبارة 14	47	4,17	,637
عبارة 15	47	4,00	,659
عبارة 16	47	4,02	,608
عبارة 17	47	3,72	,772
بعد ملاءمة الفوائد المالية	47	4,0255	,45227
عبارة 18	47	4,04	,779
عبارة 19	47	3,40	,901
عبارة 20	47	3,96	,721
عبارة 21	47	4,32	,629
عبارة 22	47	4,11	,787
بعد الموثوقية (التمثيل الصادق)	47	3,9660	,57380
عبارة 23	47	4,32	,629
عبارة 24	47	4,09	,686
عبارة 25	47	4,02	,737
عبارة 26	47	4,15	,589
عبارة 27	47	3,83	,816
بعد القابلية للمقارنة	47	4,0809	,51526
عبارة 28	47	4,28	,649
عبارة 29	47	4,30	,623
عبارة 30	47	4,11	,667
عبارة 31	47	4,15	,691
عبارة 32	47	4,00	,722
بعد معلومات واضحة وسهل الفهم	47	4,1660	,50445
محور جودة الفوائد المالية	47	4,0596	,43697
N valide (liste)	47		

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,413 ^a	,170	,152	,41654

a. Prédicteurs : (Constante), محور إدارة الأرباح

b. Variable dépendante : بعد ملاءمة الفوائض المالية

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,601	1	1,601	9,230	,004 ^b
	de Student	7,808	45	,174		
	Total	9,409	46			

a. Variable dépendante : بعد ملاءمة الفوائض المالية

b. Prédicteurs : (Constante), محور إدارة الأرباح

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,719	,434		6,261	<,001
	محور إدارة الأرباح	,366	,121	,413	3,038	,004

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,346 ^a	,120	,100	,54425

a. Prédicteurs : (Constante), محور إدارة الأرباح

b. Variable dépendante : (بعد المونويج) (الممثل الصادق)

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,816	1	1,816	6,131	,017 ^b
	de Student	13,329	45	,296		
	Total	15,146	46			

a. Variable dépendante : (بعد المونويج) (الممثل الصادق)

b. Prédicteurs : (Constante), محور إدارة الأرباح

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,575	,567		4,537	<,001
	محور إدارة الأرباح	,390	,158	,346	2,476	,017

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,555 ^a	,308	,293	,43330

a. Prédictors : (Constante), محور إدارة الأرباح

b. Variable dépendante : بعد القابلة للمقارنة

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3,764	1	3,764	20,049	<,001 ^b
	de Student	8,449	45	,188		
	Total	12,213	46			

a. Variable dépendante : بعد القابلة للمقارنة

b. Prédictors : (Constante), محور إدارة الأرباح

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,078	,452		4,599	<,001
	محور إدارة الأرباح	,562	,125	,555	4,478	<,001

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,466 ^a	,217	,200	,45129

a. Prédictors : (Constante), محور إدارة الأرباح

b. Variable dépendante : بعد معلومات واضحة وسهلة الفهم

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2,541	1	2,541	12,476	<,001 ^b
	de Student	9,165	45	,204		
	Total	11,706	46			

a. Variable dépendante : بعد معلومات واضحة وسهلة الفهم

b. Prédictors : (Constante), محور إدارة الأرباح

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,520	,471		5,356	<,001
	محور إدارة الأرباح	,462	,131	,466	3,532	<,001

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,519 ^a	,269	,253	,37775

a. Prédicteurs : (Constante), محور إدارة الأرباح

b. Variable dépendante : محور جودة الفوائد المالية

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2,362	1	2,362	16,551	<,001 ^b
	de Student	6,421	45	,143		
	Total	8,783	46			

a. Variable dépendante : محور جودة الفوائد المالية

b. Prédicteurs : (Constante), محور إدارة الأرباح

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,473	,394		6,279	<,001
	محور إدارة الأرباح	,445	,109	,519	4,068	<,001

Université 20 Août 1955 Skikda
Faculté des Sciences Economique Sciences de
commerciales et des Sciences de gestion
Département sciences financières et
comptabilité



جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

استمارة ايداع مذكرة ماستر
شعبة العلوم المالية والمحاسبة
2026-2025

نحن الاستاذ / الدكتور: د. وفاء بوقفلة

المشرف على مذكرة الماستر الموسومة بـ:

..... أشغال مستمرة لإدارة الشرايح في جودة العوائد المالية

تخصص: محاسبة و التدقيق

للطلبة الآتية أسماؤهم:

01: ليلى بونشليط

02: هنان عناني

نوافق على ايداع مذكرة الماستر باعتبارها مستوفية لجميع الشروط العلمية
والمنهجية اللازمة للمناقشة.

سكيكدة في 22 / 06 / 2026

امضاء الطالب الثاني

..... phax

امضاء الطالب الاول

..... phax

امضاء الاستاذ المشرف

..... phax

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université 20 Août 1955- SKIKDA
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955- سكيكدة/الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

تقديم

أنا الممضي أسفله الطالب (ة): يوشليط ليلي
تاريخ الميلاد: 20/08/1995 ولاية: سكيكدة
عنوان الإقامة: سكيكدة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: التعليم العالي والتربية
التخصص: محاسبة والتدقيق
رقم التسجيل: 360 10724
وفي يوم: 2020/ 6 / 22
أصبح بأن مذكرة الماستر الموسومة بـ:
تأثير ممارسة ألعاب الرابح في جودة
التعلم التحليلية
المسنة الجامعية: 2020 / 2021
تمت تحت إشراف الأستاذ(ة)/الدكتور(ة):
إسم ولقب المشرف: يوشليط ليلي
أقر أنها عمل أصيل لي وحدي، وأنها خالية من أي شكل من أشكال السرقة العلمية، وأتحمل كامل المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة. وأن هذه المذكرة لم يسبق تقديمها في أي عمل بأي شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها، وأتعهد أنني التزمت فيها بأساليب التوثيق المعتمدة والسليمة الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الأصليين.
وفي حال الإخلال بأي شرط من شروط التعهد، التزم بكل المتابعات والإجراءات التي ستتخذها الكلية.

الاسم واللقب والتوقيع للطالب
ليلى يوشليط
نظير من أجل المصادقة على توقيع
الاسم/ ليلى
في: 2020
عن رئيس المجلس العلمي البلدي ويتوفى منه
المكون المكلف
كمال لعناني
ملاحظة هامة:
- تملأ الاستمارة من قبل الطالب وتُدفع لرئيس القسم بعد المصادقة عليها ليلى المصالح الإدارية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955- سكيكدة

نيابة مديرية الجامعة للتكوين العالي في الطورين الأول والثاني والتكوين المتواصل والشهادات والتكوين العالي في التدرج

سكيكدة في:

تقديم

أنا الممضي أسفله الطالب (ة): يوشليط ليلي
تخصص: محاسبة والتدقيق رقم التسجيل: 360 10724
بقسم: التعليم العالي والتربية أقدم بإحترام الفضاء العام للجامعة وعدم إستعمال كل ما من شأنه المساس بالنظام العام والإخلال بالسير الحسن قبل وبعد المناقشة:

✓ عدم إستعمال المقررات و الألعاب النارية.
✓ عدم القيام بالحفلات المنظمّة بعد المناقشة.
و أتحمل كامل المسؤولية عند الاختلال بالالتزام

التوقيع
ليلى
نظير من أجل المصادقة على توقيع
الاسم/ ليلى
في: 2020
عن رئيس المجلس العلمي البلدي ويتوفى منه
المكون المكلف
كمال لعناني
Route d' El-Hadalek, BP.26 – Skikda 21000
Vice rectorat: VR_pedagogie@univ-skikda.dz
038.72.31.64 038.72.31.64

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université 20 Août 1955-SKIKDA
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة/الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

تعهد

أنا الممضي أسفله الطالب (ة): عنان صال
تاريخ الميلاد: 20/08/1995 / ولاية: سكيكدة
عنوان الإقامة: بريد بيت طابعية تمانوس
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: العلوم الاقتصادية والحسابية
التخصص: حاسبة وتدفق
رقم التسجيل: 36006826
وفي يوم: 22 / 06 / 2020
أصريح بأن مذكرة الماستر الموسومة بـ:
التحليل المالي في ضوء الفرضيات
المقدمة للجامعة: 2025 / 2026
تمت تحت إشراف الأستاذ(ة)/الدكتور(ة):
إسم ولقب المشرف: سعيدة بوعبد

أقر أنها عمل أصيل لي وحدي، وأنها خالية من أي شكل من أشكال السرقة العلمية، وأتعهد كامل المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة، وأن هذه المذكرة لم يسبق تقديمها في أي عمل بأي شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها، وأتعهد أنني التزمت فيها بأساليب التوثيق المعتمدة والسليمة الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الأصليين.

وفي حال الإخلال بأي شرط من شروط التعهد، التزم بكل المتابعات والإجراءات التي ستتخذها الكلية.

المصادقة

الاسم واللقب والتوقيع للطالب
عنان صال
د ن ر م 407083318
أ (مصادقة يوم 20 أوت 2020)

ملاحظة عامة:
- تملاء الاحتفارة من قبل الطالب وتدفق لرئيس القسم بعد المصادقة عليها لدى المصالح الإدارية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

نيابة مديرية الجامعة للكوين العالي في الطورين الأول والثاني والكوين المناوئل والشهادات والكوين العالي في التدرج

سكيكدة في:

تعهد

أنا الممضي أسفله الطالب: عنان صال
تخصص: حاسبة وتدفق / رقم التسجيل: 36006826
بقسم: العلوم الاقتصادية والحسابية / تعهد باحترام الفضاء العام للجامعة وعدم استعمال كل مامن شأنه المساس بالنظام العام والإخلال بالسير الحسن قبل وبعد المناقشة:

✓ عدم استعمال المقررات والألعاب النارية.
✓ عدم القيام بالحفلات المنظمّة بعد المناقشة.
و اتحمل كامل المسؤولية عند الاختلال بالالتزام

التوقيع
د ن ر م 407083318
أ (مصادقة يوم 20 أوت 2020)

Route d'El-Hadalek, BP. 26 - Skikda 21000
Vice rectorat: VR_pedagogie@univ-skikda.dz

038.72.31.64 038.72.31.64