وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي

تخصص محاسبة وجباية

تحت عنوان

أثر الاختيارات المحاسبية على استراتيجيات إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية

دراسة ميدانية لعينة لمهنيين في مجال المحاسبة

من إعداد الطالب: بسيط أحمد

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ:2025/06/11

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتورة بطيوي نسرين (جامعة عين تموشنت)..... رئيسا

الدكتور جعفري عمر (جامعة عين تموشنت)..... مشرفا

الدكتورة بن حدو أمينة (جامعة عين تموشنت).....ممتحنا

السنة الجامعية 2025/2024

تشكرات

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لانجاز هذا العمل،فهو القائل
"لئن شكرتم لأزيدنكم".
ولقول رسول الله عليه الصلاة والسلام
"من لم يشكر الناس لم يشكر الله".

و أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ "جعفري عمر"، الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته و نصائحه القيمة و على تواضعه اللامتناهي في المعاملة، فكان نعم المشرف.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لكل من قام بمساعدتي من قريب او من بعيد على انجاز هذا العمل المتواضع.

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

۞ قل اعملوا فسيرى الله عملكم و رسوله و المؤمنون ۞

صدق الله العظيم

اهدي ثمرة جهدي

إلى منبع كل حرف من كل معنى صادق نبيل .....أمّي الغالية

إلى الذي جعله الله منبعا للعلم و المعرفة

إلى الذي كان سندا لي وقدوة على المواصلة .....أبي الغالي

الى زوجتي الغالية سندي في الحياة

ابني الغالي

إلى من يرون في نجاح ازدهاراً و ارتقاء لهم

إلى الإخوة و الأخوات أفراد عائلتي

إلى من جمعتني بهم المحبة والصداقة: أصدقائي و زملائي الأعزاء

إلى جميع أساتذة قسم العلوم المالية و المحاسبة

إلى كل طلبة قسم العلوم المالية و المحاسبة دفعة 2025/2024

إلى كل باحث و طالب اهدي ثمرة جهدي المتواضعة.

ب. أحمد

الملخص: تهدف الدراسة الى ابراز مدى تأثير الاختيارات المحاسبية على استراتيجيات ادارة ارباح المؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية من خلال تسليط الضوء على اهم البدائل و السياسات المحاسبية المتاحة و كيف يمكن ان يأثر تعدد هذه الاختيارات على نتائج و ارباح المؤسسات و للإجابة على اشكالية الدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي الذي يعتمد على أداة التحليل في الجانب النظري من خلال جمع ما توفر من معلومات حول متغيرات الدراسة من مذكرات و كتب و مجلات علمية، و لإثراء الدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي من خلال توزيع استبيان الكتروني على عينة من المهنيين و العاملين في مجال المحاسبة أين تم تحصيل 31 اجابة قابلة للتحليل، و ارتكزنا في تحليل الاستبيان على برنامج SPSS، و لقد توجت الدراسة بان هناك تأثير كبير للاختيارات المحاسبية على استراتيجيات ادارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كما خلصت الدراسة بان ممارسات ادارة الأرباح تعد ممارسة سلبية تأثر على نتائج المالية للمؤسسة و تضليل الاطراف المعنية الاخرى.

الكلمات المفتاحية: الاختيارات المحاسبية، استراتيجيات ادارة الأرباح، السياسات المحاسبية.

Abstract: This study aims to highlight the extent of the impact of accounting choices on the strategies of earnings management in Algerian economic institutions by shedding light on the most important alternatives and accounting policies available and how the multiplicity of these choices can affect the results and profits of institutions. To answer the problem of the study, the descriptive analytical approach was relied upon in the theoretical aspect by collecting the available information about the study variables from memos, books and scientific journals. To enrich the study, the inductive approach was relied upon by distributing an electronic questionnaire to a sample of professionals and workers in the field of accounting, where 31 answers were collected that could be analyzed. We relied on the SPSS program in analyzing the questionnaire. The study concluded that there is a significant impact of accounting choices on the strategies of earnings management in Algerian economic institutions. The study also concluded that the practices of earnings management are a negative practice that affects the financial results of the institution and misleads other concerned parties.

Keywords: accounting choices, earnings management strategies, accounting policies.

قائمة المحتويات:

قائمة المحتويات	الصفحة
الاهداء	I
الشكر	II
الملخص	III
قائمة المحتويات	IV
قائمة الجداول	VI

قائمة الاشكال	VI
قائمة الملاحق	VII
المقدمة	أ
الفصل الاول: الادبيات النظرية و التطبيقية	1
تمهيد	2
المبحث الاول: الاطار النظري و المفاهيمي للخيارات المحاسبية و ادارة الأرباح	3
المطلب الاول: الاتجاه المعياري و الايجابي في تفسير الاختيارات المحاسبية	3
أولا: الاتجاه المعياري.	3
ثانيا: الاتجاه الإيجابي.	4
المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول السياسات المحاسبية و الخيارات المحاسبية	5
أولا: الاختيارات المحاسبية.	5
ثانيا: مفاهيم حول السياسات المحاسبية	9
المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول ادارة الأرباح	11
أولا: مفهوم ادارة الأرباح	11
ثانيا تصنيف ادارة الأرباح:	13
ثالثا تقنيات ادارة الأرباح:	13
رابعا: أهداف ادارة الأرباح.	15
خامسا: أثر السياسات المحاسبية على ادارة الأرباح	15
المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية عرض و تحليل للدراسات السابقة	16
المطلب الاول: عرض للدراسات السابقة	16
المطلب الثاني: تحليل الدراسات السابقة	20
المطلب الثالث: موقع الدراسة من الدراسات السابقة	21
خلاصة الفصل	22
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	23
تمهيد	24
المبحث الاول: الطريقة و الأدوات	25

المطلب الأول: طريقة الدراسة	25
الفرع الأول: مجتمع الدراسة	25
الفرع الثاني: أهداف الدراسة	25
الفرع الثالث: وصف خصائص عينة الدراسة	25
المطلب الثاني: أدوات الدراسة	25
الفرع الأول: هيكل الاستبيان	25
الفرع الثاني: صدق و ثبات أداة الدراسة	26
المبحث الثاني: النتائج و المناقشة	31
المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	31
المطلب الثاني: عرض النتائج و تحليلها	33
الفرع الأول: تحليل محاور الاستبيان و مناقشتها	33
الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة	39
الفرع الثالث: مناقشة الفرضيات	40
خلاصة الفصل	41
الخاتمة	42
قائمة المراجع	44
الملاحق	47

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
1	المعدل الضريبي المتعلق بمدة الاستعمال	8
2	خصائص عينة الدراسة	25
3	مقياس ليكرت الخماسي	26
4	اتجاه الرأي لمقياس ليكرت	26
5	معامل بيرسون و مستوى الدلالة للمحور الاول	27

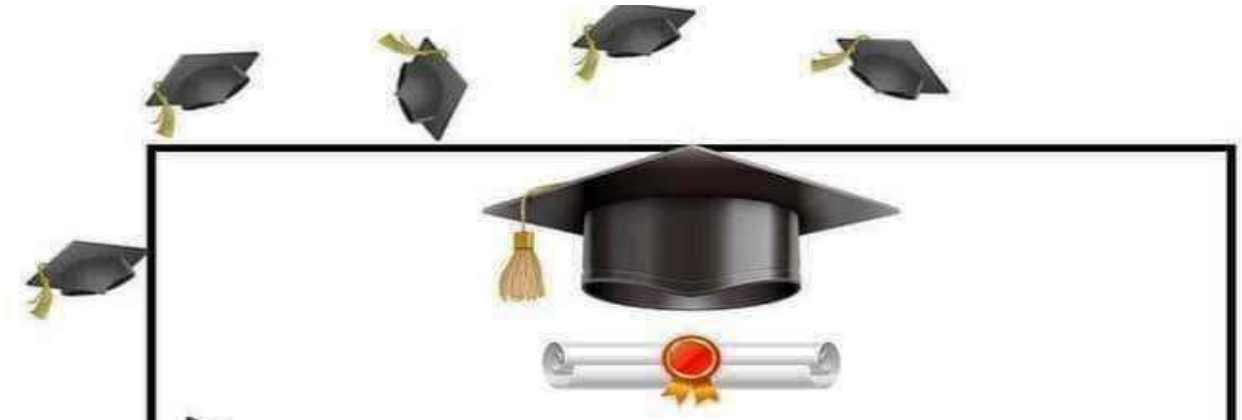
6	معامل بيرسون و مستوى الدلالة للمحور الثاني	28
7	معامل بيرسون و مستوى الدلالة للمحور الثالث	29
8	معامل ألفا كرونباخ	30
9	إجابات المستجوبين للمحور الأول للاستبيان المتعلق بالاختيارات المحاسبية	34
10	إجابات المستجوبين للمحور الثاني للاستبيان المتعلق بممارسات إدارة الأرباح	36
11	إجابات المستجوبين للمحور الثالث للاستبيان المتعلق بأثر الاختيارات المحاسبية على ممارسات إدارة الأرباح	38
12	جدول رقم 12 يمثل معامل الارتباط بيرسون	39
13	جدول رقم 13 يمثل معامل الارتباط R	39
14	جدول رقم 14 يبين نتائج تحليل تباين ANOVA	39
15	جدول رقم 15 نتائج الاختبار T	40

قائمة الاشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
1	توزيع العينة حسب متغير النوع	31
2	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	31
3	توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	32
4	توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية	32

قائمة الملاحق:

1	**استمارة الاستبيان**	**49**



المقدمة

أ: توطئة:

تتشكل الاختيارات المحاسبية من كل قرار يهدف اساسا إلى التأثير في مخرجات النظام المحاسبي سواء من حيث الشكل أو الجوهر يتخذ من طرف المؤسسات الاقتصادية، و يؤدي اختلاف البدائل المتبعة إلى اختلاف نوعية المعلومات المالية المفصح عنها، حيث أن المعايير المحاسبية و القوانين التي تنضم مهنة المحاسبة في بعض الدول سمحت باستخدام طرق و أساليب مختلفة لمعالجة نفس الأحداث و الأنشطة الاقتصادية، كاستخدام طرق مختلفة لاهتلاك الأصول و أيضا أساليب متنوعة في تقييم المخزونات و غيرها من البدائل، وعليه فانه باستطاعة بعض المؤسسات أو مسيريها استغلال هذه الاختيارات فيما يخدم أهدافهم الشخصية و إظهار النتائج المحققة بشكل مخالف لما يجب أن تكون عليه القوائم المالية المفصح عنها و ذلك تحت مسمى إدارة الأرباح بغية زيادة أو تخفيض الأرباح لهدف تضليل أصحاب المصالح و مستخدمي هذه القوائم عن الوضعية المالية التي تؤول إليها المؤسسة.

كما أن ادارة المؤسسة في البيئة الاقتصادية الجزائرية كونها المعدة للقوائم المالية يمكنها ادارة أرباحها من خلال اختيارها للسياسات المحاسبية التي تلائمها في ظل النظام المحاسبي المالي الذي يتيح المفاضلة بين عدة بدائل، كما يمكنها تغيير سياستها المحاسبية المطبقة إلى سياسة أخرى تحقق لها منفعة ذاتية أكبر.

ب: إشكالية الدراسة:

تتمحور مشكلة الدراسة في الجدل القائم حول تعدد الاختيارات المحاسبية المتاحة في البيئة الجزائرية، و مدى تأثيرها على استراتيجيات ادارة الأرباح لدى المؤسسات الاقتصادية و شفافية المعلومات المالية المفصح عنها.

وعليه يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

- **ما مدى تأثير الاختيارات المحاسبية على استراتيجيات ادارة ارباح المؤسسات الاقتصادية؟**

و من اجل معالجة الإشكالية الرئيسية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية.

- هل هناك تأثير للاختيارات المحاسبية على استراتيجيات ادارة ارباح المؤسسات الاقتصادية؟
- هل هناك مرونة في المفاضلة بين الاختيارات المحاسبية لدى المؤسسات الاقتصادية تسمح لها بإدارة ارباحها؟

ت: فرضيات البحث:

- هناك تأثير للاختيارات المحاسبية على استراتيجيات ادارة ارباح المؤسسات الاقتصادية.
- هناك مرونة في المفاضلة بين الاختيارات المحاسبية لدى المؤسسات الاقتصادية تسمح لها بإدارة ارباحها.

ث: مبررات اختيار الموضوع:

- الرعبة الشخصية للباحث لدراسة الموضوع و ملائمته مع تخصص المسار الدراسي.
- عدم ثبات الطرق و السياسات المحاسبية المطبقة من طرف الهيئات المصدرة لها مما يخلق ممارسة لإدارة الأرباح الامر الذي يعتبر عقبة أمام المستثمرين في اتخاد قراراتهم الاستثمارية.
- محاولة الالمام بمختلف الاختيارات و السياسات المحاسبية و أثرها على ممارسات ادارة الأرباح.

ج: أهداف الدراسة و أهميتها:

يتجلى الهدف الاسمى للدراسة في دراسة أثر الاختيارات المحاسبية على استراتيجيات ممارسة ادارة الأرباح المتخذة من طرف المسيرين لدى المؤسسات الاقتصادية، كما توضح الدراسة الاختيارات المحاسبية و أسباب تعددها بالإضافة إلى التطرق لمفهوم ادارة الأرباح و تقنياها و تصنيفاتها و الدوافع التي تؤدي بالمسيرين للقيام بها، و تكمل أهميتها في معرفة هذا الاثر ان كان سلبي أو ايجابي على المؤسسة و الاطراف الاخرى المعنية.

ح: حدود الدراسة

الحدود المكانية: تحاول هذه الدراسة استقصاء اراء المهنيين في مجال المحاسبة في البيئة الجزائرية و بالتالي تتمثل الحدود المكانية في دولة الجزائر.

الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة في السنة الدراسية 2024-2025 أما بالنسبة للدراسة الميدانية فتمثلة الحدود الزمانية لتوزيع الاستبيان و جمع الاجوبة في الفترة الممتدة من 01-05-2025 إلى غاية 25-05-2025.

خ: منهج البحث و الادوات المستخدمة:

اعتمدنا في هذه الدارسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري وذلك من خلال التطرق إلى تفسير الاتجاهين المعياري و الايجابي للاختيارات والسياسات المحاسبية مرورا بالتعاريف الأساسية و عرض لبض البدائل شائعة الاستعمال، مع التطرق إلى المفاهيم الاساسية لإدارة الأرباح و تصنيفاتها و كذا التقنيات و الاستراتيجيات المستخدمة في ممارستها بالإضافة إلى الغاية منها، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فلقد اعتمدنا

على المنهج الوصفي وفق أسلوب المسح بالعينة، من خلال استمارة استبيان موجهة لعينة متمثلة في محاسبيين ورؤساء مصالح المحاسبة في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك للحصول على معلومات تساعد في بناء الدراسة، وتحليل النتائج المتحصل عليها من برنامج. SPSS

د: مرجعية الدراسة:

من أجل تكوين نظرة على موضوع الدراسة والوصول إلى حل الإشكالية المطروحة اعتمدنا على جمع المعلومات للإلمام بالموضوع بمختلف جوانبه النظرية والتطبيقية من مصادر ومراجع أهمها: الكتب، الدراسات السابقة، المقالات العلمية باللغات العربية و الاجنبية، الاطروحات والرسائل الجامعية.

ذ: صعوبات الدراسة:

- نقص المراجع المتعلقة بموضوع الدراسة لا سيما الكتب المتعلقة بإدارة الأرباح.
- رفض بعض المهنيين ملء استمارة الاستبيان نظرا لالتزاماتهم المهنية و ضيق الوقت.

ر: هيكل البحث:

لقد قمنا بتقسيم البحث كالتالي:

- **المقدمة** والتي تم من خلالها التطرق إلى جوانب الموضوع من أهداف و أهمية و صعوبات.

و للإجابة على اشكالية الموضوع تم تقسيم البحث إلى فصلين كالتالي:

- **الفصل الاول:** و الذي تطرقنا فيه إلى الادبيات النظرية والتطبيقية بحيث تم تقسيمه إلى مبحثين المبحث الاول و يتضمن الاطار النظري و المفاهيم الاساسية للاختيارات المحاسبية وإدارة الأرباح من خلال تقسيمه إلى ثلاث مطالب تضمنت جميع الجوانب النظرية، أما المبحث الثاني فتم تخصيصه للأدبيات التطبيقية من خلال تقسيمه إلى ثلاث مطالب تمحورت في عرض وتحليل للدراسات السابقة و استخلاص لأهم التوصيات المتوصل اليها.
- **الفصل الثاني:** أين تم التطرق فيه إلى الدراسة الميدانية من خلال تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الاول يتضمن الطريقة و الادوات المستخدمة أما في المبحث الثاني قمنا بتحليل النتائج الدراسة و مناقشتها.
- **الخاتمة:** تطرقنا فيها إلى أهم النتائج و التوصيا ت.

الفصل الاول:

الادبيات النظرية و التطبيقية

تمهيد:

باعتبار المحاسبة الوسيلة الرئيسية التي تعمل على تخديد نتائج المؤسسات الاقتصادية و اعداد التقارير المالية بحيث تكون هذه المخرجات موجهة للمساهمين الحاليين و المتوقعين و الدائنين و غيرهم من الاطراف الاخرى المعنية من أجل صنع قرار سليم يكون في خدمة الوحدة الاقتصادية الا أن وجود تعدد في الطرق و المبادئ و السياسات المحاسبية له أثر بليغ على ممارسات المدراء لإدارة الأرباح و عليه يأثر مباشرة على مخرجات النظام المحاسبي.

سنتطرق في هذا الفصل لتفسير الاتجاه الايجابي و المعياري للاختيارات المحاسبية و الاطار النظري لها كما ستعرج للمفاهيم الاساسية للاختيارات المحاسبية و أثرها على ممارسات ادارة الأرباح.

المبحث الاول: الاطار النظري و المفاهيمي للخيارات المحاسبية و ادارة الأرباح

المطلب الاول: الاتجاه المعياري و الايجابي في تفسير الاختيارات المحاسبية

لقد مرة نظرية المحاسبة خلال تطورها بالعديد من المراحل حيث لكل مرحلة خصائصها ومميزاتها، و كان من بين أهم تمار تطور هذه النظرية، ظهور عدة نظريات من بينها تلك التي تهتم بالاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة و العوامل التي أدت إلى الاختلاف في تطبيقها، حيث أنه في بداية الامر اعتمدت المحاسبة على الاتجاه المعياري الذي يهدف الى البحث عن أفضل الخيارات المحاسبية المتاحة الا ان التوجه نحو الافضلية و المثالية دون الأخذ بعين الاعتبار لمقياس الافضلية و المثالية أين تم اعتباره أحد أوجه قصور هذا الاتجاه، و عندما أثبت الباحثون قصور الاتجاه المعياري في تنظير العمل المحاسبي ظهرت اراء تسعى لتطوير نظرية محاسبية تفسر المحاسبة كما هي كائن فعلا و ذلك من خلال تطوير نظرية محاسبية ايجابية تهدف الى شرح للأحداث الاقتصادية باعتبار المحاسبة علما تطبيقيا.

أولا: الاتجاه المعياري.

بدأ ظهور الاتجاه المعياري في الفترة ما قبل ستينيات القرن العشرين بحيث كان اعتماد المحاسبة في بداية تطورها على قواعد عرفية لتوفير معلومات مالية لجميع الاطراف المهتمة، أين عرف هذا الاتجاه على أنه يحدد ما تكون عليه الممارسات العلمية في الواقع من خلال المفاضلة من بين أفضل ما هو متاح استنادا الى المنهج الاستنباطي الذي يتجه من الكل الى الجزء.

و تم تطوير النظرية المعيارية للمحاسبة كل من Feltham et Demski سنة 1970م لمساعدة المسيرين على تقييم اختياراتهم للمعلومات المحاسبية بشكل صحيح. و الهدف الرئيسي لهذه النظرية هو اكتشاف مجموعة "الاختيارات المثلى" للمعلومات لاتخاذ قرار معين. ولكن العيب في هذه النظرية هو مدى إمكانية تطبيق هذه الخيارات المحاسبية المثلى. ومن هنا يأتي السؤال: هل يمتلك المحاسبون القدرة على استخدام هذه النظرية للوصول إلى أفضل مجموعة من الخيارات المحاسبية؟

فقد أشار "ZIMMERMAN & WATTS الى أن الاتجاه المعياري هو الذي يبحث عن ما هو أفضل من بين مجموعة من الاختيارات البديلة " في حين أشار الكاتب " CHRISTENSON الى أن الاتجاه المعياري هو ذلك الاتجاه الذي يقدم اقتراحات عن الطرق التي ينبغي اتباعها لمعالجة أي مشكلة " أما الشافعي فيرى أن " الفكر المعياري يركز على ملاحظة الظاهر و التعرف على البديهيات السائدة في مجالها و من تم تفسير الفروض اللازمة لتفسير و تحديد نطاقها " كما أكد " REVISINE على ذلك المعنى بقوله أن النظرية المعيارية تبحث في دراسة العلاقات و الاحداث وفقا لما يجب أن تكون عليه و الاساس في النظريات المعيارية أنها لا تعتمد على التجريب ". [1] من خلال ما تطرق اليه الباحثون في تعريف الاتجاه المعياري نستنتج أنه يبدأ بوضع و تحديد هدف مفترض للوصول للأفضل لتحقيقه.

[1] بالرقي تيجاني، موقف المنهج المعياري و المنهج الايجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 05 سنة 2005، ص 87.

فالاتجاه المعياري في المحاسبة يقوم على استخدام الوصف للتعرف على البدائل المحاسبية الموجودة في الواقع و استخدام الاستنباط لتكوين اطار نظري يسمح باختيار أفضلها بغض النظر عن امكانية تطبيقها و دون الاهتمام بتفسير سبب وجود هذه البدائل المتاحة لمواجهة أي مشكلة يمكن أن تظهر.[1]

تفترض الدراسات المعيارية أن هناك هدف يراد تعظُّمه، و يؤكد على ذلك **Yu** بقوله أن مناقشة المنهجية المعيارية لا تكون مكتملة إذا أهملنا تحديد الهدف كنقطة بداية، وفي ظل هذا الاتجاه يتم وضع أهداف افتراضية عن الواقع الذي ستطبق فيه النظرية، ثم يلي ذلك استنباط مجموعة من القواعد المحاسبية المثالُة الواجبة التطبيق، أي أنها تضع افتراضات عن طبيعة الواقع المعملي الذي سوف تطبق فيه النظرية، ثم تحاول منطقيا استنباط القواعد والسياسات المحاسبية المثالية الواجبة التطبيق والتي تحقق الهدف المنشود، كما تفترض هذه الدراسات أيضا أن التقارير المحاسبية للمؤسسة هي المصدر الوحيد للمعلومات[2].

ثانيا: الاتجاه الإيجابي.

اعتمد الباحثون في المجال المحاسبي في المراحل الأولى على المنهج المعياري الذي يسعى إلى البحث عن الأفضل من بين البدائل المتاحة إلا أن البحث وراء الأفضلية والمثالية دون البحث عن مقياس للأفضلية والمثالية هو أحد أوجه قصور هذا المدخل والتي تتمثل فيما يجب أن تكون عليه المحاسبة ؟ دون ملاحظة الواقع التجريبي . وعندما تحقق الباحثون من أوجه قصور المدخل المعياري في تنظير المعرفة المحاسبية ظهرت آراء تنادى بضرورة تطوير نظرية للمحاسبة تشرح وتفسر المحاسبة كما هي كائن فعلاً ، حيث تحول الفكر المحاسبي إلى دراسة المشاكل العملية والممارسات المحاسبية كما هي قائمة وذلك في محاولة لتطوير نظرية محاسبية إيجابية تسعى إلى تفسير وشرح للأحداث الاقتصادية باعتبار أن المحاسبة علماً تطبيقياً.

إن ظهور البحث الإيجابي في المحاسبة ينبع من الحركة التي شهدتها العلوم الاقتصادية في سنة 1950م، و إن رواج المنهج الإيجابي يعود بشكل مباشر إلى أعمال MILTON FREIDMAN بعنوان THE METODOLOGY OF POSITUVE ECONOMICS عام 1953م و أعمال مدرسة CHICAGO و كذا اعمال NEVILLE KEYNES الذين وضعوا حدا فاصلا بين الاتجاه الايجابي الذي على " ما هو كائن " و الاتجاه المعياري الذي يرتكز على " ما يجب أم يكون " و هذا التوجه الجديد يعكس الرغبة في توفير الاسس العلمية للبحوث المحاسبية. [3]

بحيث تأسست النظرية الايجابية للمحاسبة في أواخر سبعينيات القرن العشرون من طرف الباحثين "Ross WATTS et Jérold ZIMMERMAN "، تحت مسمى مدرسة "ROCHESTER " نسبة للجامعة التي يعمل فيها الباحثان[4]، وهي تحلل الدوافع التنظيمية والاقتصادية والسياسات المتعلقة بخيارات الممارسات المحاسبية. وتفسر هذه النظرية وتتوقع الخيارات التي يمكن الاعتماد عليها سواء بالنسبة للمسيرين على مستوى الشركات أو المنظمات الدولية المهنية.

كانت المحاولات الأولى لاستخدام مفاهيم النظرية الإيجابية للمحاسبة هي التي أدلى بها العديد من الباحثين مثل "Gordon(1964)،Dyckman(1964)، Ball(1972)،و Sunder(1975)"، بحيث عالجوا مشاكل

[1] كيموش بلال، البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة و أثرها على قيمة المؤسسة " دراسة مجموعة من المؤسسات الجزائرية، الفرنسية و الانجليزية، رسالة دكتوراه، جامعة سطيف 1، سنة 2016، ص 12.

[2] بالرقي تيجاني، نفس المرجع السابق، ص 88.

[3] Jean François casta, Théorie positive de la comptabilité, encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, B Colasse, paris année 2009,1394.

[4] Samira Demaria,Les choix D'options Comptables Lors de la premier application des normes IAS/IFRS thèse doctorat, institut D'administration des entreprises, sciences de gestion,2008,P86.

العوامل المحددة للخيارات المحاسبية من قبل المسيرين، و تختلف النتائج التجريبية لهذه الدراسات بين التقليل إلى أدنى حد من الإيرادات المحاسبية وتعظيمها وفقا لسياق كل دراسة، بعد تطوير نموذج تجريبي قابل للاختبار بشأن نظرية إيجابية للمحاسبة من قبل" Zimmerman & Watts(1978)"،تم إدراج العديد من دراسات اتجاهات كل من بحوث "Hagerman & Zmijewski(1979،1981), Holthausen et Leftwich (1983), Cowen, Ferreri et Parker (1987)" التي عالجت الدوافع والنتائج المترتبة على الخيارات المحاسبة وعلاقتها مع استراتيجيات الدخل، و في أوائل التسعينيات البحوث من زاوية نظر نظرية محاسبة إيجابية لكل من الباحثين "Dechow (1994),Healy et Wahlen (1999), Degeorge, Patel & Zeckhauser (1999), Stolowy et Breton (2004) و Vidal (2010)"، يتم تحديد محددات الخيارات المحاسبية وفقا لتسيير "إدارة الأرباح" وبشكل أدق وفقا للتعامل مع الاستحقاقات[1].

و تهتم هذه النظرية بتحسين عملية التنبؤ بالأحداث و ذلك بالتركيز على رد الفعل المتوقع تجاه الحدث من قبل الطرف أو الأطراف ذات العلاقة. و من أهم تطبيقات هذه النظرية في المحاسبة أنها تفسر أسباب لماذا تفضل إدارة شركة معينة اختيار سياسة محاسبية معينة من بين البدائل المختلفة، كما توضح أيضا طريقة استجابة تلك الإدارة تجاه المعايير المحاسبية المقترح تطبيقها من قبل المنظمات المحاسبية المهنية.[2]

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول السياسات المحاسبية و الخيارات المحاسبية

أولا: الاختيارات المحاسبية.

1 - تعريف الاختيارات المحاسبية:

يعرف FRANCIS البديل أو الخيار المحاسبي على أنه كل قرار يهدف اساسا الى التأثير في مخرجات النظام المحاسبي سواء من حيث الشكل أو الجوهر، و تعبر البدائل المحاسبية عن أدوات التطبيق العملي المتاحة في المعايير المحاسبية، والمتمثلة في الطرق، القواعد والإجراءات المحاسبية، التي يمكن المفاضلة بينها عند اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية، بغرض إعداد وعرض القوائم المالية.[3]

2 – أسباب تعدد الاختيارات المحاسبية:

يواجه القائمون على المؤسسات الاقتصادية مشاكل في اختيار السياسة المحاسبية التي تعكس الصورة الحقيقة للمنشأة و نوعية القوائم المالية و ذلك راجع لتعدد الخيارات المحاسبية المتاحة و التي تعالج نفس البند أو الحدث الاقتصادي.

و يرجع هذا التعدد الى جملة من العوامل يمكن ذكر أهمها في النقاط التالية:[4]

- تعدد الاطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية و تباين احتياجاتهم و مصالحهم مما يفرض على الادارة اتباع طرق محاسبية مختلفة.

[1] Bensabeur-slimane asma, Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algériennes lors de l'adoption du SCF, thèse doctorat, Faculté des Sciences Economiques, des Sciences de Gestion et des Sciences Commerciales, Management des Organisations,2015/2016,p110.

[2] محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، الأردن-عمان،2004،ص96.

[3] بلال كيموش الاطار النظري للدراسات المحاسبية المرتكزة على البدائل المحاسبية، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية و الادارية، العدد الاول، المجلد الاول سنة 2018، ص105-106.

[4] نفس المرجع، ص 107-108.

- استخدام الاتجاه المعياري في التنظير المحاسبي من خلال البحث عن أفضل الطرق المحاسبية واجبة التطبيق حيث كان لاختلاف تصور المهنيين و الأكاديميين لمعيار الافضلية دور في تعدد السياسات المحاسبية.

- ساعدت التشريعات في ترسيخ التعدد فمثلا يسمح قانون الضرائب الامريكي تقييم المخزون و فق طريقة الوارد أخيرا صادر أولا عند اعداد التقارير الضريبية بينما تطبق الوارد أولا صادر أولا عند اعداد التقارير المالية للأغراض العامة.

- تعتبر الجمعيات المحاسبية أحد الاسباب الرئيسية وراء تعدد السياسات المحاسبية من خلال ما تسمح به من استخدام لسياسات بديلة لمعالجة نفس البند أو الحدث.

- ساعدت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها على تكريس التعددية في المحاسبة بصفة عامة سواء على مستوى المعايير أو السياسات فالتطبيق العملي يتيح قدرا كبير من البدائل أمام الادارة للمفاضلة بينها.

- اختلاف طبيعة المؤسسات و تعدد أنشطتها و اختلاف ظروفها يتطلب قدر من المرونة في تحديد السياسات المحاسبية.

3 - عرض الخيارات المحاسبية.

تتمثل هذه البدائل المحاسبية في الطرق والخيارات التي نصت عليها المعايير الدولية للمحاسبة في الإطار المفاهيمي، و حددت كيفية تطبيقها، و فيما يلي سيتم عرض لبعض البدائل التي توثر عل صحة المعلومة المالية و كذا القرارات المتخذة من طرف المستثمرين أو غيرهم من مستخدمي القوائم المالية.

1-3 بدائل القياس المحاسبي:

أكثر البدائل شيوعا و تطبيقا في أرض الواقع يتمثل في التكلفة التاريخية و القيمة العادلة بالإضافة إلى بدائل أخرى لا تقل أهمية و هي كالتالي:

1-1-3 التكلفة التاريخية: HISTORICAL COST

يعد مبدأ التكلفة التاريخية في الاعتراف و قياس الأصول و الالتزامات من أكثر المبادئ المحاسبية تعرضا للانتقاد، فمن المهم النظر إلى ماهية هذا المبدأ و أهم المبررات التي يستند عليها:1

- وعرفها (kieso And Al…2005)في كتابهم المحاسبة المتوسطة بأنها" سعر أو تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حدوثه، أو حيازته، و هي أداة قياس معظم الأصول و الالتزامات".
- وكذلك عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) "بأنها المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو اسهم راس المال المصدر، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع و خدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها".

2-1-3 القيمة العادلة: FAIR VALUE

1 بوكساني رشيد و آخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد و التأييد في ظل توجه المعايير المحاسبة الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، الملتقى الدولي الاول، حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي،ص6.

عرفت وفقا لما جاء غي المعيار الدولي للتقارير المالية رقم IRRS 13 على أنها السعر الذي يمكن الحصول عليه نتيجة بيع أصل أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منتظمة بين طرفين في تاريخ القياس.[1]

3-1-3 القيمة الحالية: PRESENT VALUE

تقوم هذه الطريقة على حساب قيمة الاصل الاقتصادية من خلال تقدير صافي الدخل الذي يحققه الاصل خلال سنوات اهتلاكه ثم انتقاء معدل فائدة مناسب من أجل التدفق النقدي المتوقع والمبلغ الناجم عن هذا يسمى القيمة الحالية للأصل حيث أن هذه الطريقة لا تصلح لقياس جميع الاصول.[2]

3-1-4 صافي القيمة القابلة للتحصيل: RIALISABLE VALUE

هو سعر البيع التقديري للأصول التي سيتم التنازل عليها مقابل خصم التكاليف اللازمة لعملية البيع أما الخصوم فتسجل بقيمة التسديد التي يجب دفعها للوفاء بالالتزام

3-1-5 التكلفة الجارية: CURRENT COST

ان جوهرها هو اعتماد أسس للقياس يتمثل في الاسعار الجارية المبنية على أسعار السوق أو صافي القيمة البيعية القابلة للتحقيق أو تكلفة الاحلال.

3-2 بدائل تقييم المخزون:

يتم تقييم المخزون مرتين الأولى عند إدخاله إلى المخزن و الثانية عند إخراجه لبيعه أو استهلاكه وفيما يلي عرض لهذه الطرق:

3- 2-1 عند الإدخال: حسب الفقرة السادسة من المعيار المحاسبي الدولي الثاني IAS2 يجب أن تشمل تكلفة المخزون كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى التي ترتبت على جلب المخزون إلى مكانه و ظروفه الحالية، بالإضافة إلى المصاريف المالية المترتبة عن الاستدانة من اجل الحصول على هذا المخزون.

3-2-2 **عند الإخراج**: يتم تقييم المخزون بالطرق التالية :[3]

الوارد أولا الصادر أولا FIFO :تفترض هذه الطريقة أن المخزون الذي تم شراءه أو إنتاجه يستهلك أو يباع أولا،و بالتالي المخزون في نهاية الفترة يتكون من العناصر الواردة أخيراَ.

الوارد أخيرا الصادر أولا LIFO :على عكس الطريقة الأولى فان هذه طريقة تسمح باستهلاك ما تم إنتاجه أو شراءه أخيرا، ومنذ 2003 تم الاستغناء عن هذه الطريقة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدوليةIASB كما تم الاستغناء عنها في النظام المحاسبي المالي .

التكلفة الوسطية المرجحة CMP : تعتبر كحل وسط للطريقتين أولتين، و تأخذ بعين الاعتبار كل المخرجات و المدخلات النشاط، و يمكن حسابها إما بالتكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال أو بالتكلفة الوسطية المرجحة في نهاية المدة.

---

1 أونيسي ريان، جبايلي نور، أثر البدائل و الخيارات المحاسبية على نوعية القوائم المالية في الشركات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة تخرج ماستر، جامعة أم البواقي سنة 2024، ص 31.

2 نفس المرجع، ص 31.

3 Bernard Raffounier, Les Normes Comptables Internationales(IFRS/IAS),Economica,Paris,P80

3- 3 طرق اهتلاك الأصول الثابتة :

هي اجراء محاسبي يهدف الى توزيع تكلفة الاصل الثابت على فترة عمره الانتاجي بطريقة منظمة و عادلة تستوجب أن تحمل كل فترة محاسبية بما يعادل نقص التدريجي الذي لحق بقيمة الاصل خلال تلك الفترة بحيث يتناسب مع مقدار استفادة المنشأة من خدمات الاصل، و هناك العديد من الطرق المحاسبية المستخدمة لحساب الاهتلاك و أهمها:[1]

3- 3 -1 طريقة القسط الثابت:

تقوم هذه الطريقة على أساس توزيع قيمة الاصل المستهلك بعد استبعاد قيمة النفاية في نهاية حياته الانتاجية توزيعا متساويا فلهذا يجب أن تحمل كل فترة محاسبية بقسط من قيمة الاصل القابلة للاهتلاك، و يتم حساب الاقساط السنوية وفقا للمعادلة التالية : تكلفة الاصل مطروح منها القيمة الباقية / العمر الانتاجي للأصل.

3-3-2 طريقة الاهتلاك المتناقص:

تتناقص الكفاءة الإنتاجية للأصول الثابتة بمرور الزمن، حيث يتم تحميل الفترة المحاسبية الأولى كونها استفادت من الأصل بنسبة اكبر من استفادة الفترة الزمنية التي تليها، و على هذا فان الفترة المحاسبية الأولى من عمر الأصل الإنتاجي تكون اكبر الفترات استفادة من خدماته ثم تليها الفترة الثانية و الثالثة و هكذا.[2] و عندما يصبح معدل الاهتلاك المتناقص أصغر من حاصل قسمة 100 على عدد السنوات المتبقية يتم الانتقال إلى طريقة الاهتلاك الخطي.

و يتمثل معدل الاهتلاك المتناقص في حاصل ضرب معدل الاهتلاك الخطي في احد المعاملات الضريبية التالية:

الجدول رقم 1:يمثل المعدل الضريبي المتعلق بمدة الاستعمال.

المدة العادية للاستعمال	المعامل الضريبي
من 3الى 4 سنوات	1.5
من 5 الى 6 سنوات	2
اكثر من 6 سنوات	2.5

المصدر: عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج الجزائر،2009،ص129.

3-3-3 طريقة الاهتلاك المتزايد:[3]

هي عكس الطريقة السابقة فالطريقة التزايدية للاهتلاك تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل و يتم الحصول على معدل الاهتلاك السنوي من حاصل قسمة:

[1] عبد العزيز علوان العزعزي، كتاب الجرد و التسويات الجردية، دراسات في المحاسبة المالية (2)،سنة 2006،ص22.
[2] نفس المرجع،ص24.
[3] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج الجزائر،السنة2009،ص130.

- البسط يتكون من عدد السنوات المطابقة لمدة الاستعمال المنقضية.
- المقام يمثل مجموع عدد سنوات العمر الإنتاجي للتثبيت المعني.

4-3-3 طريقة الاهتلاك حسب الوحدات المنتجة:[1]

تعرف هذه الطريقة بطريقة الكميات المنتجة حيث تختلف عن سابقتها بان العمر الإنتاجي للأصل لا يقاس بوحدات زمنية و إنما بوحدات إنتاج مادية يتم اختيارها طبقا لنوع الأصل. وعادة يتم استخراج قسط الاهتلاك وفق هذه الطريقة على:

- تقسيم القيمة القابلة لاهتلاك الأصل على عدد الوحدات المتوقع إنتاجها بواسطة الأصل المراد اهتلاكه لحساب مخصص الاهتلاك لكل وحدة منتجة.
- مخصص الاهتلاك لكل وحدة منتجة=قيمة الأصل القابل للاهتلاك/عدد الوحدات المتوقع إنتاجها.
- يتم ضرب مخصص الاهتلاك لكل وحدة منتجة في عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة المحاسبية.

ثانيا: مفاهيم حول السياسات المحاسبية

1 - مفهوم السياسات المحاسبية:

تعريف 1: حسب المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 ، المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 ، المؤرخ في 2007/11/25: تتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ و الاسس و القواعد و التطبيقات الخصوصية التي يجب على المؤسسة تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية الى اخرى العداد الكشوف المالية.[2]

تعريف 2: و حسب ما جاء في نص المعيار الدولي الثامن IAS 8 المعدل في سنة 1993م هي عبارة عن مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات معينة تطبقها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية.

تعريف 3: تعبر السياسات المحاسبية عن اختيارات الادارة لأي من الطرق المحاسبية المتعارف عليها عند تطبيق الإجراءات المحاسبية لقياس وعرض العمليات المالية فالسياسات المحاسبية تتمثل في كل الإجراءات والأدوات والتقنيات المحاسبية المتبعة والمستخدمة في عملية التقييم (القياس) المحاسبي لمختلف عناصر بنود الأصول والخصوم من جهة، والأعباء و الإيرادات من جهة ثانية، بحيث تسمح في النهاية بإعداد وعرض القوائم المالية .وبالتالي فالسياسات المحاسبية هي جزء من المبادئ المحاسبية, ويتم تطبيقها تحت طل هذه الأخيرة فهي بمثابة الإطار العام لها.[3]

تعريف 4: السياسات المحاسبية Accounting policy هي مجموعة من أدوات التطبيق التي تستخدمها المنشأة في انتاج و توصيل المعلومات المالية و يقصد بأدوات التطبيق العملي Know how تلك

---

[1] نفس المرجع، ص 132.

2 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، المرسوم التنفيذي رقم08 - 156 ، المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 ، المؤرخ في 2007/11/25 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 27 الصادر بتار يخ 2008/05/28، ص 11.

[3] تمار أيمن و شنين عبد البديع، أثر مرونة السياسات المحاسبية على ادارة الارباح في المؤسسات الاقتصادية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح، قسم العلوم المالية و المحاسبية، السنة 2024،ص 11.

القواعد و الاسس و الطرق و الاجراءات التي يستعين بها المحاسب و بيان كيفية معالجة البنود و العمليات والاحداث في مجال محدد.[1]

و من هنا نستنتج أن السياسات المحاسبية تعبر عن عملية اختيار بديل من البدائل المحاسبية التي تسهل عملية اعداد القوائم المالية ،كما أنها تعبر عن الطرق و القواعد و المبادئ و الاسس و الادوات التي تستخدمها المؤسسة الاقتصادية في عرض و اعداد القوائم المالية.

2 - أهمية السياسات المحاسبية:

تعتبر السياسات المحاسبية في المؤسسة حجر زاوية وذلك لأهميتها بالنسبة للمؤسسة عند إعدادها القوائم المالية من جهة والطرق ذات العلاقة من جهة ثانية وتكمن أهميتها في[2]:

- تساعد السياسات المحاسبية على توضيح العلاقة و مدلولات الارقام الواردة بالقوائم المالية للمؤسسة.
- تمكن من اختيار أفضل البدائل المحاسبية الملائمة للظروف والعوامل السائدة سواء على مستوى المؤسسة أو المجتمع مما يؤدي إلى التوصل لقوائم مالية ذات بيانات عادلة تخدم أصحاب المصالح دون تضليل مع ضرورة التزام الحياد
- تحديد السياسة المحاسبية للمؤسسة يعد أم ار ضروريا حيث أن مقارنة البيانات الواردة بالقوائم المالية ضروري للحكم على مدى كفاءة المؤسسة.
- من أهم المقومات الواجب المحافظة عليها عند تحديد السياسات المحاسبية وتطبيقها هي قابليتها للمقارنة حيث مرونتها تؤدي إلى استيعاب الاختلافات القائمة بين القطاعات الاقتصادية المختلفة مما يضمن إمكانية إجراء مقارنات بين نتائج النشاط للمؤسسات.
- وضع سياسة محاسبية يؤدي إلى تحقيق مبدأ المقارنة الذي يساعد على عدم التحفيز والدقة والموضوعية في الافصاح عن كفاءة وقدرة المؤسسة ومستوى تحقيقها الاهداف المسطرة.

3 - مصادر السياسات المحاسبية:

تختلف السياسات المحاسبية من دولة لأخرى و هذا راجع لاختلاف الانظمة الاقتصادية و المالية و فيما يلي سنتطرق لأهم هذه المصادر:

2 -1 المبادئ و القواعد المقبولة قبولا عاما من أعضاء المهنة (GAAP):

حيث يعد هذا المصدر من أقدم وأهم مصادر بناء السياسات المحاسبية، ومازال هذا المصدر محتفظ بأهميته في كثير من الدول حيث أن هذه المصدر يلقي قبولا عاما من أعضاء المهنة .لقد طورت مهنة المحاسبة معايير مقبولة قبولا عاما **(GAAP)** وهذه المعايير تبني كيفية الافصاح عن الاحداث الاقتصادية

[1] د، عباس مهدي الشيرازي، كتاب نظرية المحاسبة، الطبعة 01، السنة 1990، دار ذات السلاسل للنشر و التوزيع، دولة الكويت، ص 100.
[2] تمار أيمن و شنين عبد البديع، أثر مرونة السياسات المحاسبية على ادارة الارباح في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

ولقد ساهم في تطور هذه المعايير هيئة المحاسبة المالية (FASB) وهيئة تضم تداول الاوراق المالية (SEC) في الولايات المتحدة الامريكية.[1]

2 – 2 الجهات الحكومية المختصة أو المفوضة بذلك:

سيادة الحكومة و سلطة القانون تتيح للجهات الحكومية فرض سياسات محاسبية معينة، وقد تلجأ اللجنة المنظمة ببناء سياسة محاسبية الى المبادئ و القواعد المحاسبية لفرض سياسة محاسبية على المؤسسات العاملة في المجتمع.

وبالنسبة لحالة الجزائر، فإن الجهة الحكومية المعنية بوضع السياسات محاسبية، هي وزارة المالية، ومن خلالها المجلس الوطني للمحاسبة الذي يتمتع بصلاحيات في هذا المجال، ومن بين الصلاحيات التي منحها له القانون هي :[2]

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- متابعة تطور المناهج والنظم و الادوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأهنا,
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين و تحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة .

ما يعاب على هذا المصدر الجمود و مشاكل لتطبيق اليت تؤدي الى بطء في ايجاد حلول، كما تعاني أيضا من التخلف في مسايرة التطورات في المجال المحاسبي.

2 -3 اجتهاد ادارة المؤسسة:

من داخل المؤسسات يوجد مصدر ثالث من مصادر السياسات المحاسبية، يتمثل في اجتهادات المحاسبين في معاجلة العديد من التسويات التي لم يرد في شأنها مبادئ أو معايير محاسبية مباشرة توضح آليات وبدائل معاجلتها، بشرط عدم تعارضها مع المبدأ أو المعيار المحاسبي العام لهذه التسويات، ومع أي مبدأ أو معيار محاسبي آخر

لأنه في حالة عدم تحديد السياسة او السياسات المحاسبية واجبة التطبيق و المتعلقة ببند معين، فيجب على المؤسسة استخدام حكمها في وضع و تطبيق سياسة محاسبية تؤدي الى الوصول الى معلومات ملائمة وموثوقة.[3]

المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول ادارة الأرباح

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف إدارة الأرباح وكذا تصنيفاتها؛

[1] قرميط حفصية و طيبي هالة، دراسة العوامل المؤثرة على السياسات المحاسبية في المؤسسة، مذكرة تخرج ماستر، السنة 2020/2019، ص 05.
[2] نفس المرجع، ص 06.
[3] عثير سليمان، مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة تخرج طور الدكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، قسم علوم التسيير، سنة 2016-2017 ص 10

أولا: مفهوم إدارة الأرباح

لقد تعددت مفاهيم ادارة الأرباح في وجهة نظر الباحثين الا أن مضمونها واحد و من خلال بحثنا هذا سنتطرق لبعض التعريفات.

1 - عرفت ادارة الأرباح بأنها التدخل المتعمد في عملية التقرير المالي الخارجي بهدف الحصول على منافع خاصة أو انه في حالة توسيع ذلك سيتضمن إدارة الربحية الحقيقة و التى تمارس من خلال تغيير قرارات التمويل من أجل تعديل الأرباح المقرر عنها أو تعديل بعض من عناصرها، كما تعرف بأنها الأفعال والممارسات القانونية أو غير القانونية التي تقوم بها الإدارة بهدف التأثير على الأرباح المحققة، كما وعرفت أيضاً بأنها الأحكام التي تستخدمها الإدارة في عملية التقرير المالي وفي هيكل الصفقات من أجل تغيير التقارير المالية.[1]

2 - عرفها **schipper** من رؤية الانشطة المحاسبية على أنها تدخل معتمد من جانب الادارة في التلاعب في عملية اعداد التقارير المالية بنية تحقيق بعض المكاسب الخاصة لها، أما **Wallace** فقد عرفها بأنها سلوك تقوم به الادارة بغرض التاثير على التدفقات النقدية التي تحدث في الدخل بهدف معالجة الانحرافات غير العادية من خلال اختيار سياسة محاسبية معينة، و أشار لها **Watts & Zimmerman** بانها تظهر عندما تمارس الادارة عند اعدادها للأرقام المالية الاختيار دون قيود و بعض هذه الاختيارات تكون تلبية لرغباتها الخاصة، و يرى **Parfet** بان ادارة الأرباح تتم بهدف الثاتير على الارقام المحاسبية من خلال استغلال المرونة التي تسمح بها السياسات المحاسبية و ممارسة التقديرات السخصية، و يعرفها **Rosenfield** بانها اسلوك تقوم به الادارة و يؤثر على الدخل التي تظره القوائم المالية و لا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية و قد يردي في الواقع الى اضرار في الاجل الطويل، و يورد **Ronser** بانها الاختيار المدروس من بين الطرائق و السياسات المحاسبية التي تكون من ضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المعروفة من قبل مستخدمي القوائم المالية، و يؤكد **Mckee** على انها عملية اتخاد القرارات التي تتلائم مع تحقيق النتائج المحددة مسبقا من قبل الادارة في تقديم المعلومات في القوائم المالية و التي تحقق من خلالها منفعتها الخاصة.[2]

3 - أما تعريف هيئة الاوراق المالية الامريكية SEC 2008 , فعرفتها أنها تحريف تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عنها والمقبولة قبولا عاما.[3]

من خلال ما تطرق اليه الباحثين و الاكاديميين من مفاهيم نقول أن ادارة الأرباح هي التدخل المتعمد من قبل المدراء في عملية اختيار بديل من البدائل المحاسبية المتاحة و المتعارف عليها لتطبيق سياسة محاسبية معينة من أجل التأثير على نظام المعلومات المالية المعلن عنها في نهاية السنة بهدف تحقيق منفعة خاصة كما يمكن أن تأخذ ادارة الأرباح منحنيين بحيث يمكن أن تكون ادارة الأرباح جيدة من أجل اعطاء صورة جيدة للمؤسسة أو سيئة من أجل تضليل مستخدمي القوائم المالية.

و في هذا السياق يشير **Parfet** الى وجود نوعين من ممارسات ادارة الأرباح هما ادارة الأرباح السيئة وادرة الأرباح الجيدة:[1]

---

[1] محمد معتصم إبراهيم حمد، اسماعيل محمد النجيب، بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان، سنة 2015، ص141.

[2] بريش خالد، ممارسة الادارة لأساليب ادارة الارباح و أثرها على جودة الارباح المحاسبية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، قسم العلوم التجارية، سنة 2020، ص6.

[3] تمار أيمن و شنين عبد البديع، مرجع سبق ذكروه، صفحة 18.

- **ادارة الأرباح الجيدة:Good Earnings Management** وتمثل كل عملية تسيير تقوم بها الشركة و تهدف الى تحسين أداءها و تحقيق أهداف ميزانية واضحة، تتفاعل مع كل التهديدات المتوقعة والفرص المحتملة، تعترف بجميع الالتزامات المترتبة على الشركة و في وقتها المحدد وتستطيع خلق قيمة للمساهمين، و بالتالي يمكن تعريف إدارة الأرباح الجيدة على أنها إدارة الأرباح التشغيلية التي تحدث عند اتخاذ الادارة لقرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر ومقبو ل للشركة، على سبيل المثال، قد تلجأ الادارة الى تقديم خصومات تجارية للعملاء لتسريع المبيعات أو بيع بعض الاصول لتعويض التراجع الحاصل في إيرادات التشغيل العادية، وهذا ما يعتبر ممارسة مقبولة من الناحية القانونية.

- **إدارة الأرباح السيئة:Bad Earnings Management** هي إدارة الأرباح التي تهدف إلى إخفاء الاداء التشغيلي الحقيقي لشركة عن طريق إنشاء بعض القيود المحاسبية المصطنعة والعمليات الوهمية مثل: تشكيل احتياطات سرية الاعتراف الخاطئ بالإيرادات، أو استخدام تقديرات مفرطة وغري منطقية عند ممارسة الاحكام المحاسبية مثل تخفيض مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها، وتعتبر ممارسات إدارة الأرباح السيئة ممارسات غري منتجة ولا تخلق أي قيمة حقيقية لشركة وفي أسوأ حالاتها تشكل عمليات احتيالية، حيث أنه غالبا ما تنطوي إدارة الأرباح السيئة على بعض الممارسات المحاسبية و الادارية غير المقبولة وغير القانونية والتي يكون من الصعب اكتشافها، فإدراج الادارة لبعض القيود المحاسبية المصطنعة والعمليات الوهمية لا يمثل إدارة سيئة لربح فحسب وإمنا يمثل إدارة غير قانونية وغير مشروعة.

ثانيا: تصنيف ادارة الأرباح.

تصنف إدارة الأرباح إلى عدة أنواع تبعاً لشرعيتها، و اتجاهها، ومن حيث مدى تأثيرها على التدفقات النقدية، ونية الإدارة من وراء ممارستها، و ذلك كما يلي:

1 - من حيث شرعيتها: [2]

- ادارة الأرباح الشرعية : وهي التي تكون وفق ما تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً من حيث الاختيار بين البدائل والتقديرات المحاسبية وأيضاً تكون موافقة للأنظمة والقوانين.
- ادارة الأرباح الغير الشرعية: وهي التي تخالف وتنتهك المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً أو القوانين للوصول إلى أهداف الإدارة. وهذا النوع من إدارة الأرباح يمكن اعتباره غشا.

2 - من حيث اتجاهها:

- ادارة الأرباح الهابطة: و هي التي تهدف الى تخفيض الدخل.
- ادارة الأرباح الصاعدة: و هي التي تهدف الى زيادة الدخل.

3 - من حيث مدى تأثيرها على التدفق النقدي:

- إدارة الأرباح الاقتصادية: وهي التي تنتج عن القيام بالأنشطة الحقيقية للشركة للتأثير على الدخل، وهذا النوع يؤثر على التدفق النقدي.

---

[1] ولعة أمينة، كفاءة نظام حوكمة الشركات و أثرها على ممارسة ادارة الارباح في ظل بيئة الاعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم المالية و المحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، سنة 2021، ص11-12.

[2] أمينة فداوي، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الاستراتيجية و التنمية، العدد 5 المجلد 3، جامعة مستغانم الجزائر، ص 121-122.

- إدارة الأرباح من خلال إدارة الاستحقاق: وهي التي تستفيد من المرونة في التقديرات المحاسبية والبدائل للتأثير على الدخل، ولكن يقتصر تأثيرها على الدخل دون التدفقات النقدية.

4 - من حيث نية الادارة:

- إدارة الأرباح المعلوماتية: ويهدف مثل هذا النوع إلى توفير معلومات لمستخدمي التقارير المالية من مستثمرين وغيرهم حول مستقبل التدفق النقدي للشركة، وتوقعا تها المستقبلية.
- إدارة الأرباح الانتهازية: ويهدف هذا النوع إلى التأثير على النتائج المالية من أجل تدعيم حصول الإدارة على بعض المنافع الخاصة على حساب مصالح الأطراف الأخرى مما يمثل سلوكاً انتهازياً.

ثالثا تقنيات ادارة الأرباح:

يقوم المدراء بممارسة انشطة لإدارة الأرباح بالاعتماد على طرق محاسبية مختلفة، يمكن من خلالها زيادة الأرباح المعلنة أو تخفيضها أو المحافظة على استقرارها بما يتوافق مع أهدافهم وتأخذ هذه التقنيات أشكال عديدة يمكن أن يستخدمها مدراء الشركات عند ممارسة إدارة الأرباح أهمها:[1]

1 – التلاعب بالدفاتر Cooking The Books:

تقوم الشركات عادة بالتلاعب بالأرقام حساباتها الى حد ما مستخدمة في ذلك العديد من الاساليب و ذلك لتحقيق الدخل المستهدف أو لضمان معدل معين من المكافآت، وفيما يما يلي بعض الاساليب التي يمكن أن يستخدمها مدارء الشركات من اجل التلاعب بحساباتهم، والتي قد تكون وهمية احيانا:

1-1 الاعتراف المبكر بالإيراد (تعجيل الايرادات): طبقا لمبادئ و معايير المحاسبية يتم الاعتراف بالايراد إذا ما تم اكتسابه بتسليم البضاعة أو تقديم الخدمة محل البيع للعميل، ويتحقق الايراد بتحصيله أو التأكد م تحصيله بدرجة كافية، وقد تؤدي بعض الممارسات المحاسبية التي يقوم بها بعض المدراء بالاعتراف بالايراد في فترة محاسبية معينة على الرغم من عدم توفر شروط الاعتراف به.

1-2 تأجيل الاعتراف بالمصروفات: يقوم مدراء بعض الشركات بالتلاعب في مصروفات الفترة بغرض تخفيضها و تضخيم الأرباح على غير الحقيقة، كعدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الاصول الثابتة و غير الملموسة، تخفيض مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها.

1-3 المصاريف غير المتكررة: حيث يتم إدراج هذه المصاريف من ضمن بنود المصاريف العادية أو المتكررة، و الذي يؤدي بدوره إلى تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية.

1-4 ارادات أو مصروفات وهمية: يقوم المدراء في بعض الشركات بتسجيل إيرادات عن عمليات بيع وهمية أو بعض المصروفات الوهمية بغرض تضخيم أو تخفيض الأرباح، أو تقليل الخسائر في فترة محاسبية معينة، و ربما لأسباب ضريبية معينة.

1-5 خطط التقاعد: يمكن للشركات التي تعمل داخل الاسواق التي ترتفع فيها الاسعار (Market Pull) أن تحسن من إيراداتها عن طريق خفض مخصصات التقاعد، وخاصة إذا كانت الاستثمارات في الخطة تنمو بسرعة أكبر من توقعات الشركة.

1-6 بنود خارج الميزانية: تقوم بعض الشركات بإدراج التزامات أو مصاريف معينة في حسابات بعض فروعها، أو في حسابات شركات تابعة ذات غرض خاص، من أجل إخفائها عن بعض الاطراف ذات العلاقة، باعتبار أن تلك الفروع هي كيانات قانونية مستقلة، و يكون ذلك مجالا للتلاعب من قبل

[1] ابراهيم أحمد محمد النعاس، ادارة الارباح المحاسبية و العوامل المؤثرة عليها في شركات المساهمة الليبية، مذكرة تخرج ماجستير، جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، سنة 2014، صفحة 54 57.

مدراء الشركة، كتحويل بعض الالتزامات المالية الى الشركة ذات الغرض الخاص لإخفائها من ميزانية الشركة الام.

2- تخزين الأرباح لسنوات مستقبلية (تنويع الاحتياطيات (cookie Jar reserves): تتميز المحاسبة المبنية على اساس الاستحقاق بالاعتماد على الكثير من التقديرات المحاسبية و التي يجب أن تسجل بناء على احداث و صفقات تمت في السنة المالية الجارية، و تترتب عليها التزامات سوف يتم دفعها مستقبلا و تتطلب تقدير من الادارة، الا انه لا يمكن معرفة الاحداث المستقبلية على وجه الدقة وقت التقدير، فهناك شك في الغالب يحيط بعملية التقدير، و يمكن القول بأنه ليس هناك تقدير صحيح و انما هناك مجال لعدة تقديرات ممكنة و من هنا على الادارة أن تختار تقديرا واحدا و أن عملية الاختيار هذه تهيئ الفرصة لإدارة الأرباح.

3- تنظيف القوائم المالية (Big Bath Accounting): تقوم الشركة وفقا لهذا الاسلوب بتنظيف القوائم المالية عندما تتوقع ظهور مصاريف كبيرة خلال فترة الانخراط في تغييرات هيكلية رئيسية والتي قد تمتد إلى عدة سنوات، عوضا عن الاعتراف بهذه المصروفات بمجرد ظهورها، فإن الادارة تخفض الدخل بإجمالي المصروفات المتوقعة في سنة واحدة كنتيجة للقيام بتنظيف القوائم المالية، مما يؤدي إلى خفض الأرباح الحالية بشكل كبير، الا أن دخل السنوات اللاحقة سوف يعزز بسبب غياب هذه التكاليف.

رابعا: أهداف ادارة الأرباح.

هناك عدة أهداف تهدف الإدارة إلي تحقيقها من وراء ممارسات إدارة الأرباح يمكن تلخيصها في الاتي:[1]

1. تعزيز أداء المنشاة للفترة الحالية لزيادة رقم الأرباح من خلال تحسين صورة قوائمها المالية ، وذلك لمقابل تنبؤات الأرباح المحددة من قبل، أو قبل أن تتم عملية عرض أوراق مالية جديدة على المستثمرين.
2. تفادي عملية الاعلان والتقرير عن خسائر ، لما لذلك من انعكاسات عكسية على وضع ومنافع الإدارة، وعلى قيمة المنشأة.
3. تضليل أصحاب المصالح أو بعض الفئات منهم حول الأداء الاقتصادي للمنشأة.

خامسا: أثر السياسات المحاسبية على ادارة الأرباح

يمكن أن يكون للتغييرات في سياسات المحاسبة تأثير كبير على البيانات المالية للشركة، عندما تغير الشركة سياساتها المحاسبية، يمكن أن تؤثر على حساب صافي الدخل، وبالتالي، مقدار الأرباح التي تم الابلاغ عنها في الميزانية العمومية يمكن أن يكون هذا تأثيرا ايجابيا أو سلبيا اعتمادا على طبيعة التغيير، فيما يلي بعض التغييرات الشائعة في سياسات المحاسبة و تأثيرها على ادارة الأرباح:[2]

1. **التغييرات في طرق الاهتلاك:** يمكن أن يؤثر تغيير طريقة الاهتلاك المستخدمة للأصول طويلة الاجل على حساب صافي الدخل، وبالتالي، مقدار الأرباح. على سبيل المثال، يمكن أن يؤدي التحول من طريقة الخط المستقيم إلى الطريقة المتسارعة إلى ارتفاع نفقات الاهتلاك وانخفاض صافي الدخل، مما يقلل من الأرباح.
2. **التغييرات في طرق تقييم المخزونات:** تغيير الطريقة المستخدمة لقسمة المخزون مثل التبديل من طريقة الوارد أولا صادرا أولا الى طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا يمنك أن تأثر على الحساب

[1] محمد معتصم إبراهيم حمد، اسماعيل محمد النجيب، مرجع سبق ذكره، ص 141.
[2] تمار أيمن و شنين عبد البديع، مرجع سبق ذكره، ص 23-24.

من تكلفة البضائع المباعة و صافي الدخلّ، يمكن أن يأثر ذلك على الأرباح بشكل ايجابي أو سلبي اعتمادا على اتجاه التغيير.

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

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

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

المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية عرض و تحليل للدراسات السابقة

سنتطرق في هذا المبحث إلى الدراسات التي تناولت نفس متغيرات موضوعنا من دراسات وطنية ودراسات محلية مع تحليلها .

المطلب الاول: عرض للدراسات السابقة

1- دراسة تمار أيمن و شنين عبد البديع (أثر مرونة السياسات المحاسبية على ادارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية "دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية")[1]

هدفت هذه الدراسة الى توضيح أثر مرونة السياسات المحاسبية على ادارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بحيث توصل الباحثان من خلال تقصي أراء المهنيين لاختبار الفرضيات التي قاما بطرحها تم التوصل الى ان المؤسسات الاقتصادية تستغل مرونة السياسات المحاسبية و أن لهذه المرونة أثر كبير على ادارة الأرباح كما أن هذه الاخيرة تخضع الى مجموعة من الدوافع التي تجبر المدراء أو المسيرين لاتباعها و من بين هذه الدوافع تعظيم الأرباح من أجل الرفع من العلاوات و المكافآت الادارية، الرفع من قيمة اسهم المؤسسة، اخفاء مشاكل الاداء الضعيف، كذلك من أجل تخفيض العبئ الضريبي.

2- دراسة طواهير صالح (العوامل المؤثرة على ممارسة ادارة الأرباح لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "دراسة حالة المؤسسات المسعرة في بورصة الجزائر خلال فترة 2002 – 2018") [2]

[1] تمار أيمن و شنين عبد البديع، أثر مرونة السياسات المحاسبية على ادارة الارباح في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره.

[2] طواهير صالح، العوامل المؤثرة على ممارسة ادارة الارباح لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح، قسم العلوم المالية و المحاسبية، تخصص محاسبة و تدقيق، السنة 2020 .

هدفت هده الدراسة الى تحديد العوامل المؤثرة على ممارسات ادارة الأرباح لعينة من المؤسسات الاقتصادية المسعرة في بورصة الجزائر أين تمثلت هذه العوامل في (ربحية المؤسسة، مديونية الشركة، سيولة الشركة، حجم الشركة، معدل النمو، المدفوعات الضريبية) و من بين النتائج المتوصل اليها أن ادارة الأرباح هي عبارة عن ممارسات لها دوافع و أساليب عديدة و متنوعة يقوم بها بعض مديري الشركات بغرض التعتيم أو التأثير على قيمة الشركة بما يخدم مصالحهم مستغلين المرونة التي تسمح بها المعايير المحاسبية مما قد يلحق بالضرر بالأطراف الاخرى.

3- دراسة بريش خالد (ممارسة الادارة لأساليب ادارة الأرباح و أثرها على جودة الأرباح المحاسبية" حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية")[1]

هدفت هذه الدراسة الى ابراز ممارسة الادارة لأساليب ادارة الأرباح و أثرها على جودة الأرباح المحاسبية و كذا تأثير الانظمة المحاسبية معايير الابلاغ المالي الدولية و نظام المحاسبي المالي على ادارة الأرباح أين خلصت الدراسة للنتائج التالية:

- امكانية ممارسة ادارة الأرباح على تحقيق منافع للمؤسسة على المدى القصير إلا انها تؤدي الى مشاكل خطيرة على المدى الطويل.
- بالرغم من اصدار معايير محاسبية و ضوابط تنظم مهنة المحاسبة إلا انه تبقى هناك مرونة يمكن ان تستغلها الادارة لإدارة ارباحها.
- يدعم النظام المحاسبي المالي جودة الأرباح المحاسبية و لكن الطرق المحاسبية التي أتاحها و المرونة في اختيار البدائل المحاسبية عززت فرص ممارسة ادارة الأرباح.

4- دراسة مهارة لويزة (محددات ادارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية).[2]

هدفت هذه الدراسة الى ابراز مدى استخدام المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية لممارسة أساليب ادارة الأرباح و كذا معرفة أهم الدوافع التي تجعل مسيري هذه المؤسسات للتأثير على النتائج المفصح عنها و الطرق و الاساليب المستخدمة في ادارة الأرباح و من بين النتائج المتوصل اليها تأكيد و جود ممارسات لإدارة الأرباح في عينة الدراسة الا انه تبين وجود تباين في نسبة استخدام ادارة الأرباح، و بالنسبة للمحفزات التي تؤدي لاستعمالها تكمن في رفع نسبة العلاوات و المكافآت المالية، ارضاء أعضاء مجلس الادارة، تغطية سوء التسيير، الحفاظ على مكانة المؤسسة في السوق الوطنية، كما خلصت الدراسة الى اعتبار ممارسة ادارة الأرباح سرية تمكن من اخفاء الدوافع الحقيقية و كذا الوسائل المستخدمة فيها.

5- دراسة د. جبر ابراهيم الداعور و أ. محسن نواف عابد (أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة، في سوق فلسطين للأوراق المالية).[3]

[1] بريش خالد، ممارسة الادارة لأساليب ادارة الارباح و أثرها على جودة الارباح المحاسبية، أطروحة دكتوراه، مرجع سبق ذكره.
[2] مهارة لويزة، محددات ادارة الارباح في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد 1 المجلد 6، جامعة ملود معمري تيزي وزو الجزائر، السنة 2022.
[3] جبر ابراهيم الداعور و أ. محسن نواف عابد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة، في سوق فلسطين للأوراق المالية، مجلة الجامعة الاسلامية، العدد 1 المجلد 17، جامعة، جامعة الازهر غزة السنة 2009.

استهدفت هذه الدراسة ابراز مدى تأثير استراتيجيات ادارة الأرباح على أسعار الاسهم المتداولة في سوق الاوراق المالية لفلسطين و ذلك عن طريق اختبار لعينة المؤسسات الاقتصادية التي يتم تداول أسهمها في سوق الاوراق المالية للفترة الممتدة من 2004-2006، بحيث استهلت الدراسة بالاطار العام لسوق الاوراق المالية (تعريف البورصة أنواعها و مواصفاتها و وظائفها و كذا كفاءتها و المصاعب التي تواجهها) و من تم نطرق الباحثان الى بوصة فلسطين بشكل خاص، كما تم ابراز من خلال الدراسة لدوافع و أسباب تبني ادارة المؤسسة لسياسة ادارة الأرباح و الطرق المستعملة في ذلك و أثرها على أسعار اسهم المؤسسات الاقتصادية و من النتائج المتول اليها:

- ان تبني ادارة المؤسسة لسياسة ادارة الأرباح لتحقيق أهدافها يتم بتعديل الايرادات و المصاريف المتوقعة و ذلك بقرارات ادارية تتعلق بالنشاط أو باختيار السياسات و الطرق المحاسبية المرتبطة بالقياس و التبويب.
- ان تبني ادارة المؤسسة الاقتصادية لسياسة ادارة الأرباح له تاثير على اسعار الاسهم المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وقد بينت الدراسة ايضا ان ادارة المؤسسات الاقتصادية قد تلجأ الى استراتيجية ادارة الأرباح باتباع سياسات محاسبية لها تأثير على استقرار الدخل.
- ان لجوء الادارة الى تبني سياسة ادارة الأرباح قد يكون له انعكاس مباشر أو غير مباشر على المؤشرات التي قد يهتم بها المستثمرون الحاليون أو المتوقعون في تحديد القيمة السوقية للمؤسسة الاقتصادية وبالتالي قد يكون لذلك الانعكاس تأثير مباشر على أسعار الاسهم المتداولة في السوق.

6- دراسة لوالبية فوزي (محددات ادارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية)[1]

هدفت هذه الدراسة الى ابراز سياسة ادارة الأرباح في بيئة الاعمال الجزائرية من خلال معالجة اشكالية البحث التي تدور حول ماهي محددات ادارة الأرباح الاقتصادية و اليات ضبطها في ظل البيئة المالية و المحاسبية الجزائرية؟ و من أهم النتائج التي توصل اليها الباحث هي كالتالي:

- تعتبر إدارة الأرباح سلوكا يستغل المرونة المتاحة في إعداد وعرض القوائم المالية عن طريق مجموعة من البدائل المحاسبية للتأثير على الأرباح المعلن عنها وإخفاء حقيقة الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية مما يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية .
- تعتبر إدارة الأرباح سلوك يتعارض مع أخلاقيات مهنة المحاسبة بحيث يتعارض مع مبادئ اعداد و عرض القوائم المالية و لا سيما الافصاح و الشفافية حيث يتجهون الى تحقيق أهداف و مصالح معينة تستفيد منها أطراف معينة على حساب باقي الأطراف الاخرى المستخدمة للمعلومات المحاسبية.
- تمارس إدارة الأرباح من خلال مجموعة من الأساليب والطرق ، حيث يمكن أن تكون في صورة تمهيد الدخل ،تنظيف القوائم المالية التلاعب بالدفاتر، تنويع الاحتياطات.
- تمارس إدارة الأرباح من طرف المؤسسات الاقتصادية في البيئة المالية المحاسبية التي تكون فيها بعض المؤشرات الضعيفة ولاسيما الحوكمة المؤسساتية ، جودة التدقيق، النظام المحاسبي ، النظام المالي، سلامة إعداد القوائم المالية و تطور .بيئة الأعمال و تكنولوجيات الإعلام و الاتصال، ربحية المؤسسة.

[1] لوالبية فوزي، محددات ادارة الارباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية و المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتورة، جامعة أحمد دراية أدرار الجزائر، شعبة العلوم المالية و المحاسبية، تخصص مالية المؤسسة، السنة 2020 .

- تعتبر المعايير المحاسبية الدولية آلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتعزيز الافصاح و الشفافية في اعداد و عرض القوائم المالية لتحسين جودة القوائم المالية التي تستغلها الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرارات .الاستثمارية من خلال سلامة المعلومات المحاسبية التي تضمنتها.
- يسمح النظام المحاسبي المالي بتعدد المعالجات المحاسبية لنفس الأحداث والعمليات المالية من خلال عدة بدائل للقياس المحاسبي وللتقدير الشخصي ، مما يعطي مساحة كبيرة للمسيرين بممارسة ادارة الأرباح لتحقيق مجموعة من الدوافع.
- أن النظام المحاسبي المالي لا يؤثر في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية نتيجة وجود مستوى معين من الغموض في تطبيق القواعد المحاسبية و المبادئ المحاسبية مما يوفر مجالا لحرية المسيرين في ممارسة ادارة الأرباح.
- ان المؤسسات الاقتصادية في البيئة المالية و المحاسبية الجزائرية تقوم ببعض ممارسات ادارة الأرباح لتحقيق اهداف المسيرين على حساب مستخدمي القوائم المالية.

7- دراسة كاردار اسماعيل حمد (دور ادارة الأرباح في جودة المعلومات المحاسبية "دراسة ميدانية")[1]

هدفت هذه الدراسة الى توضيح مفهوم و دوافع ممارسة ادارة الأرباح و كذا العلاقة بينها و بين جودة المعلومات المحاسبية و العلاقة التي تربطهما و على هذا الاساس تبنى الباحث فرضيات أن ادارة الأرباح تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية و أن جودة المعلومات المحاسبية تتوافق مع جودة الأرباح و أن هذه الاخيرة تتأثر بممارسة ادارة الأرباح ومن أهم مخرجات الدراسة :

- أن نشأة سياسة ادارة الأرباح كانت نتيجة للمرونة العالية في الاختيار بين السياسات و التقديرات المحاسبية المسموح بها في حدود المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- أن إدارة الأرباح تخدم الادارة الداخلية ولا تخدم مستخدم القوائم المالية لأنها تسعى إلى تحقيق مصالح الادارة الداخلية حتى لو كان على حساب مستخدم تلك القوائم.
- أن أهداف أو دوافع إدارة الأرباح عديدة ومتنوعة منها اقتصادية وسياسية واجتماعية (مثلا زيادة أسعار الاسهم، ومنع التدخل الحكومي، ومنع انتهاك عقود الدين، وتعظيم مكافآت الادارة).
- على الرغم من تحديد الخيارات المحاسبية للوحدات من الجهات المنظمة للمهنة، بإصدار المعايير والقواعد و الانظمة فما تزال هناك بدائل عديدة تترك التقدير الشخصي للإدارة ، وان تختار منها ما يعظم منافعها ويحقق أهدافها.
- هناك ضعف واضح لدى ادارات الوحدات والعاملين فيها في فهم إدارة الأرباح وأساليبها وأهدافها ومشاكلها وانعكاساتها على التطبيقات المحاسبية، و الكلام نفسه ينطبق على مفهوم جودة الأرباح خصائصها وقياساتها.
- وجودة علاقة عكسية بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملائمة و الموثوقية) وممارسات إدارة الأرباح من الطرائق والتقديرات المتحيزة باتجاه هدف محدد مسبقا.

8 – دراسة فؤاد صديقي (سلوك ادارة الأرباح في الكيانات الاقتصادية الجزائرية في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي)[2]

[1] كاردار اسماعيل حمد، دور ادارة الارباح في جودة المعلومات المحاسبية "دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الادنى، كلية العلوم الاقتصادية و الادارية، قسم المالية و المحاسبية، نقوسيا 2021.

[2] فؤاد صديقي (سلوك ادارة الارباح في الكيانات الاقتصادية الجزائرية في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الباحث، العدد 15، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، سنة2015.

هدفت هذه الدراسة الى توضيح سلوك المؤسسات الاقتصادية و مدى ممارستها لإدارة الأرباح في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المنبثق من المعايير الدولية و معايير اعداد التقارير المالية كما توجه الباحث الى تفسير العلاقة بين ممارسة ادارة الأرباح بخصوصية المؤسسات الاقتصادية (حجم المؤسسة، نوع النشاط، قطاع النشاط) حيث تطرق بالجانب النظري لمفهوم و فرضيات سلوك ادارة الأرباح من وجهة نظر رواد النظرية الايجابية و من الجانب التطبيقي كان مجتمع عينة الدراسة تشمل القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في فترة بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي.

و من بين أهم النتائج المتوصل اليها:

- في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي فان المؤسسات الاقتصادي, الجزائرية تمارس سلوك ادارة الأرباح مما يدل على وجود مجال لسلوك ادارة الأرباح.
- تميز الفترة الانتقالية بمستوى أقل لممارسة سلوك ادارة الأرباح من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

9 – دراسة محمد معتصم ابراهيم حمد (الطرق و السياسات المحاسبية البديلة و أثرها في ادارى الأرباح في المنشاة الصناعية)[1]

تبلورت مشكلة الدراسة في كيفية اختيار الطريقة الافضل للقياس المحاسبي في المنشاة الصناعية و مدى تأثير تلك الطريقة على ادارة الأرباح.

و قد هدفت هذه الدراسة الى معرفة هذه الطرق و السياسات المحاسبية التي لها تأثير مباشر على ممارسات ادارة الأرباح من خلال دراسة عينة من الشركات بولاية الخرطوم دولة السودان

و من بين أهم النتائج المتوصل اليها من خلال هذه الدراسة:

- تعدد الطرق و السياسات المحاسبية يؤثر في اتخاذ السياسة المناسبة لإدارة الأرباح.
- تستخدم إدارة المنشأة طريقة القسط المتناقص في إهتلاك الأصول الثابتة لأنها تؤدي إلى انخفاض رقم الربح في السنوات الأولى من عمر الأصل.
- طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً لتقييم المخزون السلعي تؤدي إلى زيادة الأرباح عند اتجاه الأسعار نحو الارتفاع.
- اختيار الطريقة المناسبة من طرق القياس المحاسبي يؤثر في القياس السليم لأرباح المنشأة.
- عند اختيار طريقة المتوسط المرجح للأسعار فإن تأثير الأسعار على مخزون آخر المدة وعلى الأرباح يكون معتدلاً
- نموذج التكلفة الجارية لتقييم الأصول الثابتة تؤدي إلى زيادة عبء الإهتلاك وبالتالي تخفيض الأرباح.
- مرونة استخدام بدائل القياس المحاسبي تؤثر في تنوع أساليب إدارة الأرباح.
- عند قيام الإدارة بتغيير طرق تقييم المخزون السلعي آخر العام من فترة لأخرى يؤدي إلى التأثير في تكلفة البضاعة المباعة وعلى الأرباح.
- تقوم إدارة المؤسسات بتحفيز العملاء على التعجيل بالشراء لزيادة المبيعات ومن ثم زيادة الأرباح.

المطلب الثاني: تحليل الدراسات السابقة

[1] محمد معتصم إبراهيم حمد، اسماعيل محمد النجيب، مرجع سبق ذكره.

من خلال تطرقنا للدراسات السابقة التي كانت تسلط الضوء بالخصوص على الطرق و السياسات المحاسبية و تأثيرها ادارة ارباح المؤسسات الاقتصادية في حين كان تركيز البعض الاخر على محددات و أساليب ادارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية و المحاسبية الجزائرية حيث نستنتج أن الاهداف الرئيسية للدراسات كانت متوجهة خصيصا لتحديد الاهداف المسطرة من طرف المدراء و المسيرين المؤسسات الاقتصادية في ظل ممارستهم لإدارة الأرباح.

و من بين أهم النتائج التي خلصت بها الدراسات نذكر ما يلي:

- تحقيق منافع شخصية بحيث يتوجه المدراء و المسيرين الى تعظيم الأرباح من أجل الحصول على مكافئات و علاوات أكثر.
- اخفاء الصورة الحقيقية للمؤسسة من خلال اعطاء معلومات مالية خاطئة، كالرفع من قيمة الاسهم، اخفاء المشاكل المالية التي تقع فيها المؤسسة و سوء التسيير.
- استغلال المدراء و المسيرين المرونة التي يتيحها النظام المحاسبي المالي في تطبيق الطرق و السياسات المحاسبية ة بالتالي يردي الى ممارسة ادارة الأرباح.
- ضعف نظام الرقابة و التدقيق لدى المؤسسات الاقتصادية يعد دافع للمسيرين لإدارة الأرباح.

المطلب الثالث: موقع الدراسة من الدراسات السابقة

يكمن مقارنة الدراسة الحالية المتمثلة في أثر الاختيارات المحاسبية على استراتيجيات ادارى الأرباح المؤسسات الاقتصادية مع الدراسات السابقة من حيث البيئة، متغيرات الدراسة، العينة، الاداة، و الزمان، فلقد أجريت أغلب الدراسات أماكن مختلفة من بينها من كانت بالجزائر كدراستنا و منها من كانت في بلدان عربية.

وبالنسبة لمتغيرات الدراسة فقد هدفت هذه الدراسة الى تحديد الاثر الناجم عن تعدد الاختيارات المحاسبية على استراتيجيات ادارة ارباح المؤسسات الاقتصادية أما الدراسات السابقة فكانت أغلبها تدرس عوامل المؤثرة على ممارسات ادارة الرباح و أساليب ادارة الأرباح و تأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.

ومن حيث العينة فالدراسة الحالية تناولت عينة من المهنيين في دولة الجزائر أما منم الناحية الزمانية فكانت خلال السنة الدراسية 2024 – 2025 أما بالنسبة للدراسات السابقة فكانت في بيئات وأزمنة مختلفة.

أما من ناحية أداة الدراسة فان أغلب الدراسات السابقة لجأت للاستعانة بالاستبيان في الدراسة الميدانية و نحن بدورنا لجانا الى توزيع الاستبيان الكترونيا مستهدفين المهنيين في مجال المحاسبة، و تم الاستعانة كذلك بالبرنامج الاحصائي spss لتحليل البيانات و اختبار الفرضيات لمعرفة مدى تأثير الاختيارات المحاسبية على استراتيجيات ادارة ارباح المؤسسات الاقتصادية

خلاصة الفصل:

كخلاصة لما سلف عرضه في هذا الفصل في دراستنا يمكن القول أن موضوع الاختيارات المحاسبية و أثره على ممارسات ادارة الأرباح من المواضيع التي هي حديث الساعة و تزخر بجدل واسع و أبحاث ودراسات عديدة لا يمكن الالمام و الاحاطة بها جميعا وكم خلال ما تطرقنا اليه نستنتج أن:

- المعايير الدولية للمحاسبة وحتى النظام المحاسبي المالي يسمح بالمفاضلة بين مختلف الاختيارات المحاسبية المتاحة مما يؤثر سلبا النتائج التي تحققها المؤسسة.
- انتهاز مدراء و مسيري المؤسسات الاقتصادية المرونة في المفاضلة بين الاختيارات المحاسبية من أجل تجسيد أو تنفيذ استراتيجياتهم لإدارة ارباح المؤسسات القائمين عليها.
- ادارة الأرباح هي عبارة عن ممارسات تضليلية يقوم بها المدراء والمسيرين بما يخدم مصالحهم الشخصية مستغلين تعدد و مرونة الطرق و السياسات المحاسبية، مما قد يلحق أضرار وخيمة على الاطراف الاخرى المعنية.
- ادارة الأرباح هي تلاعب في النتيجة المالية التي لا تعكس الوجه الحقيقي للمؤسسة مما يأثر سلبا على استغلال هذه المعلومات الذي يؤدي بدوره الى تدهور قيمة المؤسسة في السوق ويشكل عائق في استمراريتها.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد :

بعد تطرقنا في الفصل الاول للجانب النظري للدراسة الذي تناول الادبيات النظرية والتطبيقية للسياسات و الاختيارات المحاسبية و أثرها على ممارسات ادارة الأرباح بالمؤسسات الاقتصادية، والمفاهيم الاساسية و تطرقنا للدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع من أجل مقارنتها بموضوعنا الحالي، سنمر للفصل الثاني الذي سنسقط فيه الدراسة النظرية على عينة الدراسة و المتمثلة في المهنيين و العاملين في هذا المجال و للوصول للأهداف المرجوة تم تصميم استبيان لمعرفة اراء المستجوبين حيث تتضمن محاور الاستبيان متغيرات الدراسة و التي ستجيب على الاشكالية الرئيسية المطروحة، اين تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين كالاتي:

- المبحث الاول الذي سنستعرض فيه الطريقة و الادوات المستعملة في الدراسة.
- المبحث الثاني سنقوم فيه بعرض النتائج و مناقشتها واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الطريقة و الادوات المستعملة في الدراسة

المطلب الأول: طريقة الدراسة.

- **الفرع الأول: مجتمع الدراسة:**

تم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية، إذ تكونت عينة الدراسة من (31) فردا حيث قاموا بالإجابة على فقرات الاستبيان الكترونيا.

- **الفرع الثاني: أهداف الراسة:**

تهدف هذه الدراسة الى اسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني في الجزائر حول أثر الاختيارات المحاسبية على استراتيجيات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية.

- **الفرع الثالث: وصف خصائص عينة الدراسة:** فيما يلي سوف نتطرق الى دراسة خصائص مبحوثي عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية (الديموغرافية) كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم: 02 خصائص عينة الدراسة.

المتغيرات	العناصر		التكرار	النسبة المئوية %
النوع	ذكر		17	54.8
	أنثى		14	45.2
المؤهل العلمي	ليسانس		8	25.8
	ماستر		14	45.2
	دكتوراه		8	25.8
	أخرى		1	3.2
	محافظ حسابات		2	6.5
	مساعد محاسب		2	6.5
	رئيس مصلحة المالية و المحاسبة		4	12.9
	رئيس قسم المحاسبة		1	3.2
	محاسب		22	71
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات		16	51.6
	من 5 الى 15 سنة		13	41.9
	اكثر من 15 سنة		2	6.5

المصدر من اعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الدراسة.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة:

الفرع الأول: هيكل الاستبيان: من أجل قياس متغيرات الدراسة استخدمنا استمارة الاستبيان الالكترونية الأكثر تداولا و استعمالا في جمع البيانات اللازمة للدراسة المتعلقة بأثر الاختيارات المحاسبية على استراتيجيات ادارة ارباح المؤسسات الاقتصادية أين تم اعداده كالتالي:

- **محور البيانات العامة:** يشمل استبيان البيانات العامة على متغيرات النوع، المؤهل العلمي، الوظيفة و سنوات الخبرة المهنية
- **محور الاختيارات المحاسبية:** تضمن هذا الاستبيان 10 فقرات

- **محور ممارسات ادارة الأرباح:** و يشمل 10 فقرات
- **محور أثر الاختيارات المحاسبية على ممارسات ادارة الأرباح:** و شمل 10 فقرات ايضا.

الفرع الثاني: صدق و ثبات أداة الدراسة.

1/ مقياس الاستبيان لقد تم الاعتماد على مقياس ليكرت المكون من خمس درجات لتحديد أثر الاختيارات المحاسبية على استراتيجيات ادارة ارباح المؤسسات الاقتصادية:

جدول رقم 03 مقياس ليكرت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

المصدر من اعداد الطالب.

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولا باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية:

جدول رقم 04 اتجاه الرأي لمقياس ليكرت.

المتوسط المرجح	الاستجابة	المستوى
1.8-1	غير موافق بشدة	ضعيف جدا
2.6-1.8	غير موافق	ضعيف
3.4-2.6	محايد	متوسط
4.2-3.4	موافق	مرتفع
5.0-4.2	موافق جدا	مرتفع جدا

المصدر: من اعداد الطالب.

2/ مستوى الصدق:

محور الاختيارات المحاسبية : تم حساب صدق الاتساق الداخلي و الذي يوضح علاقة كل فقرة مع المحور.

جدول رقم: 05 يبين معامل بيرسون و مستوى الدلالة للمحور الاول.

رقم الفقرة	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
الفقرة 01	0.465**	0.008
الفقرة 02	0.466**	0.008
الفقرة 03	0.484**	0.006
الفقرة 04	0.668**	0.000
الفقرة 05	0.631**	0.000
الفقرة 06	0.565**	0.001
الفقرة 07	0.183	0.325
الفقرة 08	0.546**	0.001
الفقرة 09	0.353	0.051
الفقرة 10	0.339	0.062

المصدر من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ أن أغلب كل فقرات المحور الاول دالة معنويا عند مستوى دلالة 0.01 مع البعد التي تنتمي إليه ومنه نستنتج أن هذا المحور متسق داخليا و لصالح لمواصلة باقي مراحل التحليل

محور ممارسات ادارة الأرباح: تم حساب صدق الاتساق الداخلي و الذي يوضح علاقة كل فقرة مع المحور.

جدول رقم: 06 يبين معامل بيرسون و مستوى الدلالة المحور الثاني.

رقم الفقرة	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
الفقرة 01	0.657**	0.000
الفقرة 02	0.731**	0.000
الفقرة 03	0.786**	0.000
الفقرة 04	0.430*	0.016
الفقرة 05	0.673**	0.000
الفقرة 06	0.575**	0.001
الفقرة 07	0.218	0.238
الفقرة 08	0.368*	0.042
الفقرة 09	0.648**	0.000
الفقرة 10	0.676**	0.000

المصدر من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ أن أغلب فقرات المحور الاول دالة معنويا عند مستوى دلالة 0.01 مع البعد التي تنتمي إليه ومنه نستنتج أن هذا المحور متسق داخليا و لصالح لمواصلة باقي مراحل التحليل.

محور أثر الاختيارات المحاسبية على ممارسات ادارة الأرباح : تم حساب صدق الاتساق الداخلي و الذي يوضح علاقة كل فقرة مع المحور.

جدول رقم: 07 يبين معامل بيرسون و مستوى الدلالة المحور الثالث.

رقم الفقرة	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
الفقرة 01	0.542**	0.002
الفقرة 02	0.151	0.417
الفقرة 03	0.534**	0.002
الفقرة 04	0.330	0.070
الفقرة 05	0.620**	0.000
الفقرة 06	0.529**	0.002
الفقرة 07	0.734**	0.000
الفقرة 08	0.619**	0.000
الفقرة 09	0.515**	0.003
الفقرة 10	0.138	0.460

المصدر من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ أن أغلب فقرات المحور الاول دالة معنويا عند مستوى دلالة 0.01 مع البعد التي تنتمي إليه ومنه نستنتج أن هذا المحور متسق داخليا و لصالح لمواصلة باقي مراحل التحليل.

3/ مستوى الثبات:

تشير نتائج معامل الثبات (ألفا كرونباخ) إلى أن أداة الدراسة تتمتع بمستوى مقبول من الاتساق الداخلي. ففي محور الاختيارات المحاسبية، بلغ معامل الثبات قبل التعديل (0.610)، وهو دون الحد المقبول نسبيًا، مما استدعى حذف بعض الفقرات، فارتفع المعامل إلى (0.689) بعد تقليص عدد الفقرات من 10 إلى 7، ليقترب من الحد الأدنى المقبول (0.70). أما محور ممارسات إدارة الأرباح، فقد أظهر منذ البداية معامل ثبات مرتفعًا نسبيًا بلغ (0.791)، ما يدل على اتساق جيد ولم يتطلب أي تعديل. وبخصوص محور أثر الاختيارات المحاسبية على ممارسات إدارة الأرباح، فقد كان معامل الثبات الأولي (0.628)، وتم حذف ثلاث فقرات لتحسين الاتساق، حيث ارتفع المعامل إلى (0.705)، مما يشير إلى تحسن ملحوظ في الثبات. بشكل عام، تعكس هذه النتائج قبولًا لمستوى الثبات في جميع المحاور، خصوصًا بعد التعديلات، مما يدعم الاعتماد على الأداة لقياس المفاهيم قيد الدراسة

جدول رقم 08 يبين معامل ألفا كرونباخ

المحور	عدد الفقرات قبل التعديل	معامل الثبات ألفا كرونباخ	عدد الفقرات بع التعديل	معامل الثبات الفا كرونباخ بعد التعديل
محور الاختيارات المحاسبية	10	0.610	7	0.689
محور ممارسة إدارة الأرباح	10	0.791	/	/
محور اثر الاختيارات المحاسبية عاى ممارسة إدارة الأرباح	10	0.628	07	0.705

المصدر من اعداد الطالب بناء على نتائج الدراسة.

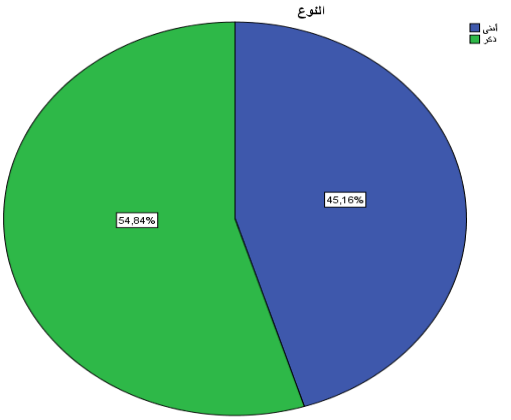
المبحث الثاني: النتائج و المناقشة.

المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة :

1/ النوع

تُظهر البيانات أن الذكور يمثلون النسبة الأكبر من أفراد العينة، حيث بلغت نسبتهم **54.8%**، مقابل **45.2%** للإناث. وهذا يشير إلى وجود تمثيل جيد لكلا الجنسين، مع غلبة طفيفة للذكور.

الشكل رقم 01 توزيع العينة حسب متغير النوع

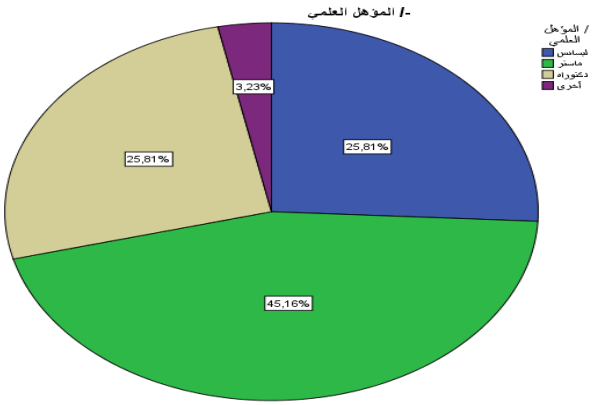


المصدر من اعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS

2/ المؤهل العلمي.

يتبيّن أن أغلب عينة الدراسة يحملون شهادة **الماستر** بنسبة **45.2%**، تليها شهادتا **الليسانس** و**الدكتوراه** بالتساوي بنسبة **25.8%** لكل منهما، بينما شكّلت فئة "أخرى" نسبة ضئيلة بلغت **3.2%**. يعكس هذا تنوعًا في المستويات الأكاديمية، مع تركّز ملحوظ في الشهادات العليا.

الشكل رقم 02 توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي.

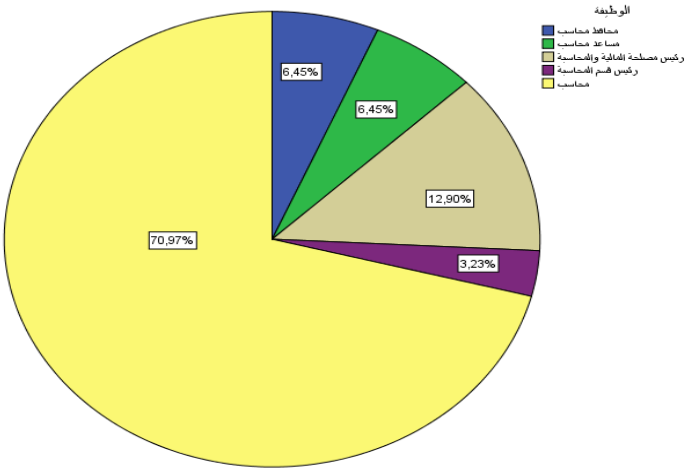


المصدر من اعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS

3/ الوظيفة

تُظهر النتائج أن غالبية المشاركين يشغلون منصب محاسب بنسبة 71%، تليهم فئة رئيس مصلحة المالية والمحاسبة بنسبة 12.9%، ثم كل من محافظ حسابات ومساعد محاسب بنسبة 6.5%لكل منهما، وأخيرًا رئيس قسم المحاسبة بنسبة **3.2%**. يشير هذا إلى أن العينة تتكون أساسًا من موظفين ممارسين للعمل المحاسبي بشكل مباشر.

الشكل رقم 03 توزيع العينة حسب متغير الوظيفة.

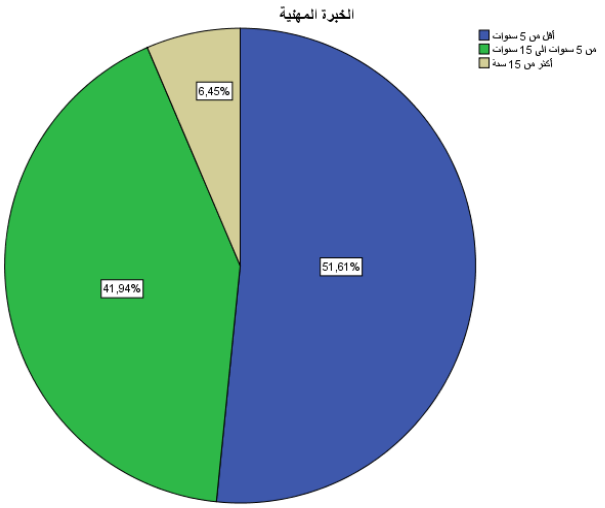


المصدر من اعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS

4/ الخبرة المهنية

يتضح أن غالبية المشاركين يتمتعون بخبرة تقل عن **5سنوات** بنسبة **51.6%**، تليها فئة الذين تتراوح خبرتهم بين **5إلى 15 سنة** بنسبة **41.9%**، بينما لم تتجاوز نسبة من لديهم أكثر من **15سنة** من الخبرة **6.5%**.مما يعكس أن أغلب أفراد العينة من الفئة المهنية الشابة أو المتوسطة الخبرة.

الشكل رقم 04 توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية.



المصدر من اعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS

المطلب الثاني: عرض النتائج و تحليلها.

الفرع الأول: تحليل محاور الاستبيان و مناقشتها:

عرض وتحليل البيانات المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة الخاصة بمحاور الاستبيان لتسهيل عملية التقييم لفرضيات الدراسة وتحليل النتائج كالتالي:

- **المحور الاول: الاختيارات المحاسبية**

تُظهر نتائج هذا المحور أن النظام المحاسبي المالي يتمتع بدرجة معتبرة من المرونة، حيث تسمح خصائصه بتبني اختيارات متعددة في معالجة نفس البنود المحاسبية. ويتضح ذلك من خلال المتوسطات المرتفعة في معظم العبارات، ما يدل على إدراك أفراد العينة لهذه المرونة وتأثيرها المحتمل على نوعية ومقارنة القوائم المالية.

- أعلى متوسطات سُجلت في العبارات (1) و(7) بمتوسط (4.03) وأهمية نسبية بلغت (80.6%) لكل منهما، مما يدل على اتفاق قوي من قبل أفراد العينة على أن النظام المحاسبي المالي:
  - يتيح حرية في المفاضلة بين مجموعة من البدائل المحاسبية.
  - يُلزم بالإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية المتبعة، ما يعزز من الشفافية والمصداقية.
- كذلك، جاءت العبارة (2) بمتوسط (4.00) وأهمية نسبية (80%)، مؤكدة على أن مرونة السياسات المحاسبية تُستخدم لاختيار البديل الأفضل، وهو ما يدعم الدور الإيجابي لهذه الاختيارات في تحسين الأداء المحاسبي.
- أما العبارة (6) (يسمح النظام المحاسبي المالي بالتغيير في طرق القياس المحاسبي وفقًا للمعايير الدولية) فقد حصلت على متوسط (3.68) وأهمية نسبية (73.6%)، مما يعكس إدراكًا لدى أفراد العينة بتأثر النظام المحاسبي بالتوجهات والمعايير الدولية.
- بالمقابل، سجلت العبارة (4) (تغيير طريقة تخصيص قسط الاهتلاك) أقل متوسط (3.19) وأقل أهمية نسبية (63.8%)، إضافة إلى أن الاتجاه كان محايدًا. وقد يُعزى ذلك إلى غموض أو اختلاف في تفسير هذه الممارسة بين أفراد العينة، أو إلى محدودية تطبيقها فعليًا داخل المؤسسات المعنية.
- من ناحية أخرى، تعكس العبارات (9) و(10) وعيًا واضحًا من طرف العينة بالآثار السلبية المحتملة لتعدد البدائل المحاسبية، إذ عبّروا عن موافقتهم على أن هذا التعدد قد يؤدي إلى إنتاج قوائم مالية ذات دلالات مختلفة، رغم تشابه الأحداث المالية (عبارة 9: متوسط 3.71، أهمية نسبية 74.2%)، ويُصعّب من عملية المقارنة بين تلك القوائم (عبارة 10: متوسط 3.55، أهمية نسبية 71.%)

كما تشير العبارة (8) إلى موافقة معتبرة على أن النظام المحاسبي المالي يتيح مرونة عند الاعتراف بالإيرادات والمصاريف غير العادية (متوسط 3.48، أهمية نسبية 69.6%)، ما يدعم فكرة التأثير المهني للحكم المحاسبي في ظل وجود استثناءات أو حالات غير متكررة

الاستنتاج العام:

بناءً على نتائج هذا المحور، يمكن القول إن أفراد العينة يُدركون المرونة الكبيرة التي يتيحها النظام المحاسبي المالي في ما يتعلق بالاختيارات المحاسبية. هذه المرونة تُعتبر سيفًا ذا حدين: فهي من جهة تساعد المؤسسات على تبني المعالجات الأنسب لطبيعة نشاطها، لكنها من جهة أخرى قد تؤدي إلى تباين في المعلومات

المحاسبية المعروضة، مما يُضعف من إمكانية المقارنة بين القوائم المالية المختلفة. وتبرز أهمية الإفصاح والالتزام بالمعايير الدولية كعاملين مساعدين في الحد من الآثار السلبية لهذا التعدد في البدائل.

الجول رقم 09 إجابات المستجوبين للمحور الأول للاستبيان المتعلق بالاختيارات المحاسبية.

رقم العبارة	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه	المستوى
1	يتيح النظام المحاسبي المالي حرية في المفاضلة بين مجموعة من الاختيارات المحاسبية لمعالجة نفس البند.	4,03	0,706	80,6	موافق	مرتفع
2	تسمح مرونة السياسات المحاسبية في اختيار البديل الافضل من الاختيارات المتاحة.	4	0,632	80	موافق	مرتفع
3	يسمح بالتغيير في الطرق و السياسات المحاسبية لغرض تحسين نوعية القوائم المالية.	3,58	0,848	71,6	موافق	مرتفع
4	استنادا للنظام المحاسبي المالي يمكن تغيير في طريقة تخصيص قسط الاهتلاك كل سنة.	3,19	1,195	63,8	محايد	متوسط
5	يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في اختيار بدائل تقييم المخزونات	3,55	0,925	71	موافق	مرتفع
6	يسمح النظام المحاسبي المالي وفقا للمعايير الدولية بالتغيير في طرق القياس المحاسبي.	3,68	0,791	73,6	موافق	مرتفع
7	يلزم النظام المحاسبي المالي بالإفصاح عن السياسات و الطرق المحاسبية المتبعة من طرق المؤسسة.	4,03	0,836	80,6	موافق	مرتفع
8	يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة عند الاعتراف بالإيرادات و المصاريف الغير عادية.	3,48	0,962	69,6	موافق	مرتفع
9	يساهم التعدد في الاختيارات المحاسبية في اشكالية انتاج قوائم مالية مختلفة في الدلالة المعلوماتية بالرغم من التشابه في الاحداث المالية و الاقتصادية.	3,71	0,864	74,2	موافق	مرتفع
10	تعدد الاختيارات المحاسبية ينتج عنه صعوبة في مقارنة القوائم المالية.	3,55	0,995	71	موافق	مرتفع

المصدر من اعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS

المحور الثاني : ممارسات ادارة الأرباح

تشير نتائج هذا المحور إلى إدراك عالٍ من قبل أفراد العينة لوجود ممارسات فعلية لإدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية، حيث جاءت جميع العبارات بتقديرات مرتفعة (متوسطات فوق 3.4، وأهمية نسبية فوق 68%)، مما يعكس اتفاقًا عامًا على أن إدارة الأرباح تُمارس فعليًا، وغالبًا ما تنطوي على تحريف متعمد للمعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف محددة.

- أعلى متوسط سُجل في العبارة (17): "يسهل ضعف نظام الرقابة والمراجعة الداخلية من زيادة في الممارسة غير القانونية لإدارة الأرباح" بمتوسط (4.13) وأهمية نسبية (82.6%)، ما يدل على اتفاق قوي بأن غياب الرقابة الداخلية الفعّالة يعد محفزًا رئيسيًا لممارسات إدارة الأرباح.
- تليها العبارة (14) بمتوسط (4.00) وأهمية نسبية (80%)، والتي تعكس اعتقاد العينة أن بعض المدراء يسعون إلى تضخيم الأرباح من خلال ممارسات تهدف لتحقيق مكاسب شكلية.
- أيضًا، نلاحظ اتفاقًا كبيرًا على أن مديري المؤسسات يمارسون إدارة الأرباح لأسباب متعددة، منها:

  - إخفاء الأداء الحقيقي للمؤسسة (عبارة 13: متوسط 3.77)
  - عدم ملاءمة بعض المبادئ والمعايير المحاسبية (عبارة 15: 3.74.(كتضخيم الأرباح أو تقليل الخسائر من خلال إدراج بنود وهمية (عبارة 18: 3.68)

- العبارات (11)، (12)، و(16) تؤكد أن أفراد العينة ينظرون إلى إدارة الأرباح على أنها تحريف متعمد، وتضليل مقصود، وأداة محتملة للغش الضريبي، حيث دارت المتوسطات بين (3.48) و(3.52)، وكلها تعكس مستوى موافقة مرتفعًا.
- أما العبارات (19) و(20)، فقد سجلت أقل المتوسطات في هذا المحور (3.42 و3.45 على التوالي)، لكنها ما تزال ضمن فئة "موافق – مرتفع"، مما يُظهر وعيًا بأن الإدارة قد تلجأ إلى التلاعب أو ترحيل النفقات لتفادي الإبلاغ عن الخسائر، حتى وإن كان ذلك بدرجة أقل وضوحًا مقارنة بباقي الممارسات.

الاستنتاج العام:

تكشف نتائج هذا المحور عن وعي مرتفع بين أفراد العينة بممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية، مع إدراك واضح بأن هذه الممارسات تتخذ أشكالًا متعددة، وتُستخدم لتحقيق أهداف تتعلق بتجميل الأداء المالي، تفادي الخسائر، أو حتى الغش الضريبي. وتُعد ضعف الرقابة الداخلية العامل الأبرز في تسهيل هذه الممارسات، كما يُنظر إلى إدارة الأرباح على أنها تحريف مقصود للبيانات المالية قد يُضلل المستخدمين، مما يطرح تساؤلات حول مدى مصداقية التقارير المالية في ظل هذه الممارسات.

جدول رقم 10 إجابات المستجوبين للمحور الثاني للاستبيان المتعلق بممارسات إدارة الأرباح.

رقم العبارة	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه	المستوى
11	تعد ممارسة ادارة الأرباح وسيلة تحريف متعمدة في تطبيق الطرق و السياسات المحاسبية.	3,52	0,926	70,4	موافق	مرتفع
12	تعتبر ادارة الأرباح وسيلة لتقديم معلومات مضللة لمستخدمي القوائم المالية	3,48	1,18	69,6	موافق	مرتفع
13	يلجا مدراء المؤسسات الاقتصادية الى ممارسة ادارة الأرباح لإخفاء الاداء و الربح الحقيقي للمؤسسة.	3,77	1,087	75,4	موافق	مرتفع
14	يسعى مدراء المؤسسات الاقتصادية من خلال بعض الممارسات الى تحقيق أرباح كبيرة.	4	0,73	80	موافق	مرتفع
15	يلجا مدراء المؤسسات الاقتصادية الى ممارسة ادارة الأرباح لعدم ملائمة بعض المبادئ و المعايير لسياساتهم المحاسبية المنتهجة.	3,74	0,93	74,8	موافق	مرتفع
16	تعد ادارة الأرباح وسيلة من وسائل الغش الضريبي.	3,52	0,926	70,4	موافق	مرتفع
17	يسهل ضعف نظام الرقابة و المراجعة الداخلية في المؤسسة من زيادة في الممارسة الغير قانونية لإدارة الأرباح.	4,13	0,67	82,6	موافق	مرتفع
18	تدرج الايرادات و المصاريف الوهمية لغرض تضخيم الأرباح أو تقليل الخسائر.	3,68	1,013	73,6	موافق	مرتفع
19	تتجنب ادارة المؤسسة التقرير عن الخسائر عن طريق التلاعب في بعض البنود.	3,42	0,958	68,4	موافق	مرتفع
20	يمكن للإدارة المؤسسة أن تقوم بتحويل نفقات معينة من فترة حالية الى فترات مستقبلية.	3,45	1,179	69	موافق	مرتفع

المصدر من اعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS

المحور الثالث: أثر الاختيارات المحاسبية على ممارسات ادارة الأرباح.

تشير النتائج عمومًا إلى اتفاق أفراد العينة على وجود علاقة واضحة بين السياسات والاختيارات المحاسبية وبين ممارسات إدارة الأرباح، حيث جاءت معظم العبارات في مستوى "موافق – مرتفع"، ما يدل على إدراك كبير لأثر التغييرات المحاسبية على النتائج المالية والتقارير.

أبرز النقاط المستخلصة:

- سجلت العبارة (28) أعلى متوسط (4.00) وأهمية نسبية (80%)، ما يعكس قناعة قوية لدى المجيبين بأن السوق المالي يمثل دافعًا رئيسيًا في اختيار السياسات المحاسبية بهدف تحسين صورة المؤسسة ورفع قيمة أسهمها. وهذا يدعم الرأي القائل إن الضغوط الخارجية تلعب دورًا في التوجه نحو إدارة الأرباح.
- كذلك، أظهرت العبارة (24) أن الاعتماد على طريقة القسط الثابت في اهتلاك الأصول يهدف إلى تحقيق أرباح مستقرة (متوسط 3.94، أهمية نسبية 78.8%)، ما يشير إلى أن المؤسسات توظف طرق الاهتلاك لخدمة أهداف تتعلق بالاستقرار الظاهري في الأداء المالي.
- العبارات (22)، (25)، و(26) تؤكد أن الممارسات المحاسبية المتغيرة، سواء في السياسات أو في تقييم المخزون، تؤثر مباشرة على الأرباح، حيث تراوحت المتوسطات بين (3.61 – 3.9)، ما يعكس وعي العينة بأن هذه الخيارات ليست محايدة تمامًا بل يمكن أن تُستخدم للتأثير على النتائج المالية.
- العبارة (21) تدعم هذا التوجه أيضًا، حيث يرى المشاركون أن تغيير السياسات المحاسبية يؤثر فعليًا على ممارسات إدارة الأرباح (متوسط 3.58، أهمية نسبية 71.6%).
- في المقابل، جاءت العبارة (29) بمستوى "محايد – متوسط" (متوسط 3.03، أهمية نسبية 60.6%)، وهي الأقل تقييمًا، ما يدل على تردد المشاركين أو عدم تأكدهم من مدى لجوء المؤسسات إلى تسجيل الإيرادات قبل موعد استحقاقها بشكل صريح، ربما بسبب صعوبة رصد هذه الممارسة أو قلة الشفافية فيها.

الاستنتاج العام للمحور

تؤكد نتائج هذا المحور أن الاختيارات المحاسبية تُعد أدوات فعالة قد تُستخدم عن قصد للتأثير على النتائج المالية للمؤسسات. ويظهر أن التغيرات في طرق الاهتلاك، تقييم المخزون، والاعتراف بالإيرادات تُستغل في توجيه الأرباح، ما يربط بوضوح بين هذه الاختيارات وممارسات إدارة الأرباح. كما أن الدوافع الخارجية مثل متطلبات السوق المالي تلعب دورًا في توجيه السياسات المحاسبية، وهو ما يعزز فكرة أن الإدارة لا تتخذ قراراتها المحاسبية بمعزل عن أهداف استراتيجية قد تشمل التلاعب بالمظهر المالي.

جدول رقم 11 إجابات المستجوبين للمحور الثالث للاستبيان المتعلق بأثر الاختيارات المحاسبية على ممارسات ادارة الأرباح

رقم العبارة	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه	المستوى
21	يأثر التغيير في السياسات المحاسبية على ممارسات ادارة الأرباح بالمؤسسات الاقتصادية.	3,58	0,807	71,6	موافق	مرتفع
22	تقوم المؤسسة بممارسة ادارة الأرباح وفق سياسات محاسبية تتفق مع المبادئ المحاسبية	3,9	0,7	78	موافق	مرتفع
23	الانتقال من طريقة الى أخرى في حساب أقساط الاهتلاك يأثر على أرباح المؤسسة.	3,55	1,028	71	موافق	مرتفع
24	من أجل إظهار أرباح شبه مستقرة فان المؤسسات تعتمد على طريقة القسط الثابت في اهتلاك الاصول الثابتة.	3,94	0,772	78,8	موافق	مرتفع
25	يأثر التغيير في طرق تقييم المخزونات على قيمة المخزون و بهذا يأثر على مقدار أرباح	3,68	0,653	73,6	موافق	مرتفع
26	باعتبار أسعار المخزون السلعي في تزايد مستمر و بالاعتماد على طريقة الوارد أولا الصادر أولا فهذا يساهم في زيادة الأرباح.	3,61	0,955	72,2	موافق	مرتفع
27	تأثر التغييرات في السياسات المحاسبية على قيمة أصول المؤسسة ة بدوره يأثر على أرباح المؤسسة	3,48	0,962	69,6	موافق	مرتفع
28	يعد السوق المالي أحد الدوافع التي تساهم في اختيار الطرق و السياسات المحاسبية من أجل اعطاء صورة جيدة للمؤسسة و الرفع من قيمة الاسهم المعروضة للبيع.	4	0,775	80	موافق	مرتفع
29	من أجل تعظيم الأرباح تقوم المؤسسات بتسجيل بالإيرادات قبل موعد استحقاقها.	3,03	1,11	60,6	محايد	متوسط
30	تتم استراتيجيات ادارة الأرباح بناء على مرونة الاختيارات و السياسات المحاسبية	3,9	0,651	78	موافق	مرتفع

المصدر من اعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS

الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة و مناقشتها.

1- تحليل الفرضية الأولى: هناك تأثير للاختيارات المحاسبية على استراتيجيات ادارة ارباح المؤسسات الاقتصادية.

جدول رقم 12 يمثل معامل الارتباط بيرسون.

		الاختيارات_المحاسبية	ممارسات_ادارة_الأرباح
الاختيارات_المحاسبية	Corrélation de Pearson	1	,331
	Sig. (bilatérale)		,069
	N	31	31
ممارسات_ادارة_الأرباح	Corrélation de Pearson	,331	1
	Sig. (bilatérale)	,069	
	N	31	31

المصدر من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات : SPSS

أظهرت نتائج تحليل الانحدار البسيط وجود علاقة ارتباط موجبة ضعيفة بين الاختيارات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح، حيث بلغ معامل الارتباط (R) قيمة قدرها (0.331)، وهو ما يدل على علاقة طردية ضعيفة. كما بلغ معامل التحديد(0.110) (R^2) ، ما يشير إلى أن 11% فقط من التباين في ممارسات إدارة الأرباح يمكن تفسيره من خلال الاختيارات المحاسبية. إلا أن نتائج اختبار ANOVA كشفت أن النموذج لا يتمتع بدلالة إحصائية قوية، حيث بلغت قيمة الدلالة(Sig.= 0.069) ، وهي أعلى من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وإن كانت قريبة منه. كما أظهرت معاملات الانحدار أن تأثير الاختيارات المحاسبية على ممارسات إدارة الأرباح كان إيجابيًا(B = 0.454) ، لكنه لم يكن معنويًا إحصائيًا .(Sig. = 0.069) وبناءً عليه، يمكن تأكيد الفرضية، بالرغم من الارتباط ضعيف.

جدول رقم 13 يمثل معامل الارتباط R

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,331[a]	,110	,079	,55031

المصدر من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

جدول رقم 14 يبين نتائج تحليل تباين ANOVA

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,082	1	1,082	3,572	,069[b]
	Résidu	8,782	29	,303		
	Total	9,864	30			

المصدر من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

2- تحليل الفرضية الثانية: هناك مرونة في المفاضلة بين الاختيارات المحاسبية لدى المؤسسات الاقتصادية تسمح لها بإدارة أرباحها.

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الاختيارات_المحاسبية	31	3,6806	,41827	,07512

أظهرت نتائج اختبار T لعينة واحدة أن متوسط تقييم أفراد العينة لمتغير "الاختيارات المحاسبية" بلغ 3.68، وهو أعلى بشكل معنوي إحصائيًا من القيمة المتوسطة المفترضة 3 (t = 9.060، df = 30، p < 0.001). يعكس هذا الفرق الإيجابي دلالة قوية على أن المشاركين في الدراسة يرون أن النظام المحاسبي المالي يتسم بمرونة كبيرة في المفاضلة بين مختلف الاختيارات المحاسبية، مما يتيح للمؤسسات الاقتصادية حرية أكبر في تبني السياسات والأساليب التي تناسبها. هذا يشير إلى وجود قدرة واضحة لدى المؤسسات على استخدام هذه المرونة في إدارة أرباحها وفقًا للاحتياجات والاستراتيجيات الخاصة بها. وعليه، يمكن القول إن هذه النتائج تدعم الفرضية القائلة بوجود مرونة في المفاضلة بين الاختيارات المحاسبية لدى المؤسسات، وهو ما يسهل عملية إدارة الأرباح ويعزز من التكيف مع المتغيرات الاقتصادية والمالية.

جدول رقم 15 نتائج الاختبار T

	Valeur du test = 3				
	T	df	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
الاختيارات_المحاسبية	9,060	30	,000	,68065	,5272

المصدر من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات : SPSS

الفرع الثالث: مناقشة الفرضيات:

من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها توصلنا الى الأثر الناجم للاختيارات المحاسبية على استراتيجيات ممارسة إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية وهذا من خلال تقصي وجهات نظر العينة المدروسة و كانت مناسبة لذلك و من أهم النتائج المتوصل اليها:

- من خلال تحليل نتائج الفرضية الأولى نستنتج أنه تم تأكيد الفرضية التي تقول أن هناك تأثير للاختيارات المحاسبية على استراتيجيات ادارة ارباح المؤسسات الاقتصادية و هذا راجع الى وجود علاقة ارتباط موجبة بين الاختيارات المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح و قد يكون هذا التأثير ايجابي أو سلبي و هذا يرجع للأهداف التي يسطرها المسيرين و المدراء.
- من خلال تحليل الفرضية الثانية نستنتج أن مجتمع الدراسة يؤيد فكرة المرونة في المفاضلة بين الاختيارات المحاسبية لدى المؤسسات الاقتصادية لإدارة أرباحها و هذا يشير إلى وجود قدرة واضحة لدى مدراء و مسيري المؤسسات على استخدام هذه المرونة في تحقيق أهدافهم.

خلاصة الفصل :

خلال هذا الفصل قمنا بعرض نتائج الدراسة التي تمثلت أساسا في أثر الاختيارات المحاسبية على استراتيجيات إدارة الأرباح المؤسسات الاقتصادية و للوصول الى تحديد هذا الأثر قمنا بإعداد استبيان شمل متغيرات الدراسة و استهدف عينة من المهنيين و العاملين في مجال المحاسبة لتقصي آرائهم و تحليلها حيث اثبتنا أنه يوجد اثر للاختيارات المحاسبية على استراتيجيات إدارة الأرباح لدى المؤسسات الاقتصادية.

الخاتمة

الخاتمة:

بعد الدراسة النظرية و التطبيقية لموضوع أثر الاختيارات المحاسبية على استراتيجيات إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية، اين تطرقنا في اول الدراسة الى الجانب النظري الذي احتوى على الاتجاه المعياري و الاتجاه الإيجابي في تفسير الاختيارات المحاسبية و المفاهيم الأساسية للسياسات المحاسبية و كما تطرقنا الى إدارة الأرباح و طرق و اساليبها و اثر السياسات المحاسبية على إدارة الرباح، وبتقصي مجموعة اراء عينة من العامليين و المهنيين البيئة الجزائرية لمعرفة وجهات نظرهم في محاور ومتغيرات موضوعنا، و اختبار الفرضيات من خلال ما تم عرضه سابقا و قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية تم اختبار الفرضيات و توصلنا الى النتائج التالية:

- تأثر الاختيارات المحاسبية على استراتيجيات إدارة الأرباح لدى المؤسسات الاقتصادية.
- يتيح النظام المالي المحاسبي مرونة في المفاضلة بين الاختيارات المحاسبية المتاحة لمعالجة نفس البند و بالتالي فتح المجال لمسيري و مدراء المؤسسات الاقتصادية للتلاعب في النتائج المحاسبية لتحقيق أهدافهم من خلال ممارستهم لإدارة الأرباح.
- تتخذ ممارسات إدارة الأرباح عدة أشكال منها ما يكون في صالح المؤسسة لتحسين الأداء المالي وتعزيز مكانتها في السوق و منها ما تكون تداعياتها سلبا على المؤسسة.
- من أسباب الممارسات السلبية لإدارة الأرباح بالمؤسسات الاقتصادية هو ضعف نظام الرقابة الداخلية.
- تعد إدارة الأرباح أداة تحريف مقصود للمعلومات المالية التي قد تضلل الاطراف المعنية و المستثمرين الحاليين و المتوقعين، مما يطرح تساؤلات حول مدى مصداقية التقارير المالية في ظل هذه الممارسات.
- للاختيارات المحاسبية تأثير ايجابي على ممارسات ادارة الارباح لكن التأثير السلبي يطغى على هذه الممارسات و ذلك راجع لاستغلال المدراء للمرونة التي يتيحها النظام المحاسبي المالي لتحقيق أهدافهم الشخصية.

التوصيات:

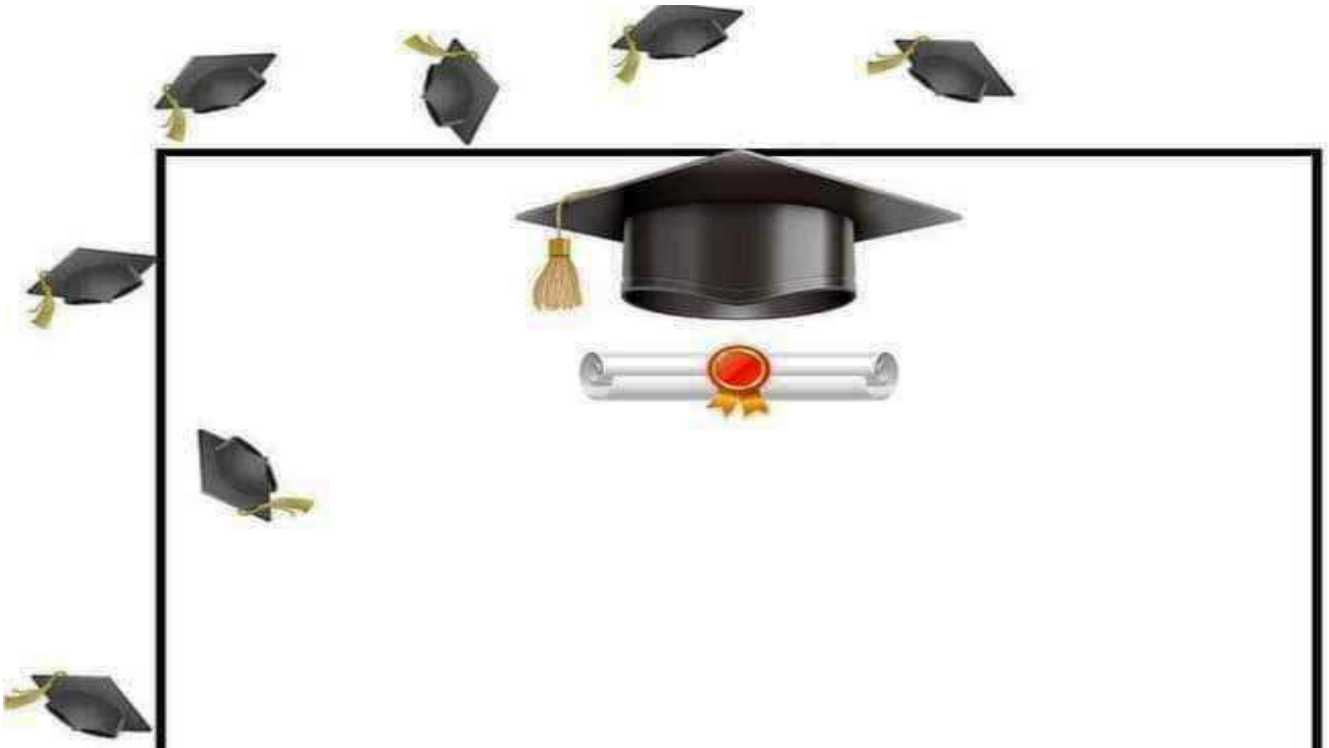
بناءا على الدراسة التي قمنا بها أثر الاختيارات المحاسبية على استراتيجيات إدارة الأرباح و النتائج المتحصل عليها تمكنا من وضع الاقتراحات و التوصيات التالية:

- الالتزام بالإفصاح عن السياسات و الطرق المحاسبية و عدم الانتقال من سياسة الى أخرى دون مبرر قد لا يكون في صالح المؤسسة الاقتصادية.
- تعزيز وسائل الرقابة الداخلية و تفعيل التدقيق الداخلي للحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.
- الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة عند اعداد القوائم المالية من أجل إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- ابتكار نماذج متعددة للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح تكون أكثر موثوقية.
- اتباع سياسات محاسبية في إعداد القوائم المالية تتصف بالشفافية و المصداقية.
- لابد من مسايرة التطور المحاسبي و العمل بالمعايير المحاسبية الدولية معلومات مالية موثوقة و شفافة.

آفاق الدراسة:

بما أن الاختيارات المحاسبية و ممارسات إدارة الأرباح تعتبر من المواضيع الهامة و الأكثر شيوعا لا يمكن تغطية جميع الجوانب في دراسة واحدة لذا نقترح بعض الجوانب التي يكمن التطرق لها ممستقبلا:

- تأثير ممارسات إدارة الأرباح على الميزانية الجبائية.
- قابلية مقارنة القوائم المالية في ظل ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية



قائمة المصادر و المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، الأردن-عمان،.2004.
- عبد العزيز علوان العزعزي، كتاب الجرد و التسويات الجردية، دراسات في المحاسبة المالية (2)،سنة 2006.
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج الجزائر،السنة2009.
- عباس مهدي الشيرازي، كتاب نظرية المحاسبة، الطبعة 01، السنة 1990، دار ذات السلاسل للطباعة والنشر و التوزيع، دولة الكويت.

المذكرات:

- عثير سليمان، مرونة اختيار و تطبيق السياسات المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة تخرج طور الدكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، قسم علوم التسيير، سنة 2016-2017.
- كيموش بلال، البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة و أثرها على قيمة المؤسسة " دراسة مجموعة من المؤسسات الجزائرية، الفرنسية و الانجليزية، رسالة دكتوراه، جامعة سطيف 1، سنة 2016.
- لوالبية فوزي، محددات ادارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية و المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتورة، جامعة أحمد دراية أدرار الجزائر، شعبة العلوم المالية و المحاسبية، تخصص مالية المؤسسة، السنة 2020 .
- بريش خالد، ممارسة الادارة لأساليب ادارة الأرباح و أثرها على جودة الأرباح المحاسبية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، قسم العلوم التجارية، سنة 2020.
- ولعة أمينة، كفاءة نظام حوكمة الشركات و أثرها على ممارسة ادارة الأرباح في ظل بيئة الاعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم المالية و المحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، سنة 2021.
- ابراهيم أحمد محمد النعاس، ادارة الأرباح المحاسبية و العوامل المؤثرة عليها في شركات المساهمة الليبية، مذكرة تخرج ماجستير، جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، سنة 2014
- كاردار اسماعيل حمد، دور ادارة الأرباح في جودة المعلومات المحاسبية "دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الادنى، كلية العلوم الاقتصادية و الادارية، قسم المالية و المحاسبية، نقوسيا 2021.
- طواهير صالح، العوامل المؤثرة على ممارسة ادارة الأرباح لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح، قسم العلوم المالية و المحاسبية، تخصص محاسبة و تدقيق، السنة 2020
- قرميط حفصية و طيبي هالة، دراسة العوامل المؤثرة على السياسات المحاسبية في المؤسسة، مذكرة تخرج ماستر، السنة 2020/2019.
- أونيسي ريان، جبايلي نور، أثر البدائل و الخيارات المحاسبية على نوعية القوائم المالية في الشركات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة تخرج ماستر، جامعة أم البواقي سنة 2024.
- تمار أيمن و شنين عبد البديع، أثر مرونة السياسات المحاسبية على ادارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح، قسم العلوم المالية و المحاسبية، السنة 2024.

المجلات:

- أستاذ. بالرقي تيجاني، موقف المنهج المعياري و المنهج الايجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 05 سنة 2005.
- جبر ابراهيم الداعور و أ. محسن نواف عابد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة، في سوق فلسطين للأوراق المالية، مجلة الجامعة الاسلامية، العدد 1 المجلد 17، جامعة، جامعة الازهر غزة السنة 2009.
- فؤاد صديقي سلوك ادارة الأرباح في الكيانات الاقتصادية الجزائرية في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الباحث، العدد 15، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، سنة2015.
- محمد معتصم إبراهيم حمد، اسماعيل محمد النجيب، بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان، سنة 2015.
- د بلال كيموش الاطار النظري للدراسات المحاسبية المرتكزة على البدائل المحاسبية، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية و الادارية، العدد الاول، المجلد الاول سنة 2018.
- مهارة لويزة، محددات ادارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد 1 المجلد 6، جامعة ملود معمري تيزي وزو الجزائر، السنة 2022.
- أمينة فداوي، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الاستراتيجية و التنمية، العدد 5 المجلد 3، جامعة مستغانم الجزائر.

الملتقيات:

- بوكساني رشيد و آخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد و التأييد في ظل توجه المعايير المحاسبة الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، الملتقى الدولي الاول، حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي السنة 2010.

الجرائد الرسمية:

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، المرسوم التنفيذي رقم08 - 156 ، المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 ، المؤرخ في 2007/11/25 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 27 الصادر بتار يخ 2008/05/28.

المراجع باللغة الاجنبية:

المذكرات:

- Samira Demaria,Les choix D’options Comptables Lors de la premier application des normes IAS/IFRS thèse doctorat, institut D’administration des entreprises, sciences de gestion,2008.
- Bensabeur-slimane asma, Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algériennes lors de l’adoption du SCF, thèse doctorat, Faculté des Sciences Economiques, des Sciences de Gestion et des Sciences Commerciales, Management des Organisations,2015/2016

المجلات:

- Jean François casta, Théorie positive de la comptabilité, encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, B Colasse, paris année 2009.

الملاحق

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

تخصص محاسبة و جباية

استمارة الاستبيان

السلام عليكم تحية طيبة و بعد

سيدي الفاضل سيدتي الفاضلة

لي الشرف أن أضع بين أيديكم استمارة الاستبيان كأداة لجمع المعلومات المتعلقة بدراستنا لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر أكاديمي تخصص محاسبة و جباية و ذلك من خلال دراسة بحثنا العلمي تحت عنوان:

أثر الاختيارات المحاسبية على استراتيجيات ادارة ارباح المؤسسات الاقتصادية.

وقد تم إعداد هذا الاستبيان بغية الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب العملي للبحث والتي تهدف إلى معرفة أثر تعدد الاختيارات المحاسبية على ممارسات ادارة الأرباح من طرف مسيري المؤسسات الاقتصادية.

لذ ا نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان بعناية وموضوعية، من أجل التوصّل إلى النتائج التي تخدم أهداف هذا البحث، ونؤكد لكم أن المعلومات التي سنحصل عليها ستعامل بسرية ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

مع خالص الشكر و الامتنان لتعاونكم و استجابتكم.

الطالب:بسيط أحمد

المحور الاول: خاص بالبيانات العامة.

الرجاء وضع علامة (X) في الخامة المناسبة:

1-/ النوع: ذكر ☐ أنثى ☐

2-/ المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐

3-/ الوظيفة:

خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐ مساعد محاسب ☐

رئيس مصلحة المالية و المحاسبة ☐ رئيس قسم المحاسبة ☐ محاسب ☐

مساعد محاسب ☐

4-/ الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات الى 15 سنوات ☐ أكثر من 15 ☐ .

المحور الثاني: الاختيارات المحاسبية.

الرقم	البيان	موافق	غير موافق	محايد
1	يتيح النظام المحاسبي المالي حرية في المفاضلة بين مجموعة من الاختيارات المحاسبية لمعالجة نفس البند.			
2	تسمح مرونة السياسات المحاسبية في اختيار البديل الافضل من الاختيارات المتاحة.			
3	يسمح بالتغيير في الطرق و السياسات المحاسبية لغرض تحسين نوعية القوائم المالية.			
4	استناداللنظام المحاسبي المالي يمكن تغيير في طريقة تخصيص قسط الاهتلاك كل سنة.			
5	يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في اختيار بدائل تقييم المخزونات			
6	يسمح النظام المحاسبي المالي وفقا للمعايير الدولية بالتغيير في طرق القياس المحاسبي.			
7	يلزمالنظام المحاسبي الماليبالإفصاح عن السياسات و الطرق المحاسبية المتبعة من طرق المؤسسة.			
8	يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة عند الاعتراف بالإيرادات و المصاريف الغير عادية.			
09	يساهم التعدد في الاختيارات المحاسبية في اشكالية انتاج قوائم مالية مختلفة في الدلالة المعلوماتية بالرغم من التشابه في الاحداث المالية و الاقتصادية.			
10	تعدد الاختيارات المحاسبية ينتج عنه صعوبة في مقارنة القوائم المالية.			

المحور الثالث:ممارسات ادارة الأرباح.

الرقم	البيان	موافق	غير موافق	محايد
1	تعد ممارسة ادارة الأرباح وسيلة تحريفمتعمدة في تطبيق الطرق و السياسات المحاسبية.			
2	تعتبر ادارة الأرباح وسيلةلتقديم معلومات مضللة لمستخدمي القوائم المالية			
3	يلجا مدراء المؤسسات الاقتصادية الى ممارسة ادارة الأرباح لإخفاءالاداء و الربح الحقيقي للمؤسسة.			
4	يسعى مدراء المؤسسات الاقتصادية من خلال بعض الممارسات الى تحقيق أرباح كبيرة.			
5	يلجا مدراء المؤسسات الاقتصادية الى ممارسة ادارة الأرباحلعدم ملائمة بعض المبادئ و المعايير لسياساتهم المحاسبية المنتهجة.			
6	تعد ادارة الأرباح وسيلة من وسائل الغش الضريبي.			
7	يسهل ضعف نظام الرقابة و المراجعة الداخلية في المؤسسة من زيادة في الممارسة الغير قانونية لإدارة الأرباح.			
8	تدرج الايرادات و المصاريف الوهمية لغرض تضخيم الأرباح أو تقليل الخسائر.			
09	تتجنب ادارة المؤسسة التقرير عن الخسائر عن طريق التلاعب في بعض البنود.			
10	يمكن للإدارة المؤسسة أن تقوم بتحويل نفقات معينة من فترةحالية الى فترات مستقبلية.			

المحور الرابع:أثر الاختيارات المحاسبية على ممارسات ادارة الأرباح.

الرقم	البيان	موافق	غير موافق	محايد
1	يأثر التغيير في السياسات المحاسبية على ممارسات ادارة الأرباح بالمؤسسات الاقتصادية.			
2	تقوم المؤسسة بممارسة ادارة الأرباح وفق سياسات محاسبية تتفق مع المبادئ المحاسبية			
3	الانتقال من طريقة الى أخرى في حساب أقساط الاهتلاك يأثر على أرباح المؤسسة.			
4	من أجل إظهار أرباح شبه مستقرة فان المؤسسات تعتمد على طريقة القسط الثابت في اهتلاك الاصول الثابتة.			
5	يأثر التغيير في طرق تقييم المخزونات على قيمة المخزون و بهذا يأثر على مقدار أرباح			
6	باعتبار أسعار المخزون السلعي في تزايد مستمر وبالاعتماد على طريقة الوارد أولا الصادر أولا فهذا يساهم في زيادة الأرباح.			
7	تأثر التغييرات في السياسات المحاسبية على قيمة أصول المؤسسة ة بدوره يؤثر على أرباح المؤسسة			
8	يعد السوق المالي أحد الدوافع التي تساهم في اختيار الطرق و السياسات المحاسبية من أجل اعطاء صورة جيدة للمؤسسة والرفع من قيمة الاسهم المعروضة للبيع.			
9	من أجل تعظيم الأرباح تقوم المؤسسات بتسجيل بالإيرادات قبل موعد استحقاقها.			
10	تتم استراتيجيات ادارة الأرباح بناء على مرونة الاختيارات و السياسات المحاسبية.			

جزيل الشكر والامتنان على قبولكم الإجابة على الاستبيان