



جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة
الرقم التسلسلي:/2026

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

فرع: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية مؤسسة

المذكرة موسومة بـ:

العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

دراسة حالة شركة Somiphos تبسة

إشراف الأستاذة:

- أ.د. عز ايزية سارة

من إعداد:

- براكشي نجلاء

- زمال لينة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
عبد الكريم زرفاوي	أستاذ	رئيس
سارة عز ايزية	أستاذ	مشرفا ومقررا
حنان دريد	أستاذ	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2025-2026



شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، نتقدم بأسمى عبارات
الشكر والتقدير لكل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا
العمل المتواضع.

نتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى الأستاذة المشرفة عازيزية
سارة، على توجيهاتها القيّمة، وصبرها، ونصائحها العلمية التي
كانت خير سند لنا طوال فترة إعداد هذه المذكرة، فجزاها الله
عنا كل خير.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع أساتذة القسم الذين
ساهموا في تكويننا العلمي طيلة مشوارنا الدراسي.
ولا يفوتنا أن نتقدم بالشكر والتقدير إلى الأنسة أسماء ورغي
على مساعدتها لنا وتعاونها معنا داخل المؤسسة التي أجرينا
بها التربص، وعلى حسن الاستقبال والتوجيه، مما ساهم في
تسهيل إنجاز دراستنا الميدانية.

وفي الأخير، نتوجه بالشكر لكل من مدّ لنا يد العون والدعم ولو
بكلمة طيبة، ونسأل الله التوفيق والسداد للجميع.



إهداء

قال تعالى :

بسم الله الرحمن الرحيم .

{يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ رُوحَاتٍ}

صدق الله العظيم.

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والذي اعانني ووفقني لاتمام
بدا العمل بعد رحلة طويلة من الاجتهاد والتعب والسهو لم تكن سهلة لكنها كانت مليئة بالامل و الطموح
✓الى نفسي

الى تلك الروح التي تعبت كثيرا وصبرت كثيرا لكنها لم تستسلم أبدا لأن الوصول بعد التعب له طعم لا ينسى
إلى من قاومت الضغط لكي تصل إلى هذا اليوم فالأحلام الجميلة تستحق السعي والكفاح
✓أمي الغالية

هذي ثمرة تخرجني هذا إلى من كانت سببا في نجاحي بعد الله عزوجل إلى من سهرت الليالي من أجلى
نحملت التعب والدعاء والخوف في كل خطوة من حياتي إلى أغلى انسانة في الوجود أُمي الحبيبة التي
لا تكفي الكلمات لوصف فضلها ومكانتها في قلبي فجزاك الله خيرا وحفظك الله لي نعمة لا تزول
✓أبي الغالي:

إلى ذلك الرجل العظيم الذي علمني الكفاح والصبر وتحمل المسؤولية الذي كان سندي وفخري والذي لم
يبخل عني يوما بالنصيحة او الدعم وكلماته الطيبة لي في هذي الدنيا فلك مني كل الحب والاحترام
وأسأل الله أن يديمك تاجا فوق الرأس .

✓ إلى إخواتي (وسيم.سيف) وأخواتي (سولاف.بتول.غفران.اية.ماريا) خالتي العزيزة إلى عائلتي
الكبيرة رون استثناء إلى كل قريب دعمني ولو بكلمة طيبة او دعوة صادقة لكم مني خالص الامتناء
والتقدير

✓ إلى شريكات الدرب الطويل صديقات العمر (إكرام.ملاك .تسنيم.بشرى.سهيلة)

✓ إلى زميلاتي وصديقاتي ورفيقات المشوار اللواتي شاركني أيام الدراسة بتعبها وذكرياتها
(لينة.شيماء.اية.نبيلة.شفاء.سارة.مريم.هيبة.نورة.اميمة.انصاف)

وفي هذه اللحظة الجميلة لايسعني إلا إن أحمد الله سبحانه و تعالى على فضله العظيم
وأسأله أن يجعل هذا العمل خالسا لوجهه الكريم

نجلأ





إهداء

الحمد لله الذي وفقني للوصول إلى هذه اللحظة الجميلة، أهدي هذا النجاح أولاً إلى نفسي شكراً لأنك صبرت، وتعبت، ولم تستسلمي رغم كل الضغوطات. كنت قوية أكثر مما كنت تظنين، واليوم تستحقين هذا الفخر والنجاح بكل جدارة.

كما أهدي هذا النجاح ثانياً لأبي العزيز، الذي كان سندي الحقيقي في كل خطوة، تعب من أجلي ووقف معي في أصعب اللحظات دون أن يمل أو يتخلى عني، كان يؤمن بي دائماً ويدفعني للأفضل بكل حب وفخر. أبي، مهما كتبت من كلمات فلن توفيك حقك، فهذا النجاح هو ثمرة تعبك ودعمك قبل أن يكون ثمرة جهدي، حفظك الله لي دائماً.

وإلى أمي الغالية، شكراً لدعواتك وصبرك الدائم، كنت دائماً مصدر راحتي وقوتي. والشكر الخاص إلى صديقتي الغالية صفية، التي كانت إلى جانبي دائماً، دعمتني في لحظات التعب والضغط، وشاركتني تفاصيل هذا المشوار بكل حب وصدق، فوجودك كان نعمة جميلة في حياتي، ولن أنسى وقفتك معي أبداً، أتمنى لك كل الفرح والسعادة كما أتمنى أن تبقى صداقتنا أجمل ما كسبته في هذه الرحلة وفي حياتي.

كما أتوجه بخالص الشكر والامتنان إلى صديقاتي العزيزات، نجلاء، آية، شفاء، شيماء، نبيلة، مريم، سارة، هبة، نورة، أميمة، انصاف اللواتي شاركنني أجمل وأصعب اللحظات خلال مسيرتي الدراسية، شكراً لكل كلمة تشجيع، ولكل موقف جميل، ولكل ذكرى ستبقى محفورة في قلبي، فقد كنتم خير الرفقة وخير السند.

لينة



المخلص:

استهدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية، حيث يمثل مجتمع عينة الدراسة في شركة مناجم الفوسفات تبسة، حيث تم الاعتماد على أداة الاستبيان لجمع البيانات، حيث تم توزيع 30 استبيان على موظفي الشركة واسترجاعها كاملة وصالحة للتحليل، اتبعت الباحثين المنهج الوصفي التحليلي والإحصاء الوصفي التحليلي كأدوات إحصائية في جمع وتحليل البيانات، وبرنامج (SPSS) لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة وذلك بتطبيق بعض الأدوات منها المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، ألفا كرونباخ، واختبار T.TEST. ومعامل الارتباط سيرمان، أظهرت نتائج الدراسة أن العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية ضعيفة، كما أن وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وجودة القوائم المالية، وفي المقابل لم تسجل علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح بالمستحقات وجودة القوائم المالية، كما توصلت هذه الدراسات إلى أن ممارسات إدارة الأرباح سواء من خلال التلاعب بالمستحقات أو عبر الأنشطة الحقيقية تعد من العوامل التي تضعف مصداقية التقارير المالية وتؤثر على قرارات مستخدميها، كما أوصت بضرورة الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية لما لها من دور في تحسين شفافية ومصادقية القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: إدارة الأرباح، جودة القوائم المالية، إدارة الأرباح بالمستحقات، إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

Abstract:

The study aimed to examine the relationship between earnings management practices and the quality of financial statements. The study sample consisted of employees of the Tebessa Phosphate Mines Company. A questionnaire was adopted as the primary data collection tool, whereby 30 questionnaires were distributed to the company's employees and all were retrieved and found suitable for statistical analysis.

The researchers relied on the descriptive-analytical approach and used descriptive and analytical statistical methods to collect and analyze the data. Furthermore, the Statistical Package for Social Sciences (SPSS) was employed to measure the relationship between the study variables through the application of several statistical tools, including the arithmetic mean, standard deviation, Cronbach's Alpha, T-test, Spearman correlation coefficient.

The findings revealed that the relationship between earnings management practices and the quality of financial statements was weak. The results also indicated the existence of a statistically significant positive correlation between real activities earnings management and the quality of financial statements. Conversely, no statistically significant relationship was found between accrual-based earnings management and the quality of financial statements. The study further concluded that earnings management practices, whether through accrual manipulation or through real activities manipulation, are among the factors that undermine the credibility of financial reports and influence the decisions of their users. In addition, the study recommended adherence to international accounting standards due to their significant role in enhancing the transparency and credibility of financial statements.

Keywords: Earnings Management, Financial Statement Quality, Accrual-Based Earnings Management, Real Activities Earnings Management.

فهرس المحتويات

الفهرس العام

الصفحة	المحتويات
/	شكر وعرفان
/	الإهداء
/	الملخص
I	فهرس المحتويات
IV	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
I	قائمة المختصرات
أ-د	المقدمة العامة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية لإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية	
6	مقدمة الفصل
7	المبحث الأول: الإطار النظري حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية
7	المطلب الأول: مفهوم إدارة الأرباح
11	المطلب الثاني: الممارسات والأساليب المتبعة في إدارة الأرباح
15	المطلب الثالث: مفهوم جودة القوائم المالية
20	المطلب الرابع: مقاييس جودة القوائم المالية ومعايير تقييمها
24	المبحث الثاني: الدراسات السابقة وتقييمها
24	المطلب الأول: الدراسات السابقة
29	المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة
32	المطلب الثالث: الدراسة الحالية وعلاقتها بالدراسات السابقة
35	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات تبسة	
37	مقدمة الفصل
38	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية
38	المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة مناجم الفوسفات

43	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
43	المطلب الثالث: أداة الدراسة والبرامج المستخدمة
45	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها
45	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة
56	المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
59	المطلب الثالث: مناقشة فرضيات الدراسة
61	خلاصة الفصل الثاني
63	الخاتمة العامة
/	قائمة المراجع
/	الملاحق

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	تحليل الدراسات العربية السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية	31
2	تحليل الدراسات الأجنبية السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية	32
3	عينة الدراسة	43
4	مقياس الاستبيان	45
5	تفاصيل توزيع الاستمارة	46
6	نسبة مصداقية الاستبيان	46
7	يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	47
8	يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص	48
9	يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	49
10	يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	50
11	نسبة مصداقية الاستبيان لعبارات المحور الأول	51
12	ممارسات إدارة الأرباح	51
13	نسبة مصداقية الاستبيان لعبارات المحور الثاني	54
14	جودة القوائم المالية	54
15	الإحصائيات الوصفية	56
16	معامل الارتباط بين المتغيرين	56
17	اختبار T للعينات المرتبطة	57

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات	42
2	نموذج الدراسة	44
3	دائرة نسبية تمثل متغير المؤهل العلمي	47
4	دائرة نسبية تمثل متغير التخصص	48
5	دائرة نسبية تمثل متغير الوظيفة	49
6	دائرة نسبية تمثل متغير الخبرة	50

قائمة المختصرات

فهرس المختصرات

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الأجنبية	الاختصارات
إدارة الأرباح	Earnings Management	EM
جودة التقارير المالية	Financial Reporting Quality	FRQ
القوائم المالية	Financial Statements	FS

المقدمة

تمهيد

تعد القوائم المالية من أهم مخرجات النظام المحاسبي، إذ تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المالية التي تعتمد عليها مختلف المستخدمين مل المستثمرين المقرضين والإدارة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وتعكس هذه القوائم الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها خلال فترة زمنية معينة، الأمر الذي يجعل من جودة القوائم المالية عاملاً أساسياً لضمان مصداقية المعلومات المحاسبية وموثوقيتها غير أن التطورات التي شهدتها بيئة الأعمال وزيادة حدة المنافسة بين مختلف الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، قد تدفع بعض الإدارات إلى التدخل في إعداد التقارير المالية من خلال ما يعرف بممارسات إدارة الأرباح وذلك بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم المالية على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي.

غير أن البيئة المحاسبية المعاصرة تتسم بدرجة معينة من المرونة التي تمنح الإدارة القدرة على ممارسة ما يعرف بإدارة الأرباح أي تدخل الإدارة بشكل متعمد في عملية إعداد التقارير المالية بهدف تعديل النتائج المالية وفق أهداف محددة، سواء كانت تتعلق بتحقيق صورة أفضل للأداء المالي، أو لتلبية توقعات المستثمرين، أو الامتثال لشروط تعاقدية أو حتى تحقيق حوافز مرتبطة بالأداء.

ومع ذلك تواجه الشركات أحياناً ضغوطاً متزايدة لتحقيق أهداف مالية معينة سواء لتلبية توقعات السوق أو لتحسين صورة الإدارة أمام المستثمرين أو لتعظيم المكاسب الشخصية للمديرين.

1. إشكالية الدراسة

من أجل معرفة العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم في المؤسسة الاقتصادية، وعليه يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى طبيعة العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية في شركة مناجم الفوسفات تبسة؟ ويندرج من الإشكالية الرئيسية للدراسة الأسئلة الفرعية التالية:

- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات إدارة الأرباح بأسلوب المستحقات وجودة القوائم المالية في شركة مناجم الفوسفات تبسة؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات إدارة الأرباح باستخدام الأنشطة الحقيقية وجودة القوائم المالية في شركة مناجم الفوسفات تبسة؟

2. فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية في شركة مناجم الفوسفات تبسة.

الفرضية الفرعية الأولى

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات إدارة الأرباح بأسلوب المستحقات وجودة القوائم المالية في شركة مناجم الفوسفات تبسة.

الفرضية الفرعية الثانية

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات إدارة الأرباح باستخدام الأنشطة الحقيقية وجودة القوائم المالية.

3. متغيرات الدراسة

- متغير مستقل: ممارسات إدارة الأرباح؛
- متغير تابع: جودة القوائم المالية.

4. مبررات اختيار موضوع الدراسة

الأسباب الذاتية

- رغبة الطلبة في إثراء رصيدهم المعرفي وإفادة كل من له إتمام بهذا الموضوع؛
- حداثة الموضوع باعتباره نقطة فاصلة ومهمة؛
- إثراء مكتبة الجامعة بمثل هذه المواضيع لما لا تأثر على القائمين بشؤون ولاية تبسة؛
- محاولة إعطاء فكرة ومعلومات لعمل ممارسات إدارة الأرباح في شركة وعلاقتها بجودة القوائم المالية.

5. أهداف الدراسة

تتبع هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- معرفة أساليب ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية؛
 - إبراز العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية.
- بالإضافة إلى:

- تحديد العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح بأسلوب المستحقات على جودة القوائم المالية في شركة الفوسفات للمناجم ولاية تبسة؛
- تحديد العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح بأسلوب الأنشطة الحقيقية على جودة القوائم المالية في شركة الفوسفات للمناجم ولاية تبسة.

6. أهمية الدراسة

- إبراز الجوانب النظرية والتطبيقية للموضوع محل الدراسة وإرساء إطار نظري وتطبيقي يستمد كيانه من واقع شركة الفوسفات للمناجم ولاية تبسة؛
- كما تتجلى أهمية الدراسة من خلال إبراز العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية؛
- معرفة أثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية.

7. حدود الدراسة

- **حدود مكانية:** تناولت هذه الدراسة واحد من أهم الشركات الاقتصادية وهي شركة الفوسفات للمناجم ولاية تبسة.
- **حدود زمنية:** تمت الدراسة الميدانية خلال السنة الجامعية (2026/2025) خلال الفترة من 2026/01/18 إلى 2026/02/18 وذلك حرص على أن تكون المعلومات جيدة ودقيقة للدراسة.

8. منهجية الدراسة

- تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي بالنسبة للجانب النظري أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال تصميمي استبيان وتحليل نتائجه.

9. مرجعية الدراسة

- بالنسبة للجانب النظري تم القيام بالاستعانة بمجموعة من المذكرات دكتوراه وماجستير والمقالات والمجلات باللغة العربية والأجنبية في مجال إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية وكذلك الاعتماد على مجموعة من الدراسات السابقة العربية والأجنبية، أما بالنسبة للجانب التطبيقي تم الاستعانة ببرامج إحصائية لمعالجة معطيات من خلال تطور الاستبيان تم توزيعه على عينة من موظفي الشركة ومن ثم معالجته إحصائياً.

10. صعوبات الدراسات

- نقص المراجع الخاصة بالدراسة؛
- صعوبة فهم الموضوع في مكان الدراسة.

11. هيكل الدراسة

كأي دراسة سواء نظرية أو تطبيقية لابد من وجود خطة واضحة من أجل ضبط العمل ويتمثل هيكل الدراسة فيما يلي:

مقدمة عامة: تم فيها عرض إشكالية الدراسة الرئيسية وأسئلتها الفرعية وفرضياتها.

- **الفصل الأول:** سوف يتم التطرق في هذا الفصل إلى الأدبيات النظرية حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى 2 مباحث المبحث الأول حول الإطار النظري لإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية والذي تم تقسيمه إلى 4 مطالب، أما المبحث الثاني فقد كان حول أهم الدراسات السابقة.

- **الفصل الثاني:** والذي سوف يكون تطبيقيا حيث سوف يتم إسقاط ما تم ذكره في الجانب النظري من خلال تحليل الاستبيان ونتائجه الذي يمكن التوصل إلى معرفة آراء عينة الدراسة حول الموضوع والتفصيل في كيفية التعرض لأحداث الدراسة والبرامج المستخدمة من ثم عرض النتائج وتحليلها ومناقشة فرضيات هذه الدراسة.

- **خاتمة:** سيتم فيها عرض نتائج نظرية ونتائج تطبيقية وتوصيات.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية لإدارة

الأرباح وجودة القوائم المالية

تمهيد

تعتبر الإدارة العنصر الرئيسي لإعداد القوائم المالية بالاعتماد على المعلومات المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والمعايير المحاسبية، إلا أن ضعف الأنظمة والشغرات الموجودة على مستوياتها تعطي إدارة المؤسسات مرونة لممارسة تقديراتهم الشخصية في بعض عناصر التقارير المالية كتأثيرهم على مستوى الربح المستهدف لتحقيق غايتهم الخاصة، وينتج عن هذا إلحاق الضرر بقرارات الأطراف ذات المصلحة بنشاط المؤسسة وهنا تكون أمام ظاهرة إدارة الأرباح، ومن خلال هذا الفصل سنحاول الربط بين كل من ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية من أجل استنتاج أثر علاقة ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية مع إبراز الممارسات الشائعة في استخدام القوائم المالية، ولذا تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

➤ **المبحث الأول: الإطار النظري حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية؛**

➤ **المبحث الثاني: الدراسات السابقة وتقييمها.**

المبحث الأول: الإطار النظري حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

لقد كان لإدارة الأرباح أهمية كبيرة من قبل مستخدمي القوائم المالية والباحثين كونها أداة للتلاعب والغش، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى: مفهوم إدارة الأرباح، عوامل ودوافع والأساليب والممارسات، بالإضافة إلى مفهوم جودة القوائم المالية (أهمية وخصائص وعوامل مؤثرة).

المطلب الأول: مفهوم إدارة الأرباح

تعد إدارة الأرباح أحد أبرز الموضوعات التي استحوذت على اهتمام الباحثين في المحاسبة والمالية، نظرا لارتباطها المباشر بجودة المعلومات المالية وشفافية التقارير المحاسبية، حيث يقوم من خلالها القائمون على إدارة الشركة بتوظيف مرونة السياسات المحاسبية أو اتخاذ قرارات تشغيلية بهدف تعديل الأرباح المعلنة في القوائم المالية، وفي هذا المطلب سيتم التطرق لأهم المفاهيم المرتبطة بإدارة الأرباح.

أولاً: مفهوم إدارة الأرباح

إن الحديث عن إدارة الأرباح يوجه بالدرجة الأولى لإعطاء مفهوم شامل لها، أهدافها، عواملها، وكذا التعرف على دوافعها.

1- تعريف إدارة الأرباح

من بين تعريفات إدارة الأرباح ما يلي:

تعريف 01: تعريف أمينة فداوي 2014: إدارة الأرباح على أنها ممارسات معتمدة تتبعها الإدارة عند إعداد التقارير المالية للشركة مستغلة المرونة المحاسبية والسلطة التقديرية الممنوحة لها لتقدير بعض عناصر التقارير المالية بقصد التأثير على أرباح الشركة أو بالنقصان. كما تعرف أنها التدخل المعتمد من قبل الإدارة في التقرير المالي للوصول إلى مبلغ معين محدد مسبقاً، تم وضعه بمعرفة الإدارة أو عن طريق تنبؤات المحللين الماليين أو لتحقيق دخل مستقر.¹

¹ إسماعيل قزال، صونيا زحاف، أحلام قزال، قياس اتجاه ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة الجزائرية، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد 04، المجلد 05، 2019، ص: 148.

تعريف 02: حيث يعرفها وولكر إن إدارة الأرباح هي استخدام السلطة التقديرية الإدارية، الخيارات المحاسبية وخيارات الإبلاغ عن الأرباح والقرارات الاقتصادية الحقيقية للتأثير على كيفية انعكاس الأحداث الاقتصادية الأساسية في واحد أو أكثر من آليات حساب الأرباح.¹

ومما سبق يمكن القول أن إدارة الأرباح هي: تدخل معتمد من قبل إدارة الشركة في عملية إعداد التقارير والقوائم المالية، بهدف عرض أرباح أو نتائج مالية تختلف عن الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة. أو بمعنى آخر يمكن القول أن إدارة الأرباح هي تدخل مدروس من المديرين في عملية إعداد التقارير المالية لإتاحة صورة مالية تجعل المؤسسة تبدو أكثر ربحية أو استقرارا مما هي عليه فعليا.

2- عوامل إدارة الأرباح

هناك العديد من العوامل التي تؤدي إلى قيام إدارة المؤسسة بإدارة الأرباح، فيما يلي سنتناول هذه العوامل:²

- الغموض في القواعد المحاسبية

إن مهمة مجلس معايير المحاسبة المالية الذي صدر سنة 1973 هو صياغة إطار نظري تمهيدا للنظرية المحاسبية، فالهدف الأساسي من وضع هذا الإطار هو حل المشكلات الجديدة بسرعة أكبر، وتعد المعايير والقواعد والإجراءات المحاسبية القاعدة الأساس في هذا الإطار، إن التشريعات والقواعد المحاسبية التي توضع لتوجيه التطبيق المحاسبي غالبا ما تصاغ بشكل غامض ومرن، وأنها تهدف فقط إلى تضيق الخيارات المتوفرة، كما أنها تتطلب الاستخدام المتسق للإجراءات المحاسبية، لكنها في الواقع تتطوي على معالجات محاسبية مختلفة لمسألة محاسبية واحدة، وبذلك فإنها تقسح المجال لممارسة إدارة الأرباح، فالتطبيق العلمي المحاسبي لا يمكن أن يخلو من التحيز الشخصي بين المحاسبين والممارسين، ومن أمثلة ذلك الإبلاغ عن المخزون بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، واستخدام قيد التحفظ في تأجيل الاعتراف بالدخل، لكن الاعتراف بالخسائر بصورة مباشرة.

¹ بن عمارة عبد الغني، تقييم مداخل قياس ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال الجزائرية، دراسة تطبيقية على مجموعة من الشركات الناشطة في بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2023، ص: 5.

² سمية قحموش، دور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2023، ص: 83—84.

- التقدم في التكنولوجيا أو في أساليب الأعمال

إن التكنولوجيا وأساليب الأعمال تتقدم بشكل أسرع من التشريع والقواعد المحاسبية، وأن المحاسبة كحقل معرفي اجتماعي تتأخر عن طريق الأعمال التي تتقدم بشكل سريع، وفي غياب التشريعات والقواعد المحاسبية المواكبة لتلك التطورات لم يكن هناك أمام الممارسين المحاسبين خياراً سوى استخدام طرق إدارة الأرباح عن القضايا التي تنشأ جراء التطورات التكنولوجية وأساليب الأعمال، ومن أمثلة ذلك أن الأدوات المالية عندما ظهرت لم تكن هناك معايير تحكم عملية تطبيق إجراءاتها، لذا خضعت للحكم الشخصي للمحاسبين في ذلك الوقت.

- الراية الحمراء

يشير مفهوم الراية الحمراء (Red Flag) إلى الضعف في إستراتيجية حوكمة المؤسسات وإجراءات الرقابة الداخلية، والمشكلات في أسلوب أو نمط الإدارة (Managements style)، فضلاً عن تطبيق ممارسات لا تتوافق مع المعايير المحاسبية ومشكلات مالية تواجهها المؤسسة، فعلى الرغم من أن حوكمة المؤسسات وجدت لحل مشكلات الوكالة وللحد من عمليات الفساد المالي والإداري، إلا أن الآليات الضعيفة للحوكمة تؤدي إلى ضعف تطبيقها، وبذلك يسمح للإدارة بممارسة إدارة الأرباح والعكس صحيح بالنسبة لحوكمة المؤسسات الجيدة.

3- دوافع إدارة الأرباح

لإدارة الأرباح دوافع هامة يمكن تحديدها على النحو الآتي: الدافع الانتهازي، ودافع كفاءة الشركة، وفيما يلي بيان لكل منهما:¹

- الدافع الانتهازي

ويقصد بالدافع الانتهازي الدافع الناشئ بفعل تحقيق منافع ذاتية مختصة بالإدارة، حيث تلعب إدارة الأرباح أثراً جوهرياً على المركز الحقيقي للشركة.

- دافع كفاءة الشركة

¹ علي قبلان عبد ربه الشواور، أثر إدارة الأرباح على الأداء المالي مقاساً في معدل العائد على الأصول والقيمة الاقتصادية المضافة في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، رسالة مقدمة لاستكمال شهادة الماجستير في المحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2019، ص ص: 16-17.

ويقصد به الدافع الناشئ بفعل تأثير الإدارة على من يستخدم المعلومات المحاسبية عن طريق بين كفاءة الشركة، مما يحقق التوازن بين درجة المخاطرة وبين العائد من أجل المحافظة على استمرارية وديمومة الشركة ضمن أجواء المنافسة الموجودة.

إضافة إلى هذه الدوافع يوجد دوافع أخرى، وتتمثل فيما يلي:¹

- الدوافع المتعلقة بتوقعات وتقييم السوق المالي

أشارت بعض الدراسات إلى أن الاستخدام السائد للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين والمحللين الماليين للمساعدة في تقييم الأسهم، يمكن أن يولد دافعا أو حافزا للمديرين للتلاعب بالأرباح، وذلك محاولة منهم للتأثير على أداء سعر الأسهم في المدى القصير، ومن ذلك دراسة (Dechow et al,1995) ودراسة (Scott,2003) ودراسة (Coles,2006).

- الدوافع التعاقدية

تستخدم البيانات المحاسبية للمساعدة في رصد وتنظيم العقود بين الشركة والملاك المتعدين، حيث تنشأ عقود المكافآت الإدارية الصريحة والضمنية للملاءمة بين مصالح الإدارة وبين أصحاب المصالح الأخرى (Scott,2003).

- الدوافع التنظيمية

بينت الدراسات أنه كلما زادت احتمالات تعرض الشركة إلى ضغوطات خارجية وتدخلات من قبل الحكومة لجأت إدارة الشركات إلى تبني سياسات محاسبية تظهر مستويات منخفضة من الربحية (Stolowy et al,2004).

تعد إدارة الأرباح من المواضيع الحديثة في المحاسبة المالية، حيث تشير إلى قيام الإدارة بالتدخل المتعمد في عملية إعداد التقارير المالية باستعمال المرونة التي تسمح بها المعايير المحاسبية، تسعى الإدارة إلى ممارسة إدارة الأرباح لعدة دوافع من أهمها تحقيق استقرار الأرباح، تحسين صورة المؤسسة أمام المستثمرين والمقرضين، تجنب الخسائر أو انخفاض الأرباح، كما تتأثر إدارة الأرباح بعدة عوامل منها الغموض في القواعد المحاسبية أيضا التقدم في تكنولوجيا أو في أساليب الأعمال.

المطلب الثاني: الممارسات والأساليب المتبعة في إدارة الأرباح

¹ خالد محمد اللوزي، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم دراسة اختيارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان، رسالة مقدمة لاستكمال شهادة الماجستير في المحاسبة، تخصص المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2013، ص: 12.

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

أولاً: ممارسات إدارة الأرباح

تتجسد ممارسات إدارة الأرباح في كل القوائم المالية التي تعدها المؤسسة، وذلك لتحقيق نتائج أو تأثيرات معينة على بنود هذه القوائم خدمة الغايات متعددة، ويمكن تصنيف ممارسات إدارة الأرباح على أساس القوائم المالية التي تطبق فيها كما يلي:¹

- **حسب النتائج (قائمة الدخل):** يمكن للإدارة أن تمارس سياسات إدارة الأرباح في مجال التلاعب بأرقام الدخل والتي تخص على سبيل المثال:

- الاعتراف بالإيراد بشكل مبكر والاعتراف بإيرادات مزيفة؛
 - زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة؛
 - نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قائمة، وتشمل رسمة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية، إضافة إلى اهتلاك بشكل بطيء جداً؛
 - نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة؛
 - نقل المصاريف المستقبلية إلى فترة المحاسبة الحالية.
- **الميزانية: (قائمة المركز المالي):** هي القائمة التي تطالها ممارسات إدارة الأرباح من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات منها:²

- **الخزينة (النقدية):** يتم التلاعب ببند النقدية عن طريق عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيد، وكذلك التلاعب بأسعار الصرف المعتمدة في ترجمة النقد المتوفر من العملات الأجنبية.
- **الزبائن (المدينون):** عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصصة للديون المشكوك في تحصيلها.
- **المخزون:** التلاعب في أسعار تقييمها والتغير غير المبرر عن طريق المستخدمة لتقييم المخزون.

¹ بريش خالد، ممارسة الإدارة لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، أطروحة دكتوراه تخصص دراسات محاسبية وجبائية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الجزائر 3، 2019-2020، ص: 23.

² المرجع نفسه، ص: 24-25.

• **التبثبات العينية (المادية):** عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمته في الميزانية أو إعادة تقييمها بهدف تضخيم قيمها، فضلا عن التلاعب بنسب الاهتلاك.

• **التبثبات المعنوية:** المبالغة في تقييم بنودها مثل العلامات التجارية والاعتراف بها بما يخالف القواعد المحاسبية.

• **الالتزامات الطويلة الأجل:** الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية واستخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.

- **قائمة التدفقات النقدية:** تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات النقدية والمدفوعات خلال فترة زمنية معينة.

بالإضافة إلى هذه الممارسات يوجد أيضا ما يلي:¹

- **قائمة تغيرات حقوق الملكية**

نص المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) بأن تقوم المؤسسة بعرض قائمة التغيرات حقوق الملكية كجزء منفصل في القوائم المالية، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة إلى بنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل، وأحيانا يتم عرض المكاسب والخسائر ضمن قائمة معترف بها كقائمة بديلة عن قائمة التغيرات في حقوق الملكية وتمثل جزءا منها.

ثانيا: الأساليب المتبعة في إدارة الأرباح

تعدد أساليب إدارة الأرباح للتأثير على أرقام الأرباح المحققة وذلك من أجل الوصول إلى أهداف، حيث أن الإدارة بحكم مسؤوليتها عن تسيير نشاط الوحدة وإعداد التقارير المالية، يتبين العديد من الطرق والأساليب التي تستطيع من خلالها التأثير على نتائج المؤسسة ومركزها المالي بالصورة التي تراها مناسبة لنجد الأساليب التالية:²

¹ محمد بلقايد خمول، إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019-2020، ص: 57.

² سمية قموش، مرجع سبق ذكره، ص ص: 113-114.

- محاسبة الاستحواذ

هي عملية تخصيص جزء كبير من مصاريف الاقتناء والامتلاك ضمن آليات السعر المدفوع لغرض عملية اقتناء وحدات أن اقتصادية لسنوات مقبلة، وتتضمن مصاريف سنة الامتلاك مصاريف عملية البحث والتطوير، وقد تم تعديل المعايير المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما GAAP سنة 2001 بحيث ألزمت المؤسسات باستخدام طريقة الشراء Purchase method كطريقة وحيدة في محاسبة الاستحواذ وتم إلغاء طريقة المصالح المشتركة Doaling of interests.

بالإضافة إلى أن تنوع الأساليب التي تستخدمها الإدارة في ممارسات إدارة الأرباح بين تلك القرارات التي تتعلق بأنشطة الإنتاج وتخفيض بعض المصروفات الاختيارية والمبيعات، بهدف تعديل الإيرادات أو المصروفات المتوقعة والتي تعتمد على مرونة التي تنتجها المعايير المحاسبية، ويتم تناول هذين الأسلوبين على النحو التالي:

1- الأسلوب الحقيقي لإدارة الأرباح

يمكن لإدارة المنشأة ممارسة إدارة الربحية الحقيقية من خلال التحكم في توقيت بعض الأنشطة أو العمليات سواء كانت تتعلق بالإنتاج أو المصروفات أو المبيعات كما يلي:¹

1-1- إدارة المبيعات

تعتبر إدارة المبيعات أحد أساليب إدارة الأرباح الحقيقية، حيث يمكن للإدارة رفع معدلات المبيعات قرب نهاية السنة وذلك عن طريق تقديم خصومات سعرية عالية على المبيعات، أو زيادة فترة الائتمان الممنوحة للعملاء عن البيع الأجل أو تخفيض معدلات الفائدة على المبيعات الآجلة، ويؤدي هذا بطبيعة الحال إلى زيادة حجم المبيعات لهذه الفترة ومن ثم انعكاسه بشكل إيجابي على الدخل ويترتب عن ذلك انخفاض التدفقات النقدية الداخلية، وهذا يعني أنه في حالة عدم قدرة للمنشأة على تعويض ذلك من خلال زيادة نسبة الخصم على مشترياتها.

1-2- إدارة المصروفات الاختيارية

تستطيع إدارة المنشأة التأثير على الأرباح من خلال التحكم في المصروفات الاختيارية مثل (مصروفات البحوث والتطوير، والإعلان والصيانة، والمصروفات الإدارية والعمومية) والتخفيض أو الزيادة في هذه البنود

¹ جمال أحمد حسن وآخرون، آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة نظرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، المجلد 37، 2023، ص ص: 208-209.

يؤثر إيجابيا أو سلبيا على التدفقات النقدية إذا كانت تدفع نقدا، وفي حالة عدم دفعها نقدا فإن ذلك يؤدي إلى زيادة أو نقص بند الدائنين.

3-1- إدارة الإنتاج

تتمكن المؤسسات الاقتصادية من التلاعب بالأرباح المعلن عنها في القوائم المالية من خلال زيادة في حجم الإنتاج بشكل غير طبيعي، يمكن أن تؤدي إلى زيادة التكاليف التشغيلية وتقليل الربحية على المدى الطويل، حيث تقوم المؤسسات بزيادة الإنتاج لتقليل تكلفة البضاعة المباعة لكل وحدة واحدة مما يعزز الأرباح المبلغ عنها، ومع ذلك يمكن أن تؤدي ذلك إلى زيادة المخزون بشكل مفرط مما يؤدي إلى تراكم المخزون، ما يزيد من مخاطر التلف وانخفاض القبض السوقية للمخزون أيضا أن زيادة الإنتاج يؤدي إلى زيادة تكاليف التخزين، حيث أن تخزين كميات كبيرة من المنتجات يتطلب مساحات تخزين إضافية وتكاليف أكبر.¹

2- أسلوب المستحقات

هي قيام المديرين بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي تؤثر بشكل جوهري على الأرباح المعلنة وذلك وفق المعايير المحاسبية المتعارف عليها، وينقسم أسلوب المستحقات إلى ما يلي:²

1-2- المستحقات الاختيارية

تعرف المستحقات الاختيارية على أنها ذلك الجزء من المستحقات الإجمالية التي تعتمد على التقدير والحكم الشخصي، وهذه الأخيرة هي التي تمكن الإدارة من التلاعب في الأرباح وهي من أهم المقاييس المستخدمة لإدارة الأرباح.

وتنشأ المستحقات الاختيارية نتيجة اختيار المؤسسة بين البدائل المحاسبية المتاحة بهدف زيادة أو تخفيض الأرباح، فمعظم المؤسسات تقوم بزيادة أو تخفيض المستحقات المتعلقة بحسابات التحصيل على حسابات العملاء والمخزونات (مؤونات تدني قيمة المخزون)، فالمستحقات الاختيارية تمثل الفجوة أو المجال الذي يتم استغلاله من طرف الإدارة للتأثير على محتوى القوائم المالية، وتعتبر دليل على مدى ممارسة المسيرين لإدارة الأرباح.

¹ سائل عبد الرزاق، العوامل المحددة لممارسات إدارة الأرباح الحقيقية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2025/2024، ص: 36.

² بولعراس حمزة، سليمان عاصم، مساهمة جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح بالمستحقات والأنشطة الحقيقية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة خنشلة، المجلد 7، العدد 02، 2022، ص: 54-55.

2-2- المستحقات غير الاختيارية

يقصد بها التعديلات على التدفقات النقدية للشركة والمفروضة بواسطة المعايير المحاسبية، أي أنه عبارة عن استخدام أساس الاستحقاق بشكل طبيعي لمقابلة الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة دون محاولة الإدارة استخدام حكمها الشخصي في تطبيق هذا الأساس لتحقيق منفعة خاصة.

تشير ممارسات إدارة الأرباح إلى الأساليب التي تعتمد عليها الإدارة للتأثير على نتائج الأعمال المعلنة بهدف تحقيق أهداف معينة أو إعطاء صورة مالية مرغوبة عن المؤسسة، تنقسم أساليب إدارة الأرباح إلى نوعين أساسيين يتمثل الأول في إدارة الأرباح باستخدام أسلوب المستحقات وذلك من خلال التلاعب بالتقديرات المحاسبية، أما بالنسبة إلى النوع أو الأسلوب الثاني هو إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية الذي يتم عبر اتخاذ قرارات تشغيلية فعلية كزيادة المبيعات تخفيض المصاريف الاختيارية أو تغيير مستوى الإنتاج بالإضافة إلى محاسبة الاستحواذ.

المطلب الثالث: مفهوم جودة القوائم المالية

بما أن مصطلح جودة القوائم المالية يعد من الموضوعات التي نالت اهتمام الباحثين، يعود ذلك إلى الانهيارات التي مست أشهر الشركات العالمية الكبرى، حيث أصبح عنصر الجودة في القوائم المالية مطلب جميع فئات مستخدمي القوائم المالية أو التقارير المالية، فنال بذلك مكانة خاصة في ساحة المحاسبة. ولإحاطة بهذا المفهوم سوف ندرج فيما يلي مفهوم وأهمية والعوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية، بالإضافة إلى خصائص.

أولاً: تعريف جودة القوائم المالية

يعد مفهوم جودة القوائم المالية من المفاهيم الفلسفية الأكثر جدلاً لنجد العديد من التعاريف من بينها:

- التعريف الأول

يعبر عن مجموعة من الخصائص المحددة والتي تضبط عملية إعداد القوائم المالية والبيانات التي تحتويها بالشكل الذي يعزز من تلبية احتياجات جميع الفئات ذات الاهتمام والعلاقة، حيث يعبر مفهوم جودة القوائم المالية على مجموعة من الخصائص التي تتضمن الملائمة والتمثيل الصادق، بالإضافة القابلية للمقارنة والقابلية للفهم والتوقيت المناسب.¹

¹ إسلام كامل سعيد الزبيدي، العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية للمنشآت المتوسطة والصغيرة في فلسطين، أطروحة ماجستير، جامعة النجاح الوطني نابلس، فلسطين، 2023، ص: 04.

- التعريف الثاني

وعرفت على أنها: "ما تتسم به القوائم المالية من الشفافية والإفصاح في المعلومات التي تعكس حقيقة المركز المالي والأرباح الحقيقية والمتوقعة للشركة بما يتفق مع أهداف واحتياجات المستثمرين".¹

- التعريف الثالث

يقصد بجودة القوائم المالية مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية ومدى تحقيقها من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تكون خالية من التحيز والتحريف والتضليل، وأن تعد وفق مجموعة من المعايير القانونية والمهنية والرقابية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها.²

ومن هنا يمكن تعريف شامل للتعريف التالية: "تعرف جودة القوائم المالية بأنها مدى تغيير القوائم المالية عن الواقع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة بشكل صادق وموضوعي، بحيث تكون المعلومات المحاسبية المقدمة مفهومة وملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة، وقابلة للتحقيق وتلبي احتياجات مستخدميها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، كما تعكس جودة القوائم المالية درجة الالتزام بالمعايير المحاسبية المعتمدة وخلو المعلومات من التحريفات الجوهرية والأخطاء والتلاعب".

ثانياً: أهمية جودة القوائم المالية

تتبع أهمية جودة القوائم المالية من جودة المعلومات المالية المعروضة فيها، حيث يساعد الإفصاح عن معلومات ذات جودة عالية على:³

- تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المصالح الداخلية للمنشأة والخارجية لها على رأسهم المستثمرين، حيث يتسنى للإدارة بحكم موقعها الداخلي للمنشأة الحصول على كافة المعلومات التي تلبي حاجاتها الأمر الذي يصعب تحقيقه بالنسبة للمستخدمين؛
- تخفيض تكاليف الوكالة بين أصحاب المصالح الداخلية والخارجية المختلفة كنتيجة لزيادة قدرة المستثمرين على مراقبة أنشطة الإدارة من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات؛

¹ رحمة غزالي، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية، أطروحة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، 2020/2019، ص: 06.

² نعيمة مجيرت، دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات، مجلة الأحياء، المدرسة العليا للاقتصاد، وهران، المجلد 25، العدد 37، 2025، ص: 275.

³ أمينة حفصة، أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2022/2021، ص: 22.

- تتيح للمساهمين اجراء موازنة سليمة بين العائد والمخاطر على الاستثمار في شركة ودراسة الفرص الاستثمارية وتحديد تلك التي تساهم في خلق القيمة، وبالتالي تشجيع تدفق رأس المال سواء النقدي أو البشري اتجاه القطاعات المتوقع أن عوائدها ستكون مرتفعة وبعيدا عن القطاعات ذات الأداء السيئ المتوقع.

بالإضافة إلى ما يلي من أهمية جودة القوائم المالية:¹

- أداة يمكن أن يستخدمها المستثمرون والدائنون في عملية صنع القرار؛
 - تسمح بالتنبؤ الصحيح حول الأداء المستقبلي للشركة؛
 - تساعد الشركة في اتخاذ قرارات استثمارية فعالة؛
 - تخفيض من الطرق التي تلجأ إليها الشركة من أجل تقليل الأرباح لغرض تجنب الضرائب.
- ومنه نستنتج أن جودة القوائم المالية عنصرا أساسيا في تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية تساعد الإدارة والمستثمرين والدائنين على اتخاذ القرارات الرشيدة، فكلما كانت قوائم مالية صادقة وشفافة زادت ثقة المستخدمين في المؤسسة.

ثالثا: خصائص جودة القوائم المالية

نجد مجموعة من خصائص محددة يلتزم أن تتصف بها المعلومات المحاسبية لتحقيق الجودة في التقارير المالية منها:²

- خاصية ملائمة المعلومات

يقصد بها وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المحاسبية، والهدف من إنتاجها أي قدرة المعلومات المحاسبية على مساعدة المستفيدين الخارجين الذي يمتلكون جزء من حقوق الملكية للشركة من اتخاذ القرارات المتعلقة بالاحتفاظ بالعلاقة الحالية للشركة أو تغيير، وأن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة بالقرار المتخذ ويجب أن تكون مؤثرة في القرار.

¹ خلال عايدة، بلقاضي بلقاسم، دور لجنة المراجعة في زيادة جودة القوائم المالية وقياسها باستخدام نموذج millor، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة محمد بوقرة بومرداس، المجلد 08، العدد 02، 2024، ص: 265.

² محمد حيدر موسى شعن، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، أطروحة ماجستير تخصص المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامي بغزة، 2017، ص: 48.

- خاصية الثقة (التمثيل الصادق)

يفترض أن تتصف المعلومات المحاسبية المنتجة بدرجة عالية من الثقة، ويتفق جل علماء المحاسبة أنه يقتضي للرقى بدرجة الثقة بالمعلومة أن تكون خالية من الأخطاء المعتمدة أن لا تكون منحازة ولا تتأثر بسلوك وطباع منتجها.

- خاصية القابلية للفهم

هي المعلومات المعروضة ببساطة ووضوح ودقة وبدون تعقيد، ولا تحتل تأويلين في معناها، حيث تتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة القوائم المالية وكيفية عرضها وكذلك على قدرات من يستخدمونها وثقافتهم.¹

بالإضافة إلى مجموعة أخرى من الخصائص تتصف بها جودة القوائم المالية وهي كالتالي:²

- خاصية الحياد

يجب أن تتصف المعلومات المعروضة في القوائم المالية بالحياد والخلو من التحيز، حيث تتصف بالمصداقية ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفاً.

- خاصية الاكتمال

من أجل أن تتصف بالمصداقية يجب أن تكون المعلومات في القوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة، أي أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبهذا تصبح غير صادقة وغير ملائمة.

¹ أمينة حفاصة، عباس فرحات، جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معيار التقارير المالية الدولية IAS/IFRS، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، المجلد 11، العدد 2، 2018، ص: 90.

² مسعود كسكس، التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في بيئة المحاسبة الجزائرية، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة غرداية، 2021/2020، ص: 26.

بالإضافة إلى خاصية أخرى تتميز بها جودة القوائم المالية هي:¹

– خاصية قابلية المقارنة

يكون أمام مستخدمي الكشف المالية بصفة عامة والمستثمرين بصفة خاصة فرص استثمار وإقراض متعددة، ويجب أن يكون مستخدمو الكشف المالية قادرين على إجراء مقارنات لهذه الكشف لعدة فترات زمنية مختلفة.

رابعاً: العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية

يمكن تحديد العوامل المتحركة والمؤثرة في جودة القوائم المالية كما يلي:²

– العوامل البيئية

هي الظروف والعوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، والشفافية والقانونية والتقنية وتكنولوجيا المعلومات المحيطة بالنظام، والتي تعد ذات تأثير على تحقيق أهدافه باعتبار نظام المعلومات نظم مفتوحة تؤثر وتتأثر بالبيئة.

– العوامل التنظيمية

تتمثل في أي عمل يتم من خلاله تنظيم المهام وتحديد الوظائف للعاملين وبيان نظام تبادل المعلومات، وتحديد آليات التنسيق وأنماط التفاعل اللازمة بين الأقسام المختلفة والعاملين فيها.

– العوامل الثقافية والاجتماعية

تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والشفافية أحدث مراحل التطور المحاسبي والتي تتطلب نموذجاً محاسبياً مبني على أساس من القيم الاجتماعية السائدة في الزمن والمكان، ويتطلب نموذج المحاسبة الاجتماعية التوسع في القياس المحاسبي، حيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية، وتمثل فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية.

¹ بن قطيب علي، خطاب دلالي، أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، مجلة البحوث في العلوم المالية، جامعة تيارت وقسنطينة، المجلد 4، العدد 01، 2019، ص: 6.

² راميار رزكاز أحمد، دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية، المجلد 7، العدد 2، 2021، ص: 552-553.

– العوامل السلوكية لمعدي ومستخدمي نظام المعلومات

التي تتمثل في الجوانب السلوكية لمعدي ومستخدمي نظام المعلومات والطرق التي يتم بها تشغيل المعلومات، ومحاولة تفهم طبيعة احتياجات الأطراف المختلفة من المعلومات مثل تعارض مصالح الأفراد في احتياجاتهم من المعلومات.

ومنه نستنتج أن جودة القوائم المالية لا تعتمد فقط على الجوانب الفنية بل هي نتيجة تفاعل عوامل تنظيمية وتقنية واجتماعية سلوكية تؤثر مجتمعة في مصداقية شفافية المعلومات المالية. يتضح من خلال هذه المطلب أن جودة القوائم المالية تعني مدى تمتع المعلومات المحاسبية بالخصائص التي تجعلها مفيدة وموثوقة لمتخذي القرارات، حيث يرتبط بقدرتها على التعبير الصادق عن الوضعية المالية ونتائج أعمال المؤسسة، تتمثل أهم خصائص جودة القوائم المالية في الملائمة، الثقة والقابلية للفهم وقابلية المقارنة، إضافة إلى خاصية الاكتمال والحياد، كما تبرز أهمية جودة القوائم المالية في تعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح وتحسين عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية ودعم كفاءة الأسواق، وتتأثر جودة القوائم المالية بعدة عوامل من بينها عوامل تنظيمية والعوامل تقنية متعلقة باستخدام نظم المعلومات المحاسبية، إضافة إلى العوامل السلوكية المرتبطة بأخلاقيات الإدارة وكذلك البيئة القانونية، وعليه فإن تحقيق جودة عالية للقوائم المالية يتطلب تكامل هذه العوامل لضمان تقديم معلومات دقيقة وشفافة تخدم مختلف الأطراف المعنية.

المطلب الرابع: مقاييس جودة القوائم المالية ومعايير تقييمها

إن نوعية جودة المعلومات المحاسبية المنشورة في التقارير المالية هي انعكاس لفاعلية الأنظمة المحاسبية المستعملة من طرف الشركات، وكنتيجة لتجنب الانهيارات والفضائح المالية التي تعرض لها شركات عالمية أصبح من الضرورة البحث عن إصلاح حقيقي يمكن من تجنب هذه الفضائح، وبغية الإلمام أكثر قمنا بتقسيم المطلب إلى فروع بالنسبة للفرع الأول مقاييس جودة القوائم المالية، والفرع الثاني معايير تقييمها.

أولاً: مقاييس جودة القوائم المالية

يمكن قياس جودة التقارير المالية بمدى توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمتمثلة في (الملائمة، الموثوقية، القابلية للفهم)، وعادة ما يستخدم مصطلح تعبير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للتعبير عن جودة القوائم المالية، حيث يعتبر مصطلح حديث نسبياً ولكن يعتذر وجود مقياس كمي مباشر لهذه الخصائص، ولهذا فإنه يتم الاعتماد في قياس جودة القوائم المالية على مؤشرين هما:¹

¹ إلهام سنوساوي، أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية، أطروحة ماجستير، تخصص مالية وحوكمة شركات، جامعة فرحات عباس سطيف، 2016/2015، ص: 82.

1- مقدار التذبذب في عائد السهم السوقي حول مواعيد نشر التقارير السنوية للشركات عينة الدراسة، أي الانحراف المعياري لعائد السهم السوقي في فترة نشر التقارير المالية، ويقاس عائد السعر في بداية الفترة المالية. ويمكن التعبير عن المعادلة المستخدمة في الدراسة لاستخراج عائد السعر السوقي على النحو، حيث:

$$Ru = \frac{Pu - Pu - 1 + Du}{Pu - 1}$$

Ru: عائد السهم السوقي؛

Pu: سعر السهم السوقي للمنشأة i في الفترة t

P_{u-1}: سعر السهم السوقي للمنشأة i في الفترة t-1

Du: توزيعات الأرباح النقدية على سهم المنشأة i في الفترة t

2- مستوى ممارسة لإدارة الأرباح حيث تتمتع الشركة بجودة التقارير المالية إذا لم تمارس ظاهرة إدارة الأرباح والعكس صحيح على اعتبار أن جودة التقارير المالية مستمدة من جودة الأرباح المعلنة في هذه التقارير، وتم قياس مدى ممارسة إدارة الأرباح عن طريقة المستحقات الاختيارية.

ثانياً: معايير تقييم جودة القوائم المالية

يعتمد تحقيق جودة التقارير المالية على مجموعة من المعايير وهي:

أ- معايير قانونية

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير المعايير الخاصة بجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات، مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة بما يتوافق مع المتطلبات مع المتطلبات القانونية التي تلتزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.¹

ب- معايير رقابية

تعتبر الرقابة أحد أهم مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ويتوقف نجاح الرقابة على وجود رقابة فعالة تحدد محور كل من المراجعين (الداخليين والخارجيين) ولجان

¹ طالب عبد العزيز، بلمداني محمد، مساهمة حوكمة شركات في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة الدراسات المحاسبية المالية، جامعة البليدة، المجلد 4، العدد 2، أكتوبر 2022، ص: 104.

المراجعة، وكذلك دور أجهزة الرقابة المالية والإدارية والمساهمين والأطراف ذات العلاقة في تنظيم المعالجة المالية وفي تقييم المخاطر وتحليل العمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.¹

ج- معايير مهنية

تشمل هذه المعايير على مجموع الممارسات المحاسبية المحددة من قبل معايير المحاسبة، من أجل السيطرة على الأداء المحاسبي في المؤسسة والخروج بتقارير مالية تتمتع بالمصداقية والنزاهة.²

د- معايير فنية

إن توفر معايير فنية بما يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات وينعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد من ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالقوائم المالية للشركات بما يؤدي إلى رفع الاستثمار فيها، هذا ما يدفع المنظمات المهنية وعلى رأسها مجلس المعايير المحاسبية المالية والأمريكية لإصدار معايير تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.³

من خلال هذه المطلب يتضح أن جودة القوائم المالية لا تقاس بشكل عشوائي، بل تعتمد على مجموعة من المعايير والمقاييس التي تحدد مدى مصداقية وفعالية المعلومات المحاسبية، من بين هذه المعايير نجد معايير قانونية وأيضاً معايير فنية معايير رقابية ومهنية، يتم تقييم الأداء من خلال مؤشرات مالية أهمها العائد على رأس المال الذي يقيس قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح من أموال المستثمرين، وأيضاً مردودية الأسهم التي تعكس نصيب السهم من صافي الربح كلما كانت القوائم المالية ذات جودة عالية كانت المؤشرات أكثر مصداقية وتعكس الأداء الحقيقي للمؤسسة.

يتناول هذا المبحث الإطار المفاهيمي لكل من إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية باعتبارهما من أهم المواضيع الحديثة في المحاسبة المالية، نظراً لتأثيرهما المباشر على مصداقية المعلومات المحاسبية وفعالية القرارات الاقتصادية.

¹ صحراوي إيمان، أثر اعتماد معايير جودة المعلومات المالية على إعداد قوائم مالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص إدارة مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، 2020/2019، ص: 63-64.

² آية عبد الرحيم الحليق، أثر تطبيق الرقابة الداخلية وفق إطار Coso على جودة التقارير المالية في الجامعة الحكومية الأردنية، شهادة ماجستير تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة البلقاء، الأردن، 2022، ص: 42.

³ يخلف العربي، بن العايش فاطمة، أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق" على تحسين جودة القوائم المالية، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، جامعة بن جديد الطارف وجامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس، المجلد 07، العدد 1، جوان 2023، ص: 140.

تشير إدارة الأرباح إلى قيام المؤسسة بتدخل المعتمد في عملية إعداد التقارير من خلال استغلال المرونة المتاحة بهدف التأثير على الأرباح المعلنة بما يخدم مصالح معينة، تعود ممارسة إدارة الأرباح إلى مجموعة من الدوافع أهمها تحقيق توقعات المستثمرين، تحسين صورة المؤسسة في السوق، كما تتأثر بعدة عوامل تتم ممارسات عبر أساليب أهمها إدارة الأرباح باستخدام أسلوب المستحقات والتي تتكون من مصاريف اختيارية ومصاريف غير اختيارية، أيضا الأسلوب الآخر وهو إدارة الأرباح عبر الأنشطة الحقيقية وهي المبيعات والمصاريف والإنتاج، ومن جهة أخرى تمثل جودة القوائم مدى قدرة التقارير المالية على تقديم معلومات صادقة وملائمة تتميز بمجموعة من الخصائص المتمثلة في الملائمة والموثوقية، قابلية الفهم والمقارنة.

تبرز أهمية جودة القوائم المالية في تعزيز ثقة المستثمرين، دعم كفاءة الأسواق المالية أيضا تحسين عملية اتخاذ القرار، بالإضافة إلى العديد من العوامل المتحكمة في جودة القوائم المالية منها العوامل البيئية والتنظيمية والسلوكية، فجودة القوائم المالية لا تقاس عشوائيا بل تعتمد على مجموعة من المعايير والمقاييس، لهذا فإنه يعتمد على مؤشرين هما مقدار التذبذب في عائد السهم السوقي ومستوى ممارسة إدارة الأرباح ومجموعة من المعايير منها معايير فنية ورقابية وقانونية ومعايير مهنية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة وتقييمها

تعد العلاقة بين إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية من المواضيع المهمة في المحاسبة، لما لها من تأثير مباشر على مصداقية المعلومات المالية وملاءمتها لمتخذي القرارات، وقد تناولت العديد من الدراسات السابقة هذه العلاقة بهدف الكشف عن مدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، ويهدف هذا المبحث إلى استعراض أهم هذه الدراسات العربية والأجنبية وتنظيم هذه الدراسات.

المطلب الأول: الدراسات السابقة

يوجد عدة دراسات تناولت موضوع إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية منها العربية والأجنبية، وفي هذا المطلب يتم عرض أهم الدراسات.

أولاً: الدراسات العربية

1- دراسة زاوي حورية، (2017)، بعنوان: أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية.¹ هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أكثر ممارسة إدارة المؤسسة لإدارة الأرباح على جودة قوائمها المالية بعناصرها الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول السيولة، الخزينة، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك عدة أساليب يمكن من خلالها للمؤسسة ممارسة إدارة الأرباح والتلاعب في قوائمها المالية من أجل اخفاء الواقع وتضليل أصحاب المصلحة فيها.

حيث توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- تعتبر القوائم المالية للمؤسسة مرآة عاكسة لأدائها ومعاملاتها؛
- تمارس إدارة الأرباح من قبل المؤسسات التي تحاول أن تظهر عكس ما هو موجود كدوافع أدائها، من أجل أن تظهر في صورة حسنة أمام منافسيها أو من أجل الفوز بالصفقات؛
- أمام المؤسسة عدة طرق أو ثغرات لممارسة أسلوب إدارة الأرباح في القوائم المالية التي تعدها؛
- مما كان دافع المؤسسة لارتكاب هذا النوع من الأساليب فإنه يعتبر عمل غير أخلاقي.

¹ زاوي حورية، أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 47، 2017.

2- دراسة محمد السعيد أوبيرة، (2021)، بعنوان: تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية.¹

تهدف من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية ومدى تأثير هذه الممارسات على جودة القوائم المالية، حيث تعتبر إدارة الأرباح كمدخل أساسي ومهم في تحديد جودة القوائم المالية من عدمها، كل ذلك كان بسبب الملاك والمسيرين لتوجيه الأرباح المعلن في القوائم المالية بغية تضليل مستخدمي القوائم المالية، ومن أجل ذلك اعتمد الباحثين على مجموعة من المؤسسات الناشطة في البيئة الجزائرية حيث بلغ عددها 20 مؤسسة ناشطة للاقتصاد خلال الفترة من سنة (2014-2018) وذلك باستخدام نموذج جونس المعدل 1995 من أجل قياس مدى ممارسة هذه المؤسسات من عدمها. وتوصل الباحثين إلى العديد من النتائج كان أهمها عدم ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات أثناء فترة الدراسة في ظل وجود بعض الحالات الشاذة، حيث بلغت نسبة 41%، نسبة المشاهدات الممارسة، ويعود عدم ممارسات إدارة الأرباح إلى أن العينة المدروسة تعود ملكيتها للدولة وضبط القوانين الجبائية في النظام الجبائي الجزائري.

3- دراسة بنية محمد، بنية حيزية، (2018)، بعنوان: أهمية المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وآثارها السلبية على مصداقية البيانات المالية.²

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة دور المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وانعكاساتها السلبية على مصداقية وموثوقية البيانات المالية، لهذا الغرض تم إجراء الدراسة التطبيقية على ثلاث مؤسسات اقتصادية جزائرية ذات مكانة في الاقتصاد الوطني (صيدال، سونلغاز، الأوراسين) للفترة (2005-2015) بالاعتماد على نموذج Kothari لحساب المستحقات الاختيارية كمقياس لإدارة الأرباح، حيث توصلت الدراسة أن المتغيرات المستقلة لحجم الشركة، مديونية الشركة، ربحية الشركة، الكثافة، الرأسمالية علاقة ذات دلالة إحصائية ارتباطية بقيمة 0,754 مع المستحقات الاختيارية، أي أن هذه المتغيرات تفسر حوالي 57% من التغيرات الحاصلة في المستحقات الاختيارية للمؤسسة محل الدراسة، وعليه تعتبر هذه

¹ محمد السعيد أوبيرة وآخرون، تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 7، العدد 1، 2021.

² محمد بنية، حيزية بنية، أهمية المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وآثارها السلبية على مصداقية البيانات المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة بومرداس، المجلد 5، العدد 2، ديسمبر 2018.

العناصر من بين الدوافع وراء انتهاج المؤسسات الجزائرية لأساليب إدارة الأرباح، كما توصلت الدراسة إلى أن كل من حجم الشركة والكثافة الرأسمالية الأكثر تأثيراً في إدارة الأرباح.

4-دراسة عطاوي إلهام وآخرون، 2022، بعنوان دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.¹

استهدفت هذه الدراسة مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وفي سبيل تحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم استبيان موجه لمستخدمين مصلحة المالية والمحاسبة لمديرية سونغاز بولاية سيدي بلعباس، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة الحالة التحليلي من أجل تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي يعتبر من الأمور المهمة في المحاسبة، فهو الذي يقدم المعلومات المالية والمحاسبية بشيء من التفصيل والشفافية من دون تلبس أو تضليل، وأنه يظهر نتائج واضحة وفقاً لما يتطلبها النظام المحاسبي المالي استجابة للمعايير المحاسبية الدولية، وأن تطبيق النظام المحاسبي المالي يساهم بدرجة كبيرة في زيادة درجة الإفصاح المحاسبي للقوائم.

5-دراسة كهينة شاوشي، (2016)، بعنوان: إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية.²

استهدفت هذه الدراسة أثر الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، حيث تقوم هذه الدراسة على تحديد طبيعة ممارسات إدارة الأرباح والمنظور الأخلاقي لها ونماذج قياسها، وفي سبيل تحقيق أهداف هذه الدراسة لإبراز العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية وممارسات إدارة الأرباح من خلال تقديم الإطار المقترح للحد من هذه الظاهرة في الشركات الجزائرية، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي.

توصلت الدراسة والتحديث المستمر للنظام المحاسبي المالي وبصورة دورية لمواكبة التطورات التي تطرأ على المعايير الحاسبية الدولية مع إلغاء المعالجات البديلة والإبقاء على الضرورية منها، والحد من استخدام التقديرات الحكمية والأحكام الشخصية، ويجب توفير مجموعة من الدعام الأساسية لتطبيق النظام المحاسبي

¹ عطاوي إلهام وآخرون، دور الإفصاح المحاسبية في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة سيدي بلعباس الجزائر، المجلد 6، العدد 1، 2022.

² كهينة شاوشي، إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2016.

المالي من خلال إيجاد آليات جديدة للحد من هاته الممارسات وتتمثل في حوكمة الشركات الجزائرية والمراجعة الخارجية وتفعيل دور المنظمات والجهات المسؤولة عن مهنة المحاسبة في الجزائر.

ثانيا: الدراسات الأجنبية

1- دراسة Adam Ismael , Ahmed Yousif (2017)، بعنوان: تأثير تقنيات إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات والأكاديميين السعوديين.¹

استهدفت هذه الدراسة مدى تأثير إدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية، حيث تلعب إدارة الأرباح دورا هاما في الإبلاغ المالي ولكن كان مرتبطا سلبا مما يعني أن المزيد من المديرين المشاركين في ذلك قد يمكن قيمة المعلومات المالية، وهذه الدراسة تهدف إلى تسليط الضوء على تأثير إدارة الأرباح والتقنيات الأخلاقية على موثوقية التقارير المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات والأكاديميين السعوديين، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي، وقد تم جمع البيانات من خلال استبيان تم تصميمه وتوزيعه على عينة من مراجعي الحسابات ومدرسي المحاسبة المعتمدين في بعض الجامعات واستخدمت إحصائيات وصفية استدلالية لتعميم النتائج.

2- دراسة Bogdan Marza وآخرون، (2017)، بعنوان: تحليل تقنيات إدارة الأرباح والطرق التي يمكن أن تؤثر بها على المعلومات الواردة في البيانات المالية.²

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل تقنيات إدارة الأرباح والطرق التي يمكن أن تؤثر بها على المعلومات الواردة في البيانات المالية فقد انتهج الباحث الطريقة الوصفية التحليلية لأهم تقنيات إدارة الأرباح، وقد خلص الباحث إلى جملة من النتائج كالتالي:

- يتم الحكم على إدارة الأرباح من خلال صورتها السلبية لأنها تؤثر على متطلبات الصورة النهائية للبيانات المالية، يحدث هذا عندما يتم استخدام المرونة التي تسمح بها قواعد المحاسبة لتقديم تقارير لصالح عدد صغير من مستخدمين على حساب معظمهم.

¹ Ahmed Yousif, Adam Ismael, **the impact of creative accounting techniques on the reliability of financial reporting with purticular reference to saudi auditors and academies**, international journal of economics and financial Issues, vol 7, issue 2, 2017.

² Bogdan marza, Alina marcuta, liviu Marauta, **the impact of creative accounting on the preparing and presentation of financial statements**, rerista economica, vol 69, issue 4, romanai, 2017.

- ترتبط إدارة الأرباح بالاحتيايل ولكنها قانونية ويمكن أن تكون عاملا في لمس الصورة الحقيقية عند تطبيقها بحسن نية، واختيار وتنفيذ السياسات المحاسبية والطرق التي تطبق بها السياسة المحاسبية هي الخيارات التي يتخذها المحاسبون المهنيون وكثيرا ما تؤدي إلى الإضرار بالنتائج والمركز المالي المبلغ.

- يمكننا القول أن إدارة الأرباح هي العملية التي يتم من خلالها تنظيم المعاملات بطريقة تمكن من الحصول على النتيجة المحاسبية المرجوة.

3- دراسة Goroke timidi، 2023، بعنوان: إدارة الأرباح وجودة التقارير المالية لشركات البناء المدرجة في نيجيريا.¹

استهدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين إدارة الأرباح وجودة التقارير المالية لدى شركات البناء المدرجة في نيجيريا، وتمثلت أهداف الدراسة في العلاقة بين أرباح الاستحقاقات وخاصة التمثيل الصادق في التقارير المالية لشركات البناء المدرجة في نيجيريا، إضافة إلى تقييم العلاقة بين استمرارية الأرباح والتمثيل الصادق للتقارير المالية لهذه الشركات.

اعتمدت الدراسة على تصميم بحث Expost facto واشتمل مجتمع الدراسة على تسع شركات بناء مدرجة في البورصة النيجيرية خلال الفترة الممتدة من 2015 إلى 2021، في حين بلغ حجم العينة ست شركات، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي لتحليل البيانات.

حيث توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أرباح الاستحقاقات والتمثيل الصادق للتقارير المالية لدى شركات البناء في نيجيريا، كما بينت النتائج وجود علاقة إيجابية ولكن غير دالة إحصائيا بين استمرارية الأرباح والتمثيل الصادق للتقارير المالية للشركات المدرجة.

4- دراسة Adebayo Olagunju وآخرون 2023: الإفصاح عن الاستدامة وإدارة الأرباح للشركات غير المالية المدرجة في نيجيريا.²

استهدفت هذه الدراسة تحليل العلاقة بين الإفصاح عن الاستدامة وإدارة الأرباح في 22 شركة تصنيع مدرجة في نيجيريا خلال الفترة بين 2015 إلى 2021، حيث استخدمت الدراسة تصميم بحث سببي، وجمعت

¹ Goroke Timidi, **Earnings Management And Quality of Financial Reporting of Listed Construction Companies in Nigeria**, the journal of accounting and management research volume 8, numbre 1, 2023.

² Adebayo Olagunju, oluwatimileyin esther adenle, olalekan obademi, ruthony obiosa, amos olusola akinola, **sustainability reporting and earnings management of listed, non-financial firms in negeria**, slovak university of technology, bratislave, volume 31, numbre 52, 2023

البيانات من التقارير السنوية وتقارير الاستدامة للشركات المختارة، وتم تحليلها باستخدام المنهج الوصفي وتحليل الانحدار الجدولي.

توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن الاستدامة له تأثير سلبي دال إحصائياً على الأرباح الاختيارية والأرباح الحقيقية، مما يعني أن الشركات تقصح بشكل نشط على أنشطتها في مجال الاستدامة تمارس إدارة الأرباح أقل مقارنة بالشركات ذات الإفصاح المنخفض، كما توصي الدراسة بضرورة أن تضمن الشركات الإفصاح التفصيلي عن الوضع الحقيقي لأنشطتها المتعلقة بالاستدامة لتعزيز شفافية التقارير المالية وجودتها.

5- دراسة Cesar ali abaid,reda abdel khader hammoud، 2023، بعنوان: جودة التقارير المالية وممارسات إدارة الأرباح.¹

استهدفت هذه الدراسة إلى بيان العلاقة بين جودة التقارير المالية وممارسات إدارة الأرباح في شركات قطاع الاستثمار العراقية خلال الفترة 2011-2020، مع تحليل أربعة شركات مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية باستخدام نموذج جونز المعدل 2005 لقياس جودة التقارير المالية.

أظهرت النتائج أن جودة التقارير المالية تسهم في تحسين كفاءة الاستثمار عبر تقليل تماثل المعلومات ومخاطر الاستثمار، وتعمل كأداة لاكتشاف ومراقبة ممارسات إدارة الأرباح، مما يساعد المستثمرين على توجيه استثماراتهم نحو الشركات الأكثر كفاءة وفاعلية، كما يسهم ذلك في حماية مصالح المساهمين، تحسين قرارات الاستثمار، رفع كفاءة تخصيص الموارد، وتعزيز استقرار سوق المال.

المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة

يهدف هذا المطلب إلى تقييم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية من خلال التعرف على أهم المتغيرات التي اعتمدت عليها ومجالاتها المكانية والزمنية إضافة على الأساليب والطرق المستخدمة فيها.

حيث سيتم التطرق في هذا المطلب إلى متغيرات الدراسات السابقة ومجال دراستها وأهم الطرق والأساليب المتبعة.

1- من حيث متغير الدراسة

بعد أن تم استعراض الدراسات السابقة العربية والأجنبية، تبين أن دراسة زاوي صورية 2017 ودراسة السعيد أوبيرة وآخرون 2021، ودراسة Goroke Timidi 2023، ودراسة reda abdel khader 2023،

¹ Cesar ali abaid,reda abdel khader hammoud, quality of financial reports and earning management practies, journal of kufa studies center, volume 1, issue 76, 2023.

ودراسة Ahmed yousif 2017 هي الدراسات التي شملت على الربط بين متغير إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية، أما باقي الدراسات فقد اختلفت وتتنوعت متغيرات الدراسة فيها، فقد تناولت دراسة بنية محمد، بنية حيزية 2018، فقد ربطت بين أهمية المعلومات المحاسبية وممارسة إدارة الأرباح ومصداقية البيانات المالية، ودراسة Adebayo Olagunju وآخرون 2023 ربطت بين متغيري الإفصاح عن الاستدامة وإدارة الأرباح، بينما تناولت دراسة Bogdan marza وآخرون 2017 الربط بين تقنيات إدارة الأرباح والمعلومات الواردة في البيانات المالية، أما دراسة عطاوي إلهام وآخرون 2022 فقد ربطت بين الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية، أما بالنسبة لدراسة كهينة شاوشي 2016 الربط بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والحد من ممارسة إدارة الأرباح.

2- من حيث مجال الدراسة

أ- من حيث المجال المكاني

تبين من خلال عرض الدراسات السابقة أن المجال المكاني للدراسات شمل مختلف الشركات الاقتصادية، الصناعية وأيضاً شركات المساهمة العمومية وفي البورصات أيضاً كدراسة زواي صورية، محمد السعيد أوبيرة، بنية محمد، بنية حيزية، Bogdan marza، فقد أجريت الدراسة فيها على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أما دراسة عطاوي إلهام فقد أجريت على مستوى المؤسسات العمومية في حين تمت دراسة Abdel khader Hamoud ودراسة Goroke timidi على مستوى الشركات المدرجة في البورصة، أما دراسة Adebayo Olagunju فقد تمت على مستوى شركات المساهمة، أما دراسة كهينة شاوشي فقد تمت على مستوى الشركات الصناعية.

ب- من حيث المجال الزمني

يتبين من خلال عرض الدراسات السابقة أن المجال الزمني لها شمل السنوات من 2016 إلى 2023 فدراسة كهينة شاشي سنة 2016، أما دراسة زواي صورية، Bogdan marza، Ahmed yousif، Adam Ismael كانت سنة 2017، أما في سنة 2018 فقد قدمت دراسة بنية محمد، بنية حيزية، أما في سنة 2021 فقد قدمت دراسة محمد السعيد أوبيرة، وفي سنة 2022 قدمت دراسة عطاوي إلهام، وأخيراً دراسة Adebayo Abdel khader Hamoud ودراسة Goroke timidi Olagunju فقد قدمت سنة 2023 وهذا ما يبرهن بأن الموضوع تم تناوله في أغلب السنوات ما بين أهميته.

3- من حيث الطرق والأساليب

في ظل الطرق والأساليب المعتمدة في الدراسات السابقة هنالك من اعتمدت في تطبيقها على الاستبيان، وهناك من قامت بالتحليل، ومن قدم دراسة نظرية فقط، فهناك من قدم دراسة تحليلية أي دراسة محمد السعيد أوبيرة، ودراسة كهينة شاوشي ودراسة زاوي صورية ودراسة Olagunju Goroكة، Adebayo timidi، وهناك أيضا من قدم دراسات نظرية فقط كدراسة Ahmed yousif، وهناك من قدم دراسة فعلية أي دراسة ميدانية كدراسة Abdel khader hamoud، أما باقي الدراسات فقد اعتمدت على الاستبيان، وتتمثل هاته الدراسات في دراسة بنية محمد، بنية حيزية، ودراسة عطاوي إلهام، بالإضافة إلى الأجنبية كدراسة Bogadam Marza.

المطلب الثالث: الدراسة الحالية وعلاقتها بالدراسات السابقة

تعد ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية من المواضيع التي حظيت باهتمام كبير في الدراسات المحاسبية، في ما يلي عرض لأهم الدراسات السابقة العربية والأجنبية ومقارنتها بالدراسة الحالية، بالإضافة إلى ما يميزها عن الدراسات السابقة من حيث المتغير ومجال الدراسة والإطار الزمني.

أولا: تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى إبراز أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة المذكورة أعلاه وبين الدراسة الحالية من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (01): تحليل الدراسات العربية السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

الدراسة	الدراسة الحالية	دراسة زاوي صورية	دراسة محمد السعيد أوبيرة	دراسة بنية محمد بنية حيزية	دراسة عطاوي إلهام	دراسة كهينة شاوشي
المتغيرات المستقلة	ممارسات إدارة الأرباح	إدارة الأرباح	ممارسات إدارة الأرباح	المعلومات المحاسبية	الإفصاح المحاسبي	معايير المحاسبة الدولية
المتغيرات التابعة	جودة القوائم المالية	جودة القوائم المالية	جودة القوائم المالية	مصادقية البيانات المالية	جودة القوائم المالية	ممارسات إدارة الأرباح
الحدود الزمانية	2025-2026	2017	2021	2018	2022	2016
الحدود المكانية	صوميفوس -تبسة-	المؤسسات الاقتصادية -مجمع الشرق-	المؤسسات الجزائرية	مؤسسات جزائرية (صيدال، سونلغاز، الأوراسين)	مؤسسة سونلغاز سيدي بلعباس	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
	المنهج الوصفي من خلال	المنهج الوصفي من خلال الإطار	المنهج الوصفي من خلال الإطار	المنهج الوصفي من خلال الإطار	المنهج الوصفي من	المنهج الوصفي من خلال

أدوات التحليل	الإطار النظري	النظري لمتغيرات الدراسة.	النظري لمتغيرات الدراسة.	النظري لمتغيرات الدراسة.	الإطار النظري لمتغيرات الدراسة.
المتغيرات	الدراسة.	الدراسة.	الدراسة.	الدراسة.	الدراسة.
المنهج التحليلي	المنهج التحليلي	التحليل باستخدام نموذج Kothari	التحليل باستخدام نموذج جونس	المنهج التحليلي	المنهج التحليلي
في دراسة نتائج الاستبيان في دراسة الحالة	في دراسة نتائج الاستبيان	في دراسة الحالة.	المعدل في دراسة الحالة.	في دراسة الحالة.	في دراسة نتائج الاستبيان

المصدر: من إعداد الطالبتين

بعد التحليل والمقارنة في الجدول يمكن ملاحظة أن معظم الدراسات تشابهت في تركيزها على جودة القوائم المالية كمتغير تابع وربطه بمتغيرات مستقلة أخرى كل حسب موضوع بحثه، كما سعت جميعها إلى تسليط الضوء حول أهمية جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، كما نلاحظ التشابه الكبير في أدوات التحليل بهدف الوصول إلى نتائج فعلية وأكثر مصداقية يمكن اعتمادها كمرجع للدراسات المستقبلية.

كما يمكن ملاحظة بعض الفوارق البسيطة والمتمثلة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز الإفصاح المالي، وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية من شأنه أن يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتعزيز مصداقية القوائم المالية، حيث تختلف جودة القوائم نظرا لاختلاف الحدود الزمنية لكل دراسة.

الجدول رقم (02): تحليل الدراسات الأجنبية السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

الدراسة	الدراسة الحالية	Ahmed yousif Adam ismael	Bogadam Marza	Goroke timidi	Adebayo Olagunju	Abdel khader Hamoud
المتغيرات المستقلة	ممارسات إدارة الأرباح	إدارة الأرباح	تقنيات إدارة الأرباح	إدارة الأرباح	الإفصاح عن الاستدامة	جودة التقارير المالية
المتغيرات التابعة	جودة التقارير المالية	موثوقية التقارير المالية	البيانات المالية	جودة التقارير المالية	إدارة الأرباح	ممارسات إدارة الأرباح
الحدود الزمنية	2025-2026	2017	2017	2023	2023	2023
الحدود المكانية	صوميفوس -تبسة-	المملكة العربية السعودية	الشركات الأوروبية -رومانيا-	شركات البناء -نيجيريا-	الشركات المالية -نيجيريا-	شركات الاستثمار العراقية
	المنهج الوصفي من خلال الإطار النظري	المنهج الوصفي من خلال الإطار النظري	المنهج الوصفي من خلال الإطار النظري	المنهج الوصفي من خلال الإطار النظري	المنهج الوصفي من خلال الإطار النظري	المنهج الوصفي من خلال الإطار النظري

أدوات التحليل	لمتغيرات الدراسة.	النظري لمتغيرات الدراسة.	لمتغيرات الدراسة.	لمتغيرات الدراسة.	النظري لمتغيرات الدراسة.
المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.
المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.
المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.
المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.
المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.
المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.
المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.
المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.
المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.	المنهج التحليلي في دراسة الحالة.

المصدر: من إعداد الطالبتين

بعد التحليل والمقارنة في الجدول يمكن ملاحظة أن معظم الدراسات تشابهت في تركيزها على جودة القوائم المالية كمتغير تابع وربطه بمتغيرات مستقلة أخرى كل حسب موضوع بحثه، كما سعت إلى تسليط الضوء حول أهمية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، كما نلاحظ التشابه الكبير في أدوات التحليل بهدف الوصول إلى نتائج فعلية وأكثر مصداقية يمكن اعتمادها كمرجع للدراسات المستقبلية.

كما يتضح أن هذه الدراسات أجريت في بيئات اقتصادية مختلفة، كما تظهر بعض الفوارق البسيطة والمتمثلة في أن ممارسات إدارة الأرباح تؤثر بشكل ملحوظ على جودة التقارير المالية، وأن تعزيز الإفصاح والرقابة المحاسبية والالتزام بالمعايير الدولية يساهم في تحسين موثوقية المعلومات المالية والحد من ممارسات الانتهازية في إعداد القوائم المالية.

ثانيا: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

يتم التطرق إلى ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث متغير الدراسة ومن حيث مجال الدراسة ومن حيث الإطار الزمني كما يلي:

1. من حيث متغير الدراسة:

فيما يتعلق بالدراسات السابقة سواء العربية منها أو الأجنبية جميعها شملت على أحد المتغيرات (المعلومات المحاسبية، البيانات المالية، الإفصاح عن الاستدامة، معايير المحاسبة الدولية، بينما يوجد دراستين عربية وثلاث أجنبية للربط بينهما، وفي هاته الدراسة تم التركيز على العلاقة بين إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات -تبسة-.

2. من حيث مجال الدراسة:

ترتبط هاته الدراسة في البيئة الجزائرية في مجال المؤسسات الصناعية الاقتصادية خاصة، ومن أهم هاته المؤسسات شركة مناجم الفوسفات تبسة، وقد شملت الدراسة عدة فروع كفرع المالية والمحاسبة، وركزت على الدور المهم الذي تلعبه إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية العلاقة بينهما.

3. من حيث الإطار الزمني:

يعتبر موضوع العلاقة بين إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية من بين المواضيع المهمة، ونظرا لهذا الأمر فقد تمت الدراسة في أغلب السنوات من الألفينيات إلى اليوم بنما تم إجراء هذه الدراسة خلال 2026/01، 2026/05.

خلاصة الفصل الأول

بعد التطرق في الجانب النظري للدراسة إلى مفهوم إدارة الأرباح مع توضيح أهم الدوافع التي تدفع الإدارة إلى ممارستها، وكذا الخصائص الأساسية لجودة القوائم المالية التي تساهم في تقديم معلومات مالية دقيقة لمستخدمي القوائم المالية، تبين أن ممارسات إدارة الأرباح قد تنعكس سلباً على مصداقية وشفافية القوائم المالية، فإن تعزيز الشفافية والالتزام بالمعايير المحاسبية يساهم في الحد من الممارسات وتحسين جودة المعلومات المالية، كما تم عرض وتحليل مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة بهدف الاستفادة من نتائجها وإبراز موقع الدراسة الحالية ضمن الأدبيات المحاسبية.

وقد مهد هذا الإطار النظري إلى تسليط الضوء على شركة اقتصادية وطنية من أجل اختبار علاقة متغيرات الدراسة في الواقع العملي، وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية دراسة حالة

شركة مناجم الفوسفات تبسة

تمهيد

بعد عرض الإطار النظري لمتغيرات الدراسة يأتي هذا الفصل لتدعيمه بدراسة ميدانية تهدف إلى تحليل العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية في مناجم شركة الفوسفات تبسة، حيث تبرز أهمية هذا الجانب التطبيقي في الكشف عن مدى انعكاس هذه الممارسات على مصداقية وشفافية المعلومات المحاسبية.

إذ يتم في هذا الفصل تحليل نتائج الدراسة، اختبار الفرضيات ومناقشتها حيث تم الاعتماد على دراسة حالة لشركة مناجم الفوسفات تبسة، وهذا بالاعتماد على بعض الأدوات الإحصائية والبرامج المتمثلة في استمارة الاستبيان باستعمال برنامج SPSS، ولإجراء التحاليل الإحصائية يتم تقسيم هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

بعد عرض الإطار النظري لمتغيرات الدراسة يأتي هذا الفصل لتدعيمه بدراسة ميدانية تهدف إلى تحليل العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية في مناجم شركة الفوسفات تبسة، حيث تبرز أهمية هذا الجانب التطبيقي في الكشف عن مدى انعكاس هذه الممارسات على مصداقية وشفافية المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: تقديم عام لشركة مناجم الفوسفات

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى التعريف بشركة مناجم الفوسفات من حيث الطبيعة والأهداف.

أولاً: تعريف شركة مناجم الفوسفات

أسست شركة مناجم الفوسفات من أجل استغلال ثروات الفوسفات الموجودة في البلاد، وذلك من خلال ما تمتلكه من فوسفات، وسائل تقنية، يد عاملة... إلخ سعياً منها لتحقيق مكانتها في السوق وتحقيق التنمية للاقتصاد الوطني، ومنه سيتم في هذا الجزء التطرق إلى التعريف بالمؤسسة والتطرق إلى نبذة تاريخية عنها، طبيعة نشاطها وأهدافها.

وقبل التطرق إلى التعريف بشركة مناجم الفوسفات سيتم التطرق إلى التعريف بالمؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات باعتباره الشركة الأم، تأسست المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات بهدف ترقية وتطوير قطاع المناجم، وبعثه نحو التطوير الاقتصادي فأنشأت بموجب المرسوم رقم 83-441 المؤرخ في 16 جويلية 1983، حيث كانت مؤسسة اشتراكية ذات طابع اقتصادي نتجت إثر إعادة الهيكلة للمؤسسة الوطنية للأبحاث والاستغلالات المنجمية SONAREM والتي تأسست سنة 1967، وقد انبثقت عنها مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، وذلك ما بين 1989-1990، وفي 22 ماي 1990 تحولت المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات إلى مؤسسة عمومية اقتصادية تتمتع بشخصية معنوية واستقلالية مالية.

وبتاريخ 01 جانفي 2005 تمت إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات بتفريعها إلى ستة فروع لتتحول إلى مجموعة صناعية تعرف بمجموعة فرفوس (FERPHOS group) مقرها الاجتماعي بعنابة وتضم المؤسسات الموالية:

- **مؤسسة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS):** مقرها الاجتماعي بتبسة، تتكون من أربع وحدات تتمثل في مركب جبل العنق ببئر العاتر-تبسة-، المنشآت الميدانية بعنابة، مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية بتبسة والمديرية العامة بتبسة.

- **مؤسسة مناجم الحديد (SOMIFER):** مقرها الاجتماعي بالمنطقة الصناعية بتبسة؛

- مؤسسة البوزولان ومواد البناء (SPMC): مقرها الاجتماعي ببني صاف ولاية تيموشنت؛
- مؤسسة البناء والعقارات (FERBAT): مقرها الاجتماعي بعنابة؛
- مؤسسة النقل المنجمي: مقرها الاجتماعي بعنابة، وقد تم مؤخرا إنشاء مؤسسة للنقل البري تعرف باسم SOTRAMINE نتيجة لعجز شبكة السكك الحديدية عن نقل الإنتاج الذي عرف زيادة إلا أنه تم حل هاته المؤسسة سنة 2015 ودمجها كوحدة ضمن وحدات SOMIPHOS تحت مسمى وحدة النقل البري للفوسفات.
- وشركة مناجم الفوسفات هي مؤسسة ذات أسهم برأس مال اجتماعي مقدر ب1.6 مليار دينار جزائري وآخر بشري قدر ب2069 عامل باختلاف تصنيفهم الوظيفي، تعمل تحت إشراف مجلس الإدارة مشكل من طرف الجمعية العامة للمساهمين في إطار إجراءات تنظيم القطاع الاقتصادي العام التابع للدولة تحت وصاية مؤسسة تسيير مساهمات الدولة.
- المقر الاجتماعي لمؤسسة SOMIPHOS بولاية تبسة، والمسؤول الأول فيها بعد الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة متمثل في شخص الرئيس المدير العام، لديه سلطة التسيير حيث يتخذ القرارات الخاصة بنشاط المؤسسة كما يعد مسؤولا عن التفاوض في كل ما يخص العلاقات، الاستثمار والشراكة. تعمل تحت إشرافه المباشر جملة من المديريات المركزية هي:
- المديرية التجارية: تعد أهم مديرية لإشرافها على عملية تسويق وتصدير الفوسفات والذي يمثل نسبة كبيرة من إجمالي نشاط المؤسسة؛
- مديرية المحاسبة والمالية: تشرف على تحصيل الإيرادات المالية الناتجة عن بيع الفوسفات وكذا المصروفات الناتجة عن نشاط المؤسسة وما ينتج عن ذلك من قوائم وتقارير مالية؛
- المديرية التقنية: تشرف على الجانب التقني للمؤسسة من خلال اقتناء معدات الإنتاج، متابعة وتيرة الإنتاج وما ينتج عنه من تقارير تقنية وإطلاق مناقصات؛
- مديرية الموارد: تشرف على كل ما يخص رأس مال المؤسسة البشري من توظيف، تكوين... إلخ كما تسهر على متابعة منازعات المؤسسة القانونية مع محيطها؛
- مديرية التطوير: حديثة الإنشاء تختص بمتابعة جانب تطوير المشاريع والمنتجات في المؤسسة.
- مديرية التأمينات والممتلكات: حديثة الإنشاء أيضا تختص بالسهر على المحافظة على حضيرة الممتلكات الخاصة بالمؤسسة من تأمين وغيرها؛
- مديرية التدقيق الداخلي: تختص بعمليات التدقيق الداخلي في المؤسسة؛

- مديرية الأمن الصناعي والداخلي: تختص بالشؤون الأمنية للمؤسسة.
 - كما تشرف هاته المديريات المركزية عمليا على خمس وحدات هي:-
 - المركب المنجمي جبل العنق **CMDO**: يقع في دائرة بئر العاتر ولاية تبسة، يعد النواة الأساسية للمؤسسة يختص باستخراج، ومعالجة الفوسفات؛
 - المنشآت المينائية بعنابة **IPA**: تقع في ميناء مدينة عنابة، تعد ثاني أكبر وحدة في الشركة تختص باستقبال الفوسفات من المركب المنجمي، تخزينه وشحنه في البواخر؛
 - وحدة النقل البري للفوسفات **UTR**: كانت هاته الوحدة سابقا مؤسسة مستقلة ضمن فروع مجموعة **FERPHOS** تعرف بمؤسسة **SOTRAMINE** مختصة بعملية النقل البري للفوسفات موازاة مع النقل عبر السكك الحديدية، لكن تم حلها ودمجها ضمن وحدات **SOMIPHOS** سنة 2015؛
 - مركز الأبحاث التطبيقية والتطوير **CERAD**: متواجد في المنطقة الصناعية لمدينة تبسة، يختص بجانب البحث والتطوير في المؤسسة.
 - مديرية وحدة المقر **US**: متواجدة في مقر المديرية العامة بتبسة، تختص بالجانب اللوجستيكي للمديريات المركزية من مشتريات، أجور... إلخ
- ثانيا: طبيعة نشاط شركة مناجم الفوسفات**
- تمارس شركة مناجم الفوسفات من خلال معاملاتها وعلاقتها الداخلية والخارجية عدة أنشطة منها الإنتاجية، التجارية، الخدمية والدراسات التطويرية، سعيا منها لبلوغ أهدافها المسطرة، والتي يمكن إيجازها فيما يلي:
- أنشطة إنتاجية (استخراجية): وهي النشاطات المرتبطة باستخراج المعادن من المناجم، والتي تتمثل أساسا في استخراج الفوسفات بنوعيه (63/65% BPL, 66/68% BPL) من حوض الفوسفات بجبل العنق والذي يزخر باحتياطات خامة ضخمة قدرت ب 2مليار طن، يتم استخراج متوسط 1 مليون طن سنويا.
 - أنشطة تجارية: والتي تقوم بها المؤسسة عن طريق المديرية التسويقية، وتتمثل في إجراءات الدعاية والإشهار وكذا المعارض المحلية والدولية وما ينتج عنه من إبرام الصفقات وفق السياسة التجارية للمؤسسة.

- **أنشطة خدمية:** تقوم المؤسسة بعدة أنشطة خدمية تتمثل في خدمات النقل والصيانة بالإضافة إلى حيازة المؤسسة على مراكز هامة يتم من خلالها تقديم خدمات سواء على مستوى المؤسسة أو الأطراف الخارجية، المنشآت المينائية تقوم بنقل الفوسفات وتهتم بعملية تصديره إلى الخارج، كما تقدم خدمات للزبائن خارج المؤسسة (إجراءات جمركية، صيانة داخل السفن، تحويل موضع السفن... إلخ).

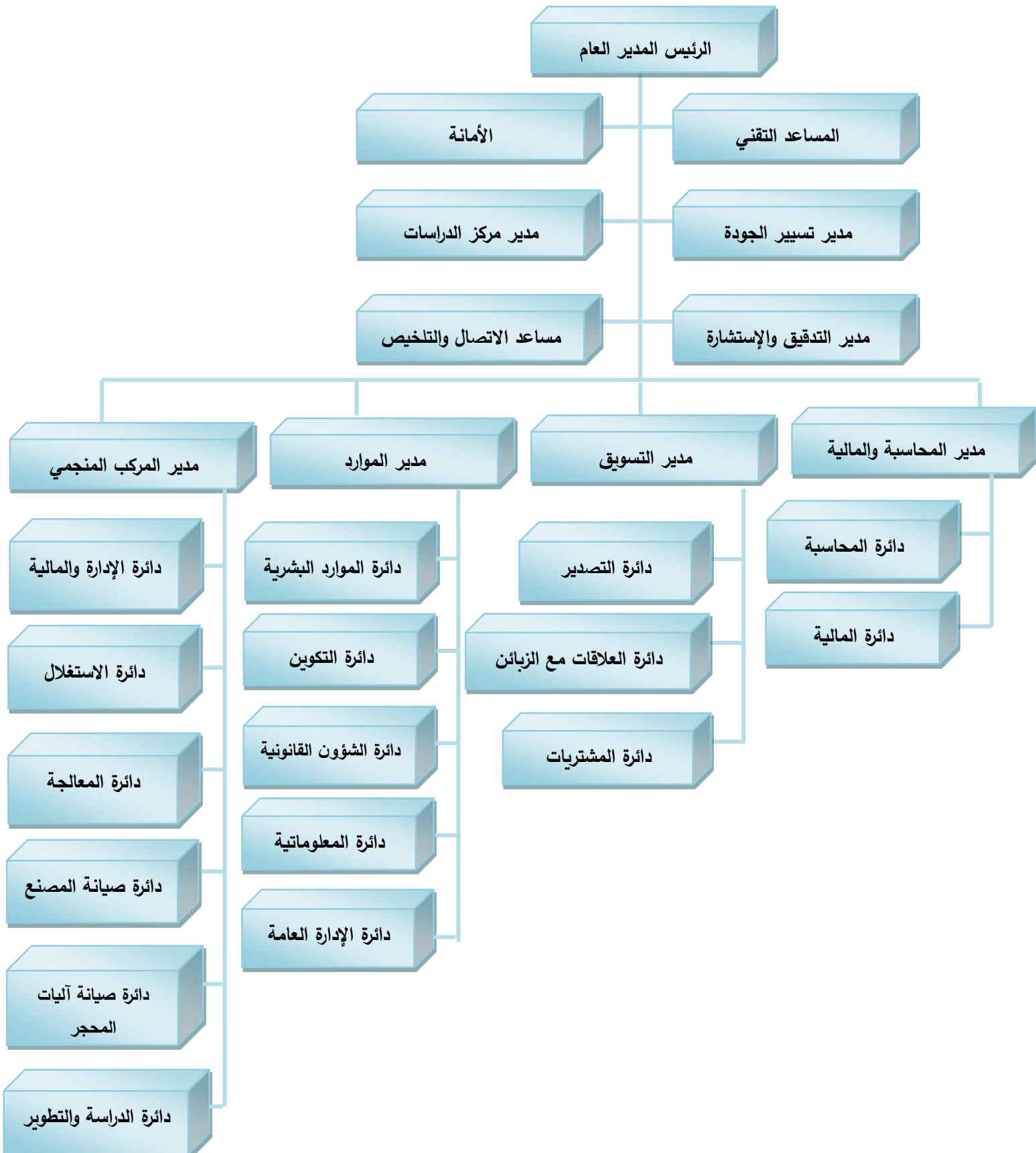
- **أنشطة تطويرية:** تسعى المؤسسة لتطوير منتجاتها، وذلك من خلال الدراسات المنجزة، مثل الدراسات المنجمية التي يقوم بها مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية، حيث تقوم بتخطيط الإنتاج لكل منجم وتحديد الطاقة الإنتاجية له.

ثالثا: أهداف شركة مناجم الفوسفات

تتمثل أهداف الشركة في ما يلي:

- تحقيق وتنفيذ برامج (مخططات) سنوية ومتعددة التنمية والإنتاج بانسجام مع المؤسسة المعنية؛
- تحقيق مباشر أو غير مباشر للدراسات التقنية، التكنولوجية، الاقتصادية والمالية... المشاريع المنجمية التي لها علاقة بمهمتها.
- المساهمة في التكوين، وتحسين مستوى المستخدمين بهدف ضمان التمكن من التقنيات والتكنولوجيا التي لها علاقة بنشاطها؛
- دخول المؤسسة في المنافسة العالمية والعمل على زيادة حصتها في السوق الدولية، وذلك بعرض خدماتها على الصعيد الدولي؛
- المحافظة على العملاء الحاليين والعمل على كسب زبائن جدد.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات



المصدر: وثائق داخلية للشركة محل الدراسة

المطلب الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية

تتطلب الدراسة الاختيار الصحيح والدقيق للمجتمع والعينات التي يتم تطبيق أساليب وأدوات الدراسة عليه اسقاط النتائج، في هذا المطلب يتم توضيح ما تم ذكره.

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

طبقت هذه الدراسة على مدراء وموظفين شركة الفوسفات تبسة وتم اختيار 114 من مجموع الأفراد العامة في هذه الشركة، أما العينة فتكونت من كافة الموظفين الماليين والمحاسبين وموظفي شركة الفوسفات، وقد تم توزيع الاستبيان على العينات المستهدفة بهدف الوصول إلى اختيارات الدراسة وقد بلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل (30) استبياناً ويمكن توضيحها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (03): يوضح عينة الدراسة

النسبة 100%	العدد	استمارات الاستبيان
100	30	الاستمارات المقدمة للتوزيع
100	30	الاستبيانات المقبولة
0	0	الاستبيانات المرفوضة
100	30	الاستبيانات القابلة للتحليل

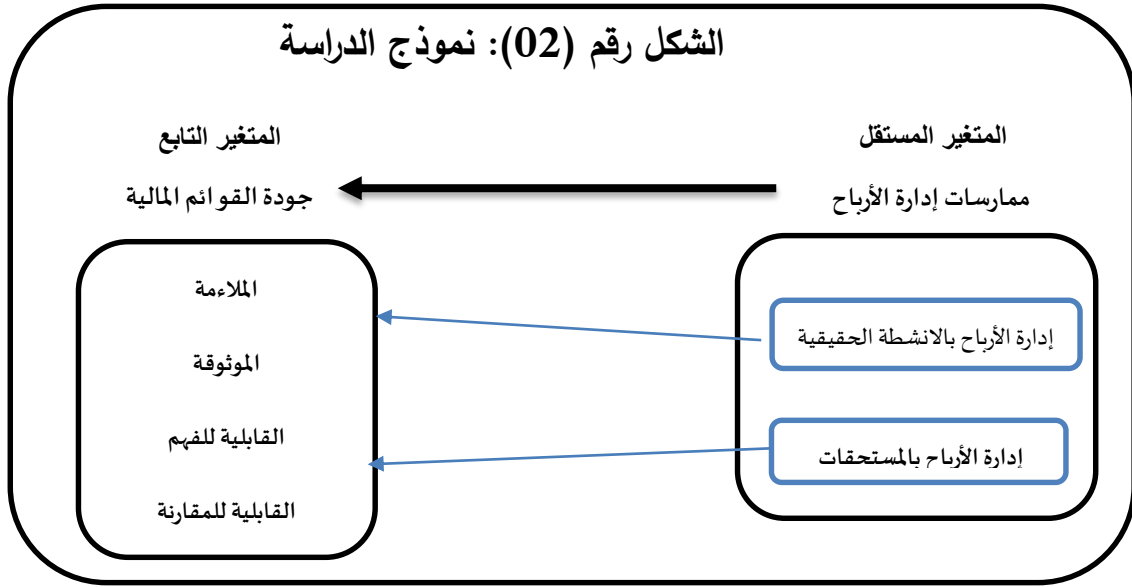
المصدر: من إعداد الطالبتان.

من الجدول أعلاه تم توزيع 30 استبانة بما يوافق حجم عينة الدراسة حيث تم استرجاع جميعها نسبة الاستبيان بلغت 100% وهي نسبة مثلى لأغراض البحث العلمي.

ثانياً: نموذج الدراسة

تتناول دراسة البحث في العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية لشركة الفوسفات تبسة، وبالتالي فهي تشمل على المتغيرات التالية:

- المتغير المستقل: ممارسات إدارة الأرباح
- متغير التابع: جودة القوائم المالية



المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثالث: أداة الدراسة والبرامج المستخدمة

سوف يتم في هذا المطلب التعرف على الأداة التي يتم استخدامها في الجانب التطبيقي من الدراسة للتحليل الإحصائي للبيانات المتعلقة بموضوع البحث وكذا البرامج الإحصائية.

أولاً: الأدوات والبرامج الإحصائية المستخدمة

لتسهيل الدراسة تم اعداد استبيان يساعد على جمع البيانات والمعلومات من أجل إتمام الدراسة تم الاستعانة بمجموعة من الأدوات والبرامج الضرورية، في هذا المطلب يتم التطرق والتوضيح لذلك.

- **التكرارات:** هي أسلوب من أساليب التوزيع الذي يعتمد على عدد المرات التي تكرر فيها المفردة، وقد استعملت لتحديد عدد الإجابات بكل المستجوبين.

- **النسب المئوية:** وهو تحويل التكرارات المطلقة إلى تكرارات نسبية أي يحسب تكرار كل فئة كنسبة مئوية من مجموع التكرارات التي يتضمنها التوزيع التكراري.

- **المتوسط الحسابي Mean:** يعتبر المؤشر الأكثر أهمية لقياس المواضع المركزية، ويستخدم بكثرة في مختلف الدراسات والحسابات.

- **الانحراف المعياري:** مقياس إحصائي لمدى تشتت مجموعة من القيم عن وسطها الحسابي وهو الجذر التربيعي للتباين.

- **تحليل التباين:** هو مقياس مدى تشتت مجموعة من القيم عن وسطها الحسابي وكلما كبر التباين كلما دل ذلك على تشتت أكبر.

- **آلفا كرونباخ:** يستعمل للتأكد من الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان.

- برنامج IBM SPSS STATISTIQUE V22: هو برنامج يعد أهم وأشهر حزم البرامج الجاهزة في مجال المعالجة الإحصائية للبيانات.

ثانيا: أداة الدراسة

يحتوي الاستبيان على مقدمة تعرف موضوع الدراسة، ومبني على قسمين على النحو التالي:

- **القسم الأول:** خاص بالمتعلقة الشخصية والوظيفية والمؤهل العلمي والتخصص والخبرة المهنية.

- **القسم الثاني:** تتضمن (30 سؤال) مقسم إلى محورين وهو كما يلي:

- **المحور الأول:** تضمن هذا المحور إدراج ممارسة إدارة الأرباح وقسم إلى جزئين الجزء الأول إدارة

الأرباح بأسلوب المستحقات والجزء الثاني إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية كل جزء يحتوي على 7 عبارات مرقمة من (01 إلى 07) في شركة مناجم الفوسفات تبسة.

- **المحور الثاني:** تضمن جودة القوائم المالية في شركة مناجم الفوسفات تبسة، وقسم إلى 4 أجزاء يتضمن كل من الملائمة والموثوقية وقابلية الفهم وقابلية المقارنة يحتوي على 3 عبارات مرقمة من (01 إلى 03).

وقد تم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المتخصصين لغرض التحكيم وهو ما يعرضه الملحق رقم (3).

ولغرض تحويل إجابات عينة الدراسة إلى بيانات كمية فقد تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي، لكونه يعطي مدى أوسع للإجابة، يمكن توضيحه في الجدول الموالي:

الجدول (04): مقياس الاستبيان

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

المصدر: من إعداد الطالبتين

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها

في هذا المبحث سيتم استعراض التحليل الإحصائي لنتائج استجابة أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبيان وعرض المؤشرات الإحصائية ونتائج تطبيق أدوات الدراسة من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية وتكرارات لكل متغيرات الدراسة.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة

سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى عرض وتحليل نتائج الاستبيان على النحو التالي:

أولاً: عرض نتائج الاستبيان

نأخذ من مجتمع الدراسة المتمثل في مؤسسة الفوسفات تبسة، حيث تم توزيع هذه الاستثمارات على هذا المجتمع ثم تم استرجاع ما نسبته 100% من الاستثمارات الموزع، والجدول التالي يمثل تفاصيل توزيع الاستثمارات:

الجدول رقم (05): تفاصيل توزيع الاستثمارة

التفاصيل	الموزعة	المسترجعة	النسبة%
الاستبانة	30	30	100%

ومن أجل اختبار مصداقية الاستبيان تم قياس ألفا كرومباخ للعبارات الدالة على موضوع الدراسة والذي قدر هذا الأخير بـ (0,866) أي بنسبة 86,6% مما يؤكد على مصداقية الاستبيان وجدارته في قياس موضوع الدراسة بشكل موثوق ما يعني أن العبارات مترابطة داخليا بشكل جيد وقادرة على قياس موضوع الدراسة بثقة وموثوقية عالية، حيث أن تم قياس المصدقية من خلال تحليل spss وتم الاعتماد على الجدول التالي في التعليق على المصدقية:

الجدول رقم (06): نسبة مصداقية الاستبيان

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0,866	26

ثانيا: تحليل نتائج الاستبيان

1. البيانات الشخصية

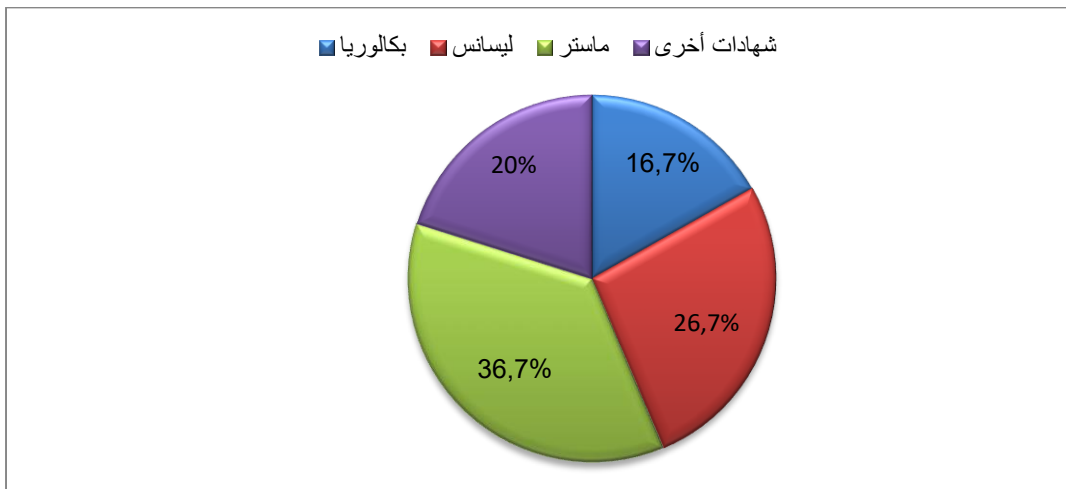
أ. متغير المؤهل العلمي

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينات من حيث متغير المؤهل العلمي.

جدول رقم (07): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

لنسبة المئوية	التكرار	التمثيل
		المؤهل العلمي
16,7%	5	بكالوريا
26,7%	8	ليسانس
36,7%	11	ماستر
20%	6	شهادات أخرى
100%	30	المجموع

الشكل رقم (03): دائرة نسببة تمثل متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال البيانات الواردة في الشكل الخاص بالمستوى التعليمي أن أعلى نسبة يمثلها مستوى الماستر

حيث بلغ عددهم 11 فرد ما يقدر 36,7%، تليها مستوى ليسانس التي بلغ عددهم 8 أفراد بنسبة 26,7%.

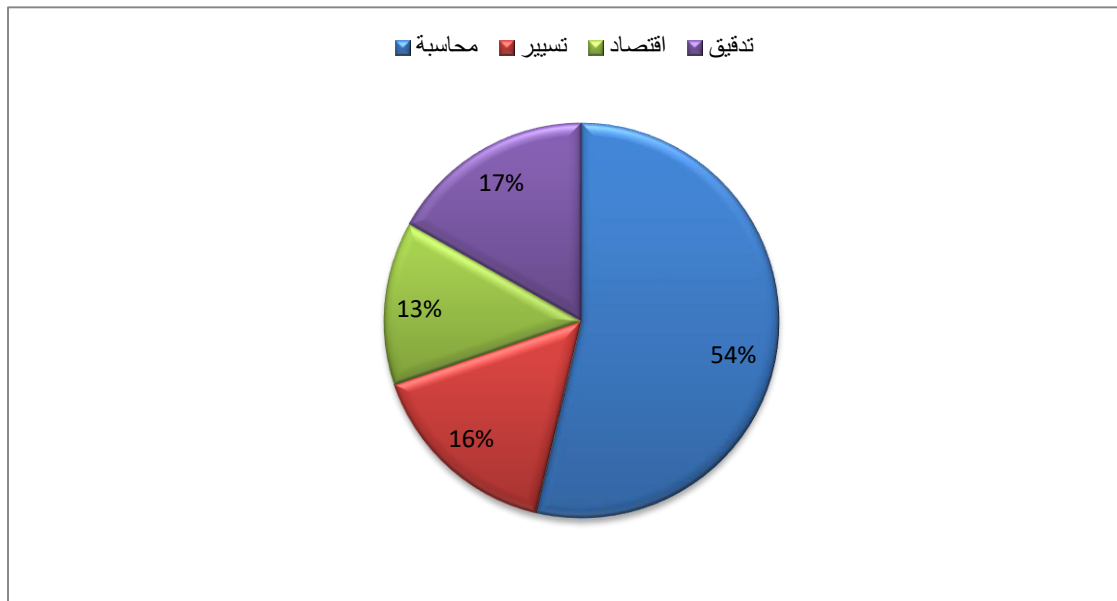
ب. متغير التخصص

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينات من حيث متغير التخصص.

جدول رقم (08): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص

النسبة المئوية	التكرار	التمثيل التخصص
53,3%	16	محاسبة
16%	5	تسيير
13,3%	4	اقتصاد
16,7%	5	تدقيق
100	30	المجموع

الشكل رقم (04): دائرة نسبية تمثل متغير التخصص



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يظهر من الجدول أن غالبية المشاركين ينتمون إلى تخصص المحاسبة بنسبة 53.3%، تليها تخصصات تسيير وتدقيق بنسبة 16% و 16.7% على التوالي، بينما يمثل تخصص الاقتصاد 13.3% فقط من العينة، يعكس هذا التوزيع تركيز العينة على التخصصات المرتبطة مباشرة بمجال الدراسة.

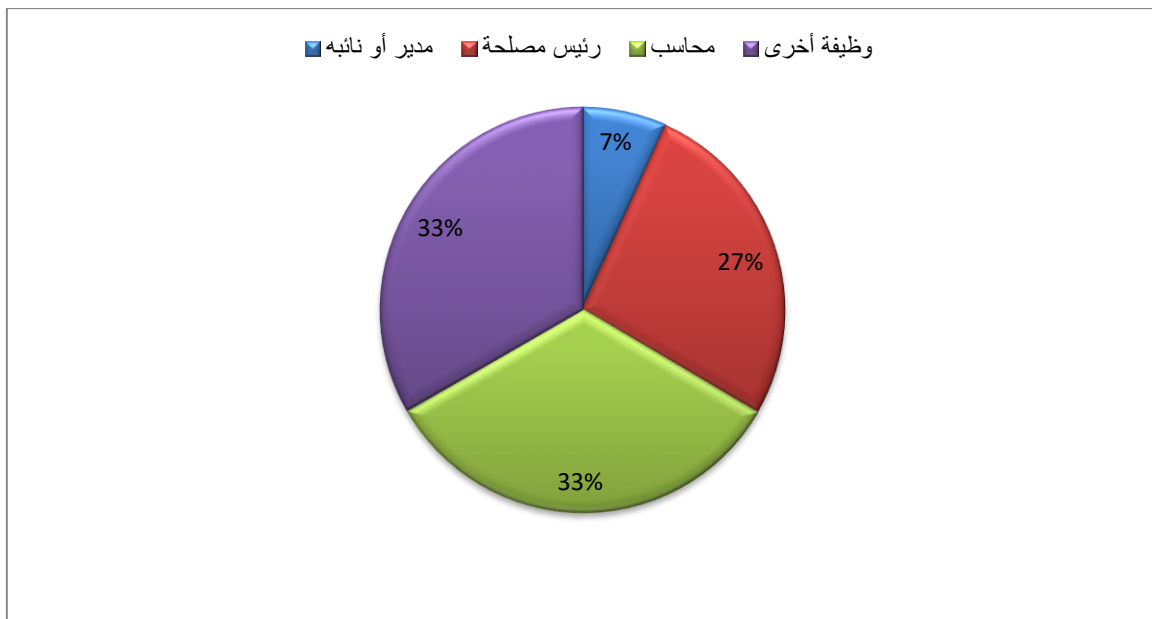
ت. متغير الوظيفة

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينات من حيث متغير الوظيفة.

جدول رقم (09): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

النسبة المئوية	التكرار	التمثيل الوظيفة
6,7%	2	مدير أو نائبه
26,7%	8	رئيس مصلحة
33,3%	10	محاسب
33,3%	10	وظيفة أخرى
100	30	المجموع

الشكل رقم (05): دائرة نسبية تمثل متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول السابق الذي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة، يتبين أن أعلى نسبة كانت لفئتي المحاسب ووظيفة أخرى حيث بلغ عدد كل منهما 10 أفراد بنسبة 33.3% من إجمالي العينة، ومن ثم تليها فئة رئيس مصلحة بعدد 8 أفراد بنسبة 26.7%، في حين جاءت فئة مدير أو نائب مدير في المرتبة الأخيرة بعدد فردين فقط بنسبة 6.7%، وهذا ما يعكس التوزيع الذي يوضح أن أغلب أفراد العينة ينتمون إلى الوظائف التنفيذية والمحاسبية داخل المؤسسة، وهو ما يعد مناسباً لطبيعة موضوع الدراسة، نظراً

لارتباط هذه الفئات بشكل مباشر بالعمليات المحاسبية والمالية، مما يعزز من دقة الإجابات وموثوقية النتائج المتحصل عليها.

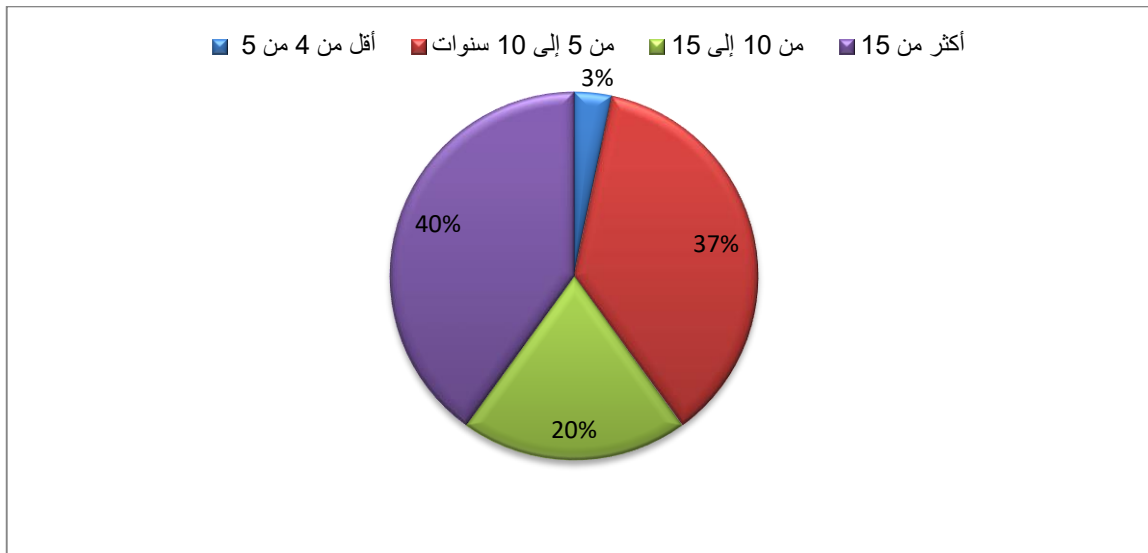
ث. متغير الخبرة

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينات من حيث متغير الخبرة

جدول رقم (10): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	التمثيل الوظيفية
3,3%	1	أقل من 4 سنوات
36,7%	11	من 5 إلى 10 سنوات
20%	6	من 10 إلى 15
40%	12	أكثر من 15
100	30	المجموع

الشكل رقم (06): دائرة نسبوية تمثل متغير الخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يوضح لنا الجدول توزيع أفراد العينة وفق فئات زمنية تم تقسيمها وفق الخبرات المهنية المتوفرة لديهم نجد أن نسبة أفراد العينة التي تنتمي إلى فئة أكثر من 15 سنة خبرة حيث بلغ عددهم 12 فردا بنسبة 40% من إجمالي العينة، تليها فئة من 5 إلى 10 سنوات بعدد 11 فردا بنسبة 36.7%، ثم فئة من 10 إلى 15

سنة بعدد 6 أفراد بنسبة 20%، في حين سجلت فئة أقل من 4 سنوات خبرة أدنى نسبة، حيث بلغ عددها فردا واحدا فقط بنسبة 3.3%. وهذا يشير إلى وجود نسبة معتدلة من الموظفين الجدد في المؤسسة. ويعكس هذا التوزيع أن غالبية أفراد العينة يتمتعون بخبرة مهنية معتبرة، وهو ما يعزز من موثوقية الإجابات المقدمة في الاستبيان، نظرا لما يمتلكه هؤلاء من معرفة وتجربة عملية في مجال العمل، مما يساهم في تقديم آراء أكثر دقة وموضوعية حول موضوع الدراسة.

2. تحليل المحور الأول

سيتم اختبار مصداقية المحور الأول من خلال قياس ألفا كرومباخ للعبارات الدالة على موضوع الدراسة المتعلقة بالمحور الأول المتمثل في إدراج ممارسات إدارة الأرباح والذي قدر هذا الأخير بـ: (0,893) أي بنسبة 89,3% تعتبر قيمة عالية، وتشير إلى مستوى عال من الموثوقية والثبات الداخلي للعناصر أو الأسئلة في المحور الأول، حيث أن تم قياس المصداقية من خلال تحليل spss وتم الاعتماد على الجدول التالي في التعليق على المصداقية:

جدول رقم (11): نسبة مصداقية الاستبيان لعبارات المحور الأول

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,893	14

تحليل العبارات الخاصة بالمحور الأول بواسطة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومن خلال الاتجاه العام وهذا ما يبينه الجدول الآتي:

جدول رقم (12): ممارسات إدارة الأرباح

العبارات	المتوسط	الانحراف	الاتجاه العام
تعتمد الإدارة على التقديرات المحاسبية للتأثير على الأرباح المعلنة.	3,43	0,898	موافق
يتم تعديل مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها لتحقيق نتائج مالية غير مرغوبة.	3,23	0,626	موافق
تستخدم الإدارة المرونة في اختيار السياسات المحاسبية للتأثير على الربح.	2,93	0,907	محايد
يتم تغيير طرق الإهلاك بهدف التأثير على نتيجة المؤسسة.	2,53	1,042	محايد
تعتمد الإدارة على التسويات المحاسبية في نهاية الفترة المالية لتحسين الأرباح.	2,57	1,040	محايد
يتم الاعتراف بالإيرادات أو المصاريف وفق تقديرات الإدارة لتحقيق أهداف معينة.	2,77	1,040	محايد

تؤثر التقديرات المتعلقة بالاهتلاك على مستوى الأرباح المحققة.	2,37	1,098	محايد
تقوم المؤسسة بزيادة حجم المبيعات من خلال تقديم تخفيضات كبيرة في نهاية الفترة المالية.	3,20	0,551	محايد
تعتمد الإدارة علي تسهيل شروط الائتمان للعملاء بهدف رفع المبيعات مؤقتا.	3,03	0,850	محايد
يتم تقليص المصاريف الاختيارية مثل الإعلان أو البحث والتطوير لتحسين الأرباح.	2,70	0,952	محايد
تؤجل المؤسسة بعض المصاريف التشغيلية لتحقيق نتائج مالية أفضل.	2,80	0,925	موافق
تعمل الإدارة على زيادة الإنتاج بهدف تخفيض تكلفة الوحدة وتحسين الربح المحاسبي.	2,50	0,900	معارض بشدة محايد
يتم اتخاذ قرارات تشغيلية تؤثر على النشاط الحقيقي للمؤسسة من أجل تحقيق أرباح المستهدفة.	2,73	0,828	محايد
تقوم المؤسسة بتسريع عمليات البيع قبل نهاية السنة المالية لتحسين النتائج.	2,27	1,015	معارض بشدة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول المبين أعلاه يتضح أن المتوسطات الحسابية الخاصة بفقرات المحور الأول قد تمحورت حول درجة الموافق والمحايد، حيث انتمت إلى المجال (2,27-3,43)، وبالمقابل سجلت انحرافات القيم المشاهدة عن متوسطها الحسابي قيمة مقبولة ومن خلال الجدول يتبين درجات الانحراف المعياري:

- **منخفضة ($0.5 \geq$):** تشير إلى أن الإجابات متقاربة جدا من المتوسط، مما يعكس توافقا قويا بين المشاركين ومن خلال هذا المحور يتضح أنه لا يوجد إجابات ذات انحراف منخفض أي أن إجاباتهم ليست متوافقة.
- **متوسطة ($0.5 - 0.75$):** تعكس تباينا معتدلاً في الآراء ولكنه يظل ضمن نطاق مقبول، مثال:

- تقوم المؤسسة بزيادة حجم المبيعات من خلال تقديم تخفيضات كبيرة في نهاية الفترة المالية (0,551).

- يتم تعديل مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها لتحقيق نتائج مالية غير مرغوبة (0,626).
- **عالية ($0.75 <$):** تشير إلى تباين كبير في الآراء، مما يعكس اختلافات واسعة في وجهات النظر بين المشاركين، مثال:

- تعتمد الإدارة على التقديرات المحاسبية للتأثير على الأرباح المعلنة (0,898).

- تستخدم الإدارة المرونة في اختيار السياسات المحاسبية للتأثير على الربح (0,907).

- يتم تغيير طرق الإهلاك بهدف التأثير على نتيجة المؤسسة (1,042).

- تعتمد الإدارة على التسويات المحاسبية في نهاية الفترة المالية لتحسين الأرباح (1,040).
 - يتم الاعتراف بالإيرادات أو المصاريف وفق تقديرات الإدارة لتحقيق أهداف معينة (1,040).
 - تؤثر التقديرات المتعلقة بالإهلاك على مستوى الأرباح المحققة (1,098).
 - تعتمد الإدارة على تسهيل شروط الائتمان للعملاء بهدف رفع المبيعات مؤقتا (0,850).
 - تعمل الإدارة على زيادة الإنتاج بهدف تخفيض تكلفة الوحدة وتحسين الربح المحاسبي (0,900).
 - يتم اتخاذ قرارات تشغيلية تؤثر على النشاط الحقيقي للمؤسسة من أجل تحقيق أرباح المستهدفة (0,828).
 - تقوم المؤسسة بتسريع عمليات البيع قبل نهاية السنة المالية لتحسين النتائج (1,015).
- وبذلك يظهر أن معظم العبارات ذات انحراف عالي، مما يشير إلى بعض الاختلافات في وجهات النظر حول تأثير القرارات المحاسبية على النتائج المالية، أما العبارات ذات الانحراف المنخفض والمتوسط يعكس توافقا عاما بين المشاركين حول أهمية ممارسات إدارة الأرباح،

3. تحليل المحور الثاني

سيتم اختبار مصداقية المحور الثاني بقياس قيمة ألفا كرونباخ للعناصر التي تعبر عن موضوع الدراسة والمتعلقة في جودة القوائم المالية تم تقدير قيمة ألفا كرونباخ للمحور الثاني بـ 0,711، أي بنسبة 71,1. وهي قيمة تفوق الحد الأدنى المقبول إحصائيا والمقدر بـ 0.7، مما يدل على أن العبارات تتمتع بدرجة جيدة من الاتساق الداخلي، وعليه يمكن الاعتماد على الاستبيان في قياس متغيرات الدراسة وتحليلها باستخدام برنامج SPSS، والجدول التالي سيستخدم في التعليق على المصداقية.

جدول رقم (13): نسبة مصداقية الاستبيان لعبارات المحور الثاني

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,711	12

تحليل العبارات الخاصة بالمحور الثاني بواسطة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومن خلال الاتجاه العام وهذا ما يبينه الجدول الآتي:

جدول رقم (14): جودة القوائم المالية

العبارات	المتوسط	الانحراف	الاتجاه العام
توفر القوائم المالية معلومات تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة	3,87	0,346	موافق
تعكس القوائم المالية الأداء الحقيقي للمؤسسة خلال الفترة المالية	3,77	0,568	موافق
تعتمد الإدارة على القوائم المالية في تقييم نتائج نشاطها	3,83	0,379	موافق
تخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية والتحريفات	3,73	0,521	موافق
تعبر القوائم المالية بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة	3,77	0,504	موافق
يتم إعداد القوائم المالية وفق معايير محاسبية معتمدة	3,73	0,521	موافق
يتم عرض المعلومات المالية بطريقة واضحة وسهلة الفهم	3,60	0,498	موافق
تساعد الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية على فهم البيانات المالية	3,63	0,490	موافق
يمكن لمستخدمي القوائم المالية تفسير نتائج المؤسسة بسهولة	3,60	0,498	موافق
يمكن مقارنة القوائم المالية للمؤسسة بين الفترات المالية المختلفة	3,77	0,504	موافق
يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية من فترة إلى أخرى	3,70	0,535	موافق
تسمح القوائم المالية لمقارنة أداء المؤسسة مع مؤسسات أخرى	3,10	0,403	محايد

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

من خلال الجدول المبين أعلاه يتضح أن المتوسطات الحسابية الخاصة بفقرات المحور الثاني قد تمحورت حول درجة الموافق، حيث انتمت إلى المجال (3,10-3,87) مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة يوافقون بشكل عام على جميع العبارات المتعلقة بجودة القوائم المالية، وبالمقابل سجلت انحرافات القيم المشاهدة عن متوسطها الحسابي قيمة مقبولة ومن خلال الجدول يتبين درجات الانحراف المعياري:

• **انحراف معياري منخفض (≥ 0.5):** يشير إلى توافق عالٍ بين المشاركين على العبارة ومنها:

- توفر القوائم المالية معلومات تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة (0,346)؛

- تعتمد الإدارة على القوائم المالية في تقييم نتائج نشاطها (0,379)؛
- يتم عرض المعلومات المالية بطريقة واضحة وسهلة الفهم (0,498)؛
- تساعد الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية على فهم البيانات المالية (0,490)؛
- يمكن لمستخدمي القوائم المالية تفسير نتائج المؤسسة بسهولة (0,498)؛
- تسمح القوائم المالية لمقارنة أداء المؤسسة مع مؤسسات أخرى (0,403).

• **انحراف معياري متوسط (0.5-0.75):** وهذا يعكس تبايناً معتدلاً في الآراء، ومن بعض العبارات الدالة على ذلك:

- تعكس القوائم المالية الأداء الحقيقي للمؤسسة خلال الفترة المالية (0,568)؛
- تخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية والتحريفات (0,521)؛
- تعبر القوائم المالية بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة (0,504)؛
- يتم إعداد القوائم المالية وفق معايير محاسبية معتمدة (0,521)؛
- يمكن مقارنة القوائم المالية للمؤسسة بين الفترات المالية المختلفة (0,504)؛
- يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية من فترة إلى أخرى (0,535).

• **انحراف معياري عالي (> 0.75):** وأخيراً يبين أن هناك تباين كبير في الآراء وفي دراسة حالتنا في المحور الثاني نلاحظ لا يوجد هناك تباين في الآراء.

ومن خلال ما سبق يمكن القول إن ارتفاع المتوسطات الحسابية واقتربها من درجة الموافقة، مع تسجيل انحرافات معيارية منخفضة إلى متوسطة، يعكس وجود توافق عام بين أفراد عينة الدراسة حول جودة القوائم المالية وأهميتها في توفير معلومات موثوقة تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

كما يدل انخفاض الانحرافات المعيارية على تقارب آراء المشاركين حول معظم العبارات المرتبطة بالمحور، في حين أن العبارات التي سجلت تبايناً نسبياً في الآراء تعكس وجود اختلافات محدودة في وجهات نظر بعض المشاركين.

4. تحليل الفروقات بين إجابات المستجيبين بين المحور الأول والمحور الثاني باستخدام T-test

بعد الانتهاء من تحليل المحورين الأول والثاني، يتم في هذه المرحلة إجراء مقارنة بين متوسطات إجابات المستجيبين لكل من ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية، وذلك باستخدام اختبار T للعينتين المرتبطتين.

ويهدف هذا الاختبار إلى إبراز ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات المحورين، دون التطرق إلى طبيعة العلاقة بينهما.

الجدول الثلاثة التالية توضح مقارنة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية:

الجدول (15): الإحصائيات الوصفية

Paired Samples Statistics				
	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
TOTAL	2,7905	30	,59405	,10846
Pair 1				
QUALITY	3,6750	30	,23707	,04328

من خلال جدول Paired Samples Statistics: نلاحظ أن متوسط ممارسة إدارة الأرباح يقدر بـ 2.7905، ومتوسط جودة القوائم المالية هو 3,675 ويتبين أن جودة القوائم المالية أعلى بشكل واضح. أما الانحراف المعياري لممارسة إدارة الأرباح أكبر (0.59405 مقابل 0.23707) ومنه البيانات في ممارسة إدارة الأرباح أكثر تشتت.

الجدول (16): معامل الارتباط بين المتغيرين

Paired Samples Test				
	Paired Differences			
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference
				Lower
Pair 1 TOTAL - QUALITY	-,88452	,59132	,10796	-1,10533

من خلال جدول Paired Differences نلاحظ الفرق المتوسط يقدر بـ (-0.88452) أي سالب وهذا يعني أن جودة القوائم المالية أعلى من ممارسة إدارة الأرباح. أما الانحراف المعياري للفرق هو 0.59132، وبالنسبة للخطأ المعياري فقدر 0.10796. وأيضاً تبين لنا فترة الثقة التي كانت 95% للفرق (-1.10533)

الجدول (17): اختبار T للعينات المرتبطة

Paired Samples Test

	Paired Differences	T	df	Sig. (2-tailed)
	95% Confidence Interval of the Difference			
	Upper			
Pair 1 TOTAL - QUALITY	-,66372	-8,193	29	,000

من خلال جدول T-test

$$t = (-8.193)$$

$$df = 29$$

$$\text{Sig (2-tailed)} = 0.000 \text{ هو الفرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى } 0.05.$$

ومنه نستنتج أن هناك فرق معنوي بين متوسطات ممارسة إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية، حيث أن جودة القوائم المالية أعلى من متوسط ممارسات إدارة الأرباح، مع فروق واضحة في التشتت بين المتغيرين.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

لاختبار فرضيات الدراسة وقياس العلاقة بين المتغيرات، لم الاعتماد على معامل الارتباط سبيرمان لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية.

أولاً: عرض معامل الارتباط سبيرمان بين المتغيرات

من أجل اختبار الفرضية الرئيسية التي تنص على "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية"، والفرضيات الفرعية التالية: الأولى "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وجودة القوائم المالية"، أما الفرضية الثانية التي تنص على: "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح بالمستحقات وجودة القوائم المالية"، تم استخدام معامل ارتباط سبيرمان لقياس قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرين، نظراً لكون البيانات من نوع ليكارت الخماسي.

Correlations			REM	AEM	QUALITY
REM	Correlation Coefficient		1,000	,694**	,379*
	Sig. (2-tailed)		.	,000	,039
	N		30	30	30
Spearman's rho AEM	Correlation Coefficient		,694**	1,000	,237
	Sig. (2-tailed)		,000	.	,207
	N		30	30	30
QUALITY	Correlation Coefficient		,379*	,237	1,000
	Sig. (2-tailed)		,039	,207	.
	N		30	30	30

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

من خلال نتائج اختبار معامل ارتباط سبيرمان، يتضح وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وجودة القوائم المالية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.379) عند مستوى دلالة (0.039)، مما يشير إلى أن هذه العلاقة معنوية إحصائياً، أي أن زيادة ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تترافق مع تغير في جودة القوائم المالية.

في المقابل، لم تسجل علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح بالمستحقات وجودة القوائم المالية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.237) عند مستوى دلالة (0.207)، وهي قيمة أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، مما يدل على أن هذه العلاقة غير معنوية.

كما أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط طردية قوية ودالة إحصائية بين إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وإدارة الأرباح بالمستحقات، حيث بلغ معامل الارتباط (0.694) عند مستوى دلالة (0.000)، مما يعكس وجود تداخل بين ممارسات إدارة الأرباح بمختلف أشكالها داخل المؤسسة.

ثانيا: اختبار صحة الفرضيات من عدمه

بناء على نتائج اختبار معامل الارتباط، يمكن اتخاذ القرارات التالية:

✓ بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى

التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وجودة القوائم المالية، فقد أظهرت النتائج وجود علاقة معنوية عند مستوى (0.05)، وعليه يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى.

✓ بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية

التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح بالمستحقات وجودة القوائم المالية، فقد بينت النتائج أن مستوى الدلالة أكبر من (0.05)، وعليه يتم رفض الفرضية الفرعية الثانية.

✓ الفرضية الرئيسية

من خلال نتائج الفرضيات الفرعية واختبار سبيرمان، يتبين أن العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية ليست موحدة، حيث ثبتت العلاقة فقط في أحد الأبعاد (إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية)، في حين لم تثبت في البعد الآخر (إدارة الأرباح بالمستحقات)، وعليه، لا يمكن تعميم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات إدارة الأرباح ككل وجودة القوائم المالية، وبالتالي يتبين عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية ومنه يتم رفض الفرضية الرئيسية.

من خلال تحليل معامل الارتباط Spearman بين المحورين أظهر أن العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية ضعيفة أو غير معنوية، مما يعني أن وجود فرق كبير بين المتوسطات لا يترجم بالضرورة إلى ارتباط قوي بين المتغيرين، هذه النتيجة تعطي مؤشرا على أن ارتفاع جودة القوائم المالية مقارنة بممارسات إدارة الأرباح لا يعني أن كل زيادة في إدارة الأرباح تؤدي تلقائيا إلى تحسين الجودة.

وأیضا اتضح من خلال نتائج اختبار T أن الفرق بين المتوسطين ذو دلالة إحصائية، حيث بلغت

قيمة t بـ (-8.193) و Sig (2-tailed) = 0.000 عند df = 29، مما يدل على وجود فرق معنوي عند مستوى الثقة 0.05.

من الجدير بالذكر أن الانحراف المعياري لممارسات إدارة الأرباح أكبر من جودة القوائم المالية، مما يشير إلى تشتت أكبر في ممارسات إدارة الأرباح مقارنة بجودة القوائم المالية، هذه النتائج توضح أن جودة القوائم المالية أعلى بشكل واضح من متوسط ممارسات إدارة الأرباح.

المطلب الثالث: مناقشة فرضيات الدراسة

من خلال ما تم عرضه ضمن هذه الدراسة بشقها النظري والميداني المتعلق بدراسة العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية ضمن دراسة استطلاعية لشركة الفوسفات تبسة، فإن مناقشة فرضيات هذه الدراسة تشير إلى:

- من خلال نتائج الدراسة الميدانية المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة تبين وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وجودة القوائم المالية، حيث أظهرت نتائج معمل ارتباط سبيرمان قيمة دالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، مما يدل على أن ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية تؤثر على جودة القوائم المالية داخل مؤسسة الفوسفات، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة زاوي صورية التي توصلت إلى وجود أثر لممارسات إدارة الأرباح على جودة المعلومات والقوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، كما تتوافق مع دراسة كل من Abde baayo olagunji yousif Ahmed اللتين أكدتا أن التلاعب بالأنشطة الحقيقية ينعكس مباشر على مصداقية وجودة التقارير المالية، ويمكن تفسير هذا الاتفاق بكون إدارة الأرباح الحقيقية تعتمد على التأثير في الأنشطة التشغيلية للمؤسسة، وهو ما يؤدي إلى تغييرات واضحة في القوائم المالية وجودة المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين.

- في المقابل أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح بالمستحقات وجودة القوائم المالية، حيث تجاوز مستوى الدلالة القيمة المعتمدة إحصائياً (0.05)، وهو ما أدى إلى رفض الفرضية الفرعية الثانية وتختلف هذه النتيجة مع دراسة محمد السعيد أوبيرة ودراسة بنية محمد وعطاوي إلهام اللتين توصلتا إلى وجود تأثير بإدارة الأرباح بالمستحقات على جودة القوائم المالية، كما تختلف جزئياً مع دراسة Abdel khader Hammoud التي أكدت وجود ارتباط بين سياسات المستحقات وجودة التقارير المالية، ويمكن إرجاع هذا الاختلاف إلى طبيعة مؤسسة الفوسفات واختلاف البيئة المحاسبية وآليات الرقابة الداخلية المطبقة، إضافة إلى محدودية استخدام أساليب التلاعب بالمستحقات مقارنة بالأنشطة الحقيقية داخل المؤسسة.

- كما أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وإدارة الأرباح بالمستحقات، وهو ما يعكس تداخل ممارسات إدارة الأرباح داخل المؤسسة واعتماد الإدارة على أكثر من أسلوب لتحقيق أهداف معينة تتعلق بإظهار النتائج المالية، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة Marza Goroke Timidi Bogdan اللتين أشارتا إلى أن المؤسسات قد تلجأ إلى المزج بين أساليب إدارة الأرباح الحقيقية والمحاسبية بحسب الظروف الاقتصادية ومستوى الرقابة المفروضة عليها.

وبصفة عامة بينت الدراسة أن العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية ليست موحدة بالنسبة لجميع الأبعاد، حيث ثبت تأثير إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية فقط، بينما لم يثبت إدارة الأرباح بالمستحقات، وهو ما أدى إلى رفض الفرضية الرئيسية للدراسة، وتتفق هذه النتيجة جزئياً مع دراسة كهينة شاوشى التي أكدت أن تأثير إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية يختلف باختلاف الأساليب والممارسات المعتمدة داخل مؤسسة الفوسفات تبسة.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال الدراسة التطبيقية التي أقيمت على شركة مناجم الفوسفات تبسة، حيث تمت دراسة العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية وقد تم القيام بتصميم استبانة والإشارة إلى طريقة وأدوات الدراسة التي أنجزت ومن خلالها التوصل إلى نتائج الدراسة كما تم تحليلها ومناقشتها بالقيام بالوصف الاحصائي لعينة الدراسة.

إذ اتضح من خلال النتائج التي تحصل عليها رفض الفرضية التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح بالمستحقات وجودة القوائم المالية، بينما تم قبول الفرضية التي نصت على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وجودة القوائم المالية.

الخاتمة

تناولت الدراسة موضوعاً من أبرز المواضيع المعاصرة في الفكر المحاسبي، والممثل في ممارسات إدارة الأرباح وانعكاساتها على جودة وشفافية القوائم المالية. وقد سعت إلى تحليل هذا المفهوم من خلال تأصيله نظرياً وإبراز أهم الدوافع والعوامل المساهمة فيه، إلى جانب دراسة أثره على القوائم المالية بمختلف أنواعها. حيث تم استنتاج أن إدارة الأرباح رغم ما قد تحققه من منافع طرفية على المدى القصير إلا أنها تشكل تهديداً حقيقياً لاستمرارية المؤسسة على المدى الطويل لما لها من آثار سلبية على ثقة المستخدمين في القوائم المالية.

1. النتائج:

مما سبق عرضه يمكن استخلاص النتائج كما يلي:

أ- النتائج النظرية

- بعد الدراسة النظرية يمكن عرض أهم النتائج المتوصل إليها كما يلي:
- إدارة الأرباح هي ممارسات محاسبية تعتمد على الإدارة للتأثير على النتائج المالية المعروضة، والتدخل المتعمد من قبل الإدارة في التقارير المالية للوصول إلى مبلغ معين محدد مسبقاً؛
 - إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية تؤثر على القرارات التشغيلية مثل (الإنتاج والتسعير والمصاريف)، كذلك يمكن لإدارة المنشأة ممارسة إدارة الربحية الحقيقية من خلال التحكم في توقيت بعض الأنشطة أو العمليات؛
 - إدارة الأرباح بالمستحقات تعتمد على قيام المديرين بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي تؤثر بشكل جوهري على الأرباح المعلنة؛
 - جودة القوائم المالية تعبر عن مدى صدق وشفافية المعلومات المحاسبية وقدرتها على عكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة؛
 - تركز جودة القوائم المالية على خصائص أساسية أهمها: الملاءمة، الموثوقية، القابلية للفهم، والقابلية للمقارنة؛
 - تكمن أهمية جودة القوائم المالية في دعم اتخاذ القرارات الاقتصادية من طرف مختلف المستخدمين مثل: المستثمرين والمقرضين والإدارة؛
 - يعتمد تحقيق جودة التقارير المالية على معايير قانونية، رقابية، مهنية وفنية.

ب- النتائج التطبيقية

- بعد الدراسة الميدانية يمكن إدراج النتائج المتوصل إليها كما يلي:
- وجود مستوى إدراك متوسط من ممارسة إدارة الأرباح داخل مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة، حيث تلجأ الإدارة إلى بعض الأساليب المحاسبية للتأثير على النتائج المالية؛
 - يتبين أن مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة تعتمد بدرجة أكبر على إدارة الأرباح بالمستحقات، من خلال التلاعب في التقديرات المحاسبية مثل: المخصصات والاهتلاكات، مقارنة بإدارة الأرباح عبر الأنشطة الحقيقية؛
 - وجود ممارسات محدودة لإدارة الأرباح عبر الأنشطة الحقيقية، مثل التحكم في توقيت المصاريف أو تعديل حجم الإنتاج، لكنها أقل استخداماً مقارنة بالمستحقات؛
 - أظهرت النتائج أن القوائم المالية لمؤسسة الفوسفات تتمتع بمستوى مقبول من الجودة، من حيث الوضوح والالتزام النسبي بالمعايير المحاسبية؛
 - وجود اتفاق عام بين أفراد العينة حول توفر خصائص الجودة في القوائم المالية، وهو ما يؤكد الانحرافات المعيارية المنخفضة إلى المتوسطة؛
 - تعتمد الإدارة على القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، وهو مؤشر إيجابي على مصداقيتها.
 - تساهم الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية في تحسين فهم البيانات المالية من طرف المستخدمين؛
 - تشير النتائج إلى أن العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية ليست علاقة متجانسة إذ تثبت دلالتها الإحصائية في بعد إدارة الأرباح عن أسلوب الأنشطة الحقيقية، بينما لم تثبت علاقة ذات دلالة إحصائية في إدارة الأرباح بالمستحقات.

2. التوصيات:

- بناء على ما توصل إليه من النتائج يمكن تقديم جملة من مقترحات حول موضوع العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية لشركة مناجم الفوسفات تبسة على النحو التالي:
- ضرورة تعزيز نظام الرقابة الداخلية داخل شركة مناجم الفوسفات -تبسة- من خلال تطوير آليات المتابعة والمراجعة المستمرة بما يحد من فرص ممارسة إدارة الأرباح؛
 - تقليص هامش الاختيار في السياسات والتقديرات المحاسبية قدر الإمكان، وذلك من خلال اعتماد سياسات واضحة ومحددة تضمن الحد من استغلال المرونة المحاسبية؛
 - تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية من خلال قديم معلومات إضافية توضح الأسس والتقديرات المعتمدة في إعداد القوائم المالية؛

- ضرورة تحقيق توازن بين سعي الإدارة لتحسين الأداء المالي والمحافظة على جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية؛
- تشجيع إجراء دراسات دورية داخل المؤسسة لتقييم جودة القوائم المالية والكشف عن أي ممارسات قد تؤثر على مصداقيتها.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع :

أ- المذكرات والرسائل الجامعية

1. إسلام كامل سعيد الزبيدي، العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية للمنشآت المتوسطة والصغيرة في فلسطين، أطروحة شهادة ماجستير، جامعة النجاح الوطني نابلس، فلسطين، 2023.
2. إلهام سنواسوي، أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية، أطروحة الماجستير تخصص مالية وحوكمة شركات، جامعة فرحات عباس سطيف، 2016/2015.
3. أمينة حفاصة، أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2022/2021.
4. آية عبد الرحيم الحليق، أثر تطبيق الرقابة الداخلية وفق إطار Coso على جودة التقارير المالية في الجامعة الحكومية الأردنية، أطروحة ماجستير تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة البلقاء، الأردن، 2022.
5. بريش خالد، ممارسة الإدارة لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، أطروحة دكتوراه تخصص دراسات محاسبية وجباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الجزائر 3، 2019-2020.
6. خالد محمد اللوزي، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم دراسة اختيارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير تخصص المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2013.
7. رحمة غزالي، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية، أطروحة دكتوراه جامعة فرحات عباس سطيف، 2020/2019.
8. سايل عبد الرزاق، العوامل المحددة لممارسات إدارة الأرباح الحقيقية، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2025/2024.
9. سمية قحموش، دور المراجعة الخارجية في التحقق من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين، أطروحة دكتوراه علوم تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2023.
10. صحراوي إيمان، أثر اعتماد معايير جودة المعلومات المالية على إعداد قوائم مالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص إدارة مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، 2020/2019.

11. علي قبلان عبد ربه الشواور، أثر إدارة الأرباح على الأداء المالي مقاسا في معدل العائد على الأصول والقيمة الاقتصادية المضافة في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، رسالة مقدمة لاستكمال شهادة الماجستير في المحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2019.
 12. كهينة شاوشي، إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2016.
 13. محمد بلقايد خمول، إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019-2020.
 14. محمد حيدر موسى شعن، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، أطروحة ماجستير تخصص المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامي بغزة، 2017.
 15. مسعود كسكس، التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في بيئة المحاسبة الجزائرية، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة غرداية، 2021/2020.
- ب- المجالات والمقالات
1. إسماعيل قزال، صونيا زحاف، أحلام قزال، قياس اتجاه ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة الجزائرية، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد 04، المجلد 05، 2019.
 2. أمينة حفاصة، عباس فرحات، جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معيار التقارير المالية الدولية IAS/IFRS، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، المجلد 11، العدد 2، 2018.
 3. بن قطيب علي، خطاب دلال، أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، مجلة البحوث في العلوم المالية، جامعة تيارت وقسنطينة، المجلد 4، العدد 01، 2019.
 4. بولعراس حمزة، سليمان عمام، مساهمة جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح بالمستحقات والأنشطة الحقيقية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة خنشلة، المجلد 7، العدد 02، 2022.

5. بن عمارة عبد الغني، تقييم مداخل قياس ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال الجزائرية، دراسة تطبيقية على مجموعة من الشركات الناشطة في بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2023.
6. جمال أحمد حسن وآخرون، آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة نظرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، المجلد 37، 2023.
7. خلاف عايدة، بلقاضي بلقاسم، دور لجنة المراجعة في زيادة جودة القوائم المالية وقياسها باستخدام نموذج millor، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة محمد بوقرة بومرداس، المجلد 08، العدد 02، 2024.
8. راميار رزكاز أحمد، دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية، المجلد 7، العدد 2، 2021.
9. زاوي حورية، أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 47، 2017.
10. طالب عبد العزيز، بلمداني محمد، مساهمة حوكمة شركات في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة الدراسات المحاسبية المالية، جامعة البليدة، المجلد 4، العدد 2، أكتوبر 2022.
11. عطاوي إلهام وآخرون، دور الإفصاح المحاسبية في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة سيدي بلعباس الجزائر، المجلد 6، العدد 1، 2022.
12. محمد السعيد أوبيرة وآخرون، تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 7، العدد 1، 2021.
13. محمد بنية، حيزية بنية، أهمية المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وآثارها السلبية على مصداقية البيانات المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة بومرداس، المجلد 5، العدد 2، ديسمبر 2018.
14. نعيمة مجيرت، دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات، مجلة الأحياء، المدرسة العليا للاقتصاد، وهران، المجلد 25، العدد 37، 2025.
15. يخلف العربي، بن العايش فاطمة، أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق" على تحسين جودة القوائم المالية، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، جامعة بن جديد الطارف وجامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس، المجلد 07، العدد 1، جوان 2023.

ج- المراجع باللغة الأجنبية

1. Adebayo Olagunju, oluwatimileyin esther adenle, olalekan obademi, ruth tony obiosa, amos olusola akinola, **sustainability reporting and earnings management of listed, non-financial firms in ngeria**, slovak university of technology, bratislave, volume 31, numbere 52, 2023
2. Ahmed Yousif, Adam Ismael, **the impact of creative accounting techniques on the reliability of financial reporting with purticular reference to saudi auditors and academies**, international journal of economics and financial Issues, vol 7, issue 2, 2017.
3. Bogdan marza, Alina marcuta, liviu Marauta, **the impact of creative accounting on the preparing and presentation of financial statements**, rerista economica, vol 69, issue 4, romanai, 2017.
4. Cesar ali abaid,reda abdel khader hammoud, **quality of financial reports and earning management practies**, journal of kufa studies center, volume 1, issue 76, 2023.
5. Goroke Timidi, **Earnings Management And Quality of Financial Reporting of Listed Construction Companies in Nigeria**, the journal of accounting and management research, volume 8, numbere 1, 2023.

الملاحق

الملحق رقم (01): يمثل إتفاقية التربص



الجمهورية العراقية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشيعي العربي النجفي - نيسا



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
بجامعة بغداد الكلية مكافئة بالدراسات والمسائل المرتبطة بالكلية
مستلحة التعليم والتدريب

إتفاقية التربص

المادة الأولى: هذه الاتفاقية تضييق علاقة جامعة الشهيد الشيعي العربي النجفي - نيسا - ممثلة من طرف عميد كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

مع المؤسسة: شركة المناجم الفوسفاتية صوميفوس لشيعة
مقرها: حي جبل الحرق لشيعة

ممثلة من طرف: قدرى حياة الوظيفة: رئيس قسم التكوين

هذه الاتفاقية تهدف الى تنظيم تربص تطبيقي للطلبة الانية اسمائهم:

1. زجال لينة 2. براكشي نجلاء

ماستر التخصص: حالية مؤسسية

عنوان المذكرة: العلاقة بين ممارسات إدارة المرباح وجودة لقوائم المالية

الاستاذ (ة) المشرف (ة):

عزايذت سارة

هذه الاتفاقية تهدف الى تنظيم تربص تطبيقي للطلبة الانية اسمائهم:

1. زجال لينة 2. براكشي نجلاء 3. _____

4. _____ 5. _____

ليسانس التخصص: _____

عنوان تقرير التربص: _____

الاستاذ (ة) المشرف(ة) :

د. سارة عزيرية

وذلك طبقا للمرسوم رقم : 90-88 المؤرخ في : 03/05/1988 القرار الوزاري المؤرخ في ماي 1989.

المادة الثانية : يهدف هذا الترخيص الى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في القسم والمطابقة للبرنامج والمخططات التعليمية في تخصص الطلبة المعندين

المادة الثالثة : الترخيص التطوعي يجري في مصلحة :

المالية والحاسبة

الفترة من : 2025 / 02 / 15 الى : 2025 / 02 / 15

المادة الرابعة : برنامج الترخيص المعد من طرف الكلية مراقب عند تنفيذه من طرف جامعة تبسة والمؤسسة المعنية

المادة الخامسة :

على غرار ذلك تشكل المؤسسة بتعيين عون أو أكثر بمناخبة تنفيذ الترخيص التطوعي هؤلاء الاشخاص مكلفون أيضا بالحصول على المصابقات الضرورية للتنفيذ الامثل للبرنامج وكل غياب للتخريص يعني أن يكون على استمارة السيرة الذاتية المسلمة من طرف الكلية

المادة السادسة : خلال الترخيص التطوعي والمحدد بثلاثين يوما يتبع الترخيص مجموع الموظفين في وحداته المحددة في النظام الداخلي وعليه بحسب على المؤسسة أن توضع للطلبة عند وصولهم أماكن ترحيلهم مجموع الندابير المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الأمن والنظافة وتبين لهم الاختطاء الممكنة.

المادة السابعة : في حالة الاخلال بهذه الفواعد فالمؤسسة لها الحق في انهاء ترخيص الطالب بعد إعلام القسم عن طريق رسالة مسجلة ومؤمنة الوصول

المادة الثامنة : تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية الترخيص ضد مجموع مخاطر حوادث العمل ونسهر بالخصوص على تنفيذ كل تدابير النظافة والأمن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ الترخيص

المادة التاسعة : في حالة حادث ما على الترخيصين بمكان التوجيه يجب على المؤسسة أن تلجأ الى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل تقريراً مفصلاً مباشرة الى القسم

المادة العاشرة : تتحمل المؤسسة التكاليف بالطلبة في حدود إمكانياتها وحسب مجمل الانفاقية الموقعة بين الطرفين عند التوقيع والا فإن الطلبة يتكفلون بأنفسهم من ناحية النقل . السكن . المطعم

ادارة المؤسسة المستقبلية

امارة القسم
الحاسبة
المالية



Hayer
Hayer



الملحق رقم 02: يمثل استمارة الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الشيوخ العربي التبسي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



قسم : العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص : مالية مؤسسة

استمارة استبيان

العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم
المالية

تحية طيبة :

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته يسر الباحثين ان يضعوا بين أيديكم استمارة الاستبيان هذه بهدف الحصول على آرائكم واقتراحاتكم لاستقاء البيانات والمعلومات المتعلقة بدراسة ميدانية وذلك لاستكمال للدراسة العلمية للحصول على درجة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص مالية المؤسسة من كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير .

وبالتالي نطلب من سيادتكم التكرم بالإجابة عن الفقرات المرفقة ونؤكد لسيادتكم بان جميع البيانات التي سوف تدلون بها ستعامل بسرية تامة بغرض البحث العلمي فقط .

مع خالص الشكر والتقدير على تعاونكم.

إعداد الطالبتين:

• زمال لينة

• براكشي نجلاء

إشراف الدكتور:

عز ايزية سارة

السنة الجامعية

2026/2025

ملاحظة: عند الإجابة عن الأسئلة يرجى وضع علامة في الخانة المناسبة.

المعلومات الشخصية:

01/ المؤهل العلمي:

- أ- بكالوريا ☐
- ج- ماستر ☐
- هـ- شهادة أخرى ☐
- ب- ليسانس ☐
- د- دكتوراء ☐

02/ التخصص :

- أ- محاسب ☐
- ج- اقتصر ☐
- ب- تسيير ☐
- د- تدقيق ☐

03/ الوظيفة:

- أ- مدير أو نائبه ☐
- ج- محاسب ☐
- ب- رئيس مصلحة ☐
- د- وظيفة أخرى ☐

04/ الخبرة:

- أ- أقل من 4 سنوات ☐
- ب- من 5 إلى 10 سنوات ☐
- ج- أكثر من 10 إلى 15 سنة ☐
- د- أكثر من 15 سنة ☐

المحور الأول: إدراج ممارسة إدارة الأرباح

الرقم	العبارات	معارض	معارض بشدة	محايد	موافق	موافق بشدة
إدارة الأرباح بأسلوب المستحقات						
01	تعتمد الإدارة على التقديرات المحاسبية للتأثير على الأرباح المعلنة					
02	يتم تعديل مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها لتحقيق نتائج مالية مرغوبة					
03	تستخدم الإدارة المرونة في اختيار السياسات المحاسبية للتأثير على الربح					
04	يتم تغيير طرق الإهلاك بهدف التأثير على نتيجة المؤسسة					
05	تعتمد الإدارة على التسويات المحاسبية في نهاية الفترة المالية لتحسين الأرباح					
06	يتم الاعتراف بالإيرادات أو المصاريف وفق تقديرات الإدارة لتحقيق أهداف معينة					
07	تؤثر التقديرات المتعلقة بالإهلاك على مستوى الأرباح المحققة					
إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية						
01	تقوم المؤسسة بزيادة حجم المبيعات من خلال تقديم تخفيضات كبيرة في نهاية الفترة المالية					
02	تعتمد الإدارة على تسهيل شروط الانتماء للعملاء بهدف رفع المبيعات مؤقتاً					
03	يتم تقليص المصاريف الاختيارية مثل الإعلان أو البحث والتطوير لتحسين الأرباح					
04	تؤجل المؤسسة بعض المصاريف التشغيلية لتحقيق نتائج مالية أفضل					
05	تعمل الإدارة على زيادة الإنتاج بهدف تخفيض تكلفة الوحدة وتحسين الربح المحاسبي					
06	يتم اتخاذ قرارات تشغيلية تؤثر على النشاط الحقيقي للمؤسسة من أجل تحقيق أرباح المستهدفة					
07	تقوم المؤسسة بتسريع عمليات البيع قبل نهاية السنة المالية لتحسين النتائج					

المحور الثاني : جودة القوائم المالية

الرقم	العبارات	معارض	معارض بشدة	محايد	موافق	موافق بشدة
الملاءمة						
01	توفر القوائم المالية معلومات تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة					
02	تعكس القوائم المالية الأداء الحقيقي للمؤسسة خلال الفترة المالية					
03	تعتمد الإدارة على القوائم المالية في تقييم نتائج نشاطها					
الموثوقية						
01	تخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية والتحريفات					
02	تعبر القوائم المالية بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة					
03	يتم أعداد القوائم المالية وفق معايير محاسبية معتمدة					
قابلية الفهم						
01	يتم عرض المعلومات المالية بطريقة واضحة وسهلة الفهم					
02	تساعد الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية على فهم البيانات المالية					
03	يمكن لمستخدمي القوائم المالية تفسير نتائج المؤسسة بسهولة					
قابلية المقارنة						
01	يمكن مقارنة القوائم المالية للمؤسسة بين الفترات المالية المختلفة					
02	يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية من فترة إلى أخرى					
03	تسمح القوائم المالية لمقارنة أداء المؤسسة مع مؤسسات أخرى					

الملحق رقم (3): يمثل قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

[illegible]

الملحق رقم (04): نتائج التحليل الإحصائي

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,893	14

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,711	12

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,866	26

Frequency Table

رقم الاستمارة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1	1	3,3	3,3	3,3
2	1	3,3	3,3	6,7
3	1	3,3	3,3	10,0
4	1	3,3	3,3	13,3
5	1	3,3	3,3	16,7
6	1	3,3	3,3	20,0
7	1	3,3	3,3	23,3
8	1	3,3	3,3	26,7
9	1	3,3	3,3	30,0
10	1	3,3	3,3	33,3
Valid 11	1	3,3	3,3	36,7
12	1	3,3	3,3	40,0
13	1	3,3	3,3	43,3
14	1	3,3	3,3	46,7
15	1	3,3	3,3	50,0
16	1	3,3	3,3	53,3
17	1	3,3	3,3	56,7
18	1	3,3	3,3	60,0
19	1	3,3	3,3	63,3
20	1	3,3	3,3	66,7
21	1	3,3	3,3	70,0

22	1	3,3	3,3	73,3
23	1	3,3	3,3	76,7
24	1	3,3	3,3	80,0
25	1	3,3	3,3	83,3
26	1	3,3	3,3	86,7
27	1	3,3	3,3	90,0
28	1	3,3	3,3	93,3
29	1	3,3	3,3	96,7
30	1	3,3	3,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بكالوريا	5	16,7	16,7	16,7
ليسانس	8	26,7	26,7	43,3
Valid ماستر	11	36,7	36,7	80,0
شهادة اخرى	6	20,0	20,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة	16	53,3	53,3	53,3
تسيير	5	16,7	16,7	70,0

اقتصاد	4	13,3	13,3	83,3
تدقيق	5	16,7	16,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
مدير أو نائبه	2	6,7	6,7	6,7
رئيس مصلحة	8	26,7	26,7	33,3
Valid محاسب	10	33,3	33,3	66,7
وظيفة أخرى	10	33,3	33,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من 4 سنوات	1	3,3	3,3	3,3
من 5 الي 10 سنوات	11	36,7	36,7	40,0
Valid من 10 الي 15 سنة	6	20,0	20,0	60,0
أكثر من 15 سنة	12	40,0	40,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

Statistics

		تعتمد الإدارة على التقديرات المحاسبية للتأثير على الأرباح المعلنة	يتم تعديل مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها لتحقيق نتائج مالية غير مرغوبة	تستخدم الإدارة المرونة في اختيار السياسات المحاسبية للتأثير على الربح	يتم تغيير طرق الاهتلاك بهدف التأثير على نتيجة المؤسسة	تعتمد الإدارة على التسويات المحاسبية في نهاية الفترة المالية لتحسين الأرباح
N	Valid	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		3,43	3,23	2,93	2,53	2,57
Std. Deviation		,898	,626	,907	1,042	1,040

Statistics

		يتم الاعتراف بالإيرادات أو المصاريف وفق تقديرات الإدارة لتحقيق أهداف معينة	تؤثر التقديرات المتعلقة بالاهتلاك على مستوى الأرباح المحققة	تقوم المؤسسة بزيادة حجم المبيعات من خلال تقديم تخفيضات كبيرة في نهاية الفترة المالية	تعتمد الإدارة على تسهيل شروط الائتمان للعلاء بهدف رفع المبيعات مؤقتا	يتم تقليص المصاريف الاختيارية مثل الاعلان أو البحث والتطوير لتحسين الأرباح
N	Valid	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		2,77	2,37	3,20	3,03	2,70
Std. Deviation		1,040	1,098	,551	,850	,952

Statistics

		تؤجل المؤسسة بعض المصاريف التشغيلية لتحقيق نتائج مالية أفضل	تعمل الإدارة على زيادة الانتاج بهدف تخفيض تكلفة الوحدة وتحسين الربح المحاسبي	يتم اتخاذ قرارات تشغيلية تؤثر على النشاط الحقيقي للمؤسسة من أجل تحقيق أرباح المستهدفة	تقوم المؤسسة بتسريع عمليات البيع قبل نهاية السنة المالية لتحسين النتائج
N	Valid	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0
Mean		2,80	2,50	2,73	2,27
Std. Deviation		,925	,900	,828	1,015

Frequency Table

تعتمد الإدارة على التقديرات المحاسبية للتأثير على الأرباح المعلنة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض	2	6,7	6,7	6,7
معارض بشدة	2	6,7	6,7	13,3
محايد	7	23,3	23,3	36,7
موافق	19	63,3	63,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

يتم تعديل مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها لتحقيق نتائج مالية غير مرغوبة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	3	10,0	10,0	10,0
محايد	17	56,7	56,7	66,7
موافق	10	33,3	33,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

تستخدم الإدارة المرونة في اختيار السياسات المحاسبية للتأثير على الربح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض	3	10,0	10,0	10,0
معارض بشدة	4	13,3	13,3	23,3
محايد	15	50,0	50,0	73,3
موافق	8	26,7	26,7	100,0

Total	30	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

يتم تغيير طرق الاهتلاك بهدف التأثير على نتيجة المؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض	6	20,0	20,0	20,0
معارض بشدة	8	26,7	26,7	46,7
Valid محايد	10	33,3	33,3	80,0
موافق	6	20,0	20,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

تعتمد الادارة على التسويات المحاسبية في نهاية الفترة المالية لتحسين الارباح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض	6	20,0	20,0	20,0
معارض بشدة	7	23,3	23,3	43,3
Valid محايد	11	36,7	36,7	80,0
موافق	6	20,0	20,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

يتم الاعتراف بالايادات أو المصاريف وفق تقديرات الادارة لتحقيق أهداف معينة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض	5	16,7	16,7	16,7
معارض بشدة	5	16,7	16,7	33,3
Valid محايد	12	40,0	40,0	73,3
موافق	8	26,7	26,7	100,0

Total	30	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

تؤثر التقديرات المتعلقة بالاهتلاك على مستوى الأرباح المحققة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض	10	33,3	33,3	33,3
معارض بشدة	3	10,0	10,0	43,3
محايد	13	43,3	43,3	86,7
موافق	4	13,3	13,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

تقوم المؤسسة بزيادة حجم المبيعات من خلال تقديم تخفيضات كبيرة في نهاية الفترة المالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	2	6,7	6,7	6,7
محايد	20	66,7	66,7	73,3
موافق	8	26,7	26,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

تعتمد الإدارة علي تسهيل شروط الائتمان للعملاء بهدف رفع المبيعات مؤقتا

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض	2	6,7	6,7	6,7
معارض بشدة	4	13,3	13,3	20,0
محايد	15	50,0	50,0	70,0
موافق	9	30,0	30,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

يتم تقليص المصاريف الاختيارية مثل الاعلان أو البحث والتطوير لتحسين الأرباح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض	4	13,3	13,3	13,3
معارض بشدة	7	23,3	23,3	36,7
Valid محايد	13	43,3	43,3	80,0
موافق	6	20,0	20,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

تؤجل المؤسسة بعض المصاريف التشغيلية لتحقيق نتائج مالية أفضل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض	3	10,0	10,0	10,0
معارض بشدة	7	23,3	23,3	33,3
Valid محايد	13	43,3	43,3	76,7
موافق	7	23,3	23,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

تعمل الإدارة على زيادة الانتاج بهدف تخفيض تكلفة الوحدة وتحسين الربح المحاسبي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض	4	13,3	13,3	13,3
Valid معارض بشدة	11	36,7	36,7	50,0
محايد	11	36,7	36,7	86,7
موافق	4	13,3	13,3	100,0

Total	30	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

يتم اتخاذ قرارات تشغيلية تؤثر على النشاط الحقيقي للمؤسسة من أجل تحقيق أرباح المستهدفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض	2	6,7	6,7	6,7
معارض بشدة	9	30,0	30,0	36,7
Valid محايد	14	46,7	46,7	83,3
موافق	5	16,7	16,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

تقوم المؤسسة بتسريع عمليات البيع قبل نهاية السنة المالية لتحسين النتائج

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
معارض	8	26,7	26,7	26,7
معارض بشدة	10	33,3	33,3	60,0
Valid محايد	8	26,7	26,7	86,7
موافق	4	13,3	13,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

Correlations

		REM	AEM	QUALITY
Spearman's rho	Correlation Coefficient	1,000	,694**	,379*
	REM Sig. (2-tailed)	.	,000	,039
	N	30	30	30

	AEM	Correlation Coefficient	,694**	1,000	,237
		Sig. (2-tailed)	,000	.	,207
		N	30	30	30
	QUALITY	Correlation Coefficient	,379*	,237	1,000
		Sig. (2-tailed)	,039	,207	.
		N	30	30	30

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

			REM	QUALITY
Spearman's rho	REM	Correlation Coefficient	1,000	,379*
		Sig. (2-tailed)	.	,039
		N	30	30
	QUALITY	Correlation Coefficient	,379*	1,000
		Sig. (2-tailed)	,039	.
		N	30	30

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

			QUALITY	AEM
Spearman's rho	QUALITY	Correlation Coefficient	1,000	,237
		Sig. (2-tailed)	.	,207

		N	30	30
		Correlation Coefficient	,237	1,000
	AEM	Sig. (2-tailed)	,207	.
		N	30	30

Correlations

			REM	AEM	QUALITY
		Correlation Coefficient	1,000	,694**	,379*
	REM	Sig. (2-tailed)	.	,000	,039
		N	30	30	30
		Correlation Coefficient	,694**	1,000	,237
Spearman's rho	AEM	Sig. (2-tailed)	,000	.	,207
		N	30	30	30
		Correlation Coefficient	,379*	,237	1,000
	QUALITY	Sig. (2-tailed)	,039	,207	.
		N	30	30	30

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Paired Samples Statistics

		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	TOTAL	2,7905	30	,59405	,10846
	QUALITY	3,6750	30	,23707	,04328

Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 TOTAL & QUALITY	30	,211	,263

Paired Samples Test

	Paired Differences			
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference
				Lower
Pair 1 TOTAL - QUALITY	-,88452	,59132	,10796	-1,10533

Paired Samples Test

	Paired Differences	t	df	Sig. (2-tailed)
	95% Confidence Interval of the Difference			
	Upper			
Pair 1 TOTAL - QUALITY	-,66372	-8,193	29	,000



الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشاذلي بن جديد - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية والعلوم الهندسية
بدراسة عمادة الكلية مكرمة بالدراسات والمسابقات المرتبطة بالجامعة
مصلحة التعليم والتدريب

إذن بالقبول لمذكرة التخرج ماستر

أنا الممضي أسفله الاستاذ (ة): أ.د. د. سارة عزازي

للسنة الجامعية: 2026/2025

ماستر

المشرف على مذكرة التخرج:

العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم
المالية - دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات تبسة -

فريق العمل	الاختصاص	عنوان المذكرة بالتفصيل
1- زمال لينت	مالية مؤسسية	العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية - دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات - تبسة -
2- براكشي جلاء		

أو اوفق على تقديم المذكرة أو تقرير الترخيص وهذا بعد المراجعة الكاملة .

تاريخ الامضاء

2026 / 04 / 28

الامضاء

اللقب والاسم للاستاذ المشرف

أ.د. د. سارة عزازي

الإدارة



أ.د. د. عزازي سارة
قسم علوم المالية والمحاسبة
جامعة العربي التبسي - تبسة