

الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (دراسة ميدانية)

رسالة أعدت لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالبة:

رنا علي صقور

إشراف الدكتور:

ابراهيم العدي

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة

الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي
جامعة دمشق
قسم المحاسبة

عنوان الدراسة:

دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة ميدانية

دراسة أعدت استكمالاً لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالبة:

رنا علي صفور

لجنة المناقشة والحكم:

الأستاذ الدكتور حسام هريط

الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد

عموماً رنا

التوقيع



الدكتور عامر ممدان

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد

عموماً

التوقيع



الدكتور إبراهيم العدي

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد

عموماً ومعرفاً

التوقيع



إقرار

أنا الطالبة رنا علي صقور ماجستير في قسم
المحاسبة أصرح بأن هذا البحث من انجازي ولم يسبق
أن قُبِلَ للحصول على أية شهادة ولا هو مقدم
للحصول على شهادة أخرى.

الطالبة

رنا علي صقور

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

”يُرَافِعُ الَّذِينَ
الَّذِينَ
الَّذِينَ
الَّذِينَ

الَّذِينَ
الَّذِينَ
الَّذِينَ
الَّذِينَ

سورة المجادلة، الآية رقم 11

صدق الله العظيم

شكر وتقدير

تتقدم الباحثة بالشكر العميق للسادة أعضاء لجنة المناقشة والحكم

- د. عصام قريط، الأستاذ في قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، عضواً.
د. مأمون حمدان، الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، عضواً.
د. إبراهيم العدي، الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، عضواً ومشرفاً.
الذين قبلوا مشكورين تقييم هذه الرسالة التي ستدعم بملاحظاتهم وتوجيهاتهم.

وتتوجه الباحثة بجزيل الشكر ووافر الامتنان لكل من السادة:

الدكتور إبراهيم العدي لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة، ومتابعته لها حتى أصبحت على الشكل الحالي.

الدكتور عبد الرحمن مرعي الذي لم يدخر جهداً في تقديم المساعدة العلمية والإدارية في جميع مراحل هذه الدراسة.

الدكتورة عفراء علي التي لن تفيها الكلمات حقها شكراً وعرفاناً عن كل ما قدمته من دعم علمي كان له أثر كبير في إغناء البحث.

الدكتور باسم غدير لما قدمه من نصائح وإرشادات في مجال الإحصاء.

الدكتورة ريم عيسى التي لم تتردد في تقديم أي مساعدة طلبت منها.

الدكتور تيسير المصري التي كانت لملاحظاته دور كبير في إغناء هذه الدراسة.

شكراً من القلب لكل من ساهم ودعم لإنجاز هذه الرسالة.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أهكمي لهذا العمل المتواضع إلى:

والدي ووالديتي.... أطال الله في عمرهما

أخوتي.... حماهم الله

خطيبي.... الذي لم يدخر دعمه لرسالتي

أصدقائي....الذين كانوا عوناً لي

مستخلص

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إسهام الإفصاح المحاسبي (الطوعي)، خصوصاً الإفصاحات عن كل من: البيئة التي تعمل فيها الشركة، المعلومات غير المالية، المعلومات التنبؤية وعن فعالية نظم الرقابة الداخلية، في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين، إضافة إلى معرفة ما إذا كان هناك اختلاف بين رأي العينتين فيما يتعلق بدور الإفصاحات المذكورة.

لتحقيق أهداف الدراسة تم الاستناد إلى منهجية وصفية تحليلية لرسم خطوات ومراحل انجاز العمل. واستخدم الاستبيان لمعرفة آراء عينة الدراسة، حيث تم إعداد استبيان من (160) نسخة وزعت على مهنيين وأكاديميين. ثم تم تحليل بيانات الاستبيان باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

دلّت نتائج الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي (الطوعي) يسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين، خصوصاً الإفصاح عن المعلومات غير المالية، وعن المعلومات التنبؤية وعن فعالية نظم الرقابة الداخلية، في حين تبين أن الإفصاح عن البيئة التي تعمل فيها الشركة لا يسهم في الحد من هذه الممارسات. كما تبين أن رأي الأكاديميين لا يختلف عن رأي المهنيين فيما يتعلق بدور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، خصوصاً الإفصاح عن البيئة التي تعمل فيها الشركة، وعن المعلومات غير المالية، وعن فعالية نظم الرقابة الداخلية، بينما يختلف الرأيان فيما يخص دور الإفصاح عن المعلومات التنبؤية في الحد من هذه الممارسات.

الفهرس

رقم الصفحة	العنوان
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2	1-1 مقدمة
3	2-1 مشكلة الدراسة
4	3-1 حدود الدراسة
4	4-1 الدراسات السابقة
4	1-4-1 الدراسات العربية
8	2-4-1 الدراسات الأجنبية
12	5-1 أهمية الدراسة
12	6-1 أهداف الدراسة
13	7-1 فرضيات الدراسة
14	8-1 متغيرات الدراسة
14	9-1 منهج الدراسة
15	10-1 مجتمع وعينة الدراسة
15	11-1 هيكلية الدراسة
الفصل الثاني: مفهوم إدارة الأرباح	
17	1-2 مقدمة
2-2 المبحث الأول: دوافع إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها	
18	1-2-2 مفهوم إدارة الأرباح
20	2-2-2 دوافع إدارة الأرباح
20	1-2-2-2 دوافع ترتبط بسوق الأوراق المالية
22	2-2-2-2 دوافع ترتبط بالترتيبات التعاقدية

25	3-2-2-2 دوافع تنظيمية
27	4-2-2-2 دوافع أخرى
28	3-2-2 العوامل المؤثرة في إدارة الأرباح
3-2 المبحث الثاني: ممارسات إدارة الأرباح والعوامل التي تحد منها	
31	1-3-2 أشكال إدارة الأرباح
34	2-3-2 ممارسات إدارة الأرباح
35	1-2-3-2 الممارسات الحقيقية لإدارة الأرباح
36	2-2-3-2 الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح
42	3-3-2 العوامل التي تحد من ممارسات إدارة الأرباح
42	1-3-3-2 تنظيم مهنة المحاسبة وضبط معاييرها
43	2-3-3-2 آليات حوكمة الشركات
48	3-3-3-2 التوسع في الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه
الفصل الثالث: مفهوم الإفصاح المحاسبي	
51	1-3 مقدمة
2-3 المبحث الأول: أنواع الإفصاح المحاسبي ومقوماته الأساسية	
52	1-2-3 تعريف الإفصاح المحاسبي
53	2-2-3 أنواع الإفصاح المحاسبي
56	3-2-3 المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي
3-3 المبحث الثاني: دوافع الإفصاح الطوعي ومحتوياته	
60	1-3-3 مفهوم الإفصاح الطوعي
60	2-3-3 دوافع الإفصاح الطوعي
63	3-3-3 أهداف الإفصاح الطوعي
64	4-3-3 أهمية الإفصاح الطوعي
64	5-3-3 محتوى الإفصاح الطوعي

65	1-5-3-3 الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية
67	2-5-3-3 الإفصاح عن المعلومات غير المالية
68	3-5-3-3 الإفصاح عن المعلومات التنبؤية
69	4-5-3-3 الإفصاح عن فعالية نظم الرقابة الداخلية
70	6-3-3 وسائل الإفصاح الطوعي
72	7-3-3 محددات الإفصاح الطوعي
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية.	
77	1-4 مجتمع الدراسة وعينتها
77	2-4 خصائص أفراد عينة الدراسة
79	3-4 تصميم أداة الدراسة
79	4-4 صدق الأداة وثباتها
80	5-4 تحليل نتائج البحث الميداني واختبار الفرضيات
80	1-5-4 اختبار الفرضية الأولى
87	1-1-5-4 اختبار الفرضية الفرعية الأولى
93	2-1-5-4 اختبار الفرضية الفرعية الثانية
99	3-1-5-4 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة
105	4-1-5-4 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة
111	2-5-4-2 اختبار الفرضية الثانية
114	1-2-5-4 اختبار الفرضية الفرعية الأولى
116	2-2-5-4 اختبار الفرضية الفرعية الثانية
119	3-2-5-4 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة
124	4-2-5-4 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة
127	6-4 النتائج والتوصيات
129	قائمة المراجع

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
77	بيان بعدد الاستبيانات الموزعة والتي تم الإجابة عليها	(1)
77	توزيع عينة الدراسة وفقاً للمؤهلات العلمية	(2)
78	توزيع عينة الدراسة وفقاً لمجال العمل	(3)
78	توزيع عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة	(4)
79	تثقيف بنود الاستبيان	(5)
80	نتائج تحليل الثبات لمحاور الاستبيان باستخدام معامل Cronbach's Alpha	(6)
81	تكرارات درجات بنود الاستبيان والنسب المئوية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري المتعلقة بالفرضية الأولى	(7)
81	المتوسطات الحسابية وقيمة T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الأولى	(8)
87	تكرارات درجات بنود الاستبيان والنسب المئوية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى	(9)
88	المتوسطات الحسابية وقيمة T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى	(10)
93	تكرارات درجات بنود الاستبيان والنسب المئوية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية	(11)
94	المتوسطات الحسابية وقيمة T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية	(12)
99	تكرارات درجات بنود الاستبيان والنسب المئوية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة	(13)
99	المتوسطات الحسابية وقيمة T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة	(14)
105	تكرارات درجات بنود الاستبيان والنسب المئوية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة	(15)

106	المتوسطات الحسابية وقيمة T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة	(16)
111	متوسطات درجات بنود الاستبيان المتعلقة بالفرضية الثانية	(17)
113	نتائج اختبار الفرضية الثانية	(18)
114	متوسطات درجات بنود الاستبيان المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى	(19)
116	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى	(20)
117	متوسطات درجات بنود الاستبيان المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية	(21)
119	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية	(22)
120	متوسطات درجات بنود الاستبيان المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة	(23)
123	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	(24)
124	متوسطات درجات بنود الاستبيان المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة	(25)
126	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة	(26)

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمة:

تتحقق إدارة الأرباح عندما يقوم المدراء باستخدام الحكم الشخصي في إعداد التقارير المالية وعند اختيار كل من السياسات المحاسبية والتوقيت الملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية جديدة، وكذلك عند إعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل التقارير المالية إما لتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة، أو لإبرام تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية⁽¹⁾.

فإدارة الأرباح تؤثر في رقم الربح وفي المركز المالي كما في التدفقات النقدية، وبالتالي في مصداقية القوائم المالية ما يقلل موثوقيتها. وممارسات إدارة الأرباح غالباً ما تضر بالشركة نظراً لإحجام المستثمرين والمتعاملين معها عن التعامل معها، ما يؤدي بالنهاية إلى انخفاض أسعار أسهمها في السوق المالي.

لحد من ممارسات إدارة الأرباح ظهرت طرق عدة، منها: تنظيم مهنة المحاسبة وضبط معاييرها وتطبيق آليات حوكمة الشركات والتوسع في الإفصاح المحاسبي. وإذا كان توسع الإفصاح المحاسبي الإلزامي محدود بالضوابط المرسومة له من الجهات المعنية (كاللشريعات القانونية وغيرها)، فإن التوسع في الإفصاح المحاسبي الطوعي توسع مفتوح الجوانب، يُعوّل عليه كثيراً عند البحث عن ضوابط تحدّ من ممارسات إدارة الأرباح. وقد ظهرت الحاجة إلى الإفصاح الطوعي نتيجة عجز الإفصاح الإلزامي عن تقديم معلومات كافية لاتخاذ قرارات تخصيص الموارد سواء كانت قرارات استثمار أم قرارات ائتمان أو لاتخاذ غيرها من القرارات. فقد اتضح أن متطلبات مثل هذه القرارات تفوق إلى حد كبير ما يقدمه الإفصاح الإلزامي من معلومات ولذلك فقد أصبح الاهتمام بالإفصاح الطوعي حتمية وضرورة لتحقيق فعالية القوائم المالية وتحقيقاً لأهدافها⁽²⁾.

من هنا جاءت هذه الدراسة لتكشف مدى إسهام الإفصاح الطوعي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

(1) الزمر، عماد سعيد، (2009)، دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، المجلد (46)، ص 5.

² عبد الكريم، عارف عبد الله، (2003)، الإفصاح المحاسبي الاختياري مع دراسة ميدانية لجانب الطلب في البيئة المصرية، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الأول، ص 15.

1-2 مشكلة الدراسة:

يمكن للإفصاح المحاسبي أن يلعب دوراً كبيراً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، نظراً لما يوفره من معلومات تفيد جميع الفئات المهتمة بالشركة من مساهمين حاليين ومرتبين ومحللين وغيرهم. وقد يكون للإفصاح الطوعي الدور الأكبر في الحد من تلك الممارسات. فإتساع قاعدة المعلومات المفصوح عنها يعني ضمناً شفافية أكثر في نقل الحقائق من داخل الشركة إلى ذوي المصالح المادية معها. هذه الشفافية تكون نقيض "التعتيم" الذي قد تختفي داخله حقائق مهمة وجوهرية، فتغدو القوائم مضللة. بوجود الشفافية التي يحملها الإفصاح الطوعي تكون فرص ممارسات إدارة الأرباح ضعيفة؛ وقد يسهل معها كشف ممارسات إدارة الأرباح.

هذه المسألة وإن كانت موضع اهتمام كبير في الاقتصاديات المتطورة فهي دون شك لا تقل أهمية في الاقتصاديات النامية والاقتصاديات التي تعاني من أزمات، ومنها الاقتصاد السوري، نظراً لاحتمالية ارتفاع وتيرة ممارسات إدارة الأرباح، ما يعني ضرورة مواجهتها. ولعل الحل يكون بتوسيع الإفصاح المحاسبي وخصوصاً الطوعي.

لذا تأتي هذه الدراسة لتتناول تساؤلين رئيسيين قيد البحث:

الأول: هل يسهم الإفصاح المحاسبي الطوعي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين؟ تتفرع عنه تساؤلات أربعة فرعية:

أ- هل يسهم الإفصاح الطوعي عن البيئة التي تعمل فيها الشركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين؟

ب- هل يسهم الإفصاح الطوعي عن المعلومات غير المالية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين؟

ت- هل يسهم الإفصاح الطوعي عن المعلومات التنبؤية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين؟

ث- هل يسهم الإفصاح الطوعي عن فعالية نظم الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين؟

الثاني: هل يختلف رأي المهنيين عن رأي الأكاديميين، حول دور الإفصاح المحاسبي الطوعي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟ كذلك يتفرع عنه أربعة تساؤلات فرعية:

أ- هل هناك اختلاف بين رأي العينتين فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن البيئة التي تعمل فيها الشركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

ب- هل هناك اختلاف بين رأي العينتين فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن المعلومات غير المالية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

ت- هل هناك اختلاف بين رأي العينتين فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن المعلومات التنبؤية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

ث- هل هناك اختلاف بين رأي العينتين فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن فعالية نظم الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

1-3 حدود الدراسة:

نظرا لخصوصية الإفصاح الإلزامي، باعتبار أن الشركات ملزمة بتطبيقه بحكم التشريعات والتعليمات النافذة، فقد تم التركيز على مدى اسهام الإفصاح الطوعي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وقد اقتصرَت الدراسة الميدانية على بيئة الأعمال السورية نظرا لخصوصية ظروفها في الوقت الراهن.

1-4 الدراسات السابقة :

تم الرجوع إلى الدراسات السابقة لمعرفة أحدث ما توصلت إليه الدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة، ولبيان أوجه التوافق والاختلاف بين تلك الدراسات وهذه الدراسة، ولضمان تميزها عن الدراسات السابقة. وقد تم اختيار مجموعة من الدراسات السابقة على أساس مدى اقترابها من محاور هذه الدراسة، ومدى حداثتها. وقد قسّمت إلى دراسات عربية وأجنبية كما يلي:

1-4-1 الدراسات العربية:

1-4-1-1 دراسة معروف، (2010)، "دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح_ بالتطبيق على بيئة الأعمال السورية"¹:

هدفت هذه الدراسة إلى فهم وتحليل آليات الحوكمة من حيث مفهومها وخصائصها ومسؤولياتها وأثر ذلك على الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، ولتحقيق هدف الدراسة اتبع الباحث المنهج العلمي القائم على المزج بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي وقد قام بإجراء دراسة ميدانية على مجموعة من المحللين الماليين ومكاتب المراجعة والشركات المساهمة في بيئة الأعمال السورية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود دور لكل من مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح وعدم وجود دور للبيئة القانونية والتشريعية في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في بيئة الأعمال السورية.

¹ معروف، هادي، (2010)، دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح (بالتطبيق على بيئة الأعمال السورية)، رسالة ماجستير، جامعة حلوان.

1-4-1-2 دراسة عبد الله، (2010)، "أثر مرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح"¹:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر المرونة التي تتيحها معايير المحاسبة الدولية على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية وتطبيق أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى دراسة طبيعة ومجالات المرونة التي تتاح من خلال هذه المعايير، وكذلك تحديد مجالات استخدام الإدارة لهذه المرونة في تحقيق غايات نفعية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبيان تم توزيعه على ممثلي الشركات المساهمة العامة في سورية التي شكلت مجتمع الدراسة. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية جاء استجابة إلى مجموعة الظروف والعوامل الدولية والإقليمية التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالمعلومات المحاسبية من قبل الفئات المختلفة من مستخدمي المعلومات المالية والصعوبات التي يواجهها مستخدمي القوائم المالية في حال غياب معايير محاسبة دولية، كما أن هناك حاجة لتعديلات ضرورية لمهنة المحاسبة في سورية من خلال تطبيق الالتزام بمعايير المحاسبة والقوانين الناظمة لها، ويكون ذلك عن طريق مشاركة جمعية المحاسبين القانونيين في تفعيل المعايير وتوضيحها من أجل ضمان فاعلية تطبيق المعايير.

1-4-1-3 دراسة مبارك، (2010)، "جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"²:

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار وجود تأثير لجودة أنشطة المراجعة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم جمع بيانات بالاعتماد على التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية خلال الفترة من 2006 إلى 2008 على الموقع الرسمي لسوق الأسهم السعودية، حيث أجرى الباحث التحليل الإحصائي لبيانات مجتمع الدراسة المكون من إجمالي الشركات المسجلة في سوق الأسهم السعودية بعد استبعاد قطاعات البنوك والتأمين والشركات الزراعية، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة عكسية معنوية بين جودة المراجعة الداخلية وبالأخص حجم عمل المراجعة الداخلية المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية وممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية.

¹ عبد الله، حسين، (2010)، أثر مرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، جامعة دمشق.

² مبارك، الرفاعي إبراهيم، (2010)، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، جامعة الملك سعود.

1-4-1-4 دراسة العثمان وآخرون، (2011)، "مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية المنشورة للشركات المسجلة في سوق دمشق للأوراق المالية"¹:

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية للشركات المساهمة المسجلة في سوق دمشق للأوراق المالية، ولتحقيق هذا الهدف اتبع الباحثون المنهج الإيجابي في تحديد حجم ونوعية الإفصاح الاختياري، وشكلت الشركات المساهمة السورية عام 2009 مجتمع الدراسة، وكان من نتائج الدراسة وجود اهتمام ملحوظ من قبل شركات العينة بالإفصاح الاختياري، على الرغم من وجود تباين في حجم ونوعية الإفصاح الاختياري، حيث كانت المصارف هي الأكثر إفصاحاً، ويعزى ذلك إلى ارتفاع حجم عملياتها مقارنة مع الشركات الأخرى والمنافسة داخل القطاع، إضافة إلى أنها استفادت من خبرة الشركات التابعة لها إذ أن المصارف السورية هي فروع لمصارف أجنبية.

1-4-1-5 دراسة رمضان، (2013)، "تأثير حجم الشركة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية من واقع السوق الأردنية"²:

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار تأثير حجم الشركة في نزعة الإدارة نحو ممارسة إدارة الأرباح في الشركات الصناعية الأردنية، ولتحقيق هدف الدراسة تم اختيار جميع الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية بين عامي 2000-2011. حيث تم تبني نموذج الانحدار الاحتمالي للبيانات الثنائية، ونموذج جونز المعدل لعام 1991 لحساب المستحقات الاختيارية بديلاً لنزعة الإدارة نحو ممارسة إدارة الأرباح، واللوغاريتم الطبيعي لمجموع أصول الشركة بوصفه بديلاً لحجم الشركة، بالإضافة إلى ثلاثة متغيرات مسيطرة هي: الأداء السابق للشركة، ومعدل نمو المبيعات، وكفاءة الإدارة. توصلت الدراسة إلى أن حجم الشركة يؤثر بنزعة الإدارة نحو ممارسة إدارة الأرباح، بحيث إن زيادة حجم الشركة يزيد من احتمالية ممارسة إدارة الأرباح بنسبة 99.92% في الشركات الصناعية الأردنية. كذلك خلصت الدراسة إلى أن الشركات الكبيرة الحجم أكثر نزعة نحو ممارسة إدارة الأرباح من الشركات الصغيرة الحجم، حيث بلغت نسبة احتمالية ممارسة إدارة الأرباح في الشركات الكبيرة الحجم 84.52% مقارنة بـ 54.98% في الشركات الصغيرة الحجم. كما أنها توصلت إلى أن كفاءة الإدارة ترتبط بعلاقة

¹ العثمان، محمد وآخرون، (2011)، مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية المنشورة للشركات المسجلة في سوق دمشق للأوراق المالية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 33، العدد 3.

² رمضان، عماد زياد، (2013)، تأثير حجم الشركة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية من واقع السوق الأردنية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد 20، العدد 3.

عكسية مع ممارسات إدارة الأرباح، بحيث إنه كلما زادت كفاءة الإدارة، انخفضت نزعة الإدارة نحو ممارسة إدارة الأرباح بسبب انخفاض الحاجة لمثل هذه الممارسات.

1-4-1-6 دراسة الهلالي، (2013)، "دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات الإدارة لإدارة الأرباح بحث تطبيقي لعينة من الشركات الخاضعة لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق في القطاع الخاص"¹:

هدفت هذه الدراسة إلى شرح طبيعة إدارة الأرباح ودوافعها وأساليبها، وإبراز دور جودة أداء مدقق الحسابات في الكشف عن تلك الممارسات والحد منها، والتحقق من صحة وعدالة المعلومات الواردة في تلك القوائم في عينة مكونة من ستة شركات تم اختيارها من مجموعة من (الشركات العامة، الشركات المساهمة المختلطة والشركات المساهمة الخاصة) ومن قطاعات اقتصادية ذات نشاطات مختلفة (صناعي، زراعي ومالي) وللأعوام من (2008 - 2010) .

ولتحقيق هذا الهدف تم استعمال نموذج ميلر لقياس ممارسات إدارة الأرباح الكمية، وحجم الملاحظات المكتشفة والتي تندرج تحت مفهوم إدارة الأرباح وأثرها في رأي مدقق الحسابات لقياس جودة أداء مدقق الحسابات ودوره في الحد من تلك الممارسات .

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الشركات العراقية تمارس إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية وعرضها من خلال التدخل المقصود في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي، وذلك في حدود المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أو خارجها، وقد أثبت الجانب التحليلي للدراسة أن الشركات العامة هي الأعلى في ممارسة إدارة الأرباح، بينما احتلت الشركات المساهمة المختلطة المرتبة الثانية في تلك الممارسات، أما الشركات المساهمة الخاصة فقد كانت بالمرتبة الثالثة، إضافة إلى وجود دور إيجابي وحيوي لمراقب الحسابات في ديوان الرقابة المالية بتحديد ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الخاضعة لرقابته، وضعف وقصور هذا الدور لمراقب الحسابات في مكاتب تدقيق القطاع الخاص في الشركات الخاضعة لرقابته وتدقيقه.

¹ الهلالي، ضياء زامل خضير، (2013)، دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات الإدارة لإدارة الأرباح بحث تطبيقي لعينة من الشركات الخاضعة لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق في القطاع الخاص، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد.

1-4-1-7 دراسة رمضان، (2014)، " أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح

الضريبي_ دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية"¹:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة التأثير المحتمل لعملية لجوء المديرين في الشركات إلى ممارسة إدارة الأرباح، وإلى ممارسة تمهيد الدخل كآلية ذات خصوصية من آليات إدارة الأرباح على عملية قياس الربح الضريبي والنتائج الضريبية للشركات.

ولتحقيق هدف البحث اعتمد الباحث على المنهجين الوصفي والاستقرائي، كما اعتمد على نموذج التسويات الاستثنائية كمحدد لدرجة قيام الإدارة بممارسة إدارة الأرباح، وربط النتائج مع متغيري الدراسة التابعين (الربح المحاسبي من جهة والربح الخاضع للضريبة من جهة أخرى).

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين قيام الإدارة بممارسة إدارة الأرباح وبين رقم الربح الضريبي، إذ أنه كلما زادت إدارة الأرباح في الشركات انخفض الربح الضريبي لهذه الشركات.

1-4-1 الدراسات الأجنبية:

1-2-4-1 دراسة (Lobo and Zhou, 2001)،

"Disclosure quality and earnings management"

"جودة الإفصاح وإدارة الأرباح"²:

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار وجود علاقة بين جودة الإفصاح وإدارة الأرباح، واختبار الفرضيات تمّ استخدام نموذج المعادلات المتزامنة، ولعرض قياس متغيرات الدراسة فقد تمّ استخدام معدلات منشورة من قبل جمعية البحوث وإدارة الاستثمار لقياس الإفصاح في الشركات، في حين تمّ استخدام المستحقات التقديرية لنموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين إفصاح الشركات وإدارة الأرباح.

1-2-4-2 دراسة (Mak and Eng, 2003)،

"Corporate governance and voluntary disclosure"

"الإفصاح الطوعي وحوكمة الشركات"³:

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير هيكل الملكية وتركيبية مجلس الإدارة على الإفصاح في الشركات، ولتحقيق هذا الهدف استخدمت طريقة المربعات الصغرى وتحليل الانحدار، إذ تمّ اختيار عينة تتألف من 158/ شركة مدرجة في بورصة سنغافورة، وتوصلت الدراسة إلى أن

¹ رمضان، علي محمود، (2014)، أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي_ دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق.

² Lobo, G. J.; Zhou J., (2001), Disclosure quality and earnings management, *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, Vol. 8, No.1.

³ Mak, Y.T.; Eng, L.L.,(2003), Corporate governance and voluntary disclosure, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 22, No. 4.

الملكية الإدارية المنخفضة وملكية الحكومة المرتفعة ترتبط بعلاقة ايجابية مع زيادة الإفصاح الطوعي، كما أن استقلالية مجلس الإدارة تزيد من مستوى الإفصاح الطوعي في الشركات.

1-4-2-3 دراسة (Oliveira, Rodrigues and Craig, 2003)،

"Applying Voluntary Disclosure Theories to Intangibles Reporting: Evidence from the Portuguese Stock Market"

"تطبيق نظريات الإفصاح الطوعي في التقرير عن الأصول غير الملموسة: دليل من سوق الأوراق المالية البرتغالية"¹:

هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل التي تؤثر على الإفصاح الطوعي عن الأصول غير الملموسة في التقارير السنوية للشركات المدرجة البرتغالية، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام التحليل الوصفي والانحدار المتعدد، وتم اختيار عينة من 56/ شركة مدرجة في بورصة البرتغال، وتوصلت الدراسة لوجود تأثير لعوامل مثل حجم الشركة وانتشار ملكيتها وحجم مكتب التدقيق ونوع الصناعة وحالة الإدراج على الإفصاح الطوعي عن الأصول غير الملموسة، وعدم وجود تأثير فيما يتعلق بالرافعة المالية والربحية وعمل الشركة في مواقع جغرافية متعددة.

1-4-2-4 دراسة (Barako, 2007)،

"Determinants of voluntary disclosures in Kenyan companies annual reports"

"محددات الإفصاح الطوعي في التقارير السنوية للشركة الكينية"²:

هدفت هذه الدراسة إلى فحص العوامل المرتبطة بالإفصاح الطوعي من خلال دراسة مسحية طولانية لممارسات الإفصاح الطوعي في التقارير السنوية للشركات المدرجة في كينيا، وتوضيح مدى تأثير آليات حوكمة الشركات وهيكل الملكية وخصائص الشركة على الإفصاح الطوعي. ولتحقيق هذه الأهداف استخدمت طريقة المربعات الصغرى مع لوحة الأخطاء المعيارية المصححة، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لآليات حوكمة الشركات وهيكل الملكية وخصائص الشركة وبخاصة الحجم على الإفصاح الطوعي.

¹ Oliveira, Lúcia; Rodrigues, Lúcia Lima; Craig, Russell , (2003), **Applying Voluntary Disclosure Theories to Intangibles Reporting: Evidence from the Portuguese Stock Market**, University of Minho, Lisbon, Portugal, Dec.

² Barako G D, (2007), Determinants of voluntary disclosures in Kenyan companies annual reports, **African Journal of Business Management**, Vol. 1, No. 5.

1-4-2-5 دراسة (Hossain and Hammami, 2009)،

"Voluntary disclosure in the annual reports of an emerging country: The case of Qatar, Advances in Accounting"

"الإفصاح الطوعي في التقارير السنوية للدول الناشئة (حالة قطر)"¹:

هدفت الدراسة للكشف عن محددات الإفصاح الطوعي في التقارير السنوية للشركات المدرجة في سوق الدوحة للأوراق المالية، ومعرفة مدى ارتباط الخصائص المحددة للشركات بمستوى الإفصاح الطوعي، ولتحقيق هذين الهدفين تم تطوير قائمة للإفصاح تتكون من 44/ عنصراً من المعلومات الطوعية، وتم إجراء التحليل الإحصائي باستخدام تحليل الانحدار المتعدد، وتوصلت الدراسة إلى أن عمر وحجم وهيكل الشركة وكذلك الأصول الثابتة التي تمتلكها ذات دلالة إحصائية في تفسير مستوى الإفصاح الطوعي أما ربحية الشركة فلا تعد ذات دلالة إحصائية.

1-4-2-6 دراسة (Sanjaya and Young, 2012)،

"Voluntary Disclosure and Earnings Management at Bank Companies Listed in Indonesia Stock Exchange"

"الإفصاح الطوعي وإدارة الأرباح في الشركات المصرفية المدرجة في بورصة اندونيسيا"²:

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الإفصاح الطوعي في إدارة الأرباح في الشركات المصرفية المدرجة في بورصة اندونيسيا، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد، وتم اختيار عينة تتألف من 29/ شركة مصرفية مدرجة في بورصة اندونيسيا، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين الإفصاح الطوعي وإدارة الأرباح، أي أن زيادة الإفصاح الطوعي يقلل من ممارسات إدارة الأرباح.

1-4-2-7 دراسة (Lan; Wang and Zhang, 2013)،

"Determinants and features of voluntary disclosure in the Chinese stock market"

"محددات وميزات الإفصاح الطوعي في سوق الأوراق المالية الصينية"³:

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم تحليلاً معمقاً لمحددات وميزات الإفصاح الطوعي بناءً على المعلومات الواردة في التقارير المالية لـ 653/ شركة مدرجة في سوق شنغهاي، و 422/ شركة مدرجة في سوق شنتش، وهذه الشركات تمثل 80% من الشركات العامة في الصين في عام 2006. ولتحقيق هدف الدراسة تم جمع المعلومات من التقارير السنوية المنشورة للشركات

¹ Hossain, M.; Hammami, H., (2009), Voluntary disclosure in the annual reports of an emerging country: The case of Qatar, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 25.

² Sanjaya P.S.; Young L., (2012), Voluntary Disclosure and Earnings Management at Bank Companies Listed in Indonesia Stock Exchange, *China-USA Business Review*, Vol.11, No.3.

³ Lan, Y.; Wang, L. and Zhang, X., (2013), Determinants and features of voluntary disclosure in the Chinese stock market, *China Journal of Accounting Research*, Vol. 6

في بورصتي شنغهاي وتشننتش، ومن ثم تم وضع قائمة استقصاء من /117/ عنصر لقياس الإفصاح الطوعي في الشركات. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الإفصاح الطوعي في الصين يرتبط بشكل ايجابي مع حجم الشركة، الرفعة المالية، الأصول الثابتة والعائد على حقوق الملكية، بينما يرتبط سلباً مع نوع المدققين ومستوى التطور في البيئات القانونية، وإلى أن التوسع في الإفصاح الطوعي في الشركات العامة في الصين يخفض من تكلفة رأس المال.

**1-4-2-8 دراسة (Omar; Rahman; Danbatta and Sulaiman 2014)،
"Management disclosure and earnings management practices in
reducing the implication risk"**

"إفصاح الإدارة وممارسات إدارة الأرباح في الحد من المخاطر الضمنية"¹:

هدفت الدراسة إلى عرض نوعين من ممارسات إدارة الأرباح، والتقنيات المستخدمة في هذه الممارسات والدوافع الكامنة ورائها، وإلى عرض الآثار الجيدة والسيئة المحتملة الناتجة عن كل من تلك الممارسات. ولتحقيق أهداف الدراسة تم اختيار عينة من /49/ شركة ماليزية يزعم أنها قد ارتكبت الغش في تقاريرها المالية، فتم شطب إدراجها من سوق الأوراق المالية في ماليزيا، حيث تم استخدام المستحقات الإجمالية للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن ممارسات إدارة الأرباح قائمة على الدوافع الشخصية للمدراء. وإلى أن تطوير الإفصاح من قبل إدارة الشركات يحد من المخاطر السيئة لممارسات إدارة الأرباح.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

يلاحظ من الدراسات السابقة أنها تناولت ما يلي:

- أ- علاقة الإفصاح الطوعي بالحوكمة.
- ب- شرح نظريات الإفصاح الطوعي ومحدداته.
- ت- قياس كمية ونوعية الإفصاح الطوعي في القوائم المالية للشركات المساهمة في العديد من الدول العربية والأجنبية.
- ث- معرفة مدى تطبيق الشركات الأردنية لظاهرة تمهيد الدخل وكذلك بيان العلاقة بين تمهيد الدخل ومتغيرات أخرى مثل حجم الشركة والقيمة الاسمية لأسهمها وغيرها.
- ج- دراسة أثر كل من الحوكمة وآلياتها والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وجودة التدقيق ومرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح.
- ح- دراسة أثر جودة الإفصاح في إدارة الأرباح.
- خ- دراسة أثر الإفصاح الطوعي في إدارة الأرباح في المصارف المدرجة في بورصة اندونيسيا.

¹ Omar, N.; Rahman, R. A.; Danbatta, B. L. and Sulaiman, S. (2014), Management disclosure and earnings management practices in reducing the implication risk, **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, Vol 145.

د- دراسة أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي.

أما هذه الدراسة ركزت على دور الإفصاح الطوعي بما فيه الإفصاح عن كل من البيئة التي تعمل فيها الشركة، المعلومات غير المالية، المعلومات التنبؤية وفعالية نظم الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك في بيئة الأعمال السورية.

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الإضافة العلمية التي تقدمها وهي كشف مدى اسهام الإفصاح المحاسبي وخاصة الطوعي منه بما فيه الإفصاح عن البيئة التي تعمل فيها الشركة، المعلومات غير المالية، المعلومات التنبؤية، فعالية نظم الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك في بيئة الأعمال السورية المضطربة بسبب الظروف الحالية، والتي في حال استقرارها لا بد أن تشهد البلاد حركة استثمارية كبيرة لإعادة الإعمار، وهذا بحاجة إلى شركات استثمار ضخمة قد لا يكون لها مثيل في سورية، الامر الذي يستوجب أن تُقدّم ميزات لجذب شركات استثمار أجنبية قد تقوم بدورها بممارسات إدارة الأرباح، ما يستدعي البحث في طرق الحد منها ضمن خصوصيات هذه البيئة. من هنا تأتي هذه الدراسة لتكشف أهمية الإفصاح الطوعي للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وهذا ما تعكسه آراء عينتي الدراسة في بيئة الاعمال السورية فيما يتعلق بدور محتويات الإفصاح الطوعي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

1-6 أهداف الدراسة:

سعت هذه الدراسة إلى بلوغ هدفين رئيسين يقسم كل منها إلى أربعة أهداف فرعية كما يلي:

الأول: معرفة ما إذا كان الإفصاح المحاسبي الطوعي يسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين.

أ- معرفة ما إذا كان الإفصاح الطوعي عن البيئة التي تعمل فيها الشركة يسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين.

ب- معرفة ما إذا كان الإفصاح الطوعي عن المعلومات غير المالية يسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين.

ت- معرفة ما إذا كان الإفصاح الطوعي عن المعلومات التنبؤية يسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين.

ث- معرفة ما إذا كان الإفصاح الطوعي عن فعالية نظم الرقابة الداخلية يسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين.

الثاني: معرفة ما إذا كان هناك اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين، فيما يتعلق بدور الإفصاح المحاسبي الطوعي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

- أ- معرفة ما إذا كان هناك اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين، فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن البيئة التي تعمل فيها الشركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- ب- معرفة ما إذا كان هناك اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين، فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن المعلومات غير المالية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- ت- معرفة ما إذا كان هناك اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين، فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن المعلومات التنبؤية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- ث- معرفة ما إذا كان هناك اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين، فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن فعالية نظم الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

1-7 فرضيات الدراسة:

- الفرضية الأولى: يسهم الإفصاح المحاسبي الطوعي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين.
- ويمكن تجزئة هذه الفرضية إلى عدد من الفرضيات الفرعية:
- 1- يسهم الإفصاح الطوعي عن البيئة التي تعمل فيها الشركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين.
 - 2- يسهم الإفصاح الطوعي عن المعلومات غير المالية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين.
 - 3- يسهم الإفصاح الطوعي عن المعلومات التنبؤية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين.
 - 4- يسهم الإفصاح الطوعي عن فعالية نظم الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين.
- الفرضية الثانية: لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين، فيما يتعلق بدور الإفصاح المحاسبي الطوعي في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
- ويمكن تجزئة هذه الفرضية إلى عدد من الفرضيات الفرعية:
- 1- لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين، فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن البيئة التي تعمل فيها الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
 - 2- لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين، فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن المعلومات غير المالية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
 - 3- لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين، فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن المعلومات التنبؤية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

4- لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين، فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

1-8 متغيرات الدراسة:

باعتبار أن الدراسة تبحث في العلاقة بين متغيرين: الأول هو "الإفصاح الطوعي"، والثاني هو "ممارسات إدارة الأرباح". فيكون الإفصاح الطوعي المتغير المستقل وممارسات إدارة الأرباح المتغير التابع.

وإن المتغير المستقل الرئيس الإفصاح المحاسبي الطوعي يتفرع عنه أربعة متغيرات فرعية:

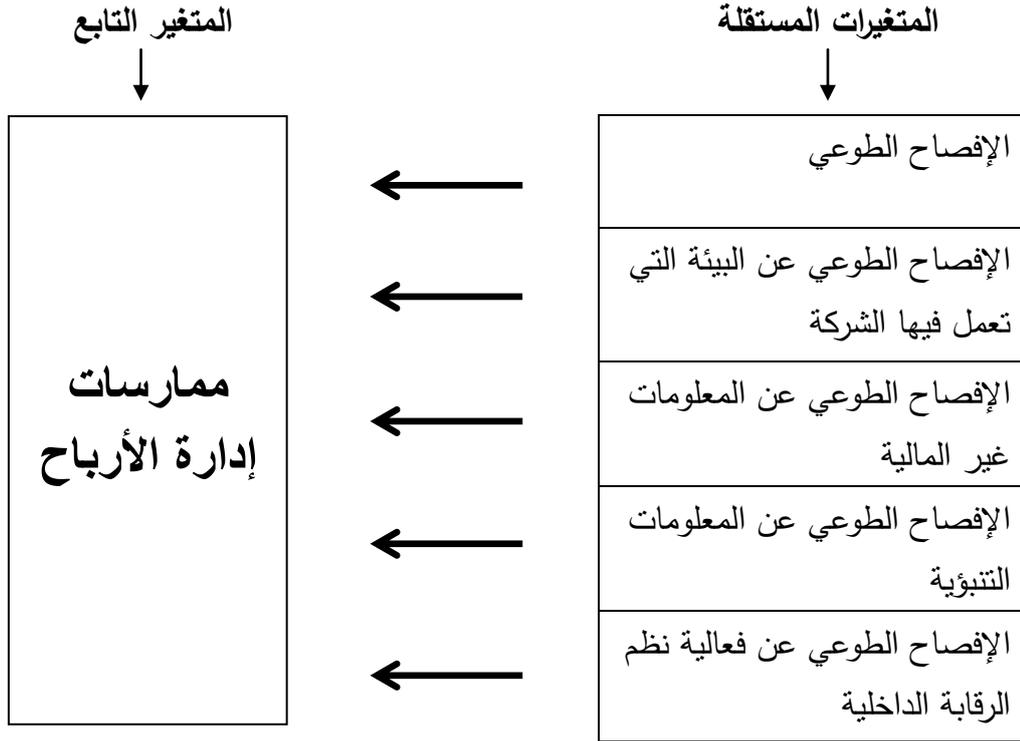
أ- الإفصاح الطوعي عن البيئة التي تعمل فيها الشركة

ب- الإفصاح الطوعي عن المعلومات غير المالية

ت- الإفصاح الطوعي عن المعلومات التنبؤية

ث- الإفصاح الطوعي عن فعالية نظم الرقابة الداخلية

الشكل رقم (1) العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة



1-9 منهج الدراسة:

هدفت الدراسة إلى إظهار العلاقة بين الإفصاح المحاسبي الطوعي (بما فيه الإفصاح عن كل من البيئة التي تعمل فيها الشركة، المعلومات غير المالية، المعلومات التنبؤية وفعالية نظم الرقابة والداخلية) وبين ممارسات إدارة الأرباح، ومعرفة رأي المهنيين والاكاديميين في سورية

حول هذه العلاقة، ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي. طبقا لهذا المنهج تم انجاز البحث حسب الخطوات والمراحل التالية:

1. جمع المعارف الضرورية المتاحة عن الإفصاح المحاسبي وعن إدارة الأرباح وممارساتها ؛ وذلك من خلال أدبيات الدراسة المختلفة. الهدف من هذه المرحلة هو معرفة المدى الذي وصل إليه المجال المعرفي المتعلق بموضوع البحث، وتزويد الباحثة بالمعارف النظرية الأساسية التي تمكنها من تحديد محاور الاستبيان وأسئلته.

2. تصميم الاستبيان في ضوء المعارف التي تم جمعها في المرحلة الأولى، ثم توزيعه على أفراد العينة.

3. جمع الاستبيانات الموزعة وتفرغ محتويات الصالحة منها في برنامج SPSS.

4. تحليل بيانات الاستبيانات .

5. تعميم نتائج التحليل الإحصائي.

6. تقديم التوصيات المناسبة في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة.

10-1 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المهنيين ممن يمارسون مهن مختلفة كالمحاسبين القانونيين و المحللين الماليين و المدراء الماليين والمدققين الداخليين العاملين في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ومن الأكاديميين ممن يدرسون مواد لها علاقة بموضوع الدراسة في جامعتي دمشق وتشرين. وتم اختيار عينة منهم بشكل عشوائي لتوزيع الاستبيانات على أفرادها.

11-1 هيكلية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة اتبعت الباحثة الخطة التالية:

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة.

الفصل الثاني: مفهوم إدارة الأرباح، حيث قسم إلى مبحثين:

المبحث الأول: دوافع إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها.

المبحث الثاني: ممارسات إدارة الأرباح والعوامل التي تحد منها.

الفصل الثالث: مفهوم الإفصاح المحاسبي، وقد قسم إلى مبحثين أيضاً:

المبحث الأول: أنواع الإفصاح المحاسبي ومقوماته الأساسية.

المبحث الثاني: دوافع الإفصاح الطوعي ومحتوياته.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية ومنها تم استخلاص بعض النتائج ووضع العديد من التوصيات.

المراجع، والملاحق.

الفصل الثاني:

مفهوم إدارة الأرباح

2-1 مقدمة:

لدى الإدارة العديد من الأساليب والوسائل التي تمكنها من التأثير في الأرباح المحاسبية المنشورة لتحقيق منافع ذاتية لها، حيث عرفت هذه الظاهرة بإدارة الأرباح، ولقد تزايد الاهتمام بها في الفترة الأخيرة مع تزايد حالات إعداد التقارير المالية الاحتمالية، وانهيار كبرى الشركات في العالم مثل شركة انرون للطاقة وشركة وورد كوم للاتصالات وغيرها، والذي ارتبط بممارسات تتعلق بإدارة الشركات لأرباحها وقد أثار ذلك الكثير من الشكوك حول مصداقية التقارير المالية المنشورة. لكن التخفيف من هذه الظاهرة والحد من آثارها، يتطلب في البداية فهماً عميقاً لطبيعتها والدوافع التي تكمن وراءها.

ولتحقيق ذلك قامت الباحثة بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: دوافع إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها.

المبحث الثاني: ممارسات إدارة الأرباح والعوامل التي تحد منها.

2-2 المبحث الأول: دوافع إدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيها:

2-2-1 مفهوم إدارة الأرباح:

على الرغم من أهمية موضوع إدارة الأرباح في العصر الراهن إلا أنه لا يوجد تعريف موحد له بين المهتمين بهذا المصطلح، فقد عرفها (عبد الله) بأنها تدخل متعمد في عملية إعداد التقرير المالي الخارجي بقصد الحصول على أرباح خاصة وليس بقصد عملية التشغيل الحيادي لهذه التقارير⁽¹⁾.

أما حماد فقد عرفها بأنها مناورة نشطة للوصول إلى رقم ربح محدد مسبقاً قد يكون موضوعاً من جانب الإدارة أو تنبؤات بمعرفة المحللين الماليين أو قيم متفق عليها مع تدفق أكثر سلاسة واستخدام الأرباح⁽²⁾.

بينما عرفها (Leuz et al) بأنها معالجة الأرقام المحاسبية باستغلال المنافذ الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية والبدائل التي تتيحها، بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما هي معدة من أجله، وذلك بهدف التأثير على مستخدمي التقارير المالية بالحكم الدقيق على أداء المنظمة⁽³⁾.

أما مطر والحلي فقد عرفاها بأنها التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة، أو توقعات تعد من المحللين، أو قيم تتناغم مع تمهيد صورة الدخل والتوجه نحو أرباح ثابتة⁽⁴⁾.

و(Cornelius, Rogut) عرفاها "بأنها محاولة التلاعب بشكل غير حقيقي في الأرباح لتحقيق أفكار مقدمة عن الأرباح المتوقعة (مثل توقعات المحللين الماليين أو التقديرات المسبقة للإدارة عن الأرباح)، ويهدف تحقيق التقديرات أو التوقعات المحددة للأرباح إلى:

أ. تشجيع المستثمرين على شراء الأوراق المالية للشركة.

ب. زيادة القيمة السوقية للمنشأة في المدى الطويل.

ج. زيادة مكافآت وحوافز الإدارة"⁽⁵⁾.

¹ عبد الله، حسين، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 54.

² حماد، طارق عبد العال، (2007)، حوكمة الشركات - المفاهيم - المبادئ - التجارب - تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، ص 55.

³ Leuz,C; Nanda, D; Wysocki, P,D, (2003), Investore protection and earnings management and international comparison, **Journal of Financial Economics**, Vol 69, No 3, PP 505-527.

⁴ مطر، محمد؛ الحلي، ليندا، (2009)، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، ص 7.

⁵ Cornelius, P.R; Rogut, B.(ED), (2003), **Corporate Governance and Capital flow in Global economy**, oxford, the world Economic Forum.

وقد يؤدي هذا الأمر إلى انتقال محتمل للثروة من المساهمين الجدد إلى المساهمين القدامى وذلك لأن المساهم الجديد يدفع قيمة السهم بأعلى من قيمته الحقيقية والمساهم القديم يبيع أسهمه بأعلى من قيمتها الحقيقية.

مما سبق نلاحظ أنه بالرغم من تعدد التعاريف التي تناولت مفهوم إدارة الأرباح، إلا أن هناك شبه إجماع على أن إدارة الأرباح هي ممارسات متعمدة من قبل الإدارة للتأثير في الأرباح. وبناءً عليه يمكن للباحثة أن تعرف إدارة الأرباح بأنها: التدخل المتعمد للإدارة في عملية إعداد التقارير المالية مستغلة بذلك بعض الثغرات الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية، ومستفيدة من المرونة في بعض السياسات المحاسبية، وذلك للوصول إلى الأرباح التي تتفق مع التقديرات المسبقة للإدارة أو توقعات المحللين الماليين، مما يؤدي إلى زيادة مكافآت وحوافز الإدارة وزيادة القيمة السوقية للشركة في المدى الطويل.

انقسمت الآراء حول إدارة الأرباح بين مؤيد ومعارض:

الفريق الأول: يرى أن إدارة الأرباح ظاهرة غير مقبولة بغض النظر عن مبرراتها، ومن الضروري الحد منها، فمكمن الخطورة هنا في كون هذه الظاهرة سلوك متعمد من جانب الإدارة يستغل وبشكل سيء المرونة التي تتيحها مبادئ ومعايير المحاسبة لممارسة أحكام وتقديرات تهدف للتأثير على قرارات الآخرين وتحقيق منافع ذاتية⁽¹⁾.

أما **الفريق الثاني:** فيرى أن إدارة الأرباح ظاهرة مقبولة إلى حد ما وذلك لامتناع التقلبات غير العادية في الأرباح الأمر الذي يضيف تدفق مستمر من التوزيعات النقدية ويوفر معلومات مفيدة للمستثمرين عن مستقبل أرباح الشركة، لذلك فإنه من الضروري ترك المعايير المحاسبية على مرونتها لتوفر للإدارة أدوات تساعد في تطويع الأرباح المحاسبية وبشكل يحسن من عملية الاتصال المحاسبي ونقل المعلومات المفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية⁽²⁾.

من الجدير بالذكر أن الإدارة وهي بصدد إدارتها للأرباح فإنها تستند إلى مجموعة من المبررات التي تجعل من هذا السلوك سلوكاً شرعياً من وجهة نظرها ومن أهم هذه المبررات⁽³⁾:

- 1) أنها لا تخالف القواعد القانونية سواء كانت عامة أو خاصة بالنشاط التجاري.
- 2) أنها لا تخالف المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.
- 3) أنها لا تتجاوز نطاق السلطات الممنوحة للإدارة.

¹ الخيال، توفيق عبد المحسن؛ القمامي، فواز سفير معيض، (2010)، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية- دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 47، العدد الأول، ص 248.

² معروف، هادي مسعود، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 43.

³ Scott, B. Jacobson; M.K. Pitman, (2005), Auditors and Earnings Management, Available From: http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/0802/features/f085_002.htm.

وترى الباحثة أن طبيعة إدارة الأرباح تعتمد بشكل أساسي على السلوك الأخلاقي للإدارة في استخدام المرونة التي تتيحها المبادئ والمعايير المحاسبية، فإذا كانت ممارسة إدارة الأرباح متعمدة بهدف تحقيق بعض المنافع الذاتية، وتضليل أصحاب المصالح عن الأداء الحقيقي للشركة، فهي تعتبر سلوكاً انتهازياً غير مقبول لما يترتب عليه من الإضرار بمصالح الأطراف الأخرى، وسوء استخدام للموارد المتاحة.

2-2-2 دوافع إدارة الأرباح:

يرى البعض أن دافع إدارة الشركة لممارسة إدارة الأرباح إما تحقيق منافع ذاتية للإدارة، وعندئذ يكون هذا الدافع ذات صفة انتهازية، أو التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية عن طريق إظهار دخل المنشأة بما يحقق التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة، وذلك بهدف ضمان بقاء المنشأة واستمرارها في سوق المنافسة، وعندئذ يكون هذا الدافع لتحقيق كفاءة المنشأة⁽¹⁾.

ويمكن تصنيف دوافع إدارة الأرباح ضمن أربع مجموعات كالتالي:

2-2-2-1 دوافع ترتبط بسوق الأوراق المالية:

يعتمد المستثمرون لاتخاذ قرارات الاستثمار في الأسهم والسندات التي تصدرها الشركات على المعلومات الواردة بالتقارير المالية ولاسيما رقم الربح، وهذا يدفع إدارة الشركة للقيام بإدارة أرباحها وذلك للتأثير على أسعار أسهمها، وبالتالي تشجيع المستثمرين على شراء تلك الأسهم. وتشمل هذه الدوافع عروض الأسهم، خيارات الأسهم وتنبؤات المحللين.

أ- عروض الأسهم:

إصدار الأسهم يدفع إدارة الشركة لاستخدام الإجراءات المحاسبية التي تزيد أرباحها، بهدف التأثير على توقعات المحللين الماليين وتقييمهم للمنشأة، بما يؤدي إلى زيادة أسعار بيع الأسهم⁽²⁾.

ويختلف الوضع في حالة العروض الأولية عن العروض اللاحقة، ففي حالة العروض الأولية للأسهم يجب أن توفر الجهة المصدرة للأسهم حداً أدنى من المعلومات للمستثمرين طبقاً لما يفرضه القانون أو القواعد المنظمة للسوق⁽³⁾ حيث لا يكون هناك سعر سوقي مسبق للأسهم المنشأة، وبالتالي تمثل المعلومات المحاسبية مصدراً مهماً للمستثمرين في اتخاذ قرارات شراء أسهم المنشأة، ومثال ذلك عندما تقوم إحدى الشركات بالتحول من شركة مساهمة مغلقة إلى شركة مساهمة عامة فإنها تسعى إلى خلق انطباع جيد عن أدائها المالي لإقناع المستثمرين

¹ عيسى، سمير كامل محمد، (2008)، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد 45، العدد الثاني، ص 14.

² William, R. et al, (2003), Operational Earnings Management Techniques, **STRATEGIC FINANCE**, July, P4.

³ جيهلمان، جريجوري، (2002)، هل يكون الإفصاح بلا حدود، مركز المشروعات الدولية الخاصة، يناير، ص 3.

بالاستثمار في أسهمها، ويساعدها في ذلك وجود نقص وعدم تماثل في المعلومات بين المدراء والمستثمرين، فيعتمد المستثمرون بشكل كبير على معلومات القوائم المالية، وبالتالي يكون هناك فرصة أمام إدارة المنشأة لإدارة الأرباح لكي تؤسس سعر أعلى لأسهمها في السوق وبالتالي تعظيم عائدات بيع الأسهم⁽¹⁾، وبعد أن تنتهي الشركة من عملية البيع الأولية، يجب أن تضع إطاراً للإفصاح الدوري يتم فيه مراعاة أن يتمكن أصحاب المصالح من تقييم استثماراتهم أو فهم جدوى هذا الاستثمار، كما يجب أن تفرض أسواق رأس المال على الشركات المسجلة حد أدنى من الإفصاح للحفاظ على سلامة الأسواق⁽²⁾.

أما في حالة العروض اللاحقة فإن أرباح الشركات التي تتقدم لطرح أسهم جديدة، تكون مرتفعة نسبياً وبصورة غير عادية في تلك الفترة، وأن مصدر هذه الأرباح المرتفعة قد يعود في حقيقته إلى الاستخدام المرن لأساس الاستحقاق وعملية الاختيار بين السياسات، وقد ينخفض الأداء المالي لتلك الشركات انخفاضاً ملحوظاً خلال السنوات اللاحقة لعملية طرح الأسهم الجديدة⁽³⁾.

ب- خيارات الأسهم:

نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة ظهر التعارض في المصالح بينها وبين الملاك ولمعالجة ذلك التعارض تم محاولة ربط مصالح الإدارة بمصالح الشركة عن طريق منح الإدارة مكافآت في صورة حق شراء أسهم الشركة بسعر منخفض وبذلك يتولد عند الإدارة الدافع لممارسة إدارة الأرباح للتأثير مؤقتاً على سوق أسهم الشركة باتخاذ إجراءات من شأنها تخفيض رقم الأرباح، الأمر الذي سيؤدي إلى انخفاض سعر السهم قبل تاريخ منح الحق، وبذلك تستطيع تخفيض سعر الممارسة لحق شراء الأسهم⁽⁴⁾. أما عندما ترغب الإدارة في بيع ناتج حقوق شراء الأسهم التي حصلت عليها كمكافأة، فسوف يتوفر لديها دافع لإدارة الأرباح للتأثير على السعر السوقي لأسهم الشركة ولذلك تلجأ إلى زيادة رقم الأرباح لكي تتمكن من بيع تلك الأسهم بأسعار مرتفعة.

ت- تنبؤات المحللين:

نظراً لكون الاستثمار في سوق الأسهم ينطوي على مخاطر كبيرة، لذلك فإن المستثمرين وفي كثير من الأحيان يعتمدون في قراراتهم الاستثمارية على توقعات المحللين الماليين لسوق الأسهم، ونتيجة لذلك تشكل التوقعات التي يصدرها المحللون في السوق أو التي تصدرها الإدارة نفسها،

¹ Stolowy, H. and Breton, G., A Framework For Classification of Accounts Manipulations, Working Paper, Hec, School of Management, P 11.

² جيهلمان، جريجوري، (2002)، مرجع سبق ذكره، ص 3.

³ عبيد، حسين، (2004)، دراسة ميدانية لظاهرة التطبيع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة- الدوافع والآثار، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 41، العدد الثاني، ص 59.

⁴ الخيال، توفيق عبد المحسن؛ القثامي، فواز سفير معيض، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 259.

أحد الأرقام المستهدفة بالنسبة لإدارة الأرباح وذلك لبناء مصداقية وثقة مع أسواق المال والمستثمرين، فتهتم الإدارة بمحاولة التقرير عن نتائج تتسق مع تلك التنبؤات أو تزيد عليها⁽¹⁾. فمثلاً: إدارة المنشأة تعمل على زيادة الأرباح أو تخفيضها في الفترة الحالية، لاستخدامها في الوصول إلى أرقام الأرباح المستهدفة أو أرقام أرباح تزيد عنها في الفترة المستقبلية، بحيث يتم استخدام الاحتياطات والأرباح الناتجة عن تدخل الإدارة في الأرباح لتحقيق هذه الأرقام المستهدفة للربح مستقبلاً، وإذا لم تكن الاحتياطات الحالية كافية، فإن الإدارة تتدخل لتخفيض الأرباح الحالية وتعظيم الاحتياطات، لاستخدامها مستقبلاً في التقرير عن أرباح تتسق مع التوقعات، سواء كان ذلك وفقاً للترتيبات التعاقدية أو لغايات مرتبطة بأسعار الأسهم السوقية⁽²⁾. وتعتمد الفكرة الرئيسية في ذلك، على أنه في حال إخفاق المنشأة في تحقيق نتائج تتسق مع تنبؤات المحللين، فإنها قد تواجه آثار سلبية قد تكون تكاليفها أكبر إذا كانت الأرباح المُعلن عنها أقل مما هو مُتنبأ به⁽³⁾. وفي حال تكرار مثل هذه الإخفاقات فإن ذلك سيؤدي إلى فقدان ثقة المستثمرين والحد من تطور المنشأة وارتفاع في تكلفة رأسمالها. ونتيجة لذلك فإن الإدارة يمكن أن تلجأ إلى ممارسة إدارة الأرباح من أجل تقديم نتائج تتفق مع أو تتجاوز التنبؤات وذلك للحفاظ على مصداقيتها من ناحية، ولتجنب إجراءات قانونية قد تتخذ بحقها من ناحية أخرى، وكذلك لتجنب ردود الفعل السلبية من قبل السوق⁽⁴⁾.

2-2-2-2 دوافع ترتبط بالترتيبات التعاقدية:

تقوم الإدارة بممارسات إدارة الأرباح عن طريق اختيار التسويات المحاسبية إما لتعظيم تعويضاتها ومكافآتها، أو لتجنب مخالفة عقود الإقراض وبذلك تتضمن الترتيبات التعاقدية لإدارة الأرباح كلاً من عقود التمويل بالدين، وعقود حوافز ومكافآت الإدارة.

أ- عقود التمويل بالدين:

عند التفاوض على إبرام عقود الاقتراض فإنه غالباً ما يعتمد المقرضون على البيانات والمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للمنشأة المقترضة، وذلك للتحقق من الوضع

¹ الخيال، توفيق عبد المحسن؛ القثامي، فواز سفير معيض، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 263.

² Abarbanell, J.; and R. Lehavy, (2003), Can Stock Recommendations Predict Earning Management and Analyst' Earnings Forecast Errors?, **Journal of Accounting Research**, Vol. 41, No. 1, Pp 1-31.

³ عوض، أمل، (2003)، قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، العدد الثالث، ص 57.

⁴ الأمين، محمد بدر الدين، (2000)، أثر المؤشرات الاقتصادية على كفاءة التنبؤ بالربح، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، المجلد الرابع، العدد الأول، ص 35-66.

المالي للمنشأة وقدرتها على الوفاء بشروط عقد القرض⁽¹⁾، وغالباً ما يتم التعبير عن هذه الشروط في شكل أرقام محاسبية ومن أهم هذه الشروط ما يلي⁽²⁾:

▪ تحديد حجم أو نسبة توزيعات الأرباح على المساهمين: فالمبالغة في دفع توزيعات الأرباح يمكن أن يؤدي إلى تحويل الثروة من الدائنين إلى الملاك من خلال تخفيض الأصول المتاحة لدى المنشأة لمواجهة التزاماتها الثابتة، ومن ثم زيادة مخاطر العجز عن سداد حقوق الدائنين.

▪ عدم إجراء عمليات إحلال للأصول، وتجديد للأصول والالتزام بسياسة استثمارية معينة يتم الاتفاق عليها، ومنع المنشأة من الارتباط بتأجير أصول استثمارية تزيد التزاماتها عن نسبة معينة من صافي الأصول الملموسة.

▪ تحدد اتفاقية القروض قيوداً على اندماج أو انضمام المنشأة في وحدة اقتصادية أخرى إلا تحت شروط محددة تشمل تحمل الشركة الجديدة كافة ديون والتزامات الشركة الأصلية المقترضة.

▪ تحديد حدود دنيا لبعض المؤشرات المالية مثل رأس المال العامل الذي يجب أن تحتفظ به المنشأة، وحدود قصوى لبعض النسب المحاسبية مثل نسبة المديونية.

ولذلك فإن الشركات قد تقوم بعملية إدارة الأرباح، وذلك لتفادي مخالفة الشروط التي قد تفرضها الاتفاقيات الائتمانية التي تتم بين الشركات المقرضة والمقترضة على أنشطة الشركات المقترضة، وبالتالي كلما اقتربت الشركات من شروط المديونية المبنية على أساس الأرقام المحاسبية، كلما زاد ميل الإدارة إلى استخدام الطرق والإجراءات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح التي تقرر عنها، والسبب في ذلك أن الشركات ذات نسب الديون المرتفعة تكون عرضة لعدم تحقيق الشروط الخاصة بالمديونية، ولذلك فإن مديري هذه الشركات سوف يفضلون الطرق المحاسبية التي تزيد من الأرباح وكذلك تزيد من إجمالي الأصول وحقوق الملكية مثل طريقة القسط الثابت لاستهلاك الأصول وطريقة رسملة تكاليف البحوث والتطوير⁽³⁾، أي كلما كانت الرافعة المالية أكبر كانت الشركات أكثر ميلاً لاستخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي تنقل الدخل من الفترات المستقبلية إلى الفترة الحالية⁽⁴⁾.

¹ الخيال، توفيق عبد المحسن؛ القنّامي، فواز سفير معيض، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 260.

² جنيدي، محمد سعيد، (2004)، أثر الدور التعاقدية للمعلومات المحاسبية على درجة التحفظ المحاسبي وانعكاس ذلك على إدارة

الأرباح-دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص 63.

³ حبيب، ماهر، (2011)، إدارة الأرباح المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها في الشركات المساهمة السورية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، ص 41، 42.

⁴ عبد الله، حسين، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 65.

ب- عقود حوافز ومكافآت الإدارة:

تعتبر عقود حوافز ومكافآت الإدارة من أهم العقود المالية المكونة للمنشأة، لما تساهم به في تحقيق قدرًا من التوازن بين مصالح الشركة والإدارة، ففي إطار تعارض المصالح قد يؤدي ذلك إلى سلوك غير مرغوب فيه من قبل الإدارة، ومن أجل تفادي ذلك وتحسين أداء الإدارة وتحفيزها على اتخاذ قرارات تصب في مصلحة الشركة، فإنه عادة ما يلجأ الملاك إلى نظام للحوافز والمكافآت على أساس الأداء، يربط مصالح وأهداف الإدارة بمصالح وأهداف الملاك. وعليه فإن الشركات التي يسيطر عليها المديرون يحتمل أن تتخذ قرارات خاصة بالسياسات المحاسبية التي تسهم في إدارة الأرباح أكثر من الشركات التي يسيطر عليها الملاك وقد يرجع ذلك إلى أن أكثر من نصف خطط الحوافز تستخدم رقم الربح قبل الضريبة أساساً للقياس⁽¹⁾. وبما أن هذا الرقم موجود في القوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها، فإن ذلك قد يخلق دافعاً لديها للتدخل المتعمد في عملية التقرير المالي، من خلال الاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية وأسس طرق القياس للتأثير على الأرقام الواردة في القوائم المالية ولا سيما رقم صافي الربح وبالشكل الذي يعطي صورة جيدة عن كفاءة وحسن أداء الإدارة، وذلك بهدف تعظيم قيمة الحوافز والمكافآت التي تحصل عليها⁽²⁾، وتتعدد أشكال عقود حوافز ومكافآت الإدارة في المنشآت تبعاً لمدى سيطرة المديرين أو الملاك، ، ففي المنشآت التي يسيطر عليها الملاك تركز العقود على المكافآت في شكل أسهم وربطها بالزيادة في القيمة السوقية للمنشأة، أما في المنشآت التي يسيطر عليها المديرين تركز العقود على الحصول على أكبر قدر من المكافآت النقدية وهي تعني المشاركة في الأرباح، ويتم احتساب هذه الحوافز كنسبة مئوية من صافي الربح القابل للتوزيع. ومن الطبيعي في هذه الحالة أن يكون لدى الإدارة دافعاً قوياً لممارسة إدارة الأرباح بالشكل الذي يمكنها من تعظيم قيمة صافي الربح القابل للتوزيع للحصول على أكبر قدر ممكن من المكافآت النقدية. وهنا لا بد من الإشارة إلى أن سلوك الإدارة في ممارسة إدارة الأرباح لأغراض تتعلق بالمكافآت والحوافز، يتوقف على الربح المحقق والربح المستهدف⁽³⁾:

أ. فإذا كانت الأرباح المحققة تفوق الحد الأقصى (سقف الحوافز) فإنه سيكون للإدارة الحافز لتخفيض الأرباح عن طريق تأجيل جزء منها إلى الأعوام التالية، فالمديرون سيفقدون المكافأة عن الأرباح الزائدة عن الحد الأقصى، وبالتالي فإن تأجيل جزء من الأرباح سوف يزيد عن المكافآت المتوقعة مستقبلاً.

¹ معروف، هادي، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 50.

² عبيد، حسين، (2004)، مرجع سبق ذكره، ص 61-62.

³ الدهراوي، كمال الدين؛ سرايا، محمد السيد، (2006)، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، ص

ب. وإذا كانت الأرباح المحققة بين المستهدفة والحد الأقصى، فإن المديرين سيكون لديهم الرغبة في تحويل أرباح من الفترات المستقبلية إلى الفترة الحالية بما لا يزيد عن سقف الحوافز، وهذا سيؤدي إلى زيادة القيمة الحالية لمكافآت الإدارة في الفترة الحالية بدلاً عن الفترة المستقبلية.

ج. أما إذا كانت الأرباح المحققة أقل من المستهدفة، فإن الإدارة ستعتمد إلى تخفيض الأرباح أو حتى تحقيق خسائر عن طريق إدراج أقصى ما يمكن من مصروفات في القوائم المالية للفترة الحالية مما يزيد من فرصة تحقيق أرباح وبالتالي ضمان الحصول على المكافآت في الفترات المستقبلية.

2-2-3 دوافع تنظيمية:

تظهر الدوافع التنظيمية لإدارة الأرباح إذا كانت الإدارة تعتقد بأن للأرباح التي ستظهر في قوائمها المالية تأثير على عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، وبالتالي فإنه من خلال إدارة نتائج العمليات تؤثر الإدارة على عمل واضعي التشريعات وبالتالي تقليل الضغط السياسي وتأثير التشريعات على المنشأة.

وبذلك تشمل الدوافع التنظيمية تقليل التكاليف السياسية وتحقيق الوفورات الضريبية:

أ- تقليل التكاليف السياسية:

تتمثل التكاليف السياسية في الأعباء التي تتحملها الشركات سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نتيجة التدخلات الخارجية من الحكومات أو الهيئات أو النقابات العمالية والتي من شأنها أن تؤثر على قيمة الشركة، سواء أكانت هذه التدخلات في شكل صدور قرارات سياسية أو إجراءات تنظيمية أو سن تشريعات قانونية من شأنها تحويل الثروة من الشركة إلى الدولة أو بين الأطراف ذات المصالح في الشركة⁽¹⁾.

وقد تناولت الكثير من الدراسات موضوع التكاليف السياسية حيث أشارت هذه الدراسات إلى أن التقلبات الكبيرة في أرباح الشركات، والتي قد تأخذ شكل زيادة كبيرة في رقم الأرباح قد ينظر إليها كمؤشر للاحتكار، أما إذا أخذت التقلبات شكل انخفاض كبير في رقم الأرباح قد ينظر إليها كمؤشر لتعسر الشركات واضطرابها، وفي كلا الحالتين ستصبح هذه الشركات موضع اهتمام الدولة والرأي العام⁽²⁾، الأمر الذي سيؤدي إلى خضوعها لإجراءات التفتيش الحكومي الدوري أو المفاجئ للتحقق من التزام الشركة بالقانون والقواعد التنظيمية مثل إجراءات التفتيش الجمركي وإجراءات تدقيق سياسات التسعير ومنع الاحتكار، كما تشمل أيضاً إجراءات التقاضي التي تتعرض لها المنشأة لتعويض الغير عن أي أضرار لحقت بهم وكان نشاط المنشأة سبباً

¹ الخيال، توفيق عبد المحسن؛ القناني، فواز سفير معيض، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 18.

² عيسى، سمير كامل محمد، (2008)، مرجع سبق ذكره، ص 15.

رئيساً فيها⁽¹⁾، ولذلك ستلجأ الشركات إلى محاولة تخفيف آثار الأرباح الكبيرة باتخاذ خطوات وممارسات من شأنها تأجيل الإيرادات أو التعجيل بالمصروفات وذلك بغرض تخفيض الدخل المعلن، ولعل من أهم الأمثلة لذلك هو شركات البترول في دول الأوبك فقد ارتفعت أسعار البترول بشكل كبير جداً عقب الحظر البترولي الذي صحب حرب تشرين الأول المجيدة عام (1973) حيث أوردت تلك الشركات أرباحاً أقل، وبتدقيق السياسات المحاسبية للشركة أظهرت أنها اختارت سياسة متحفظة جداً⁽²⁾.

ب- تحقيق الوفورات الضريبية:

تعتبر الوفورات الضريبية من الدوافع الهامة وراء قيام الإدارة بالتلاعب في الدخل لتجنب الضرائب أو تحقيق وفورات ضريبية كلما أمكن ذلك، وهنا لا بد من التمييز بين حالتين⁽³⁾:

- عندما تتمتع الشركة بإعفاء ضريبي وخاصة خلال السنوات الأولى لتأسيسها، فإن ذلك قد يشكل دافعاً للإدارة لممارسة إدارة الأرباح وذلك للاستفادة من فترة الإعفاء، فتقوم بتعظيم رقم الأرباح المنشورة بالقوائم المالية، الأمر الذي يحسن صورة المنشأة في السوق وينعكس هذا بدوره على أسعار أسهمها وبالتالي زيادة قيمتها. فعلى سبيل المثال وليس الحصر يمكن لإدارة المنشأة خلال فترات الإعفاء الضريبي تحقيق وفورات ضريبية حقيقية عن طريق تأجيل بعض النفقات إلى فترات الخضوع للضريبة مثل رسلة بعض النفقات، وبالتالي تحقيق أرباح أعلى خلال فترات الإعفاء الضريبي.

- عندما يكون دخل المنشأة خاضعاً للضريبة، فإن ذلك قد يشكل دافعاً للإدارة لممارسة إدارة الأرباح وذلك بهدف تخفيض رقم صافي الأرباح، وبالتالي تخفيض الوعاء الضريبي. ففي ظل وجود ضريبة دخل الشركات، أو في ظل التغيير في معدلها، تعتمد الإدارة إلى التأثير على رقم الربح المحاسبي، ويساعدها في ذلك المعايير المحاسبية التي تتيح لإدارة الشركة، عند إجرائها للقياسات المحاسبية، وإعدادها للقوائم والتقارير المالية، قدراً من حرية الاختيار المحاسبي إذ تعطىها فرصة الاختيار من بين البدائل المحاسبية دون إخلال بهذه المعايير أو تعارض معها، فالإدارة قد تتجنب الدخل المرتفع لأنه ينتج عنه دفعات أعلى من الضرائب، وتتجنب كذلك الدخل المنخفض الذي قد يؤدي إلى التدقيق من قبل السلطات الضريبية، لذلك يتوقع من

¹ معروف، هادي، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 55.

² حماد، طارق عبد العال، (2005)، التقارير المالية، القاهرة، الدار الجامعية للنشر، ص 413.

³ معروف، هادي مسعود، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 56.

الشركات التي يكون لديها التزام ضريبي كبير في الفترة الحالية أن تلجأ إلى ممارسات إدارة الأرباح⁽¹⁾.

2-2-2-4 دوافع أخرى:

أ- عقود العمل:

عادة ما يتفاوض ممثلي العمال مع الإدارة كل فترة زمنية من أجل رفع مستويات الأجور والمكافآت وتعويضات ترك الخدمة، وتستخدم الإدارة في هذا التفاوض كل ما لديها للحصول على عقود عمل ميسرة تحاول من خلالها تخفيض أي زيادة مقترحة من جانب ممثلي العمال، وفي هذه الحالة يمكن أن تلجأ الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح من أجل تخفيض الربح في الفترة أو الفترات التي تسبق إبرام عقود العمل⁽²⁾.

كما أن الشركات الكبيرة التي تعمل في صناعات تكون معرضة بدرجة كبيرة لحدوث إضرابات من جانب اتحادات العمال، يمكن أن تقوم بإعادة تقييم الأصول الثابتة لتخفيض الربحية ومعدلات العائد، وذلك لتخفيض معاناة تلك الشركات فيما يتعلق بمطالبة هذه الاتحادات الخاصة بزيادة الأجور⁽³⁾.

ب- الحصول على دعم حكومي:

في بعض الأحيان يمكن أن تلجأ بعض الشركات الكبيرة إلى تخفيض أرباحها، وذلك بهدف الحصول على دعم حكومي، فمثلاً الشركات الصناعية التي تتقدم بطلبات للحصول على دعم إعانة تصدير أو لمواجهة الواردات تحاول استغلال التقديرات المحاسبية والمرونة المتاحة في بعض المعالجات، لتخفيض أرباحها وذلك في السنوات التي تقدمت خلالها تلك الشركات بطلبات للحصول على تلك الإعانات⁽⁴⁾.

ت- الأمن الوظيفي:

في بعض الأحيان قد يلجأ المدراء في المنشأة إلى ممارسة إدارة الأرباح وذلك من أجل المحافظة على مراكزهم ووظائفهم، وعادة ما يتم ذلك خلال الفترة الأخيرة من عقد مجلس الإدارة، حيث يتم إتباع إجراءات وأساليب تمكنهم من تعظيم رقم الأرباح المقررة في القوائم المالية، الأمر الذي يخلق انطباعاً جيداً لدى الملاك عن كفاءة الإدارة وحسن أدائها⁽⁵⁾.

¹ جهاماني، عمر، (2001)، سلوك تمهيد الدخل في الأردن (دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان)، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الرابع، العدد الأول، ص120.

² معروف، هادي، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص57.

³ طاحون، محمد عبد الحميد، (2001)، إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة بين السماح والمنع مع الإشارة لمصر، مجلة البحوث العلمية، ص 49.

⁴ Jones, J., (1991), Earning Management During Import Relief Investigations, *Journal of Accounting Research*, Vol. 29, No. 2, PP. 193-228.

⁵ معروف، هادي مسعود، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 56.

2-2-3 العوامل المؤثرة في إدارة الأرباح:

أثبتت العديد من الدراسات أن ممارسات الإدارة في إدارة أرباحها تختلف بشكل كبير تبعاً لاختلاف الظروف التشغيلية التي تمر بها الشركة، ففي ظل ظروف تشغيلية معينة نجد أن حجم الشركة وربحية الشركة وضريبة الدخل وكثافة رأس المال تمثل عوامل مؤثرة على إدارة الأرباح، وفي ظل ظروف أخرى يكون انحراف النشاطات التشغيلية عن المستوى الطبيعي وتقلب الأرباح وبرامج التحفيز وشروط عقود المديونية إن وجدت هي عوامل مؤثرة في إدارة الأرباح⁽¹⁾.

أولاً: حجم الشركة:

تصنف الشركات في أي قطاع وفي مختلف دول العالم إلى شركات كبرى ومتوسطة وصغرى بالاعتماد على حجم عمليات هذه الشركات التشغيلية والاستثمارية، وقد أجمعت معظم الدراسات على أنه كلما زاد حجم الشركة كلما كانت احتمالية إدارة الأرباح فيها أكبر، وأرجعت بعض هذه الدراسات ذلك إلى وجود المجال الواسع لتنظيم المصروفات والمستحقات والبنود غير العادية، والمرونة الأكبر في استخدام التغييرات المحاسبية، وكذلك لوجود احتمالية أكبر لتقلب الأرباح بين سنة وأخرى في الشركات الكبيرة بعكس الحال في الشركات الصغيرة⁽²⁾. ولذلك يعد حجم الشركة مؤثراً في سياسات الدولة وإجراءاتها، بالإضافة إلى الدور الاجتماعي والسياسي الذي تتحمله الشركة كبيرة الحجم، إذ يطلب من إدارة الشركات أن تتحمل أعباء إضافية تتعلق بمشاكل المجتمع وأفراده وذلك من خلال المشاريع التنموية والاجتماعية التي من شأنها مساعدة العائلات الفقيرة والتحسين من المستوى المعيشي لأفراد المجتمع والمساهمة في تخفيض نسبة البطالة عن طريق توظيف نسبة معينة سنوياً، وهذه التكاليف تسمى بالتكاليف السياسية⁽³⁾. وحيث إن الشركات الكبيرة أكثر حساسية للمحيط الخارجي من الشركات الصغيرة، لذلك فإن التقلبات الإيجابية الكبيرة في الأرباح في أية شركة كبيرة قد تثير الشبهات حول إدارة الشركة والمنافع المترتبة لها، كما أن التقلبات السالبة الكبيرة في الأرباح قد تزيد المخاوف من الإفلاس المحتمل للشركة، لذلك فإن التقلبات الجوهرية الإيجابية والسلبية في دخل الشركات الكبيرة تزيد من احتمالية التكاليف السياسية غير المرغوب بها للشركة كخضوع الشركة لمحددات قانونية معينة، والتدخل في الشؤون الخاصة بالإدارة، لذلك فإن الشركات الكبيرة يكون لها الحافز الأكبر لإدارة أرباحها⁽⁴⁾.

¹ جهماني، عمر، (2001)، مرجع سبق ذكره ص 118.

² جهماني، عمر، (2001)، المرجع السابق نفسه، ص 118.

³ العبد الله، رياض وآخرون، (2007)، الوسائل والدوافع المؤثرة في سياسة تمهيد الدخل (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان)، *المجلة العربية للمحاسبة*، المجلد العاشر، العدد الأول، ص 9.

⁴ عبد الله، حسين، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 67.

ثانياً: ربحية الشركة:

يحظى صافي ربح الشركة بالمزيد من الاهتمام أكثر من أي بند آخر في القوائم المالية، فصافي الربح يقيس قدرة الشركة على توليد الربح، كما أنه يستخدم كمؤشر لمدى كفاءة إدارة الشركة لعملياتها بنجاح، فزيادة أرباح الشركة تعني احتمال زيادة توزيعات الأرباح بالنسبة لحملة الأسهم، وكذلك زيادة قدرة الشركة على سداد ديونها، كما أن رقم صافي الربح الكبير يساعد على جذب رأس المال من المستثمرين الجدد الذين يأملون في الحصول على أرباح وتوزيعات للأسهم من العمليات المستقبلية الناجحة⁽¹⁾.

تعد ربحية الشركة عاملاً ضرورياً ومهماً لإدارة الأرباح إذ لا يمكن الاعتماد على ربحية ضعيفة أو متدنية للقيام بإدارة الأرباح، فالشركات ذات الربحية المتدنية لا تستطيع استخدام الطرائق والإجراءات المحاسبية في إدارة أرباحها، وذلك لعدم وجود الأرباح الكافية. لذلك يمكن القول أنه كلما ازدادت ربحية الشركة كلما ازدادت احتمالية إدارة الأرباح لتعدد الخيارات أمام هذه الشركات لإتباع الطرائق الملائمة في تمهيد دخلها⁽²⁾.

ثالثاً: الكثافة الرأسمالية:

الشركات ذات الكثافة الرأسمالية هي تلك الشركات التي تعتمد على رأس المال الثابت كالألات والمعدات أكثر من اعتمادها على العمالة اليدوية في أداء أنشطتها⁽³⁾. فالشركات ذات الكثافة الرأسمالية المرتفعة تستغني عن الأيدي العاملة مما يُحمل الشركة المسؤولية أمام الدولة في تحملها عبء التكلفة السياسية ومسؤولياتها في المساهمة في تخفيض حجم البطالة والمساهمة في توظيف نسبة من العاطلين عن العمل، ولذلك فإن الشركات ذات الكثافة الرأسمالية العالية تمتلك دافعاً أكبر للعمل على إدارة الأرباح مقارنة بالشركات ذات الكثافة الرأسمالية المنخفضة والتي تسمى بالشركات كثيفة العمل، وذلك في سبيل التهرب من التكلفة السياسية المترتبة عن الزيادة غير الاعتيادية في أرباحها⁽⁴⁾، ومن زاوية أخرى فإن الشركات التي لديها نسبة ضخمة من الأصول القابلة للاستهلاك تكون في وضع أفضل يمكنها من استخدام التغيرات المحاسبية في طرق الاستهلاك كوسيلة لإدارة الأرباح، وهذه الاحتمالية تزداد كلما زادت نسبة الأصول القابلة للاستهلاك إلى مجموع الأصول التي تملكها الشركة⁽⁵⁾.

¹ Emanuel, D.; Wong, N., (2003), Efficient Contracting and Accounting, **Accounting and Financial**, Vol. 43, P. 149-166.

² العبد الله، رياض وآخرون، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 10.

³ العبد الله، رياض؛ الحسناوي، عقيل، (2006)، العوامل المؤثرة في عملية تمهيد الدخل (دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الصناعية العراقية)، **المجلة العربية للمحاسبة**، المجلد التاسع، العدد الأول، ص 38.

⁴ العبد الله، رياض وآخرون، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 11.

⁵ جهماني، عمر، (2001)، مرجع سبق ذكره ص 119.

رابعاً: الربح الخاضع للضريبة:

من المعروف بأن نسب الضريبة تتناسب طردياً مع حجم الإيرادات أو الأرباح، إذ يترتب على الشركات ذات الربح المرتفع نسبة عالية من الضريبة لذلك تقوم تلك الشركات بممارسة إدارة الأرباح من خلال إتباع الطرق والسياسات التي تمكنها من تخفيض الضريبة المترتبة عليها، بينما تخضع الشركات ذات الربح المنخفض إلى دفعات ضريبية قليلة وقد تلجأ تلك الشركات إلى إدارة الأرباح أيضاً وذلك لتتجنب الفحص من قبل السلطات الضريبية أما الشركات التي تتحمل خسائر فقد تصبح معفاة من الضرائب

من المعروف بأن نسب الضريبة تتناسب طردياً مع حجم الإيرادات أو الأرباح، إذ يترتب على الشركات ذات الإيراد المرتفع نسبة عالية من الضريبة بينما تخضع الشركات ذات الإيراد المنخفض إلى دفعات ضريبية قليلة، وأحياناً في ظل الخسارة التي تتحملها الشركة فإنها تصبح معفاة من الضريبة، وهنا يمكن القول: إن إتباع سياسة إدارة الأرباح تساعد الإدارة بشكل واسع في التهرب الضريبي، وذلك من خلال إتباع الطرق والسياسات المحاسبية التي يمكن من خلالها تخفيض الضريبة المترتبة على الشركة⁽¹⁾.

إضافة إلى ذلك هنالك علاقة وثيقة بين إعداد التقارير المالية وبين أنظمة الضريبة التي تخضع لها الشركة، ويعتقد أنه لدى إدارة الشركة الحافز لإدارة الربح وذلك لتقليل أثر الضرائب على أرباح الشركة في الفترات المالية المتتابعة، فالإدارة قد تتجنب الدخل المرتفع لأنه ينتج عنه دفعات أعلى من الضرائب، وتتجنب كذلك الدخل المنخفض الذي قد يؤدي إلى الفحص من قبل السلطات الضريبية، لذلك فإنه يتوقع من الشركات التي يكون لديها التزام ضريبي كبير في الفترة الحالية أن تلجأ إلى إدارة الربح⁽²⁾.

¹ العبد الله، رياض وآخرون، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² جهماني، عمر، (2001)، مرجع سبق ذكره ص 120.

2-3 المبحث الثاني: ممارسات إدارة الأرباح والعوامل التي تحد منها:

2-3-1 أشكال إدارة الأرباح:

تشمل أشكال إدارة الأرباح تمهيد الدخل ومحاسبة التخلص من كل الخسائر في سنة رديئة أو ما يسمى بمحاسبة التغير الكبير وغالباً ما تلجأ الإدارة إلى استخدام هذا الشكل خلال فترات الضغوط التنظيمية، وخاصة عند تغيير الإدارة التنفيذية وتعيين إدارة جديدة، فإذا كانت المنشأة خلال عهد الإدارة السابقة تحقق خسائر، فإن الإدارة الجديدة سوف تستغل الفترة الأولى من تعيينها بتحميلها خسائر ونفقات محتملة تخص السنوات التالية، طالما أن اللوم في ذلك يمكن أن يوجه للإدارة السابقة، وبهذه الطريقة سوف تعزز الإدارة الجديدة من فرص تحقيق الأرباح في السنوات التالية⁽¹⁾.

كما أنه يمكن للإدارة أن تلجأ إلى استخدام محاسبة التغير الكبير عندما يكون صافي الربح المحقق خلال الفترة الحالية أقل بكثير من الحد الأدنى اللازم للحصول على المكافأة ومن المستحيل الوصول إلى ذلك الحد، في هذه الحالة فإن الإدارة ستعتمد إلى تخفيض الأرباح أو حتى تحقيق خسائر عن طريق تحميل الفترة الحالية بمصروفات وخسائر تخص الفترات التالية، مما يزيد من فرص تحقيق أرباح وبالتالي ضمان الحصول على مكافآت في الفترات المستقبلية⁽²⁾.

يعد تمهيد الدخل من أكثر أشكال إدارة الأرباح شيوعاً حيث تحاول الإدارة من خلاله المحافظة على تيار مستقر من الأرباح المحاسبية التي تقرر عنها المنشأة بحيث يتم الوصول إلى الأرباح المستهدفة ولذلك سيتم بهذه الدراسة التركيز على هذا الشكل من أشكال إدارة الأرباح.

تمهيد الدخل:

نظراً لأهمية الدخل بالنسبة لمستخدميه ومدى الاعتماد عليه في عمليات التنبؤ والتخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات كان لا بد للإدارة من إتباع الوسائل أو الإجراءات التي تسمح لها بتعديل الدخل وإظهاره بالشكل المرغوب بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية الخارجيين من خلال تقليل التقلبات التي تحدث في الدخل من سنة إلى أخرى، ومن هنا ظهرت في الأدبيات المحاسبية ظاهرة تمهيد الدخل بتعبير آخر، استخدام رقم الدخل لتوجيه مستخدم الأرقام المحاسبية باتخاذ قرارات معينة⁽³⁾.

¹ عوض، أمل، (2003)، مرجع سبق ذكره، ص 60-61.

² معروف، هادي، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 47.

³ العبد الله، رياض، وآخرون، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 3.

ويتفق معظم الباحثين على أن تمهيد الدخل هو تسوية مقصودة للدخل بهدف تقليل التقلبات في نتائج أعمال الشركة ضمن مستوى محدد من الأرباح بما يتماشى مع المعايير المحاسبية المطبقة في الدولة التي تقع فيها الشركة.

ويعرف **تمهيد الدخل** بأنه تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول إلى المستوى أو الاتجاه المرغوب ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى الحد الممكن في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً⁽¹⁾.

كما يعرف بأنه محاولة مقصودة من بعض المدراء لتقليل التقلبات في نتائج أعمال الشركة ضمن مستوى من الأرباح بما يتماشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة في الدولة التي تقع فيها الشركة⁽²⁾.

إن أغلب تعاريف تمهيد الدخل تؤكد على مجموعة من النقاط تتحدد بأن الإدارة هي الطرف الأكثر اهتماماً الذي يسعى إلى تخفيض التقلبات والاختلافات التي تطرأ على صافي دخل الشركة، وأن هذا الإجراء المتبع لا يعد سلوكاً إلزامياً على إدارة الشركات في إتباعه وإنما هو إجراء اختياري حسب رغبة الشركة وحسب طبيعة سير منحى الدخل بالإضافة إلى مدى رغبة هذه الإدارة في تحسين وضعها الأدائي والإجرائي المتبع وتركيزها على تقديم المعلومة المفضلة عن وضع الشركة أمام مستخدمي قوائمها المالية المعتمدة، أي دافع المصلحة الذاتية للإدارة يمثل المحفز الأهم لتمهيد الدخل. كما أن المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية هي الأساس الذي من خلاله تتمكن الإدارة من تحقيق سلوكية تمهيد الدخل. كما يمكن إضافة مسلمة أساسية مهمة أغفلتها التعاريف السابقة وهي أن سلوكية تمهيد الدخل من قبل الإدارة تتسم بالذكاء والبراعة وليس بالسذاجة، فرقم الدخل غير معلن أنه ممدد، كما أن الوسائل المستخدمة في عملية التمهيد والدوافع من وراء التمهيد هي الأخرى غير معلن عنها⁽³⁾.

وهذا الشكل من التلاعب يتطلب أن تحقق الشركة أرباحاً كبيرة بدرجة كافية في بعض السنوات بما يسمح بتكوين احتياطيّات مستترة تستخدم بعد ذلك من أجل تنظيم تدفق الدخل عند الضرورة، أي تخفيض الدخل في السنوات المزدهرة وتخزينه لمقابلة انخفاض الدخل في السنوات الرديئة.

إن ممارسة إدارة المنشأة لتمهيد الدخل يرجع بشكل أساسي إلى اعتقادها بأن تقلبات الأرباح هي أحد عناصر تقييم أدائها، حيث يتخذ المحللون الماليون والمستثمرون من درجة تباين أرقام الدخل كمقياس للمخاطرة التي تتعرض لها المنشأة، ولا شك أن الاستقرار في الأرباح يؤدي إلى

¹ Belkaoui, A.R, (2004), **Accounting Theory**, 5th ed, Thomas learning, London, UK, P. 56-57.

² جهماني، عمر، (2001)، مرجع سبق ذكره، ص 110.

³ العبد الله، رياض وآخرون، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 4.

انخفاض درجة المخاطرة⁽¹⁾، وهذا بدوره يحفز المستثمرون على الاستثمار في الشركة كما يؤدي هذا الاستقرار إلى زيادة القيمة السوقية للشركة في الأجل الطويل وإلى انخفاض التكاليف اللازمة لمتطلبات الاقتراض والتمويل⁽²⁾

أنواع تمهيد الدخل:

أ- **التمهيد الطبيعي:** حيث يتولد الدخل بشكل طبيعي مستقر نسبياً من خلال طبيعة عمليات المنشأة والإنتاج والتشغيل⁽³⁾. يتعلق بإنتاج الشركة فإذا قامت الشركة بزيادة إنتاجها خلال سنة معينة هذا يؤدي إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي زيادة أرباحها في تلك السنة، ويحدث العكس في حال تخفيض إنتاجها.

ب- **التمهيد المقصود:** وهو ناتج عن تدخل الإدارة وينقسم إلى نوعين:

النوع الأول: التمهيد الحقيقي: هو التمهيد الذي يشير إلى تنفيذ الصفقات التجارية أو عدم تنفيذها (القيام بصفقات البيع مثلاً) في ضوء تأثيرها على تمهيد الدخل، فإذا كانت الصفقة ستؤدي إلى تمهيد الدخل فإن الإدارة سوف تنفذ الصفقة والعكس صحيح. وهذا يعني أن هناك عمليات فعلية تحدث وينتج عنها تغييراً في الأرقام المحاسبية مما يؤثر بشكل مباشر على الدخل وذلك عن طريق القرارات التشغيلية الفعلية مما ينعكس على التدفقات النقدية. وتعبير آخر فإن هذا النوع من التمهيد يركز على توقيت حصول المعاملات الفعلية بالشكل الذي يساهم في تقليل الانحرافات المتوقعة وغير المتوقعة، وغالباً ما يرتبط توقيت التمهيد بالمعايير المحاسبية التي تحكم الاعتراف بتلك الأحداث أي الاستفادة من تاريخ حدوث الإيراد وتاريخ الاعتراف به، ومثال ذلك هو التقصد بالقيام بتأخير أو تقديم صفقات البيع، أي التنفيذ الفعلي أو عدمه، في نهاية السنة المالية بهدف التأثير الفعلي على تاريخ الاعتراف بإيراد المبيعات مما يؤثر على الدخل الحالي والمستقبلي⁽⁴⁾.

النوع الثاني: التمهيد المصطنع: هو التمهيد الذي يمثل تدخل الإدارة من خلال الاختيار المحاسبي للتقرير عن الأرباح المحاسبية بما يتماشى مع رغباتها في تمهيد الدخل، دون حدوث تغيير اقتصادي حقيقي في أداء المنشأة⁽⁵⁾، وهذا يعني أن التمهيد المصطنع لا يؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية وإنما على بعض الأرقام المحاسبية، فهو عملية نقل للبنود أو العناصر المكونة للقوائم المالية أو تغيير في الطرائق المحاسبية المتبعة⁽⁶⁾.

¹ معروف، هادي، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 46.

² جهماني، عمر، (2001)، مرجع سبق ذكره، ص 110.

³ حماد، طارق عبد العال، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 65.

⁴ العبد الله، رياض وآخرون، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 5.

⁵ عبد الله، حسين، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 73-74.

⁶ العبد الله، رياض وآخرون، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 5.

تواجه عملية تمهيد الدخل انتقادات كثيرة لما قد ينتج عنها من إفصاح غير عادل عن الدخل، والذي يمنع المستثمرين من الحصول على معلومات دقيقة وكافية عن الأرباح لاستخدامها في تقييم المردود المتوقع الذي ينتج عن استثماراتهم في الشركات وكذلك فإن معظم الباحثين يرون أن تمهيد الدخل سلوكاً غير مقبولاً يمكن الإدارة من خداع المساهمين الحاليين والمحتملين، لأنه يؤدي إلى زيادة القيمة السوقية المعلومة للشركة، ويقلل من الخطورة التي يدركها أصحاب المصلحة بالشركة⁽¹⁾.

تلجأ بعض الشركات للتمهيد في حالة ارتفاع أرباحها وذلك لتخفيض العبء الضريبي وأيضاً لتفادي التكاليف السياسية في حال وجود تقلبات كبيرة في دخلها والتي يمكن أن تجذب انتباه الدولة والرأي العام⁽²⁾.

إذاً يختلف نوع سلوك التمهيد من شركة إلى أخرى، وذلك بسبب وجود العديد من العوامل في الشركات المختلفة، والتي تعطي الإدارة الحافز لاستخدام الخيارات المحاسبية لتمهيد الدخل بأساليب مختلفة⁽³⁾.

ويتجلى تمهيد الدخل من خلال قيام الإدارة بمجموعة من الممارسات منها حقيقية تؤثر على صافي التدفقات النقدية، ومنها محاسبية تؤثر على ترتيب بنود القوائم المالية والغاية من كليهما هو التأثير على رقم صافي الربح وفيما يلي شرح لتلك الممارسات:

2-3-2 ممارسات إدارة الأرباح:

لممارسة إدارة الأرباح يجب أن تتوفر الظروف التالية⁽⁴⁾:

- وجود علاقة بين ما يتم تحقيقه من أرباح وبين منفعة القائمين بالإدارة.
- حرية الإدارة في الاختيار ما بين البدائل والطرق المحاسبية المختلفة.
- أن يكون للإدارة السلطة التي تمكنها من اتخاذ القرارات الإدارية.

بشكل عام يمكن تصنيف ممارسات إدارة الأرباح في إطار الفكر المحاسبي إلى ممارسات حقيقية تؤثر على صافي التدفقات النقدية من الأنشطة المختلفة وممارسات محاسبية تعتمد على الاختيار بين البدائل المحاسبية وبالتالي التأثير على الأرقام الواردة في القوائم المالية دون التأثير على صافي التدفقات النقدية للشركة.

¹ جهماني، عمر، (2001)، مرجع سبق ذكره، ص 112.

² العبد الله، رياض وآخرون، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 8.

³ جهماني، عمر، (2001)، مرجع سبق ذكره، ص 111.

⁴ Parfet, W., (2000), Accounting Subjectivity and Earnings Management: A Preparer Perspective, *Accounting Horizons*, Vol. 14 , P. 481- 488.

2-3-2-1 الممارسات الحقيقية لإدارة الأرباح:

تقوم على استخدام قرارات إدارية تتعلق بأنشطة الإنتاج والاستثمار والمبيعات وذلك لتعديل الإيرادات والمصروفات المتوقعة، وإن هذا النوع من الإجراءات والقرارات يهدف بشكل أساسي للتأثير على صافي التدفقات النقدية من الأنشطة المختلفة، وبالتالي التأثير على رقم الأرباح، ومن أهم الأساليب الحقيقية التي تستخدمها الشركات في إدارة أرباحها:

أ- إدارة المبيعات:

تعتبر إدارة المبيعات من أهم الممارسات الحقيقية التي تستخدمها المنشآت في إدارة أرباحها، ويقصد بها مجموعة الإجراءات التي تتخذها الإدارة للتحكم والتلاعب في عمليات البيع التي تقوم بها المنشأة (سواء كانت هذه المبيعات بضاعة تنتجها المنشأة أو أصول تملكها أو استثمارات مالية) وبالشكل الذي يؤثر على التدفقات النقدية منها⁽¹⁾.

ومن أمثلة إدارة المبيعات:

• قيام إدارة الشركة بالتراخي في شروط البيع الآجل، أو منح خصم تجاري كبير بغرض زيادة المبيعات.

• زيادة فترة الائتمان الممنوحة عند البيع الآجل.

• تخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة.

ب- إدارة المصروفات الاختيارية:

يمكن لإدارة الشركة ممارسة إدارة الأرباح من خلال التلاعب في المصروفات الاختيارية مثل مصارف البحث والتطوير، حيث يمكن للشركة الاختيار بين سياسة اعتبار هذه المصاريف مصاريف جارية في نفس سنة حدوثها، أو رسملتها واستنفادها على مدى فترات زمنية معينة وبالتالي فإنه بإمكان إدارة المنشأة اختيار الطريقة التي تعطي رقم الربح المرغوب به⁽²⁾.

ت- إدارة الإنتاج:

يمكن للشركات ممارسة إدارة الأرباح من خلال التحكم في حجم الإنتاج، فمن خلال زيادة الإنتاج يمكن تخفيض التكاليف الثابتة المحملة على كل وحدة منتج ومن ثم تخفيض تكلفة الوحدة، ومن ناحية أخرى تؤدي زيادة الإنتاج إلى زيادة المخزون في نهاية السنة مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات، كل ذلك يقود إلى زيادة الأرباح، ومن ثم الوصول إلى رقم الربح المرغوب به. هذا ويؤثر ما سبق سلبياً على التدفقات النقدية حيث يتطلب ذلك شراء مواد خام وما يتبع ذلك من

¹ البارودي، شريف محمد، (2002)، تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة اختبارية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص 72-163.

² معروف، هادي مسعود، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 60.

زيادة التدفقات النقدية الخارجة⁽¹⁾. ومن ناحية أخرى فإن زيادة الإنتاج قد تؤدي إلى زيادة المشتريات بنسبة أعلى من زيادة المخزون آخر المدة بما يؤدي إلى زيادة تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم انخفاض الأرباح، كما أن زيادة المخزون ستؤدي إلى تحمل الشركة بتكاليف تخزين مرتفعة، وقد يتعرض المخزون للتلف خاصة إذا عجزت الشركة عن تصريفه.

2-2-3-2 الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح:

تعتمد على قرارات محاسبية تتعلق بالتقدير والقياس والتبويب، حيث تتاح لإدارة الشركة مرونة نسبية في الاختيار بين البدائل المحاسبية وممارسة نوع من التقدير الشخصي في بعض الحالات، هذا وهناك بعض الخصائص والمعايير التي يجب توافرها في الممارسات والوسائل المستخدمة في إدارة الأرباح، تتلخص في الآتي⁽²⁾:

- أن تحقق الممارسة المستخدمة تعديلاً في رقم الربح دون أن يزعج الشركة في أعمال غير مرغوب فيها مستقبلاً، وأن يساعدها في تحقيق أهدافها طويلة الأجل بالنسبة للإيراد.
- ألا تحتاج الممارسة المستخدمة إلى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى، بل تتطلب إعادة تصنيف حسابات داخلية فقط.
- أن تتفق الممارسة المستخدمة مع المعايير المحاسبية، وأن تعتمد على حكم مهني.
- أن تستخدم بمفردها أو بالترابط مع ممارسات أخرى، على مدى فترات زمنية متتالية.
- ألا يرتب على الشركة أي التزام في المستقبل.

ونذكر من تلك الممارسات ما يلي:

2-2-3-2-1 تطبيق أساس الاستحقاق:

بسبب المشاكل التي يعاني منها الأساس النقدي والمتمثلة في المقابلة والتوقيت، والتي أدت إلى التشكيك في مدى قدرته على القياس المحاسبي السليم لأداء الشركة، لذلك يعتبر أساس الاستحقاق أكثر فائدة في قياس الدخل الدوري من إتباع الأساس النقدي، وذلك لأن المعلومات التي يوفرها أساس الاستحقاق تعتبر مؤشراً أفضل عن قدرة الشركة الحالية والمستقبلية على تحقيق التدفقات النقدية⁽³⁾.

ولعل التركيز على أساس الاستحقاق كأحد مداخل إدارة الأرباح يكمن في عدة أسباب أهمها⁽⁴⁾:

- إن هدف إدارة الاستحقاقات هو التأثير على قائمة الدخل وما ينتج عنها بشكل أساسي.

¹ حامد، صفا محمود، (2004)، إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية-دراسة تحليلية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، ص 17.

² حبيب، ماهر، (2011)، مرجع سبق ذكره، ص 56.

³ معروف، هادي مسعود، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 61.

⁴ حامد، صفا محمود، (2004)، مرجع سبق ذكره، ص 3-4.

- سهولة تنفيذها وإجرائها، حيث يتم إدارة الاستحقاقات من خلال قرارات محاسبية ولا يتطلب صفقات أعمال جديدة.
 - الطبيعة غير الظاهرة والتي تميزه عن التدفقات النقدية والتي يجب أن يساوي رصيد النقدية في نهاية الفترة رصيدها في بداية الفترة مضافاً إليه صافي التدفقات النقدية التي حدثت خلال الفترة.
 - المقاييس التي يعتمد عليها أساس الاستحقاق، والتي تكون مغرية ليس فقط من الناحية العملية، ولكن أيضاً من الناحية النظرية حيث يمكن تجميع صافي تأثير قرارات عديدة بشأن الاعتراف والقياس المحاسبي في مقياس واحد، هذا بالإضافة إلى أن القرارات الخاصة بهذا الأساس قرارات فردية من قبل المديرين أو من قبل مجموعة صغيرة منهم.
- هذا ويمكن للإدارة التلاعب بالأرباح من خلال أساس الاستحقاق، بالاعتماد على ممارسات عديدة من أهمها:

أولاً: ممارسات خاصة بالاعتراف بالإيرادات:

- وفقاً للمعايير المحاسبية يتم الاعتراف بالإيراد أي إثباته وتسجيله بالدفاتر المحاسبية والقوائم المالية عند اكتسابه -بصفة عامة- بتسليم السلعة أو تقديم الخدمة محل البيع للعميل، ويتحقق الإيراد بتحصيله أو التأكد من تحصيله بدرجة كافية⁽¹⁾، إلا أن الشركات تقوم بالتلاعب في الإيرادات سواء بتخفيضها أو تضخيمها من خلال مجموعة من الممارسات، بقصد التأثير على أرباح الفترة وبما يتفق مع مصالحها الذاتية، ومن أهم هذه الممارسات⁽²⁾:
- أ- الاعتراف بالإيرادات من عمليات البيع غير التامة: في هذه الحالة يتم الاعتراف بالإيراد المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وتذكر الباحثة من هذه الممارسات ما يلي:
- الاعتراف بالإيرادات في حين أن الخدمات المترتبة على عمليات البيع لم يتم تقديمها بعد بل سيتم تقديمها في المستقبل.
 - الاعتراف بالإيرادات قبل شحن البضاعة وقبل الموافقة النهائية من قبل الزبون على الشراء إذ أنه يجب الاعتراف بالإيراد بعد شحن البضاعة وتسليمها للزبون وضمن عدم إرجاعها لأي سبب كان أي بمجرد انتقال العبء المالي من البائع إلى المشتري.

¹ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (2012)، المعيار 18 "الإيراد"، ص 709-720.

² - عثمان، علي سيد مبارك، (2003)، تعظيم فائدة القوائم المالية الفترية وإجراءات مراجعته، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، ص 1-42.

- Schilit, Howard M., (2002), **Financial Shenanigans**. Mcgraw-Hill Professional, P 63- 153.

- الاعتراف بالإيرادات الناتجة عن عمليات بيع لجهة قريبة ضمن مجموعة المنشأة أو شركائها الاستراتيجيين.
 - ب- الاعتراف بإيرادات وهمية ومن الأساليب المستخدمة في ذلك:
 - تسجيل النقد المستلم من عمليات الاقتراض باعتباره إيرادات .
 - تسجيل الدخل الاستثماري باعتباره إيرادات .
 - تسجيل مردودات المشتريات باعتبارها إيرادات.
 - تسجيل إيرادات غير حقيقية قبل عملية اندماج الشركات حيث يكون هناك فرص للتلاعب بالإيرادات وتضخيمها أثناء عملية الاندماج لا سيما عندما تكون السنوات المالية للشركات المندمجة مختلفة.
 - ت- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة ويتم ذلك من خلال بيع أحد الأصول بسعر عال بينما يكون مسجلاً لديها بسعر منخفض ويستند هذا الأسلوب إلى أن هناك بعض الأصول مثل العقارات والأراضي وغيرها يكون سعرها مرتفعاً مقارنة مع سعر الشراء، فتلجأ لبيعها بشكل مفاجئ لتغطية ضعف إيراداتها خلال تلك الفترة.
 - ث- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة لاحقة وذلك لتخفيض الأرباح في الفترة المالية الحالية، ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحاً، وفي هذه الحالة يتم إنشاء حسابات ادخارية في السنوات التي تكون إيراداتها أعلى من المتوقع، ومن ثم تحويلها إلى حسابات الإيرادات في الفترات المالية اللاحقة التي تكون إيراداتها منخفضة.
- ثانياً: ممارسات خاصة بالاعتراف بالمصروفات⁽¹⁾:**
- تقوم بعض الشركات بممارسات معينة للتلاعب بالمصروفات بغرض تضخيمها أو تخفيضها، لإظهار قيمة المصروفات على غير حقيقتها. ومن هذه الممارسات:
- أ- **رسمة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة:**
- تستخدم بعض الشركات رسمة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة كوسيلة للتلاعب بالأرباح، ويتم ذلك من خلال:
- تخفيض استهلاك بعض الأصول الثابتة التي يتم استهلاكها بطريقة إعادة التقدير، وذلك بالمغالاة في تقدير قيمة تلك الأصول في نهاية الفترة.

¹ - خليل، محمد إبراهيم أحمد، (2005)، مؤشرات إدارة الأرباح في الوحدة الاقتصادية وكيفية الحد من سلبياتها- دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، كلية التجارة، المجلد 25، العدد 2، ص 215-269.

- محمد إبراهيم، محمد عبد الفتاح، (2005)، إطار محاسبة مقترح لدور حوكمة الشركات في تنشيط سوق الأوراق المالية- مدخل التحليلي لتفعيل اقتصاد المعرفة، المؤتمر العلمي الخامس بعنوان: حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، ص 233-243.

- إخفاء مستندات المصروفات الخاصة بالفترة لتسجيلها في فترة لاحقة.
- رسملة فوائد تمويل بعض الأصول الثابتة على الرغم من عدم توفر شروط الرسملة لهذه الأصول.

- عدم تسجيل استحقاق بعض المصروفات عن الفترة كمصروف الضرائب والتأمين.
- عدم استهلاك المصروفات الإيرادية المؤجلة المرتبطة ببعض الأصول على الرغم من استهلاك الأصول ذاتها بالكامل أو تخريدها.
- تحميل بعض المصروفات الخاصة بعقود أعمال منتهية خلال الفترة على عقود أخرى ما زالت تحت التنفيذ ومسجلة كمخزون أعمال تحت التنفيذ، وهو بالتالي يكون أحد حسابات الأصول.
- تحميل بعض المصروفات الخاصة بأحد الأصول الثابتة على أصل آخر ذو معدل استهلاك أقل وفترة استهلاك أطول.

ب- التلاعب في تكوين واستخدام مخصصات الالتزامات المحتملة الحدوث:

تقوم الشركات في نهاية كل فترة محاسبية بتكوين مخصصات لمواجهة التزامات متوقعة تخص الفترة، ونظراً لأن هذه الالتزامات تكون غير محددة القيمة بصورة نهائية فإن تكوين هذه المخصصات يخضع للتقدير والحكم الشخصي، ولذلك فإن الإدارة تستغل ذلك في إدارة أرباحها، وذلك من خلال:

- المغالاة في تقدير قيمة المخصصات في الفترات التي تحقق فيها الشركة أرباحاً أكثر من المتوقع، وبالتالي تخفيض أرباح الفترة عن الحقيقة.
- تخفيض قيمة المخصصات بغرض تخفيض المصروفات وبالتالي زيادة أرباح الفترة على غير الحقيقة.
- استخدام المخصصات في غير الغرض الذي تم تكوينها من أجله وذلك باستخدام المخصصات المكونة لتغطية التزامات معينة في فترات سابقة لتغطية مصروفات تخص الفترة الحالية.

ت- تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها:

عندما تقوم الشركات ببيع جزء من مبيعاتها للعملاء بالأجل، يتم تسجيل هذه المبيعات في تاريخ البيع بحسابات المدينين، فإذا ما تبين في وقت لاحق أن بعض حسابات المدينين لن يمكن تحصيلها، فإنه يتم تقدير قيمة الديون المشكوك في تحصيلها وتكوين مخصص لذلك مقابل تحميل هذه القيمة التقديرية على المصروفات.

وتقوم الشركات بالتلاعب في هذه المخصصات بتخفيضها بغرض تخفيض المصروفات المرتبطة بها وبالتالي زيادة أرباح الفترة على غير الحقيقة.

ث- المغالاة في تقويم مخزون آخر المدة:

في بعض الأحيان يقوم المسؤولون ببعض الشركات بالتلاعب بإجراءات جرد وتقييم المخزون آخر المدة بغرض تضخيم قيمة المخزون (الأصل) وتخفيض تكلفة البضاعة المباعة (المصروف)، وبالتالي تضخيم الأرباح على غير الحقيقة ويشمل ذلك ما يلي:

- عدم تخفيض كمية وقيمة المخزون بكمية وقيمة الفاقد والتالف من البضاعة.
- إعادة تغليف البضاعة التالفة والراكدة وجردها وتقييمها على أنها بضاعة سليمة.
- إجراءات تحويلات وهمية من المخازن الأصلية إلى مخازن خارجية لتغطية العجز من كمية المخزون.

• استلام بضاعة من الموردين في نهاية الفترة وجردها وتقييمها بالمخزون، وذلك على الرغم من عدم تسجيلها بالدفاتر كمشتريات وعدم تسجيل الدائنية المستحقة للموردين مقابلها.

ج- عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الأصول الثابتة وغير الملموسة:

يتم تسجيل الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة بالميزانية بالتكلفة التاريخية مخصصاً منها مجمع الاستهلاك، فإذا ما حدث انخفاض دائم في قيمة تلك الأصول نتيجة التقادم التكنولوجي أو الانخفاض الدائم في طاقتها الإنتاجية مثلاً، فإنه يجب تخفيض قيمة تلك الأصول مقابل تسجيل خسارة (مصروف) بقيمة هذا الانخفاض، وقد لا تقوم بعض الشركات بتخفيض قيمة الأصول على الرغم من توافر الشروط اللازمة لذلك، وبالتالي تخفض من قيمة مصروفاتها وتزيد من قيمة أرباحها على غير الحقيقة.

من خلال ما سبق يمكن القول أنه على الرغم من المزايا التي يتمتع بها أساس الاستحقاق مقارنة مع الأساس النقدي والتي تتمثل في حل مشاكل التوقيت والمقابلة وغيرها، إلا أن مساحة الاختيار بين البدائل المحاسبية والتقدير الشخصي التي يوفرها أساس الاستحقاق، قد تمكن الإدارة من القيام بممارسات إدارة الأرباح، وذلك للوصول إلى مستوى الربح المحدد، وهذا يقود إلى تضليل بعض أصحاب المصالح حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة.

2-2-3-2 التغييرات المحاسبية الاختيارية:

تفرض خاصية الثبات المحاسبي استخدام نفس السياسات والطرق المحاسبية المتبعة في القياس والإفصاح عن الأحداث والعمليات والظروف وذلك لتسهيل عملية إجراء المقارنات بين النتائج المالية لفترات زمنية مختلفة لنفس الشركة أو بين النتائج المالية لمجموعة من الشركات التي تنتمي لنفس القطاع الصناعي في فترة معينة، وبالرغم من ذلك فقد أتاحت المبادئ والمعايير المحاسبية الحرية للشركات، إجراء تغييرات محاسبية معينة وبشكل اختياري وفقاً لظروف الشركة

وبما تقتضيه الضرورة، ويشترط أن يكون هناك مبررات منطقية لإجراء هذه التغييرات⁽¹⁾. وتشمل التغييرات المحاسبية الاختيارية على: التغيير الاختياري للسياسات المحاسبية، والتغيير في التقديرات المحاسبية.

أ- التغيير الاختياري للسياسات المحاسبية:

السياسات المحاسبية كما عرفها معيار المحاسبي الدولي 8 هي مبادئ محددة وأسس واتفاقيات وقواعد وممارسات تطبقها المنشأة عند إعداد وتقديم البيانات المالية² إن تعدد بدائل السياسات المحاسبية بالإضافة إلى حرية الاختيار بين تلك البدائل المحاسبية، يفتح الباب على مصراعيه أمام إدارة الشركات لممارسة إدارة الأرباح والتأثير في رقم الربح المحاسبي بصورة غير مبررة، ومن أهم الموضوعات التي تتعدد بدائلها والتي يمكن استغلالها في إدارة الأرباح:

- التغيير في سياسات تقييم المخزون.
- التغيير في طرق استهلاك الأصول.
- التغيير في طرق معالجة الاستثمار في الأوراق المالية.
- التغيير في طرق ترجمة القوائم المالية المعدة بعملات أجنبية.

ب- التغيير في التقديرات المحاسبية:

التغيير في التقديرات المحاسبية كما عرفه معيار المحاسبي الدولي 8 هو تعديل المبلغ المسجل لأصل ما أو التزام ما، أو مقدار الاستهلاك الدوري لأصل ما، الذي ينتج عن تقييم الوضع الحاضر للمنافع والالتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بأصول والتزامات مالية، وإن التغيير في التقديرات المحاسبية ينتج عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة وعليه فهي ليست تصحيحات لأخطاء⁽³⁾.

إذاً يتعلق التقدير بما سيحدث في المستقبل وهو نتاج طبيعي يفرضه قيد الحيطة والحذر، ويعتمد التقدير على الشواهد والقرائن والأدلة التي يمكن حصرها حاضراً أو مستقبلاً، وكلما كان التقدير مبنياً على أساس من الدراسة السليمة للعنصر موضع التقدير مع معرفة العوامل والمؤثرات عليه، كلما كن قريباً من الصحة والمصدقية⁽⁴⁾. وفي بعض الأحيان ونتيجة لتوفر معلومات جديدة أو نتيجة لاكتساب الخبرة، فإنه يتم تغيير التقديرات المحاسبية لبعض البنود التي تم تقديرها سابقاً،

¹ الخيال، توفيق عبد المحسن؛ القنّامي، فواز سفير معيض، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 254.

² المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (2012)، المعيار 8 "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، ص 587.

³ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (2012)، المرجع السابق نفسه، ص 587.

⁴ الخيال، توفيق عبد المحسن؛ القنّامي، فواز سفير معيض، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 255.

وهذا التقدير يمكن أن يكون له تأثير على المعلومات المحاسبية سواءً للفترة الحالية أو المستقبلية، وحيث أن إدارة الشركة هي المسؤولة عن وضع التقديرات المحاسبية التي تشمل عليها القوائم المالية، فإنها قد تلجأ في بعض الأحيان إلى استخدام التقديرات المحاسبية لبعض البنود أو إجراء تغييرات في تلك التقديرات، دون وجود مبرر منطقي ولمجرد تحسين الصورة المالية التي تبدو عليها الشركة وذلك لتحقيق مصالح ذاتية⁽¹⁾.

ومن أمثلة التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تستغلها الإدارة في ممارسة إدارة الأرباح⁽²⁾:

- تقدير العمر الإنتاجي للأصول.
 - تقدير الالتزامات المتعلقة بالدعاوى القضائية.
 - تقدير جميع أنواع المخصصات ومنها مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
- 2-3-2-3 اختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية⁽³⁾:

عندما يصدر معيار محاسبي جديد، فإنه يتم تحديد موعد لاحق لصدوره كبداية للتطبيق، ومع ذلك فإنه عادة ما تسمح المعايير المحاسبية بالتطبيق المبكر لأي معيار عن الميعاد المحدد، فيتاح للشركات الفرصة، لأن تقوم بالتطبيق المبكر أو الانتظار حتى الميعاد المحدد للتطبيق.

2-3-3 العوامل التي تحد من ممارسات إدارة الأرباح:

من العوامل التي تحد من ممارسات إدارة الأرباح:

- تنظيم مهنة المحاسبة وضبط معاييرها من خلال التقليل في عدد المعالجات المحاسبية المتاحة.
- حوكمة الشركات وذلك من خلال آلياتها التي تتمثل بالتدقيق الداخلي ولجان التدقيق والتدقيق الخارجي ومجلس الإدارة .
- الإفصاح المحاسبي من خلال التوسع في متطلباته.

2-3-3-1 تنظيم مهنة المحاسبة وضبط معاييرها:

يمكن لإدارة الشركة من خلال إمكانية الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة تحقيق أغراضها، والتي لا تتعارض في الظاهر مع المعايير المحاسبية وتلجأ إلى التحريف والتلاعب بالبنود المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار التقرير المالي بشكل لا يثير الشكوك والانتقادات التي قد توجه للشركة⁽⁴⁾. ولذلك يمكن إتباع ما يلي للحد من هذه الممارسات⁽¹⁾:

¹ معروف، هادي، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 66.

² الخيال، توفيق عبد المحسن؛ القنّامي، فواز سفير معيض، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 255.

³ حماد، طارق عبد العال، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 58.

⁴ عبد الرحمن، أحمد رجب عبد الملك، (2010)، قياس مدى تحقق الشفافية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق المال السعودي -دراسة نظرية وتطبيقية، جامعة الملك فيصل، السعودية، ص 20.

أ- التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في اغلب معاييرها.

ب- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق تفعيل فرضية "الثبات"، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن هذا لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى شريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات .

ت- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد.

إن ضبط معايير المحاسبة يقلل من ممارسات إدارة الأرباح لدى المنشآت، وبالتالي هذا الضبط يؤدي إلى تقييد الإدارة في اختيار السياسات التي تؤدي إلى إدارة الأرباح. يمكن القول أن ضبط معايير المحاسبة يؤدي إلى سد النقص والعيوب في الإطار الفكري للمحاسبة من جهة، وإلى سد الفجوة بين الإدارة والمساهمين من جهة أخرى⁽²⁾.

مما سبق تستنتج الباحثة أن مستوى تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، ومستوى وعي وإدراك المستخدمين الخارجيين، وكذلك مدى فعالية آليات الحوكمة، إضافة إلى مدى قدرة الشركات على التوسع في متطلبات الإفصاح كلها عوامل تحد من قدرة الإدارة على القيام بممارسات إدارة الأرباح.

2-3-3-2 آليات حوكمة الشركات:

لقد ازداد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في الآونة الأخيرة وذلك في أعقاب الأزمات المالية التي حدثت في كل من الولايات المتحدة الأمريكية ودول جنوب شرق آسيا حيث أسفر عنها انهيار كبرى الشركات في العالم مثل شركة انرون للطاقة وشركة ورد كوم للاتصالات وغيرها.

¹ الخشاوي، علي محمود؛ الدوسري، محسن ناصر، (2008)، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، ص 12-13.

² عبد الرحمن، أحمد رجب عبد الملك، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 20.

وقد بينت الدراسات أن معظم أسباب انهيار تلك الشركات قد يعود إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة مع مراعاة أن الفساد الإداري يعود إلى تلاعب الإدارة بالتقارير المالية وعدم إفصاحها بشكل ملائم عن الوضع المالي للشركة إضافة إلى قيامها بالممارسات المضللة لإدارة الأرباح في حين دُعم الفساد المحاسبي من خلال تأكيد مدققي الحسابات على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية وذلك على خلاف الحقيقة.

بالتالي زادت حاجة الشركات إلى وجود مجموعة من القوانين والإجراءات التي تضمن الانضباط والشفافية والعدالة بين أصحاب المصالح، فظهرت حوكمة الشركات التي تسعى لمنع التلاعب والتحريف والخداع وتخفيض الأثر السلبي لظاهرة عدم تماثل المعلومات من خلال آليات لتحقيق إحكام الرقابة والسيطرة على كافة الشركات وتحقيق مصالح كافة الأطراف⁽¹⁾ تتضمن تلك الآليات التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وفيما يلي سنعرض دور كل منها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

أ- دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

يعتبر التدقيق الداخلي آلية من آليات الحوكمة باعتبارها نشاط مضيف للقيمة يهدف إلى تحسين أداء الشركات وتفعيل مفهوم المساءلة وبالتالي الحد من أي تأثير للإدارة على مصالح الأطراف المهمة بالشركة⁽²⁾، ولقد تطور عمل التدقيق الداخلي في ظل نظام حوكمة الشركات الذي تطلب تفعيل عمل المدقق الداخلي واستقلاليته ليتمكن من إنجاز مهامه بكفاءة وفعالية في منع واكتشاف الغش والأخطاء في القوائم والتقارير المالية⁽³⁾.

لزيادة فعالية التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لا بد من الأخذ بعين الاعتبار الأمور التالية:

- **كفاءة المدقق الداخلي:** التي تتحدد بمعرفته وخبرته بمعايير التدقيق الداخلي والقوانين واللوائح الداخلية⁽⁴⁾. فإذا لم يتمتع المدقق بالكفاءة العالية فسوف يرتكب إحدى الأخطاء التالية⁽¹⁾:

¹ الخضيرى، محسن أحمد، (2005)، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، ص 41.

- علي، عبد الوهاب نصر و شحاته، شحاته السيد، (2007)، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 17.

² الكاشف، محمود يوسف، (2000)، نحو إطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الرابع، ص 46.

³ الحملاوي، صالح محمد حسني محمد، (2005)، تجاه دور للمراجعة الداخلية في زيادة فعالية الحوكمة بالبنوك المصرية، المؤتمر العلمي الخامس - حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، الإسكندرية، ص 317.

⁴ الرحاطة، محمد ياسين، (2005)، فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 1، العدد 1، ص 66.

• تقديم توصيات في تقاريره على أساس كل حالة على حدة، دون مراعاة العلاقات المترابطة بين العمليات التي تستطيع من خلالها الكشف عن الممارسات السلبية في إعداد التقارير المالية.

• الإخفاق في تزويد الإدارة بمعلومات حول مصداقية البيانات المالية التي تتضمنها التقارير المالية.

• الإخفاق في وضع استراتيجية أساسها تقويم المخاطر وتحديد المجالات ذات الأهمية التي تقع ضمن نطاق التدقيق الداخلي ومن ثم تصميم برنامج للتدقيق يركز على مجالات المخاطر المرتفعة بعمق كبير.

- **المتطلبات المهنية التي تفرضها المعايير وقواعد السلوك المهني:** ولقد تناولت معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية آلية تفعيل عمل المدقق الداخلي بالإضافة إلى ذلك فقد قسم الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي إلى مكونين هما⁽²⁾:

• المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي.

• قواعد السلوك والتي تصف معايير السلوك المتوقع للمدققين الداخليين، وتساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي والمعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين.

ب- دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

وجدت لجان التدقيق لمساعدة مجلس الإدارة للقيام بمهامه الإشرافية والرقابية، حيث تقوم بالإشراف على إعداد التقارير المالية، وتعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الداخلي والخارجي، بما يضمن لها الاستقلالية في أداء عملهم، وتعتمد فاعلية هذه اللجنة على مدى استجابة المجلس لتوصياتها للمهام المحددة لها، إذ تقدم التقارير والتوصيات لمجلس الإدارة حول نتائج العمليات التشغيلية والقوائم المالية وأنظمة الرقابة الداخلية⁽³⁾، وبالتالي فإن تفعيل هذه اللجنة سوف يسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال ما يلي:

- **دور لجنة التدقيق في الإشراف على التقارير المالية وفحصها:**

إن الالتزام بتشكيل لجان للتدقيق على درجة عالية من الاستقلالية والكفاءة يؤدي إلى زيادة مصداقية الأرباح المنشورة، وذلك من خلال مناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا وتقديم

¹ النجار، فايق جبر حسين، (2003)، إدارة المخاطر المصرفية والتقييم الذاتي للمخاطر وإجراءات الرقابة، البنوك في الأردن، المجلد 22، العدد 4، ص 70.

² أبو زر، عفاف إسحاق، (2006)، إستراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية الحاكمية المؤسسية في القطاع المصرفي الأردني، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، ص 163-164.

³ المومني، عبد الله، (2010)، تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، ص 246-250.

النصح للإدارة في حالة تعدد وجهات النظر بخصوص القضايا المحاسبية الهامة كما في حالة الاختيار من بين السياسات المحاسبية المستخدمة بهدف التأكد من أنها تتماشى مع أحدث التطورات في المعايير المهنية من جهة، ومع تلك التي تطبقها المنظمات الأخرى التي تمارس نفس النشاط من جهة أخرى، والتعرف على ما إذا كان هناك تغييرات فيها أو في تطبيقها خلال الفترة المالية، ومعرفة وجهة نظر الإدارة بخصوص مبررات هذا التغيير، وتأثير هذا التغيير على أرباح الفترة الحالية والفترات المستقبلية⁽¹⁾.

- **دور لجنة التدقيق في الإشراف على التدقيق الخارجي:** حيث تضمن استقلالية المدقق الخارجي من خلال مناقشة الأمور التي تتعلق بترشيح مدقق الحسابات الخارجي وإعادة تعيينه أو عزله وتحديد أتعابه، وكذلك بحث كل ما يتعلق بعمل مدقق الحسابات بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها، وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة، إضافة إلى حل المنازعات التي تنشأ بين الإدارة والمدقق الخارجي، والعمل كحلقة وصل بينهم وبين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة⁽²⁾.

- **دور لجنة التدقيق في الإشراف على نظم الرقابة الداخلية:** حيث تقوم لجنة التدقيق بالتشاور مع المدقق الداخلي والمدقق الخارجي للحصول على رأيهما بخصوص كفاية نظام الرقابة الداخلية⁽³⁾، كما تقوم بدراسة ومناقشة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف المهمة، وكذلك تقوم بتدقيق التقارير الخاصة بتطوير إجراءات العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات التدقيق الداخلية واقتراح التعديلات الواجب إدخالها، إضافة إلى مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة مع كل من الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي⁽⁴⁾.

- **دور لجنة التدقيق بالإشراف على التدقيق الداخلي:** حيث تقوم لجنة التدقيق بفحص نشاطات التدقيق الداخلي وخطته وموازناته ونتائجه وكذلك تقييم أدائه، بالإضافة إلى المشاركة في تعيين موظفي قسم التدقيق الداخلي وترقيتهم وتغييرهم في ضوء كفاءتهم ومؤهلاتهم، وتحديد أتعابهم وتعويضاتهم⁽⁵⁾.

¹ غالي، جورج دانيال، (2001)، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، ص 104.

² المومني، عبد الله، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 255.

³ حماد، طارق عبد العال، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 175.

⁴ حمادة، رشا، (2010)، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، ص 106.

⁵ درويش، محمد محمد مسلم، (2009)، دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ص 45-47.

ت- دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

إن علاقة الوكالة بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة، قد أفرزت العديد من المشاكل والتي منشأها تعارض المصالح وعدم تماثل المعلومات، ومن أهم هذه المشاكل هي إدارة الأرباح، ويمكن للتدقيق الخارجي أن يلعب دوراً هاماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث تعتبر تدقيق القوائم المالية وسيلة رقابية تسهم في تدنية عدم تماثل المعلومات وتحمي مصالح الموكل، وذلك من خلال تقديم التأكيدات المعقولة بأن القوائم المالية التي أعدتها الإدارة خالية من أي أخطاء أو مخالفات جوهرية، ولكي يحقق التدقيق أهدافه المرجوة في علاقة الوكالة، ينبغي أن يتم تنفيذه بمستوى عالي من الجودة⁽¹⁾، فكلما كانت جودة عملية التدقيق عالية وذلك بأن يكون حجم مكتب التدقيق كبيراً ومرتبياً بمكاتب تدقيق عالمية ومتخصصاً في قطاع صناعي معين ومدة خدمته لدى العميل قصيرة وأتعبه لقاء عملية التدقيق عالية لعب دوراً أكبر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح⁽²⁾.

ث- دور مجلس الإدارة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

يتكون مجلس الإدارة من الأعضاء التنفيذيين والأعضاء غير التنفيذيين فالأعضاء التنفيذيون هم الأعضاء المسؤولون عن إدارة الأعمال اليومية داخل الشركة لما لهم من خبرة ومعرفة بطبيعة عمل الشركة، أما الأعضاء غير التنفيذيين هم أعضاء من خارج الشركة يتمثل دورهم في الترشيد والرقابة على القرارات التي يصدرها الأعضاء التنفيذيون⁽³⁾، ويجب أن يتضمن مجلس الإدارة أغلبية من الأعضاء غير التنفيذيين في الشركة وأن يكون لدى هؤلاء الأعضاء خبرات أو مهارات فنية أو تحليلية مما يحقق منفعة للمجلس والشركة⁽⁴⁾.

يسهم مجلس الإدارة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال القيام بمسؤولياته فهو مسؤول عن تصميم نظام رقابة داخلي وتطبيقه والمحافظة عليه على أن يكون ذا صلة بإعداد القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة خالية من الأخطاء الجوهرية سواء الناتجة عن احتيال أو خطأ وكذلك اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها والقيام بتقديرات محاسبية معقولة حسب الظروف والإشراف والرقابة على مرافق الشركة كافة ومساعدة الإدارات التنفيذية ومحاسبتها عن أي قصور في تأدية أعمالها والتأكد من عدم سوء استخدامها، مما قد ينعكس

¹ معروف، هادي، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 144.

² أبو عجيلة، عماد محمد؛ حمدان، علام محمد، (2010)، أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح: دليل من الأردن، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد 17، العدد 2، ص 309-310.

³ سليمان، محمد مصطفى، (2006)، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 29.

⁴ علي، عبد الوهاب نصر؛ شحاته، شحاته السيد، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 92.

إيجابياً على زيادة قيمة الشركة وتحقيق أهداف الأطراف ذات العلاقة فيها⁽¹⁾، كما أنه يساهم في الإفصاح والشفافية، فمجلس الإدارة وفق مفهوم حوكمة الشركات هو المسؤول عن وضع سياسة مكتوبة للإفصاح تحدد تلك السياسة المبادئ والأهداف والإجراءات التي تحكم عملية الإفصاح عن معلومات الشركة⁽²⁾.

تستنتج الباحثة مما سبق أن حوكمة الشركات تساهم من خلال آلياتها في الحد من التصرفات السلبية للإدارة في إدارة أرباح الشركة، وكذلك تفرض رقابة داخلية وخارجية لحماية مصالح الأطراف ذات العلاقة، وتحاول المحافظة على استمرارية الشركة.

2-3-3-3 التوسع في الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه:

يعد الإفصاح أداة فعالة للتأثير على سلوك الشركات لحماية مصالح المستثمرين، وعلى جذب رؤوس الأموال وتلبية متطلبات المساهمين والمستثمرين المرتقبين بالحصول على معلومات كافية منظمة تتسم بدرجة عالية من المصداقية والشفافية والقابلية للمقارنة مع البيانات والمعلومات الأخرى المناظرة، بما يمكنهم من اتخاذ القرار الاستثماري السليم⁽³⁾.

نتيجة للدور الهام الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في توفير جميع المعلومات التي يحتاجها متخذي القرار من مساهمين ومحللين ماليين وغيرهم فإن ذلك قد يدفع الإدارة إلى التلاعب في عملية الإفصاح لإخفاء بعض الحقائق المتعلقة بوضع المنشأة عن الأطراف ذات المصلحة، وذلك باستخدام البدائل المتاحة لها في هذا الشأن، فمن خلال إعادة تبويب البيانات الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة يمكن التأثير على صورة الأداء الحقيقي للمنشأة، ومع أن التغيير في موقع بعض البنود قد لا يؤثر على النتيجة النهائية، إلا أنه يترك تأثيراً على قدرة المستخدم على فهم الأداء المالي للمنشأة⁽⁴⁾، فقد تعددت الدراسات حول آلية تطوير الإفصاح المحاسبي وتوسيع متطلباته للحد من ممارسات إدارة الأرباح التي تمارسها الإدارة التنفيذية في التلاعب بمؤشر الربح ونسب توزيعه. وقد ظهرت الحاجة إلى التوسع في الإفصاح بصفة خاصة بعد ازدياد أهمية خاصية الملائمة باعتبارها إحدى الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المحاسبية، وترتب على ذلك ازدياد نطاق المعلومات المعروضة وكميتها في التقارير المالية بحيث لم تعد تقتصر على المعلومات التي تتصف بدرجة عالية من الثقة والتي تناسب المستخدم العادي ذو الخبرة المحدودة في أمور التحليل المالي، وإنما تتسع لتشمل أيضاً أية معلومات

¹ المومني، عبد الله، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 250.

² سليمان، محمد مصطفى، (2008)، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 187.

³ المرسوم التشريعي رقم /55/ تاريخ 2006/1/1 قانون سوق دمشق للأوراق المالية، الفصل السابع، قواعد حوكمة الشركات المساهمة.

⁴ معروف، هادي مسعود، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 67.

ملائمة يهتم بها المستخدمون الواعون حتى وإن كانت تقديرية تحتاج في إعدادها ومراجعتها واستخدامها إلى قدر من الخبرة والمعرفة⁽¹⁾، وبالتالي فإن التوسع في الإفصاح يعمل على الحد من أهمية اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على معلومات إضافية بالطرق غير الرسمية والتي يترتب عليها تحقيق مكاسب لبعض الفئات على حساب الفئات الأخرى، لذلك يجب وضع إطاراً أو حدوداً للتوسع في الإفصاح وذلك لضمان تقديم المعلومات اللازمة والملائمة، والابتعاد عن الإفصاح عن المعلومات غير الضرورية، وكذلك الحد من الإفصاح المنخفض الذي لا يلبي متطلبات واحتياجات مستخدمي التقارير المالية، فزيادة الإفصاح أكثر من حدوده أمر غير مرغوب وقد تفقد المعلومات ملائمتها وموثوقيتها، كما وتفقد المعلومات خاصية الأهمية النسبية، وتؤدي إلى زيادة التكلفة في الوقت الذي من الضروري التركيز على مفهوم اقتصاديات المعلومات⁽²⁾.

وترى الباحثة أن التوسع في الإفصاح لا يعني الإفراط بعرض المعلومات، وإنما يعد مفهوماً محدداً بضرورة زيادة المعلومات التي تضيف قيمة، بحيث لا يكون التوسع في الإفصاح ثغرة تمكن الإدارة من التضليل من خلال نشر معلومات غير مفيدة.

هناك العديد من العوامل التي تعترض سبيل التوسع في الإفصاح، منها أن إدارات الشركات لا ترحب بمتطلبات التوسع في الإفصاح لتعارض مصالحها مع أهداف مستخدمي التقارير المالية، ولتجنب تكلفة إعداد ومراجعة وتوزيع التقارير الموسعة، كما تؤثر الظروف البيئية المحيطة على متطلبات التوسع في الإفصاح وبشكل خاص طبيعة وشكل الشركات، وتقدم وازدهار مهنة المحاسبة⁽³⁾، وكذلك فإن معايير التوسع في الإفصاح تختلف باختلاف أحجام الشركات وطبيعة نشاطها، بالإضافة لضرورة إلزام الشركات كبيرة الحجم بالإفصاح عن بعض متطلبات التوسع في الإفصاح دون الشركات صغيرة الحجم، وإلزام الشركات التي تتعرض لمخاطرة عالية نتيجة لطبيعة أعمالها أو لاعتبارات أخرى تنظيمية وفنية خاصة بالإفصاح عن عوامل المخاطرة دون الشركات الأخرى التي لا تتعرض لمثل هذه الدرجة من المخاطرة⁽⁴⁾، وبالتالي يمكننا تلخيص أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر على متطلبات التوسع في الإفصاح هي المقدرة الاستيعابية لمتلقي المعلومات ورغبات الإدارة، وحريتها في الأخذ بمتطلبات التوسع في الإفصاح من عدمه، وأحجام الشركات وطبيعة نشاطها ودرجة المخاطرة في هذا النشاط ومدى تقدم وازدهار مهنة المحاسبة.

¹ Hendrikson , Eldon , (1992), **Accounting Theory** , New York, 4th edition , Richard D., p 50

² حماد، طارق عبد العال، (2005)، مرجع سبق ذكره ، ص 916.

³ Mark , I. L.; Russell, J. L., (1996), Corporate Disclosure Policy and Analyst Behavior, **The Accounting Review**, Vol. 71, No. 4, P467.

⁴ بحيري، أحمد هاني، (1989)، الإفصاح عن المخاطرة في التقارير المالية المنشورة، مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق، المجلد الحادي عشر، العدد الثالث، ص28.

الفصل الثالث

مفهوم الإفصاح المحاسبي

3-1 مقدمة:

يقصد بالإفصاح في المحاسبة أن تظهر القوائم المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تهم الفئات المهتمة بالمشروع سواء كانت خارجية أم داخلية، والتي تساعد على اتخاذ قراراتها الاقتصادية. تتباين وجهات النظر حول مفهوم حدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في البيانات المالية المنشورة، وينبع هذا التباين أساساً من تباين مصالح الأطراف ذات العلاقة، الذي ينجم عن الاختلاف في أهداف هذه الأطراف من استخدام هذه البيانات، وبذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته واحتياجاته الكاملة في هذا المجال، وأصبح لا بد من وضع إطار عام يضمن التوفيق بين وجهات نظرهم وبشكل يوفر حداً أدنى من الإفصاح المرغوب فيه .

هناك مستويين للإفصاح هما⁽¹⁾:

1) المستوى المثالي للإفصاح.

2) المستوى المتاح أو الممكن للإفصاح.

لكن من الناحية الواقعية لا يمكن توفير المستوى المثالي للإفصاح لعدة أسباب، منها عدم الإلمام الكامل بطبيعة النماذج المختلفة والمتعددة للقرارات التي تعتبر البيانات المحاسبية مدخلات لها، وكذلك لعدم الإلمام الكافي بمدى حساسية هذه القرارات للبدائل المختلفة من المعلومات المحاسبية، إضافة للتفاوت الكبير الذي يحدث في استجابة متخذي تلك القرارات لأنماط المعلومات التي توفر لهم بموجب بدائل مختلفة من نظم القياس المحاسبي⁽²⁾.

ولذلك فقد قامت الباحثة بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: أنواع الإفصاح المحاسبي ومقوماته الأساسية.

المبحث الثاني: دوافع الإفصاح الطوعي ومحتوياته.

¹ الحياي، وليد ناجي، (2007)، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ص 37.

² الزرير، رانيا محمد نزيه، (2005)، الإفصاح في المصرف التجاري السوري في ظل معيار المحاسبة الدولي 30، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ص 101- 102 .

3-2 المبحث الأول: أنواع الإفصاح المحاسبي ومقوماته الأساسية:

3-2-1 تعريف الإفصاح المحاسبي:

تعددت تعريف الإفصاح المحاسبي الواردة في الفكر المحاسبي، إذ يعتبر الإفصاح موضوعاً واسعاً يقوم أساساً على العرض الصحيح للبيانات المالية والمعلومات الملائمة من خلال القوائم المالية وفيما يلي تعرض الباحثة بعضاً من تلك التعاريف فقد عرف الإفصاح بأنه: إعلام مستخدمي التقارير المالية بكل ما يساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية سواء أكانت قرارات استثمارية أم منح قروض⁽¹⁾.

وعرف الإفصاح كما يلي: هو إظهار كل المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل، ويرتبط الإفصاح هنا بصلة وثيقة مع شكل ومحتوى القوائم المالية التي تجعل تلك القوائم ذات قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية⁽²⁾. كما عرف الإفصاح على أنه: هو تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل صحيح، وملائم، لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، ولذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والمستخدمين الخارجيين⁽³⁾.

مما سبق نرى اتفاق التعاريف على ما يلي:

1. تحديد المستخدمين للمعلومات المالية إذ أنهم على اختلاف مستوياتهم الثقافية والاقتصادية والمحاسبية يتميزون بفاوت قدراتهم في معالجة هذه المعلومات لذلك كان لا بد من التمييز بين المستخدمين أي أن وجود مستخدمين داخليين يقود إلى إفصاح داخلي موجه بالدرجة الأولى إلى إدارة الوحدة الاقتصادية حيث يتم توصيل المعلومات إلى مستخدميها بدون أية صعوبة حيث يسهل ذلك الاتصال المباشر بين الإدارة والمحاسب، كما أن وجود المستخدمين الخارجيين يقود إلى الإفصاح الخارجي الذي يتجلى بضرورة إعداد القوائم المالية الأساسية وهي (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية)⁽⁴⁾.

¹ Hendrikson, Eldon, (1992), Ibid. P 72 .

² لايقة، رولا كاسر، (2007)، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار (دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري)، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، ص 109 .

³ عيسى، ريم علي، (2011)، مرجع سبق ذكره، ص 74.

⁴ زيود، لطيف؛ وآخرون، (2006)، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (30) "حالة تطبيقية في المصرف التجاري السوري"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد(28)، العدد (2)، ص 202.

2. تحديد أدوات عرض البيانات فقد نص معيار المحاسبة الدولي الأول "عرض البيانات المالية" أنه يجب على المنشأة عرض مجموعة كاملة من البيانات المالية وتشمل هذه المجموعة ما يلي⁽¹⁾:

(أ) بيان المركز المالي في نهاية الفترة

(ب) بيان الدخل الشامل للفترة

(ج) بيان التغيرات في حقوق الملكية للفترة

(د) بيان التدفقات المالية للفترة

(هـ) الملاحظات، وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى (و) بيان المركز المالي من بداية فترة المقارنة الأولى عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تقوم بإعادة بيان البنود في بياناتها المالية بأثر رجعي أو عندما تعيد تصنيف البنود في بياناتها المالية.

بينما يكمن الخلاف من وجهة نظر المستخدمين للمعلومات المفصح عنها حول مقدار وكمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها إذ أنه عدم تجانس وعدم تطابق مصالح الأطراف المختلفة فيما يتعلق بشكل ومضمون القوائم المالية قاد إلى اختلاف الزاوية التي ينظرون من خلالها لهذه القوائم. فإدارة المنشأة كطرف مسؤول عن هذه البيانات تنظر إلى الإفصاح من زاوية، قد لا تتطابق مع نظرة مدققي الحسابات، ونظرة رجال الأعمال إلى الإفصاح المحاسبي تختلف عن نظرة المحللين والجهات الرقابية والإشرافية، إذاً كل طرف مستخدم للقوائم المالية ينظر إلى الإفصاح من الجانب الذي يحقق أهدافه ويوفر له القدرة على اتخاذ القرارات المناسبة⁽²⁾.

3-2-2 أنواع الإفصاح المحاسبي:

تحقق المحاسبة غايتها عن طريق الإفصاح الذي يمثل تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بالمحاسبة عن طريق قوائم وبيانات، تختلف باختلاف الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة، واختلاف مستواهم الثقافي ومعرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة ثانية⁽³⁾. إن التطور في الفكر المحاسبي يظهر اتجاهاً متزايداً نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته إلى درجة أن المحاسبين أخذوا يطمحون إلى تسجيل أحداث غير مالية، لا يمكن التعبير عنها في سجلاتهم، ويحاولون باستمرار تذليل العقبات التي تحول دون هذا الهدف⁽⁴⁾.

¹ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (2012)، المعيار الأول "عرض البيانات المالية"، ص 524.

² المهندس، منيرة؛ وآخرون، (2003)، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودوره في ترشيد قرارات الاستثمار "دراسة تطبيقية على المصرف الصناعي في طرطوس" دراسة أعدت لنيل درجة الدبلوم، جامعة تشرين، ص 36-37.

³ المهندس، المرجع السابق نفسه، (2003)، ص 37.

⁴ قيطيم، حسان؛ وآخرون، (2007)، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (29)، العدد (1)، ص 180.

لكنه من الصعب وضع مفهوم موحد للإفصاح المحاسبي يرضي جميع المستخدمين، إذ لا بد من الأخذ بعين الاعتبار الهدف من إعداد البيانات المحاسبية والفئة المستفيدة منها ولذلك ستعرض الباحثة فيما يلي الأنواع المختلفة للإفصاح التي من الممكن تصنيفها إلى مجموعتين الأولى تفرض من خلال القوانين والأنظمة النافذة وتشمل:

أ- **الإفصاح الوقائي:** يركز هذا المفهوم على حماية المستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام المعلومات المالية، وتهدف المعلومات المقدمة في ظل هذا المفهوم إلى محاولة القضاء على أية أضرار قد تصيب المستثمر العادي من جراء بعض الإجراءات والتعامل غير العادل، يتسق مع هذا المفهوم ضرورة تبسيط المعلومات المالية إلى الحد الذي يجعلها مفهومة للمستثمر المحدود المعرفة، والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد، ومراعاة القدرة المحدودة للمستثمر عند تحديد كمية المعلومات الواجب الإفصاح عنها⁽¹⁾.

ب- **الإفصاح الكامل:** يشير مفهوم الإفصاح الكامل إلى ضرورة أن تقدم القوائم المالية للمنشأة وإيضاحاتها المتممة معلومات كافية عن المركز المالي للمنشأة، ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية، والتغير في حقوق ملاكها، وكذا السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد وعرض هذه القوائم، يبنى على ذلك أن المعلومات المفصحة عنها، من خلال الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، يجب أن تكون مكملة للمعلومات المفصحة عنها من خلال القوائم المالية ولا تتعارض معها وليست وسيلة لتصويب ما قد يكون بها من تحريف، كما يتضمن هذا المفهوم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وقبل نشر القوائم المالية، مثل تحصيل مبالغ من العملاء، أو بيع أصول معينة، طالما كانت هذه الأحداث مرتبطة بالفترة المحاسبية التي أعدت عنها القوائم المالية من ناحية، وقبل تاريخ اعتماد إدارة المنشأة للقوائم المالية من ناحية أخرى⁽²⁾.

لكن الانتقاد الأساس الموجه إلى هذا المفهوم أنه ينطوي على عرض معلومات زائدة، قد تخفي معلومات جوهرية، مما يؤدي إلى صعوبة تقييدها، ومن ثم إعاقة عملية اتخاذ القرار، لأن كثرة التفاصيل غير المهمة تعمل على تخفيض القدرة على الاستيعاب⁽³⁾.

ت- **الإفصاح العادل:** يرتبط الإفصاح العادل بالنواحي الأخلاقية والأدبية، إذ يتم تزويد جميع مستخدمي القوائم المالية بكمية المعلومات نفسها في وقت واحد. إذ يتوجب إعداد القوائم المالية

¹ لطفي، أمين السيد أحمد، (2006)، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 490 - 491.

² علي، عبد الوهاب نصر، (2007)، القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة العربية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الجزء الأول، ص 22 .

³ العليمات، نوفان، (2010)، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية "دراسة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية المساهمة العامة المحدودة"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، ص 72 .

والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن⁽¹⁾.

ث- **الإفصاح الإلزامي:** يتم الإفصاح عن المعلومات بما يتناسب مع القوانين المختصة، مما قد يقلل من المعلومات الأخرى، التي ربما تكون ذات أهمية إلا أن القوانين المختصة لم تولها الاهتمام الكافي لإظهارها⁽²⁾.

ج- **الإفصاح الكافي:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار، وهو يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد⁽³⁾.

أما المجموعة الثانية من أنواع الإفصاح فهي تلك التي تتبناها الشركات لتقديم المزيد من الإفصاحات وذلك لجلب المزيد من الاستثمارات، وتتضمن:

ح- **الإفصاح الطوعي:** يتوفر لدى المديرين معلومات عن الأداء الحالي والمستقبلي لشركاتهم أكثر من غيرهم من الخارج، وقد أفادت عدة دراسات أن لدى هؤلاء المديرين الحافز للإفصاح الطوعي عن هذه المعلومات، ومن هذه الحوافز انخفاض تكلفة معاملات تبادل الأوراق المالية للشركة، وزيادة اهتمام المحللين الماليين والمستثمرين⁽⁴⁾.

خ- **الإفصاح المعرفي (التثقيفي):** يشير هذا المصطلح إلى الاتجاه نحو زيادة حجم المعلومات المفصحة عنها، والتركيز على المعلومات التي تحتاج لدرجة أكبر من الدراسة والخبرة في استخدامها، بالإضافة إلى المعلومات الملائمة التي تتصف بدرجة كبيرة نسبياً من التقدير، ومن أمثلة ذلك التنبؤات المالية، والمعلومات المرحلية، أو المعلومات القطاعية⁽⁵⁾.

د- **الإفصاح الأمين:** هو الإفصاح الذي يعكس الأوضاع الحقيقية داخل وخارج المشروع، وكذلك الاحتياطات التي اتخذتها الشركات، أو طبقت بعضها لمواجهة أية معلومات أخرى تفيد في نقل واقع المشروعات وتأثيرها السلبي، وكذلك دورها بصدق ودون تحيز، وهذا الإفصاح ضرورة لا غنى عنه لمراقبة تطبيق المشروعات للشرعة والقانون على حد سواء، وهو ما يحقق

¹ قيطيم، حسان وآخرون، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 181.

² دحبور، محمد سعيد، (2009)، مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات "دراسة تطبيقية على: المراجعين الخارجيين، مدرء البنوك، وموظفي دائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، ص 53.

⁴ تشوي، فريدريك؛ آن فروست، كارول؛ مبيك، جاري، (2004)، المحاسبة الدولية، تعريب: زايد، محمد عصام الدين، مراجعة: حجاج، حامد، دار المريخ، السعودية، ص 189.

⁵ لطفی، أمين السيد أحمد، (2007)، نظرية المحاسبة (القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الجزء 2، ص 34.

الإفصاح الأمين المقترح تطبيقه سواء كان الإفصاح شاملاً أو جزئياً، ملحقاً بالقوائم المالية أو مدرجاً على وجه الاستقلال في قوائم أخرى، لغته سهلة مفهومة للعامّة والخاصة، يساعد بأمانة على فهم المحتوى الواجب الإفصاح عنه⁽¹⁾.

ذ- الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين، وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية⁽²⁾.

ر- الإفصاح التفاضلي: يقصد به وجود معيارين عند إجراء إفصاحات عامة، ينطوي الأول على إفصاح أكثر تفصيلاً وأكثر فنية، في حين ينطوي الآخر على إفصاح أكثر تفصيلاً وأقل فنية، حسب ثقافة المستفيدين⁽³⁾.

وبرأي الباحثة الإفصاح المحاسبي: هو أن تفصح الشركة عن كل المعلومات التي تهم المستثمرين الحاليين والمرتبين وذلك بعد المفاضلة بين تكلفة الإفصاح عن تلك المعلومات والمنفعة المرجوة منها.

3-2-3 المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي:

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية الآتية⁽⁴⁾:

- أ- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية.
 - ب- تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية.
 - ت- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.
 - ث- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
 - ج- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
- وفيما يلي شرح تلك المقومات:

¹ مخلوف، أحمد، (2009)، الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس - سطيف، الجزائر، ص 6.

² قيطيم، حسان وآخرون، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 181.

³ عيسى، ريم علي، (2011)، نظام التقرير المالي في سورية "مدى الإفصاح عن المعلومات في التقارير السنوية للشركات المساهمة"، رسالة دكتوراه، جامعة تشرين، ص 90.

⁴ الحياي، وليد ناجي، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 371.

أ- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، فمنها من تستخدمها بطريقة مباشرة ومنها من تستخدمها بطريقة غير مباشرة. غالباً يكون مستخدمو القوائم المالية من خارج إدارة المشروع ممن لديهم موارد محدودة للحصول على المعلومات التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم، ومن أهم هذه الفئات المستثمرين الحاليين أو المستقبليين والدائنين للمشروع، ويمكن أن يتسع مفهوم المستخدمين ليشمل المواطنين جميعاً في بعض الحالات، لا سيما في تلك الأحوال التي يكون أداء الشركة مؤثراً على الاقتصاد القومي بشكل واضح⁽¹⁾.

يجب تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات المحاسبية قبل تحديد الغرض من استخدامها، إذ يساعد ذلك في تحديد الخصائص الواجب توافرها في تلك المعلومات من حيث المحتوى والشكل، ذلك لأن مدى ملاءمة مجموعة من المعلومات لجهة مستخدمة معينة، ستتوقف على مدى ما تمتلكه تلك الجهة من مهارة وخبرة في تفسير تلك المعلومات⁽²⁾.

إن فرضية وجود مستويات مختلفة من الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة يضع معدي التقارير المالية أمام خيارين رئيسيين⁽³⁾:

الخيار الأول: يكون بإعداد التقرير المالي الواحد وفق نماذج متعددة حسب تعدد احتياجات الفئات التي ستستخدم هذا التقرير. وخيار كهذا، فضلاً عن صعوبة تطبيقه، فهو أيضاً مكلف جداً، ويتعارض مع الجدوى الاقتصادية للتقارير التي تؤكد على أن تكلفة المعلومات يجب أن لا تزيد عن العائد المتوقع منها.

الخيار الثاني: يكون بإصدار تقرير مالي واحد متعدد الأغراض، يلبي جميع احتياجات المستخدمين المحتملين. وهو خيار يصعب تطبيقه كونه سيزيد من حجم التقارير بما يجعلها مفرطة بالتفاصيل.

يرى البعض، أن المستخدم المستهدف هو المستثمر العادي ذو المهارة المحددة، ويرى آخرون بأن المحلل المالي هو المستخدم المستهدف لأنه أكثر قدرة على فهم وتفسير المعلومات المحاسبية، في حين أن المستثمر العادي يكون في معظم الأحيان غير مؤهل لفهم تلك المعلومات، بينما يستخدم آخرون مفهوم القارئ المعياري للقوائم المالية كمستخدم مستهدف،

¹ عيسى، ريم علي، (2011)، مرجع سبق ذكره، ص 76، 77.

² عبيد، فداء عدنان، (2005)، الإفصاح في القوائم المالية للمصارف "دراسة مقارنة للتطبيقات المعمول بها في العراق مع المعيار الدولي رقم /30"، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، ص 19.

³ الحياي، وليد ناجي، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 372.

فالقارئ المعياري هو الذي يحتل من حيث مهارته في تفسير القوائم المالية مكاناً وسطاً بين المستخدم الماهر للمعلومات المحاسبية والمستخدم غير الماهر⁽¹⁾.

ب- تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية:

الغرض الأساس من الإفصاح هو أن تحتوي القوائم المالية على معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية على توجيه مدخراتهم نحو الاستثمار، أو اتخاذ قرارات اقتصادية بالاعتماد على هذه القوائم المالية⁽²⁾.

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية مع الخاصية الأساسية من خصائص المعلومات وهي الملاءمة، إذ أن المعلومات الملائمة لمستخدم معين في غرض معين، قد لا تكون بالضرورة ملائمة لغرض بديل أو لمستخدم آخر⁽³⁾، ويعزى ذلك إلى وجود عدد كبير من الاستعمالات لتلك المعلومات، فهي قد تستخدم للقرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية بالنسبة للإدارة، وللقرارات الاستثمارية والتمويلية من قبل المستثمرين والمقرضين، وللأغراض الضريبية والقانونية بالنسبة للحكومة⁽⁴⁾.

ت- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:

يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية التقليدية إضافة إلى الإفصاح عن معلومات أساسية، تعتبر ضرورية في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من تلك القوائم، إلا أن القوائم المالية تعد بناءً على مجموعة من المبادئ والفرضيات المتعارف عليها بين المهنيين يؤدي الالتزام بهذه المبادئ بحد ذاته إلى نشوء مجموعة من القيود والمحددات على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في القوائم المالية، ومن هذه القيود مفهوم الأهمية النسبية الذي يفرض على المحاسب دمج بعض بنود القوائم المالية عند إعدادها وفق عدة معايير منها الدمج النسبي، لذلك يجب إعادة ترتيب الأهمية النسبية للخواص أو المعايير المتعارف عليها للمعلومات المحاسبية وفق أولوية ترجح كفة خاصية الملاءمة على ما عداها من الخواص الأخرى للمعلومات كالموضوعية، والقابلية للتحقق، والأهمية النسبية⁽⁵⁾.

¹ الزرير، رانيا محمد نزيه، (2005)، مرجع سبق ذكره، ص 116.

² عاشور، عثمان زياد، (2008)، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي /1/ (دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة، ص 34.

³ الفصاح، خليل، (2005)، أثر الإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الأردنية، مجلة البنوك، العدد الأول، المجلد (24)، ص 46.

⁴ عاشور، عثمان زياد، (2008)، مرجع سبق ذكره، ص 34.

⁵ الزرير، رانيا محمد نزيه، (2005)، مرجع سبق ذكره، ص 118-119.

تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

إن البدائل المختلفة عن أساليب وطرق عرض المعلومات في القوائم المحاسبية تترك أثراً مختلفاً في متخذي القرارات، ممن يستخدمون تلك المعلومات، ولذا يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها، كما يتطلب أيضاً ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها ببسر وسهولة⁽¹⁾.

وبصفة عامة يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة في قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية، في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى لاسيما التفاصيل إما في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بتلك القوائم، أو في جداول أخرى مكملة تلحق بها، كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في القوائم المالية⁽²⁾.

ث- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

تعد خاصية توقيت عرض المعلومات من الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية حيث يجب أن تصل المعلومات في الوقت المناسب، وإلا سوف تفقد أهميتها غير أن ذلك لا يجب أن يكون على حساب الدقة أو اكتمال المعلومات.

وقد جرى العرف المحاسبي على أن يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في نهاية السنة المالية للشركة، على أن تختار كل شركة سنتها المالية حسب ظروفها واحتياجاتها، وإن كانت معظم الشركات تفضل نهاية السنة الميلادية أو الهجرية، ويجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالسنة المالية بعد انتهاء السنة المالية مباشرة دون تأخير غير مبرر، وقد تطلبت تشريعات معظم دول العالم فترة محددة كحد أقصى لنشر القوائم المالية للشركات المساهمة بعد انتهاء سنتها المالية حتى يمكن الاستفادة منها⁽³⁾.

¹ الحيايلى، وليد ناجي، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 379.

² وادي، مدحت فوزي عليان، (2006)، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية (دراسة تحليلية تطبيقية)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة، ص 71.

³ عيسى، ريم علي، (2011)، مرجع سبق ذكره، ص 79.

3-3 المبحث الثاني: دوافع الإفصاح الطوعي ومحتوياته:

3-3-1 مفهوم الإفصاح الطوعي:

إن التطورات التي تطرأ على أي سوق في العالم لها انعكاسات على نوعية وكمية المعلومات التي تحتويها التقارير المالية للشركات، ومنها التغيير في نوعية وعدد الأطراف ذات العلاقة بأعمال الشركات وهم من يسمون بأصحاب المصالح، وأصبحت تلك الشركات تحت ضغوط كبيرة من قبل تلك الأطراف بضرورة زيادة كمية الإفصاح في المعلومات التي تحويها تقاريرها السنوية، وخاصة ما يسمى بالإفصاح الطوعي⁽¹⁾.

أصبح من المتفق عليه أنه كلما زاد مستوى الإفصاح في المعلومات التي تنشرها الشركات كلما أسهم ذلك في زيادة الثقة في أسواق المال في أية دولة⁽²⁾.

يقصد بالإفصاح الطوعي تقديم معلومات إضافية لمقابلة احتياجات بعض الأطراف المستخدمة للتقرير بمبادرة من الشركة لتقديم معلومات إضافية لمقابلة احتياجات بعض الأطراف المستخدمة للتقرير المالي⁽³⁾. مع الأخذ بعين الاعتبار أن الدعوة لتوسيع حدود الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يجب أن لا تعني الإغراق المفرط بالتفاصيل الكثيرة التي قد تؤدي في نتائجها إلى آثار عكسية تترك المستخدمين إنما الهدف هو السعي نحو تحسين نوعية المعلومات المفصح عنها⁽⁴⁾.

إذاً الإفصاح الطوعي هو الإفصاح الذي يمثل المعلومات التي تقدمها الشركة زيادة عن المتطلبات القانونية، حيث تقدمها الشركة برغبتها، فهو يمثل حرص الإدارة في تقديم معلومات مالية وغير مالية لها علاقة بأصحاب القرار⁽⁵⁾.

3-3-2 دوافع الإفصاح الطوعي:

يمكن تفسير قيام الإدارة بالإفصاح الطوعي من خلال النظريات التالية:

3-3-2-1 نظرية الوكالة: علاقة الوكالة هي أن يفوض أحد الأطراف ويدعى الطرف الأصيل العمل إلى شخص آخر يدعى الوكيل الذي يقوم بتأدية ذلك العمل، ونظرية الوكالة تحاول وصف العلاقة بين الطرفين باستخدام العقد كاستعارة، ومن خلال هذا التعاقد يفوض الوكيل ببعض

¹ خليلو، حسام عيسى، (2012)، أثر حوكمة الشركات على الإفصاح الطوعي في المصارف_ دراسة تجريبية، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، ص 57.

² Groom, C., DU, S., QU, W.; Sims, R., (2004), Accounting Regulation and Corporate Governance in China's Listed Companies _ An Examination of The Changing Environment and Current Issues, Paper Presented at The 2004 Dest (CHESI) Beijing Conference, Vol. 45, 241.

³ مارق، سعد، (2009)، قياس مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والتجارة، المجلد 23، العدد 1، ص 134.

⁴ Ross H., (1978), **The Elusive of Accounting**, The Ronald Press Co. N. Y., P 213.

⁵ مارق، سعد، (2009)، مرجع سبق ذكره، ص 143.

صلاحيات اتخاذ القرار⁽¹⁾. وينظر إلى الشركة وفقاً لهذه النظرية على أنها منظومة من العلاقات التعاقدية بين مجموعة من الأطراف ذوي المصالح المتعارضة في تلك الشركة، وأن حالة عدم تماثل المعلومات بين الوكيل والأصيل تمثل أساس مشكلة العلاقة التعاقدية بينهما، فالوكيل عادة ما يمتلك معلومات بما يخص أداء الشركة في وقت قصير، وفرص النجاح والنمو المتوقعة لها في المستقبل أكثر مما يمتلكه الأصيل، وهو ما يستند إليه الوكيل في القيام ببعض السلوكيات التي يستغل من خلالها عدم تماثل المعلومات بينه وبين الأصيل في تحقيق دالة هدفه وتعظيم ثروته حتى ولو على حساب الأصيل⁽²⁾. ولذلك وحسب هذه النظرية إن دافع الإدارة لقيامها بالإفصاح الطوعي إنما ينبع من محاولتها لتخفيض تكاليف الوكالة عن طريق التوسع في نشر المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية التي تساعد في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الأصيل والوكيل، وتسهم كذلك في بث الثقة لدى الأصيل بأن إدارة الشركة تقوم برعاية مصالح الملاك على النحو الأمثل⁽³⁾.

وترى الباحثة أن المشكلة الأساسية تكمن في محاولة الوكيل تحقيق مصالحه الشخصية على حساب الأصيل، مستغلاً في ذلك قدرته على الوصول إلى معلومات لا يمكن للأصيل الوصول إليها، وخاصة في الشركات المساهمة التي يكون عدد مساهميها كبيراً، إذ تنخفض فيها إمكانية الرقابة على تصرفات الوكيل، ومنه فإن الإفصاح المحاسبي يعمل على تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات بين الوكيل والأصيل، إضافة إلى تخفيض تكاليف الرقابة على تصرفات الوكيل.

3-2-2-3 نظرية التكاليف السياسية: التكاليف السياسية هي التكاليف الناشئة عن بعض الفئات الخارجية، القادرة على التأثير على الوحدة الاقتصادية عبر الضغوط السياسية، فمثلاً إذا أقرت الشركة أرباحاً عالية، هذا يمكن أن يستخدم كذريعة لنقابات أو جماعات الضغط لاتخاذ إجراءات للحصول على حصة أعلى من تلك الأرباح لزيادة الأجور، لذلك يمكن أن تلجأ الشركات إلى إتباع أساليب محاسبية لتخفيض الدخل، كما أن الشركات الخاضعة لتكاليف سياسية عالية (والتي تعتمد على حجم الشركة بشكل كبير) تقوم على الأرجح، بالإفصاح عن معلومات أكثر، كما أن الشركات التي تعد أكثر عرضة للتكاليف السياسية تكون أكثر حساسية لاعتماد سياسة للحد من هذه التكاليف⁽⁴⁾.

¹ عيسى، ريم علي، (2011)، مرجع سبق ذكره، ص 80 .

² عبيد، إبراهيم السيد، (2008)، دور التقارير المالية المنشورة في تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات في سوق رأس المال: دراسة نظرية وميدانية على السوق المصري، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 70، ص 213-214.

³ الخيال، توفيق عبد المحسن، (2009)، الإفصاح الاختياري ودوره في ترشيد القرارات الاستثمارية في السوق المالي السعودي (دراسة ميدانية)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، ص 117.

⁴ عيسى، ريم علي، (2011)، مرجع سبق ذكره ص 83 .

يمكننا أن نستنتج أن الشركات الخاضعة لتكاليف سياسية مرتفعة تقوم بالإفصاح عن مزيد من المعلومات في تقاريرها المالية طوعياً لأن ذلك من شأنه أن يساعد تلك الشركات على تجنب التكاليف الناجمة عن الاستجابة للضغوط السياسية.

3-3-2-3 نظرية الإشارة: تشير نظرية الإشارة، في ظل ظروف عدم تماثل المعلومات، إلى أن الشركات الجيدة ذات الأداء الأفضل تستخدم المعلومات المالية لإرسال إشارات إلى السوق، وقد بينت إحدى الدراسات أن تكاليف الإشارة تكون أعلى بالنسبة للشركات السيئة منه بالنسبة للشركات الجيدة، وهو ما قد يجعل النوع السيء يرى أن الإشارة لا تستحق الجهد وليست موثوقة. وبالنظر إلى التكاليف الكبيرة التي تتطلبها الإشارة للفصل بين الشركات الجيدة والسيئة، فإن المدراء يملكون دافعاً أكبر للإفصاح عن المعلومات الخاصة بشكل طوعي. وذلك بسبب ما يتوقعونه جراء ذلك من توفير إشارة جيدة للسوق حول أداء شركاتهم، وهو ما يخفض حالة عدم تماثل المعلومات⁽¹⁾.

إذاً تقوم الشركات بإرسال إشارات بواسطة التوسع في الإفصاح للمستثمرين وأصحاب المصالح لإثبات تميزها عن غيرها من الشركات، وبذلك قد تفسر هذه النظرية لجوء الشركات الناجحة للإفصاح الطوعي وتفسيره.

3-3-2-4 النظرية الشرعية: هي النظرية الأكثر استخداماً لشرح الإفصاحات البيئية والاجتماعية. وهي تملك ميزة تتفوق بها عن غيرها من النظريات، في أنها توفر استراتيجيات إفصاح يمكن أن تستخدمها المنظمات من أجل إضفاء شرعية على وجودها الذي قد يخضع للاختبار⁽²⁾.

كما أن النظرية الشرعية مرتبطة بشكل كبير بالتقرير عن رأس المال الفكري، فالشركات تقرر على الأغلب عن أصولها غير الملموسة عند وجود حاجة محددة للقيام بذلك، فهي لا تستطيع إضفاء الشرعية على وضعها عبر أصولها الملموسة التي تميز باعتبارها رمز النجاح التقليدي للشركات⁽³⁾.

هنا لا بد من الإشارة إلى أن رغبة الشركات في إتباع الأساليب والطرق التي تضيف على وجودها المزيد من الشرعية، في إطار قواعد المجتمع الذي تعمل فيه، إنما يمثل الدافع الأكبر الذي يحفز إدارتها للتقرير عن المعلومات بشكل طوعي انطلاقاً من فكرة تعاقد المنظمة والمجتمع⁽⁴⁾. إضافة

¹ عيسى، ريم علي، (2011)، مرجع سبق ذكره ص 83.

² Campbell, D.; Craven, B.; Shrivs, P., (2003), Voluntary Social Reporting in Three FTSE Sectors: AComment on Perception and Legitimacy, **Accounting Auditing and Accountability Journal**, Vol.16, No.4, P559.

³ Guthrie, J.; Petty, R.; Vongvanich, K., (2004), Using content analysis as a research method to inquire into intellectual capital reporting, **journal of intellectual capital**, Vol. 5, No. 2, P 287.

⁴ خليلو، حسام عيسى، (2012)، مرجع سبق ذكره، ص 76.

إلى أن الإفصاح عن المعلومات من وجهة نظر النظرية الشرعية، هو أداة تستخدمها المنظمة لتبدو أنها تعمل بشكل متناغم مع قيم المجتمع، وتقدم صورة مسؤولة اجتماعياً، ولاكتساب أو الحفاظ على الشرعية الاجتماعية⁽¹⁾.

وترى الباحثة أن النظرية الشرعية جاءت لتؤكد أن المنظمات تعمل ضمن الحدود والقواعد الخاصة بالمجتمعات التي تعمل فيها.

3-3-2-5 نظرية تكاليف الملكية: إن قرار الشركة بالإفصاح عن المعلومات يمكن أن يضر بموقعها التنافسي في أسواق المنتجات، ولذلك وفي ظل وجود تكاليف الملكية، يجب على الشركة مقايضة الآثار الايجابية للإفصاح مقابل الآثار السلبية. فالمعلومات الموحية للمنافسين لا تخفض دائماً الأرباح المستقبلية للشركات المفصحة، في حالات مشابهة، يفضل نصح الشركة بمشاركة معلوماتها من أجل تنسيق الإجراءات المتخذة بما يخدم المصلحة المتبادلة، حيث تتألف تكاليف الملكية من تكاليف تحضير ونشر المعلومات، إضافة إلى التكاليف الناجمة عن الإفصاح عن تلك المعلومات، والتي يمكن أن تستخدم من قبل المنافسين وأطراف أخرى بطريقة مؤذية لمصالح الشركة المفصحة⁽²⁾.

مما سبق نجد أنه في حال عدم وجود تكاليف للإفصاح فإن الشركة تكون أكثر رغبة للإفصاح طوعياً عن معلوماتها، وذلك لتخفيض حالة عدم تماثل المعلومات، ومن ثم تكلفة رأس المال.

3-3-3 أهداف الإفصاح الطوعي:

يمكن تصنيف أهداف الإفصاح الطوعي ضمن المجموعات الآتية⁽³⁾:

- أ- وصف المفردات التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية وتوفير مقاييس لهذه المفردات بخلاف المقاييس الواردة في القوائم المالية.
- ب- وصف المفردات التي لا يتم الاعتراف بها وإعطائها مقاييس مفيدة.
- ت- توفير المعلومات الدورية لمساعدة المستثمرين والدائنين في تقدير المخاطر حول البنود التي يتم الاعتراف بها وتلك التي لم يتم الاعتراف بها.
- ث- توفير المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في مقارنة الأرقام مع مثيلاتها لشركات أخرى، وكذلك المقارنة لنفس الشركة عبر السنوات المختلفة.
- ج- توفير معلومات عن التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة، وتوفير المعلومات اللازمة للتنبؤ بتلك التدفقات.

¹ Patten, D., (2002), Media exposure, policy pressure, and environmental disclosure: an examination of the tri data availability, **Accounting Forum**, Vol.26, No.2, P165.

² عيسى، ريم علي، (2011)، مرجع سبق ذكره، ص 86.

³ Mitton, T. A., (2002), Cross Firm Analysis of the Impact of Corporate on the East Asian Financial Crises, **Journal of Financial Economics**, Vol. 64, No. 2, P 234.

ح- مساعدة المستثمرين في تقييم العائد على الاستثمار في الشركة والتنبؤ بهذا العائد مستقبلاً.

3-3-4 أهمية الإفصاح الطوعي:

يُعدّ الإفصاح الطوعي ضرورياً لتقييم أداء الشركة بصورة صحيحة، كما أنه يعمل على تخفيض ظاهرة عدم تماثل المعلومات بين المتعاملين في سوق الأوراق المالية⁽¹⁾، ذلك من خلال الحد من محاولات الاستفادة غير المشروعة من المعلومات الداخلية والقضاء على صور التعامل المختلفة في هذه المعلومات التي يعتبر الاتجار بها مؤشراً لعدم كفاءة التنظيم المحاسبي وبالتالي سوء توزيع الثروات بين قطاعات المجتمع⁽²⁾. قد ظهرت الحاجة إلى الإفصاح الطوعي بسبب قصور الإفصاح الإلزامي عن مقابلة كافة احتياجات المستخدمين⁽³⁾.

إن سبب زيادة أهمية الإفصاح الطوعي في الفكر المحاسبي نتيجة لتحول النظر إلى القوائم المالية باعتبارها هدفاً في حد ذاتها إلى اعتبارها وسيلة لتحقيق هدف أو عدة أهداف أهمها المساعدة في اتخاذ قرارات تخصيص الموارد سواء كانت قرارات استثمار أم قرارات ائتمان أو غيرها من القرارات، ولقد اتضح أيضاً أن متطلبات هذه القرارات تفوق إلى حد كبير ما يقدمه الإفصاح الإلزامي من معلومات ولذلك فقد أصبح الاهتمام بالإفصاح الطوعي حتمية وضرورة لتحقيق فعالية القوائم المالية وتحقيقاً لأهدافها⁽⁴⁾.

ترى الباحثة أن الإفصاح الطوعي يعد خروجاً عن المفهوم التقليدي للإفصاح فهو لا يقتصر على إخلاء مسؤولية الإدارة، وإنما أصبح يتضمن معلومات ذات درجة عالية من الموضوعية وتتناسب مع احتياجات المستثمر العادي الذي لا يملك خبرة كبيرة، فهو يحاول توسيع نطاق الإفصاح ليشمل الإفصاح عن المعلومات غير المالية.

3-3-5 محتوى الإفصاح الطوعي:

إن الفكر المحاسبي لا زال يفتقر إلى إطار شامل جامع للإفصاح الطوعي يحدد ما يمكن لكل شركة أن تقوم بالإفصاح عنه من معلومات في إطار هذا الإفصاح وأن مثل هذا الإطار يبدو صعب المنال وذلك لتعدد مستخدمي معلومات القوائم المالية من ناحية، واختلاف إدراك الإدارة

¹ أبو النور، فوقية محمود محمد، (2010)، أثر خصائص الوحدة الاقتصادية على مستوى الإفصاح الاختياري عن المعلومات المالية وغير المالية بالتقارير السنوية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مصر، ص 81.

² الخيال، توفيق عبد المحسن، (2009)، مرجع سبق ذكره، ص 114-115.

³ عبد الرحمن، أحمد رجب عبد الملك، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 16.

⁴ عبد الكريم، عارف عبد الله، (2003)، الإفصاح المحاسبي الاختياري مع دراسة ميدانية لجانب الطلب في البيئة المصرية، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الأول، ص 15.

لمزايا وعيوب الإفصاح الطوعي من ناحية أخرى⁽¹⁾. اعتبر أحد الباحثون أن الإفصاح الطوعي يحوي الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وعن فعالية نظم الرقابة الداخلية⁽²⁾، بينما اعتبر آخر أنه يحوي الإفصاح عن المعلومات العامة للشركة، وعن نشاط الشركة ووضعها المستقبلي، وعن معلومات الأسهم وحملة الأسهم، وعن المعلومات عن الإدارة، وعن المسؤولية الاجتماعية والبيئية، وعن نتائج ونسب التحليلات المالية وغير المالية، وعن تكاليف البحث والتطوير في الشركة، وعن المعلومات عن العاملين في الشركة، وعن المعلومات عن الحوكمة⁽³⁾، بينما اعتبر بعض الباحثون أن الإفصاح الطوعي يحوي المعلومات البيئية والاجتماعية، المعلومات غير المالية، والمعلومات التنبؤية التي تتعلق بالمستقبل، أو المعلومات التي تساعد على التنبؤ⁽⁴⁾.

وبالاعتماد على ما سبق ولتحقيق أهداف الدراسة اختارت الباحثة المحتويات التالية للإفصاح الطوعي: الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية، الإفصاح عن المعلومات غير المالية، الإفصاح عن المعلومات التنبؤية والإفصاح عن فعالية نظم الرقابة الداخلية والتي سيتم عرضها كما يلي:

3-3-5-1 الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية:

ازداد الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية من قبل مجموعات مختلفة كأصحاب المشروع والعملاء والعاملين والمستثمرين والجهات الحكومية المختلفة وجماعات الضغط في المجتمع⁽⁵⁾، حيث تعرف المسؤولية الاجتماعية على أنها الالتزام بالمساهمة في التنمية الاقتصادية المستدامة، وذلك من خلال التعاون مع العاملين وأسرتهم والمجتمع ككل لتحسين مستوى معيشتهم على نحو مفيد لنشاط الشركات وللتنمية الاقتصادية⁽⁶⁾.

إن أهم الأسباب التي أدت إلى تزايد الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للشركات، زيادة الاهتمام بالقضايا المتعلقة بالفقر، وانخفاض مستوى معيشة بعض الفئات، والبطالة، وهي أمور ظلت لفترة طويلة من الزمن من مسؤوليات الحكومات، ولكن مع تنامي الاهتمام بالتنمية الاجتماعية والتأكيد على أهمية إقامة شراكات بين القطاع العام والقطاع الخاص، وفي ضوء تأكيد الشركات من أن

¹ عبد الكريم، عارف عبد الله، (2003)، المرجع السابق نفسه، ص 280.

² خليلو، حسام عيسى، (2012)، مرجع سبق ذكره، ص 71-75.

³ متولي، طلعت عبد العظيم، (2007)، نموذج مقترح لقياس حجم ونوعية الإفصاح الاختياري بالتطبيق على بيئة الأعمال في المملكة العربية السعودية، مجلة التجارة والتمويل، العدد الأول، ص 10.

⁴ عبد الكريم، عارف عبد الله، (2003)، مرجع سبق ذكره، ص 279.

- مارق، سعد، (2009)، مرجع سبق ذكره، ص 150.

- العثمان، محمد وآخرون، (2011)، مرجع سبق ذكره، ص 37.

⁵ القاضي، حسين؛ مأمون حمدان، (2004)، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق، ص 192.

⁶ World Bank, (2005), **Opportunities and options for governments to promote corporate social responsibility in Europe and Central Asia: Evidence from Bulgaria, Croatia and Romania**, Working Paper, March.

تدهور مستوى التنمية الاجتماعية يؤدي إلى هروب رأس المال ويؤثر سلباً على الاستثمار المحلي والأجنبي⁽¹⁾.

وتكمن أهمية المسؤولية الاجتماعية للشركات في العديد من الأمور ومنها: أن حماية البيئة تشكل جزءاً حيوياً من المبدأ المعاصر لحقوق الإنسان، إذ إنها شرط لازم كل اللزوم للعديد من حقوق الإنسان مثل الحق في الصحة والحق في الحياة نفسها، ونادراً ما يكون ضرورياً الإسهاب في شرح هذا الأمر، لأن الأضرار التي تلحق بالبيئة يمكن أن تمس وتضعف جميع حقوق الإنسان التي تحدث عنها الإعلان العالمي لحقوق الإنسان وغيره من صكوك حقوق الإنسان⁽²⁾.

أنه لا بد من الفصل بين المسؤولية الاجتماعية والمسؤولية الخاصة للمنظمات منذ اللحظة الأولى مع وجود شيء من التفاعل بينهما، فيقع على إدارة التنظيم من خلال وظيفتها في تمثيل المصالح أو الوكالة نوعين من المسؤولية هما المسؤولية الاجتماعية التي تستهدف الوصول إلى الرفاهية الاجتماعية، والمسؤولية الخاصة التي تستهدف الحصول على مصالح الملاك، ونتيجة لذلك يتم تقييم أداء الإدارة على أساس كل من تحقيق الأهداف الاجتماعية للمنشأة وكذلك الربح المحقق⁽³⁾.

إن مجالات المسؤولية الاجتماعية ذات طبيعة متحركة، تتغير من زمن إلى آخر، تبعاً لتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة ولتقدم المعرفة العلمية بآثار بعض الظواهر البيئية والاجتماعية وتبعاً لتغيرات القيم والمواقف في المجتمع، وما هو مستبعد حالياً من الرقابة وتقييم الأداء الاجتماعي في المشروع قد يصبح محورياً للاهتمام. لذلك؛ ليس هناك نطاق ثابت محدد للأنشطة الملائمة اجتماعياً، فمن الطبيعي وجود بعض التباين في تحديد هذه الأنشطة وتبويبها في مجموعات متجانسة⁽⁴⁾.

وهذا يؤكد على ضرورة عدم الاستسلام للمشكلات التي تحد من الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، بل ضرورة العمل على تذليلها للوصول إلى التقرير الموضوعي عن واقع حال الشركات ومركزها المالي الحقيقي المحمل بتكاليف أدائها الاجتماعي، ومن هذه المشكلات

¹ المغرل، نهال؛ فؤاد، ياسمين ، (2008)، المسؤولية الاجتماعية لرأس المال في مصر: بعض التجارب الدولية، ورقة عمل رقم (138)، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، القاهرة، مصر، نسخة الكترونية، ص 4.

² مطبوعات منظمة العفو الدولية، (29/نوفمبر/2004)، وثيقة رقم 20 /015 /2004 ASA.

³ أبو سمرة، حامد أحمد صالح، (2009)، معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية (من وجهة نظر مدققي الحسابات وإدارات الشركات)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة، ص29.

⁴ حلوة حنان، محمد رضوان، (2003)، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص 255.

مشكلة أسلوب وطريقة التقرير الاجتماعي، ومشكلة استحداث قواعد محاسبية للاتصال المحاسبي الاجتماعي، ومشكلة استحداث المعايير الملائمة للتقرير المحاسبي الاجتماعي⁽¹⁾. والإفصاح عن الأداء الاجتماعي هو الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع الوحدة الاقتصادية إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن أنشطتها المختلفة، ذات المضامين الاجتماعية، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك، ولعل أبرز الأنشطة التي لها أثر مباشر على المجتمع، هي التي تحقق له منافع اجتماعية يمكن إجمالها بما يلي⁽²⁾:

1- أنشطة خاصة بحماية المستهلك

2- أنشطة خاصة بحماية البيئة والموارد الطبيعية

3- أنشطة خاصة بتنمية الموارد البشرية.

وهناك العديد من المبررات التي تؤيد الإفصاح عن آثار الأنشطة الاجتماعية للشركات المساهمة العامة في تقاريرها المالية والتي من أهمها⁽³⁾:

1- تأثير العمليات الصناعية على البيئة المحيطة وعلى المجتمع كالتلوث.

2- الاهتمام المتزايد من جانب الحكومات اتجاه الحاجة إلى تنظيم سلوك الوحدات الاقتصادية بما يحقق مصلحة المجتمع.

3- حماية حقوق العاملين، حيث أصبحت الوحدات الاقتصادية مطالبة بتوفير ظروف عمل جيدة للعاملين بها، إلى الحد الذي أدى إلى ظهور اتجاه باعتبار العاملين موارد بشرية وضرورة الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية.

4- التأثير المتزايد للعوامل الاجتماعية على عملية اتخاذ القرارات، خاصة في ظل الميل المتزايد لسلوك المستثمر بتجنب الاستثمار في مجالات تحدث أضراراً بيئية.

ويمكننا القول أن الإفصاح الاجتماعي يشكل حافزاً للشركات للقيام بمسؤولياتها الاجتماعية مثل توظيف عدد معين من العمال والمحافظة على حقوقهم وبالتالي المساهمة في تخفيض نسبة البطالة في المجتمع وكذلك جذب رؤوس الأموال التي لا تستثمر في مجالات تحدث أضراراً بالبيئة.

3-3-2 الإفصاح عن المعلومات غير المالية:

تعرف المعلومات غير المالية بأنها كافة المعلومات بخلاف تلك الواردة بالقوائم المالية ومعظم الملاحظات المرفقة بها كما أنها تتضمن كلا من المعلومات الوصفية والمعلومات الكمية

¹ أبو سمرة، حامد أحمد صالح، (2009)، مرجع سبق ذكره، ص 37.

² الحياي، وليد ناجي، (2002)، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار ومكتبة الحامد، عمان، الأردن، ص 47.

³ بدوي، محمد عباس؛ عثمان، الأميرة إبراهيم، (2000)، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، ص 541.

غير المالية، وعلى وجه العموم فإن المعلومات غير المالية تشير إلى كافة المعلومات التي يمكن صياغتها في صورة غير مالية سواء كانت كمية مثل: عدد العمال، الحصة السوقية، إحصائيات التشغيل أو وصفية مثل: مستوى المنافسة، الحالة الاقتصادية العامة، تقديم المنافسين لمنتجات جديدة، الكفاءة الإدارية، وتحظى المعلومات غير المالية باهتمام كبير من قبل صانعي القرار⁽¹⁾. تتميز المعلومات غير المالية بأنها لا تتعرض لتأثير التحريفات الناتجة عن بعض الإجراءات المحاسبية كما أنها أكثر سهولة وقابلية للفهم حتى بواسطة غير المتخصصين في مجال المحاسبة وتعتبر المعلومات غير المالية مصدر ذو قيمة كبيرة ليس فقط بالنسبة للمدققين باعتبارها الأساس لتدعيم العديد من أحكام التدقيق بل أضحت تلعب دوراً عظيم الأهمية في العديد من المجالات⁽²⁾.

3-3-5-3 الإفصاح عن المعلومات التنبؤية التي تساعد على التنبؤ بالأداء المالي والتشغيلي والإداري للمنظمة:

هناك ضرورة لتطوير إجراءات الإفصاح والخروج من نطاق البيانات التقليدية التي لا تساهم في تقليل درجة المخاطرة وزيادة درجة الوضوح الخاصة بمستقبل الشركة، فالقرار الاستثماري وأصحاب رؤوس الأموال المحلية والأجنبية بحاجة إلى معلومات لها علاقة بالمستقبل وتساعد في عملية التنبؤ، فالمعلومات التاريخية لا تساعد لوحدها على التنبؤ بمستقبل واستمرارية الشركات، والذي يعتبر أهم عامل لاستقطاب المستثمرين لشراء حصة في أسهمها، حيث يقصد بالتنبؤات المالية المعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس افتراضات خاصة بأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها ورد فعل الإدارة المتوقع عند تحقق تلك الافتراضات، وقد تتضمن المعلومات المالية المستقبلية القوائم المالية أو واحداً من بنودها أو أكثر، إذ أن متخذي القرارات في أسواق رأس المال يعانون دائماً من عدم تماثل المعلومات بينهم وبين مديري الشركات المساهمة، مما يؤثر سلباً في كفاءة سوق رأس المال، ومن ثم فإن المزيد من الإفصاح عن التنبؤات المالية سيكون له آثاره الإيجابية في كفاءة سوق رأس المال وفي تخصيص كفاء للموارد الاقتصادية المتاحة للمجتمع⁽³⁾، ويكون هذا الإفصاح من خلال إرفاق تقرير ضمن التقارير المالية يتضمن مناقشة وتحليل الإدارة للقوائم المالية التي تقدمها الشركة لسوق الأوراق المالية، والإفصاح عن المعلومات المستقبلية والمتوقعة فيما يتعلق بالإيرادات والدخل والخسائر وربح

¹ عمار، بن عيشي؛ سامي، عمري، (التاريخ غير معروف)، تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية (دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية-حالة ولاية بسكرة)، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية، من الموقع bensaidamine.yolasite.com، ص 8.

² عمار، بن عيشي، وسامي، عمري، (التاريخ غير معروف)، المرجع السابق نفسه، ص 8.

³ الحيزان، أسامة فهد، (2007)، أثر الإفصاح عن التنبؤات المالية في قرارات الاستثمار في الأوراق المالية مع دراسة تطبيقية، دورية الإدارة العامة، المجلد 47، العدد 3، ص 281-282.

السهم وكذلك الإنفاق الرأسمالي المخطط والأنشطة المتعلقة بالأبحاث والتطوير كل ذلك من شأنه أن يقدم معلومات هامة ومفيدة لمستخدمي هذه المعلومات بما يمكنهم من اتخاذ القرارات الاستثمارية الجيدة⁽¹⁾.

يرجع سبب اهتمام المنظمات والهيئات المهنية بموضوع الإفصاح عن التنبؤات المالية إلى زيادة الطلب عليها من جانب المستثمرين الحاليين والمرقبين والمحللين الماليين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية، فهذه التنبؤات تساعد المستثمرين على التنبؤ بالسعر المتوقع للسهم، ومن ثم ترشيد قرارات الاستثمار من جانب المحللين الماليين في إعداد تنبؤاتهم بشكل أفضل وأدق⁽²⁾.

3-3-5-4 الإفصاح عن فعالية نظم الرقابة الداخلية:

يعد نظام الرقابة الداخلية في أي شركة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالشركة، فهو نظام يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة⁽³⁾. ويمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية: بأنه النظام الذي يعنى بقيام الشركة بالالتزام في أعمالها والتمسك بمعايير الجودة والانضباط في الممارسات الإدارية⁽⁴⁾.

نظراً لتزايد حالات إعداد التقارير المالية الاحتمالية والادعاء بفشل المراجعة، فإنه يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحاضر لرفع مستوى الإفصاح والشفافية سواء أكان هذا بالنسبة إلى الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية أم للإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تقرير خاص تصدره إدارة المنشأة عن فعالية نظم الرقابة الداخلية حيث إنه من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى محافظة المنشأة على نظم رقابة داخلية ملائمة تساعد على الوقاية من إجراء التلاعب وتضمن بناء استراتيجية ناجحة للمراجعة⁽⁵⁾.

وتعتبر إدارة المنشأة مسؤولة بشكل كامل عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية في الشركة بفعالية، مما يؤدي ذلك على تدعيم فعالية ذلك النظام ويجعل إمكانية حدوث الغش الإداري والتلاعب في إعداد التقارير المالية أكثر صعوبة، ومن الجهود الدولية بخصوص التأكيد

¹ بنود، كوثر محمد نور، (2008)، تأثير الحوكمة على إدارة وتوزيع الأرباح في البيئة المصرفية (دراسة تطبيقية على عينة من المصارف الإسلامية والمصارف التقليدية)، رسالة ماجستير، جامعة حلب، ص 127.

² الحيزان، أسامة فهد، (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 282.

³ نصر، عبد الرحمن؛ وشحاتة، شحاتة، (2006)، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 47.

⁴ بورسلي، أماني خالد، (2011)، آثار تطبيق معايير ومبادئ الحوكمة الحديثة وأسس التقييم، حوكمة الشركات، اتحاد الشركات الاستثمارية في الكويت.

⁵ القاضي، حسين؛ الأمين، ماهر؛ صوفي، سامي محمد أسامة، (2006)، دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية - سلسلة للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد 2، ص 177-196.

على أهمية الإفصاح عن فعالية نظم الرقابة الداخلية توصيات لجنة Treadway في تقريرها الذي أصدرته 1987 بأن تتضمن التقارير السنوية للشركات المساهمة العامة تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية⁽¹⁾، ومن ثم جاء القانون الذي أصدرته الحكومة الأمريكية في تموز 2002 والمسّمى قانون: (Sarbanes-Oxley) والذي تكمن ملامحه في مجموعة من الأمور الضرورية والتي من ضمنها⁽²⁾:

- مطالبة المدراء التنفيذيين والماليين للشركات بتوقيع شهادة قسم كل ثلاثة أشهر مع المراكز المالية ربع السنوية يشهدون فيها بعدم علمهم بوجود أخطاء أو غش في القوائم المالية بالإضافة إلى مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في اكتشافها.
- العمل على رفع مستوى الإفصاح والشفافية لكل الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية سواء أكان داخل القوائم المالية أم خارجها بالإضافة إلى الإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

أما من حيث دور المراجع الخارجي في تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية فله دور هام في إعداد تقرير يتضمن رأيه بخصوص تقرير الإدارة المرفق مع التقارير السنوية حيث إن المعلومات المتعلقة بفعالية نظم الرقابة الداخلية ضرورية لمساعدة المستثمرين على إجراء تقييم أفضل لأداء الإدارة، وتحديد إمكانية الثقة في المعلومات المالية. ومن جهة أخرى يساهم تقرير الإدارة المشار إليه في رسم استراتيجية المراجعة وبناء برنامجها وتحديد حجم الاختبارات التي سيقوم بها مراجع الحسابات⁽³⁾.

3-3-6 وسائل الإفصاح الطوعي:

تتعدد وسائل الإفصاح الطوعي ومنها⁽⁴⁾: الدعوة لحضور المؤتمرات، المواقع الإلكترونية، النشرات الصحفية، المحللون الماليون، توقعات الإدارة.

3-3-6-1 الدعوة لحضور المؤتمرات:

تعد الدعوة لحضور المؤتمرات أحد وسائل الإفصاح الطوعي، حيث توفر هذه التقنية فائدة للشركة وللمستثمرين فيها، فبالنسبة للشركة تحقق الدعوة لحضور المؤتمرات وفورات في الوقت، على اعتبار أن الإدارة قادرة أن تخاطب مئات المحللين معاً وفي آن واحد، أما بالنسبة للمحللين فإن هذه المؤتمرات تعطي فرصة جيدة لكي يتم طرح الأسئلة حول المعلومات التي يريدونها عن

¹ Treadway, J.C., (1987), Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, National Commission on Fraudulent Financial Reporting, Washington, D. C., P.44.

² www.alriyadh.com/Contents/24-12-2002/Economy/EcoNews_3983.php-37k.

³ القاضي، حسين وآخرون، (2006)، مرجع سبق ذكره، ص 183. ص 175-196.

⁴ Healy, P. M.; Palepu, K. G., (2001), Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature, **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 31, P 409.

الشركة والحصول على الإجابات مباشرة خلال المؤتمر، وبالتالي يتم الحصول على المعلومات المطلوبة في الوقت المناسب إضافة للحصول على المعلومات في الوقت نفسه الذي يحصل عليها مستثمرون آخرون⁽¹⁾.

يقوم المدراء باستخدام هذه التقنية عندما تتضمن الأرباح بنود استثنائية أو غير عادية، كما يمكن للمدراء استخدام هذه التقنية عندما تسود هناك حالة من عدم التأكد من احتياجات المستثمرين من المعلومات. لذا فهم يفضلون المرونة في توفير المعلومات من خلال الاستجابة لأسئلة المحللين⁽²⁾.

3-3-6-2 المواقع الإلكترونية:

شهدت السنوات الأخيرة نمواً هائلاً في استخدام الانترنت، وقد قامت العديد من الشركات بإنشاء مواقع خاصة بها على الانترنت، واستخدمت هذه المواقع للإفصاح عن بياناتها المالية، وهكذا أصبح الانترنت من مصادر المعلومات الرئيسية للمستثمرين⁽³⁾

الإفصاح الإلكتروني هو استخدام موقع الشركة في عرض المعلومات المتعلقة بالأداء المالي للشركة⁽⁴⁾. أو هو إفصاح الشركات عن المعلومات المالية وغير المالية والمعلومات الأخرى التي تخص الشركة وتحديث هذه المعلومات أولاً بأول على مواقعها على الانترنت⁽⁵⁾.

إذاً يساعد الإفصاح الإلكتروني على نشر المعلومات المالية وغير المالية في التوقيت المناسب والمتزامن ويتم ذلك بشكل مستمر كما أنه يحقق العديد من المزايا ومنها: توفير المعلومات في الوقت المناسب حيث يتم نشر تلك المعلومات على الانترنت حال تجهيزها أي لا يحصل أي تأخير في نشرها، تحقيق التغذية العكسية، تحقيق إمكانية التحديث الفوري، تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات بين المستخدمين، سهولة في الوصول للمعلومات المطلوبة إذ أنه يمكن الوصول إليها في أي وقت وفي أي مكان، تخفيض استهلاك الطاقة والورق والحبر جراء النشر الإلكتروني للمعلومات⁽⁶⁾.

3-3-6-3 النشرات الصحفية:

تقوم الشركات بنشر تقاريرها السنوية والربعية في الصحف⁽⁷⁾.

¹ خليلو، حسام عيسى، (2012)، مرجع سبق ذكره، ص 69.

² أبو النور، فوقية محمود محمد، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 93.

³ المطيري، غزاي سبيل، (2012)، العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية على الانترنت في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية التجارة، قسم المحاسبة، ص 3.

⁴ Hunter, S. A; smith, L. M., (2009). "Impact of Internet financial Reporting on Emerging Markets", *Journal of International Business Research*, Vol. 8, No. 2, P21-40.

⁵ المطيري، غزاي سبيل، (2012)، مرجع سبق ذكره، ص 20.

⁶ Scott, P; Jackson, R., (2002), "Environmental, Social and Sustainability Reporting on the Web: Best Practices", *Corporate Environmental Strategy*, Vol. 9, No. 2, P. 193-202.

⁷ Healy, P. M.; Palepu, K. G., (2001), *Ibid*. P 409

3-3-6-4 المحللون الماليون:

يجمع المحللون الماليون المعلومات من المصادر العامة والخاصة حيث يقومون بإنتاج معلومات خاصة بهم، كالتوقعات لأرباح الشركة خلال الفترة التالية وتوصيات البيع والشراء لأسهم تلك الشركة في محاولة للكشف عن المعلومات التي تتوفر للإدارة ولا تتوفر للمستثمرين وبذلك يضيفون قيمة في سوق رأس المال حيث أنهم يلعبون دور هام في تحسين كفاءة السوق⁽¹⁾.

3-3-6-5 توقعات الإدارة:

تقدم الإدارة مجموعة من التوقعات حول أرباح الشركة ويمكن للمستثمرين الخارجيين التأكد من مصداقية تلك التوقعات عن طريق مقارنتها مع إنجازات الأرباح الفعلية⁽²⁾.

3-3-7-3 محددات الإفصاح الطوعي:

3-3-7-1 حجم الشركة:

إن تكاليف الوكالة مرتبطة بمدى انفصال الملكية عن الإدارة لذلك فمن المرجح أن تكون تلك التكاليف أكبر في الشركات الكبيرة منها في الصغيرة⁽³⁾، وحيث أنه للشركات الكبيرة مصادرهما الخاصة لجمع وتقديم مجموعة واسعة من المعلومات ولذلك تكون تكاليف نشر المعلومات في تلك الشركات أقل منها في الشركات الصغيرة⁽⁴⁾. كما أن الشركات الكبيرة تكون مراقبة عن كثب من قبل الحكومات ولذلك يمكن أن تكون أكثر عرضة للتكاليف السياسية مما يدفعها للإفصاح عن المعلومات طواعية في محاولة للحد من تلك التكاليف⁽⁵⁾، كما أنها بحاجة لأن تستفيد من أسواق رأس المال من أجل التمويل الخارجي لأنشطتها وبالتالي قيامها بالإفصاح الطوعي عن المزيد من المعلومات يمكن أن يعزز ثقة المستثمرين بتلك الشركات⁽⁶⁾.

3-3-7-2 ربحية الشركة:

الشركات التي لديها أرباح مرتفعة أكثر عرضة للتدخلات الحكومية لذلك قد تكون أكثر اهتماماً في الإفصاح عن معلومات مفصلة في تقاريرها السنوية من أجل تبرير أداءها المالي ومحاولة الحد من التكاليف السياسية⁽⁷⁾، كما أنها تهتم في الإفصاح عن الأخبار الجيدة لتجنب انخفاض قيمة أسهمها ولتمييز هذه الشركات عن تلك التي تعمل بشكل أقل⁽⁸⁾، ومن جهة أخرى فإن

¹ Healy, P. M.; Palepu, K. G., (2001), **Ibid**. P409.

² Healy, P. M.; Palepu, K. G., (2001), **Ibid**. P409.

³ Hossain, M.; Hammami, H., (2009), **Ibid**. P260.

⁴ Oliveira, Lúcia, Rodrigues, Lúcia Lima, Craig, Russell , (2003), **Ibid**, P6.

⁵ Oliveira, Lúcia, Rodrigues, Lúcia Lima, Craig, Russell , (2003), **Ibid**, P6.

⁶ Oliveira, Lúcia, Rodrigues, Lúcia Lima, Craig, Russell , (2003), **Ibid**, P6.

⁷ Hossain, M., Hammami, H., (2009), **Ibid**. P260.

⁸ Oliveira, Lúcia, Rodrigues, Lúcia Lima, Craig, Russell , (2003), **Ibid**. P7-8.

المديرين في تلك الشركات يرغبون في الإفصاح عن مزيد من المعلومات للحصول على مزايا شخصية مثل استمرارهم في عملهم والحصول على تعويضاتهم⁽¹⁾.

3-3-7-3 الرافعة المالية:

الرافعة المالية العالية تفرض تكاليف وكالة أعلى ويرجع ذلك إلى حجم الثروة المحتمل أن تنتقل من أصحاب الديون إلى المساهمين، وبالتالي فإن الشركات ذات الرافعة المالية العالية والتي تعمل في البلدان التي تكون فيها لمؤسسات المالية هي المصدر الأساسي لأموال الشركة لديها حافظ أكبر للإفصاح الطوعي عن المعلومات للحد من تكاليف الوكالة والحصول على الأموال اللازمة لها من المؤسسات المالية⁽²⁾، ومن ناحية أخرى فإن نظرية الإشارة تفترض أن الشركات ذات الرافعة المالية المنخفضة نسبياً لديها حافظ لإرسال إشارات إلى السوق حول هيكلها المالي ولتشجيع المساهمين على الاستثمار فيها وهذا يعني إفصاح طوعي أعلى⁽³⁾.

3-3-7-4 التدقيق من قبل مكاتب كبيرة الحجم:

على الرغم من أن إعداد التقارير المالية هو من مسؤولية الإدارة إلا أن مكتب التدقيق الخارجي قد يؤثر بشكل كبير في كمية المعلومات التي تفصح عنها الشركة وبالتالي التخفيف من فجوة المعلومات بين الإدارة والمساهمين وكذلك زيادة المصداقية للإفصاحات المقدمة⁽⁴⁾، فمكاتب التدقيق الكبيرة تحث الشركات على الإفصاح عن مزيد من المعلومات بشكل طوعي وذلك بسبب حرصها على سمعتها لتقديم تدقيق ذو جودة عالية، ففي حال حدوث ضرر بسمعتها سوف تخسر أكثر من مكاتب التدقيق الصغيرة، كما أن لتلك المكاتب عدد كبير من العملاء وبالتالي لا تتأثر كثيراً إذا خسرت عدد من عملائها الذين قد يؤثر سلباً على جودة عملهم، إذاً الاستقلالية التي تتمتع بها مكاتب التدقيق الكبيرة تمكنهم من التأثير على التقارير المالية للشركات وذلك لتلبية احتياجات المستخدمين الخارجيين للتقارير⁽⁵⁾.

3-3-7-5 لجنة التدقيق:

إن وجود لجنة تدقيق في الشركة يدل على موثوقية تقاريرها المالية أي انخفاض معدل حدوث أخطاء أو مخالفات، فعادة ما يتم تفويض لجنة التدقيق بإعداد التقارير المالية من قبل مجلس الإدارة وذلك لإضفاء الثقة على التقارير المنشورة وهكذا يمكن أن تكون لجنة التدقيق الآلية التي تحسن جودة تدفق المعلومات بين مالكي الشركة (المساهمين الحاليين والمرتقبين) والمديرين وخاصة في بيئة التقارير المالية⁽⁶⁾.

¹ Barako G D, (2007), **Ibid**, P118.

² Barako G D, (2007), **Ibid** .P117.

³ Oliveira, Lídia, Rodrigues, Lúcia Lima, Craig, Russell , (2003), **Ibid**. P6.

⁴ Oliveira, Lídia, Rodrigues, Lúcia Lima, Craig, Russell , (2003), **Ibid** .P7.

⁵ Barako G D, (2007), **Ibid**. P 117-118.

⁶ Barako G D, (2007), **Ibid** .P116.

3-3-7-6 نسبة المدراء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة:

المدراء غير التنفيذيين يكونون أقل تحيزاً للإدارة ولذلك قد يميلون إلى تشجيع الإفصاح عن معلومات أكثر للمستثمرين الخارجيين، وبالتالي فإن ازدياد نسبة المدراء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة يعزز من قدرة هذا المجلس على تخفيف الصراع بين المساهمين والمدراء والذي قد يحدث لاتخاذ قرار بالإفصاح عن المعلومات الطوعية في التقارير السنوية⁽¹⁾.

3-3-7-7 نشاط الشركة خارج البلد الأم:

يسعى مديري الشركات العاملة في عدة مناطق جغرافية للحصول على كمية أكبر من المعلومات تبعاً لتعقيد عمليات الشركة، بينما الشركات غير المعروفة دولياً دفعت إلى الامتنال لممارسات الإفصاح في البلدان التي تعمل فيها وإلى زيادة الإفصاح الطوعي لإظهار وجودهم الدولي لأصحاب المصلحة كإشارة على أن أداء الشركة جيد ومركزها المالي قوي⁽²⁾.

3-3-7-8 حالة الإدراج:

الشركات المدرجة في بورصات أجنبية لديها مشاكل وكالة كثيرة، ولذلك يعمل الإفصاح الطوعي كآلية للحد من تكاليف الرقابة ويمكن أن يرتبط الإفصاح الطوعي مع فرضيات احتياجات رأس المال أي لرفع رأس مال الشركة في الأسواق الأجنبية عند أقل تكاليف ممكنة. حالة الإدراج على وجه الخصوص في الأسواق المنظمة والمرموقة يمكن أن تستخدم أيضاً لتوفير إشارات إلى أصحاب المصلحة حول قوتها⁽³⁾.

3-3-7-9 نوع الصناعة:

تؤثر نوع الصناعة التي تنتمي إليها الشركة في مستوى الإفصاح فتكاليف الملكية تختلف حسب الصناعة التي تنتمي إليها الشركة، حيث أن الصناعات المختلفة لها خصائص متباينة من ناحية المنافسة في السوق، تهديد دخول شركات جديدة إليه ونوع المعلومات الخاصة بالشركة وهذه العوامل توفر حوافز أكثر للشركات التي تنتمي لنفس الصناعة للإفصاح أكثر عن المعلومات بدرجة أكبر من الشركات العاملة في صناعة أخرى، كما أن الشركات التي تنتمي إلى قطاعات صناعية مختلفة تخضع إلى تكاليف سياسية مختلفة وهذا بدوره يحفز تلك الشركات على زيادة الإفصاح الخاص بها وذلك محاولة منها لتخفيض التكاليف السياسية التي تخضع لها، أما بالنسبة للشركات التي تنتمي لقطاعات لها أثر بيئي واضح أو صورة عامة أكثر سلبية تميل إلى الإفصاح عن مزيد من المعلومات الاجتماعية والبيئية، حيث تستخدم هذه الإفصاحات كأداة شرعية للتخفيف من الأثر السلبي للأداء البيئي الفعلي⁽⁴⁾.

¹ Mak, Y.T.; Eng, L.L., (2003), **Ibid**, P330.

² Oliveira, Lúcia, Rodrigues, Lúcia Lima, Craig, Russell , (2003), **Ibid**. P9.

³ Oliveira, Lúcia, Rodrigues, Lúcia Lima, Craig, Russell , (2003), **Ibid**. P9.

⁴ Oliveira, Lúcia, Rodrigues, Lúcia Lima, Craig, Russell, (2003), **Ibid**. P8.

10-7-3-3 السيولة:

السيولة تعني أن تكون الشركة قادرة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل عند استحقاقها، دون اللجوء إلى بيع أصول ثابتة، توصل بعض الباحثين إلى أن السيولة العالية مرتبطة مع مستويات عالية من الإفصاح، بينما توصل بعضهم الآخر إلى أن السيولة المنخفضة قد ترتبط بمستوى عال من الإفصاح لتبرير الانخفاض الحالي للسيولة لديها، كما توصل بعضهم إلى أنه لا توجد علاقة بين السيولة والإفصاح الطوعي¹.

¹ Barako G. D., (2007), *Ibid* .P118.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

4-1 مجتمع الدراسة وعينتها:

بعد الدراسة الميدانية الأولية تبين للباحثة وجود بعض الاختلافات ما بين الناحية العملية والناحية النظرية فيما يتعلق بموضوع الدراسة. ولدراسة هذا الاختلاف والتأكد من معنوية وجوده تم اختبار الفرضية الثانية.

يتكون مجتمع الدراسة من المهنيين وهم المدققين الداخليين والمدراء الماليين والمحاسبين الماليين والمحاسبين القانونيين العاملين في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ومن الأكاديميين ممن يدرسون مواد لها علاقة بموضوع الدراسة في جامعتي دمشق وتشرين.

الجدول رقم (1) بيان بعدد الاستبيانات الموزعة والتي تم الإجابة عليها

الفئة	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المستعادة	عدد الاستبيانات الصالحة	النسبة المئوية %
المهنيين	100	72	72	72%
الأكاديميين	60	48	48	80%
الإجمالي	160	120	120	75%

المصدر: إعداد الباحثة.

يتضح من الجدول السابق أن نسبة الاستبيانات الصالحة للتحليل الإحصائي هي 75% من الاستبيانات الموزعة، وهي نسبة كافية لإجراء التحليل الإحصائي.

4-2 خصائص أفراد عينة الدراسة:

قامت الباحثة بتوصيف مفردات عينة الدراسة وفقاً للفئات المكونة منها (المؤهلات العلمية، مجال العمل، سنوات الخبرة)، كما هو موضح في الجداول الآتية:

الجدول رقم (2) توزيع عينة الدراسة وفقاً للمؤهلات العلمية

المتغير الديمغرافي	تفاصيل	التكرار Frequency	النسبة المئوية % Percent
المؤهلات العلمية X1	معهد متخصص	15	12.5
	إجازة جامعية	48	40.0
	دبلوم دراسات	18	15.0
	ماجستير	15	12.5
	دكتوراه	24	20.0
	المجموع		120

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

نلاحظ من الجدول السابق أن المؤهل العلمي لأغلب مفردات عينة الدراسة، هو درجة الإجازة الجامعية بنسبة مئوية بلغت 40%، ثم يليه في ذلك درجة الدكتوراه بنسبة مئوية بلغت 20%، يليه في ذلك درجة دبلوم الدراسات بنسبة مئوية 15%، يليه في ذلك درجة الماجستير ودرجة المعهد المتخصص حيث تساوى عدد أفراد هاتين الدرجتين وقد بلغت النسبة المئوية لكل منها 12,5%.

الجدول رقم (3) توزيع عينة الدراسة وفقاً لمجال العمل

المتغير الديمغرافي	تفاصيل	التكرار Frequency	النسبة المئوية % Percent
مجال العمل X2	مهني	72	60.0
	أكاديمي	48	40.0
	المجموع	120	100.0

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

نلاحظ من الجدول السابق أن مجال العمل لغالبية أفراد العينة هم من المهنيين بنسبة مئوية بلغت 60%، بينما بلغت النسبة المئوية للأكاديميين 40%.

الجدول رقم (4) توزيع عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة

المتغير الديمغرافي	تفاصيل	التكرار Frequency	النسبة المئوية % Percent
سنوات الخبرة X3	أقل من 5 سنوات	51	42.5
	6-10 سنوات	42	35.0
	11-15 سنة	12	10.0
	16-20 سنة	6	5.0
	أكثر من 20 سنة	9	7.5
	المجموع	120	100.0

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

نلاحظ من الجدول السابق أن سنوات الخبرة لغالبية أفراد العينة أقل من 5 سنوات بنسبة مئوية بلغت 42.5%، ثم يليه في ذلك من لديهم خبرة تتراوح بين 6 وحتى 10 سنوات بنسبة مئوية بلغت 35%، يليه من لديهم خبرة تتراوح بين 11 وحتى 15 سنة بنسبة مئوية بلغت 10%، يليه

من لديهم خبرة أكثر من 20 سنة بنسبة مئوية 7.5%، وأخيراً من لديهم خبرة تتراوح بين 16 وحتى 20 سنة بنسبة مئوية 5%.

4-3 تصميم أداة الدراسة:

لقد تم تطوير واستخدام استبياناً خاصاً لجمع البيانات بالرجوع إلى الدراسات والمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة، حيث تم تحكيمة من قبل بعض من أساتذة المراجعة في الجامعات للتأكد من قدرته على تحقيق أهداف الدراسة، وقد أخذت جميع ملاحظاتهم واقتراحاتهم بعين الاعتبار عند إعداد فقرات الاستبيان بصيغته النهائية، وقد تبين للباحث من خلال التحكيم مدى قدرة الاستبيان على تحديد دور الإفصاح المحاسبي (الطوعي) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، هذا وقد تكون الاستبيان من شقين:

الشق الأول: يتضمن المتغيرات الديمغرافية للتعريف بأفراد العينة.

الشق الثاني: يحتوي على 52 عبارة لمعرفة مدى تأثير الإفصاح المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح.

وقد اعتمدت الباحثة على مقياس Likert الخماسي لإعطاء وزن لإجابة المستقيمين عن كل عبارة كما يلي:

الجدول رقم (5) تثقيل بنود الاستبيان

درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5

4-4 صدق الأداة وثباتها:

لقد حسب ثبات الأداة بواسطة الحاسوب باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS من خلال مقياس ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) الذي يحدد مدى اتساق وتوافق عبارات الاستبيان وتتراوح قيمة معامل ألفا بين الصفر والواحد، وانخفاض قيمته عن 60% تدل على انخفاض الثبات الداخلي، وكلما اقتربت قيمته من (1) دل ذلك على ثبات عال للمقياس⁽¹⁾، وقد تراوحت قيمة معامل ألفا بين 0.844 و 0.907، أي أن قيمته لجميع المحاور كانت أكبر من الحد الأدنى المقبول، وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث، كما يظهر الجدول التالي:

¹ عبد الفتاح، عز، (2004)، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، ص 563.

الجدول رقم (6) نتائج تحليل الثبات لمحاور الاستبيان باستخدام معامل Cronbach's Alpha

التسلسل	المحاور	عدد العبارات	مقياس ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha
1	يسهم الإفصاح المحاسبي في الحدّ من ممارسات إدارة الأرباح.	10	0.844
2	الإفصاح عن البيئة التي تعمل فيها الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	10	0.907
3	الإفصاح عن المعلومات غير المالية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	10	0.877
4	الإفصاح عن المعلومات التنبؤية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	12	0.874
5	الإفصاح عن نظام الرقابة الداخلية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	10	0.896
	الاجمالي	52	0.948

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

4-5 تحليل نتائج البحث الميداني واختبار الفرضيات:

4-5-1 اختبار الفرضية الأولى:

تم استخدام اختبار (One Sample T-test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين المتوسط الحسابي لكل سؤال من الأسئلة مع المتوسط المقاس عليه في هذه الدراسة وهو 3 وذلك فيما يتعلق باختبار الفرضية الأولى والفرضيات الفرعية التابعة لها.

وفيما يلي نتائج اختبار الفرضية الأولى: " يسهم الإفصاح المحاسبي الطوعي في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين "

يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري المتعلقة بالفرضية الأولى:

الجدول رقم (7) تكرارات درجات بنود الاستبيان والنسب المئوية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري المتعلقة بالفرضية الأولى:

الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	درجة الموافقة										المتغيرات
		5		4		3		2		1		
		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
0.075	0.825	10.0	12	70.8	85	7.5	9	10.0	12	1.7	2	X4
0.090	0.987	20.0	24	52.5	63	13.3	16	11.7	14	2.5	3	X5
0.060	0.652	26.7	32	63.3	76	7.5	9	2.5	3	-	-	X6
0.074	0.808	22.5	27	57.5	69	12.5	15	7.5	9	-	-	X7
0.110	1.205	11.7	14	43.3	52	20.0	24	12.5	15	12.5	15	X8
0.087	0.950	22.5	27	52.5	63	10.0	12	15.0	18	-	-	X9
0.110	1.202	21.7	26	40.0	48	17.5	21	12.5	15	8.3	10	X10
0.125	1.374	35.8	43	34.2	41	7.5	9	10.0	12	12.5	15	X11
0.069	0.761	22.5	27	57.5	69	15.0	18	5.0	6	-	-	X12
0.070	0.762	30.8	37	49.2	59	17.5	21	2.5	3	-	-	X13

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

بينما يوضح الجدول التالي المتوسطات الحسابية وقيمة T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الأولى:

الجدول رقم (8) المتوسطات الحسابية وقيمة T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الأولى

الأولى

رمز المتغير	الأسئلة	المتوسط الحسابي	قيمة T المحسوبة
X4	الإفصاح عن إعادة هيكلة القوائم المالية التي تقوم بها الإدارة من أجل تنظيف الميزانية من خسائر وأحداث سابقة غير مرغوب فيها من أجل تغطية مشكلات الأداء يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.78	10.295
X5	الإفصاح عن تغيير الإدارة في المبادئ المحاسبية المطبقة والتقديرية للوصول إلى أهداف محددة مسبقاً يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	3.76	8.414
X6	إلزام الإدارة من قبل المنظمات المحاسبية بالإفصاح عن التغييرات كإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في المبادئ المحاسبية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	4.14	19.181

12.879	3.95	الإفصاح بملاحظات عن أثر تبني مبدأ محاسبي جديد على الدخل قبل الدخل من العمليات الاستثنائية وعن صافي الدخل لفترة التغيير يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	X7
2.651	3.29	الإفصاح عن سعر الاستحواذ على شركة جديدة وعدم تضمين جزء منه على أنه بحث وتطوير يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	X8
9.516	3.83	الإفصاح عن افتراضات الإدارة المتعلقة بتقدير الالتزامات الناشئة عن عناصر كخسائر القروض، وتكاليف الضمان يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	X9
4.939	3.54	الإفصاح عن كيفية تصحيح أخطاء الأعمام السابقة في دفاتر الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	X10
5.646	3.71	عدم الاعتراف بالإيراد قبل تحققه يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	X11
14.034	3.98	عدم استخدام السياسات المحاسبية بشكل يزيد من الأرباح ويقلل من النفقات يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	X12
15.566	4.08	عدم استخدام مرونة المعايير الدولية لزيادة الأرباح وتقليل النفقات يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	X13
14.150	3.80	إجمالي المحور الأول	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

بالنسبة لهذه الأسئلة يعبر كل سؤال من الأسئلة عن متغير مختلف، لذلك يتم دراسة كل سؤال على حده.

أولاً: بالنسبة للسؤال الأول (الإفصاح عن إعادة هيكلة القوائم المالية التي تقوم بها الإدارة من أجل تنظيف الميزانية من خسائر وأحداث سابقة غير مرغوب فيها من أجل تغطية مشكلات الأداء يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 80.8% بنسبة 70.8% لفئة موافق، و10.0% لفئة موافق بشدة، بينما بلغت نسبة محايد 7.5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 11.7%، منها 10.0% غير موافق و1.7% غير موافق بشدة، وكان المتوسط الحسابي 3.78، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الأول، وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن إعادة هيكلة القوائم المالية التي تقوم بها الإدارة من أجل تنظيف الميزانية من خسائر وأحداث سابقة غير مرغوب فيها من أجل تغطية مشكلات الأداء في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 10.295 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور

الإفصاح عن إعادة هيكلة القوائم المالية التي تقوم بها الإدارة من أجل تنظيف الميزانية من خسائر وأحداث سابقة غير مرغوب فيها من أجل تغطية مشكلات الأداء في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

ثانياً: بالنسبة للسؤال الثاني (الإفصاح عن تغيير الإدارة في المبادئ المحاسبية المطبقة والتقديرات للوصول إلى أهداف محددة مسبقاً يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 72.5%، بينما بلغت نسبة محايد 13.3%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 14.2%، وكان المتوسط الحسابي 3.76، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الثاني، وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن تغيير الإدارة في المبادئ المحاسبية المطبقة والتقديرات للوصول إلى أهداف محددة مسبقاً في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 8.414 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن تغيير الإدارة في المبادئ المحاسبية المطبقة والتقديرات للوصول إلى أهداف محددة مسبقاً في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

ثالثاً: بالنسبة للسؤال الثالث (إلزام الإدارة من قبل المنظمات المحاسبية بالإفصاح عن التغييرات كإفصاح عن الأثر التراكمي للتغيير في المبادئ المحاسبية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 90%، بينما بلغت نسبة محايد 7.5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 2.5%، وكان المتوسط الحسابي 4.14، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الثالث، وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لإلزام الإدارة من قبل المنظمات المحاسبية بالإفصاح عن التغييرات كإفصاح عن الأثر التراكمي للتغيير في المبادئ المحاسبية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 19.181 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور إلزام الإدارة من قبل المنظمات المحاسبية بالإفصاح عن التغييرات كإفصاح عن الأثر التراكمي للتغيير في المبادئ المحاسبية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

رابعاً: بالنسبة للسؤال الرابع: (الإفصاح بملاحظات عن أثر تبني مبدأ محاسبي جديد على الدخل قبل الدخل من العمليات الاستثنائية وعن صافي الدخل لفترة التغيير يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 80%، بينما بلغت نسبة محايد 12.5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 7.5%، وكان المتوسط الحسابي 3.95، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الرابع وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح بملاحظات عن أثر تبني مبدأ محاسبي جديد على الدخل قبل الدخل من العمليات الاستثنائية وعن صافي الدخل لفترة التغيير في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 12.879 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح بملاحظات عن أثر تبني مبدأ محاسبي جديد على الدخل قبل الدخل من العمليات الاستثنائية وعن صافي الدخل لفترة التغيير في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

خامساً: بالنسبة للسؤال الخامس: (الإفصاح عن سعر الاستحواذ على شركة جديدة وعدم تضمين جزء منه على أنه بحث وتطوير يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 55%، بينما بلغت نسبة محايد 20%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 25%، وكان المتوسط الحسابي 3.29، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الخامس وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن سعر الاستحواذ على شركة جديدة وعدم تضمين جزء منه على أنه بحث وتطوير في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 2.651 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن سعر الاستحواذ على شركة جديدة وعدم تضمين جزء منه على أنه بحث وتطوير في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

سادساً: بالنسبة للسؤال السادس: (الإفصاح عن افتراضات الإدارة المتعلقة بتقدير الالتزامات الناشئة عن عناصر كخسائر القروض، وتكاليف الضمان يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 75%، بينما بلغت نسبة محايد 10%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد

بلغت 15 %، وكان المتوسط الحسابي 3.83، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال السادس وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن افتراضات الإدارة المتعلقة بتقدير الالتزامات الناشئة عن عناصر كخسائر القروض، وتكاليف الضمان في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 9.516 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن افتراضات الإدارة المتعلقة بتقدير الالتزامات الناشئة عن عناصر كخسائر القروض، وتكاليف الضمان في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

سابعاً: بالنسبة للسؤال السابع: (الإفصاح عن كيفية تصحيح أخطاء الأعوام السابقة في دفاتر الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 61.7%، بينما بلغت نسبة محايد 17.5 %، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 20.8 %، وكان المتوسط الحسابي 3.54، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال السابع وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن كيفية تصحيح أخطاء الأعوام السابقة في دفاتر الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 4.939 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن كيفية تصحيح أخطاء الأعوام السابقة في دفاتر الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

ثامناً: بالنسبة للسؤال الثامن: (عدم الاعتراف بالإيراد قبل تحققه يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 70%، بينما بلغت نسبة محايد 7.5 %، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 22.5 %، وكان المتوسط الحسابي 3.71، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الثامن وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور عدم الاعتراف بالإيراد قبل تحققه في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 4.939 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور

الإفصاح عن كيفية تصحيح أخطاء الأعوام السابقة في دفاتر الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

تاسعاً: بالنسبة للسؤال التاسع: (عدم استخدام السياسات المحاسبية بشكل يزيد من الأرباح ويقلل من النفقات يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 80%، بينما بلغت نسبة محايد 15 %، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغ 5 %، وكان المتوسط الحسابي 3.98، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال التاسع وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور عدم استخدام السياسات المحاسبية بشكل يزيد من الأرباح ويقلل من النفقات في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 14.034 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور عدم استخدام السياسات المحاسبية بشكل يزيد من الأرباح ويقلل من النفقات في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

عاشراً: بالنسبة للسؤال العاشر: (عدم استخدام مرونة المعايير الدولية لزيادة الأرباح وتقليل النفقات يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 80%، بينما بلغت نسبة محايد 17.5 %، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغ 2.5 %، وكان المتوسط الحسابي 4.08، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال العاشر وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور عدم استخدام مرونة المعايير الدولية لزيادة الأرباح وتقليل النفقات في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 15.566 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور عدم استخدام مرونة المعايير الدولية لزيادة الأرباح وتقليل النفقات في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

أما بالنسبة لإجمالي المحور فقد بلغ متوسطه 3.80 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على المحور الأول، وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لإسهام الإفصاح المحاسبي (الطوعي) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بينما بلغت قيمة T المحسوبة

14.150 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح المحاسبي (الطوعي) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وتتضمن هذه الفرضية أربع فرضيات فرعية:

4-1-1 اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

فيما يلي نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى: " يسهم الإفصاح الطوعي عن البيئة التي تعمل فيها الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين." يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى:

الجدول رقم (9) تكرارات درجات بنود الاستبيان والنسب المئوية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى:

الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	درجة الموافقة										المعيار
		5		4		3		2		1		
		موافق بشدة	موافق	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	النسبة	التكرار	النسبة	
0.106	1.164	3.3	4	33.3	40	22.5	27	24.2	29	16.7	20	X14
0.095	1.043	-	-	21.7	26	33.3	40	25.0	30	20.0	24	X15
0.114	1.250	4.2	5	28.3	34	25.0	30	16.7	20	25.8	31	X16
0.093	1.024	0.8	1	19.2	23	17.5	21	44.2	53	18.3	22	X17
0.100	1.092	4.2	5	19.2	23	16.7	20	45.0	54	15.0	18	X18
0.091	1.002	5.8	7	41.7	50	27.5	33	20.0	24	5.0	6	X19
0.099	1.088	5.0	6	40.0	48	12.5	15	37.5	45	5.0	6	X20
0.109	1.195	6.7	8	28.3	34	12.5	15	39.2	47	13.3	16	X21
0.087	0.950	2.5	3	15.0	18	30.0	36	42.5	51	10.0	12	X22
0.095	1.039	10.0	12	40.0	48	20.0	24	28.3	34	1.7	2	X23

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

بينما يوضح الجدول التالي المتوسطات الحسابية وقيمة T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى:

الجدول رقم (10) المتوسطات الحسابية وقيمة T لإجابات أفراد العينة المتعلقة الفرضية
الفرعية الأولى

رمز المتغير	الأسئلة	المتوسط الحسابي	قيمة T المحسوبة
X14	الإفصاح عن حجم الشركة وموقعها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	2.83	-1.646
X15	الإفصاح عن طبيعة منتج الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	2.57	-4.551
X16	الإفصاح عن عمر الشركة الإنتاجي يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	2.68	-2.775
X17	الإفصاح عن مستوى وعي ومهارة العمالة في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	2.40	-6.418
X18	الإفصاح عن طبيعة عمل الشركة -زراعي- صناعي- سياحي... يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح	2.53	-4.765
X19	الإفصاح عن مستوى تطور الأسواق المالية في مجال عمل الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.23	2.551
X20	الإفصاح عن مستوى المنافسة من قبل الشركات الأخرى يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.03	0.252
X21	الإفصاح عن المستوى الأخلاقي والثقافي للعاملين والمستثمرين في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	2.76	-2.215
X22	الإفصاح عن القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	2.58	-4.902
X23	الإفصاح عن المخاطر التي يمكن أن تهدد الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	3.28	2.988
	إجمالي المحور الثاني	2.7875	-2.898

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

بالنسبة لهذه الأسئلة يعبر كل سؤال من الأسئلة عن متغير مختلف، لذلك يتم دراسة كل سؤال على حده.

أولاً: بالنسبة للسؤال الأول: (الإفصاح عن حجم الشركة وموقعها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين غير موافق وغير موافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 40.9%، بينما بلغت نسبة محايد 22.5%، ونسبة موافق وموافق بشدة فقد بلغ 36.6%، وكان المتوسط الحسابي 2.83، ويعتبر أصغر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على عدم موافقة أفراد العينة على السؤال الأول وبالتالي يلاحظ عدم وجود تأييد لدور الإفصاح عن حجم الشركة وموقعها في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها (-1.646) وهي أقل من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن حجم الشركة وموقعها في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

ثانياً: بالنسبة للسؤال الثاني: (الإفصاح عن طبيعة منتج الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين غير موافق وغير موافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 45%، بينما بلغت نسبة محايد 33.3%، ونسبة موافق وموافق بشدة فقد بلغ 21.7%، وكان المتوسط الحسابي 2.57، ويعتبر أصغر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على عدم موافقة أفراد العينة على السؤال الثاني وبالتالي يلاحظ عدم وجود تأييد لدور الإفصاح عن طبيعة منتج الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها (-4.551) وهي أقل من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن طبيعة منتج الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

ثالثاً: بالنسبة للسؤال الثالث: (الإفصاح عن عمر الشركة الإنتاجي يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين غير موافق وغير موافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 42.5%، بينما بلغت نسبة محايد 25%، ونسبة موافق وموافق بشدة فقد بلغ 32.5%، وكان المتوسط الحسابي 2.68، ويعتبر أصغر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على عدم موافقة أفراد العينة على السؤال الثالث وبالتالي يلاحظ عدم وجود تأييد لدور الإفصاح عن عمر الشركة الإنتاجي في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها (-2.775) وهي أقل من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن عمر الشركة الإنتاجي في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

رابعاً: بالنسبة للسؤال الرابع: (الإفصاح عن مستوى وعي ومهارة العمالة في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين غير موافق وغير موافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 62.5%، بينما بلغت نسبة محايد 17.5%، ونسبة موافق وموافق بشدة فقد بلغ 20%، وكان المتوسط الحسابي 2.40، ويعتبر أصغر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على عدم موافقة أفراد العينة على السؤال الرابع وبالتالي

يلاحظ عدم وجود تأييد لدور الإفصاح عن مستوى وعي ومهارة العمالة في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها (-6.418) وهي أقل من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن مستوى وعي ومهارة العمالة في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

خامساً: بالنسبة للسؤال الخامس: (الإفصاح عن طبيعة عمل الشركة -زراعي. صناعي. سياحي... يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين غير موافق وغير موافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 60 %، بينما بلغت نسبة محايد 16.7 %، ونسبة موافق وموافق بشدة فقد بلغ 23.4 %، وكان المتوسط الحسابي 2.53، ويعتبر أصغر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على عدم موافقة أفراد العينة على السؤال الخامس وبالتالي يلاحظ عدم وجود تأييد لدور الإفصاح عن طبيعة عمل الشركة - زراعي. صناعي. سياحي... في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها (-4.765) وهي أقل من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن طبيعة عمل الشركة -زراعي. صناعي. سياحي... في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

سادساً: بالنسبة للسؤال السادس: (الإفصاح عن مستوى تطور الأسواق المالية في مجال عمل الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 47.5 %، بينما بلغت نسبة محايد 27.5 %، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغ 25 %، وكان المتوسط الحسابي 3.23، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال السادس وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن مستوى تطور الأسواق المالية في مجال عمل الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 2.551 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور

الإفصاح عن مستوى تطور الأسواق المالية في مجال عمل الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

سابعاً: بالنسبة للسؤال السابع: (الإفصاح عن مستوى المنافسة من قبل الشركات الأخرى يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين غير موافق وغير موافق بشدة 42.5%، وبلغت نسبة موافق وموافق بشدة 45%، بينما بلغت نسبة محايد 12.5%، وكان المتوسط الحسابي 3.03، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 بشكل طفيف جداً مما يدل على حيادية أفراد العينة على السؤال السابع وبالتالي يلاحظ وجود تأييد طفيف لدور الإفصاح عن مستوى المنافسة من قبل الشركات الأخرى في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها (0.252) وهي أقل من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن مستوى المنافسة من قبل الشركات الأخرى في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

ثامناً: بالنسبة للسؤال الثامن: (الإفصاح عن المستوى الأخلاقي والثقافي للعاملين والمستثمرين في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين غير موافق وغير موافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 52.5%، بينما بلغت نسبة محايد 12.5%، ونسبة موافق وموافق بشدة فقد بلغ 35%، وكان المتوسط الحسابي 2.76، ويعتبر أصغر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على عدم موافقة أفراد العينة على السؤال الثامن وبالتالي يلاحظ عدم وجود تأييد لدور الإفصاح عن المستوى الأخلاقي والثقافي للعاملين والمستثمرين في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها (-2.215) وهي أقل من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن المستوى الأخلاقي والثقافي للعاملين والمستثمرين في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

تاسعاً: بالنسبة للسؤال التاسع: (الإفصاح عن القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين غير موافق وغير موافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 52.5%، بينما بلغت نسبة محايد 30%، ونسبة

موافق وموافق بشدة فقد بلغ 17.5 %، وكان المتوسط الحسابي 2.58، ويعتبر أصغر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على عدم موافقة أفراد العينة على السؤال التاسع وبالتالي يلاحظ عدم وجود تأييد لدور الإفصاح عن القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها (-4.902) وهي أقل من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

عاشراً: بالنسبة للسؤال العاشر: (الإفصاح عن المخاطر التي يمكن أن تهدد الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 50 %، بينما بلغت نسبة محايد 20 %، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغ 30 %، وكان المتوسط الحسابي 3.28، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال العاشر وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن المخاطر التي يمكن أن تهدد الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 2.988 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن المخاطر التي يمكن أن تهدد الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

أما بالنسبة لإجمالي المحور الثاني فقد بلغ متوسطه 2.7875 وهو أصغر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على عدم موافقة أفراد العينة على المحور الثاني، وبالتالي يلاحظ وجود عدم تأييد لدور الإفصاح عن البيئة التي تعمل فيها الشركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بينما بلغت قيمة T المحسوبة (-2.898) وهي أقل من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن البيئة التي تعمل فيها الشركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وهذه النتيجة لا تتفق مع نتائج الدراسات السابقة إذ بينت تلك الدراسات أن البيئة التي تعمل فيها الشركة (حجم الشركة وكثافتها الرأسمالية أي حجم الأصول الثابتة التي تملكها، التي تدل على القطاع الصناعي التي تنتمي إليه الشركة وعلى طبيعة عملها) تؤثر على إدارة الأرباح، وقد يعود

سبب الوصول إلى مثل هذه النتيجة إلى عدم إدراك عينة الدراسة لأهمية أثر كل من حجم الشركة، والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه، وطبيعة عملها في إدارة الأرباح، كما قد يعود إلى اختلاف بيئة الأعمال السورية عن بيئة العمل خارج سورية، خاصة بعد الوضع الراهن الذي يعاني منه الاقتصاد السوري الذي كان له أثر كبير على تراجع أداء الشركات المساهمة السورية.

4-5-1-2 اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

فيما يلي نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية: " يسهم الإفصاح الطوعي عن المعلومات غير المالية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين."
يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية:

الجدول رقم (11) تكرارات درجات بنود الاستبيان والنسب المئوية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية:

الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	درجة الموافقة										المتغيرات
		5		4		3		2		1		
		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
0.088	0.967	7.5	9	30.0	36	35.0	42	25.0	30	2.5	3	X24
0.091	0.999	2.5	3	40.0	48	30.0	36	20.0	24	7.5	9	X25
0.083	0.909	5.8	7	41.7	50	27.5	33	25.0	30	-	-	X26
0.101	1.102	20.8	25	44.2	53	12.5	15	20.0	24	2.5	3	X27
0.094	1.034	2.5	3	27.5	33	27.5	33	32.5	39	10.0	12	X28
0.083	0.911	2.5	3	27.5	33	37.5	45	28.3	34	4.2	5	X29
0.090	0.989	10.0	12	22.5	27	32.5	39	35.0	42	-	-	X30
0.090	0.989	5.0	6	27.5	33	25.0	30	40.0	48	2.5	3	X31
0.085	0.929	18.3	22	61.7	74	7.5	9	10.0	12	2.5	3	X32
0.102	1.114	5.0	6	38.3	46	24.2	29	21.7	26	10.8	13	X33

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

بينما يوضح الجدول التالي المتوسطات الحسابية وقيمة T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية:

الجدول رقم (12) المتوسطات الحسابية وقيمة T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية

رمز المتغير	الأستئلة	المتوسط الحسابي	قيمة T المحسوبة
X24	الإفصاح عن تركيبة وطبيعة مجلس الإدارة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	3.15	1.699
X25	الإفصاح عن هيكلية الشركة الإدارية والتنظيمية خاصة المدراء التنفيذيين يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.10	1.096
X26	الإفصاح عن مقدرة الشركة التنافسية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.28	3.414
X27	الإفصاح عن استراتيجيات الشركة المستقبلية للتوسع في أسواق وخطوط إنتاج جديدة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	3.61	6.046
X28	الإفصاح عن مهارات العاملين في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	2.80	-2.119
X29	الإفصاح عن عدد ومستوى الدورات التدريبية التي تقيمها الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	2.96	-0.501
X30	الإفصاح عن مساهمات الشركة في المشاريع الاجتماعية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.08	0.831
X31	الإفصاح عن أهمية ومستقبل الصناعة التي تعمل بها الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	2.93	-0.831
X32	الإفصاح عن مستوى استقلالية الرقابة الداخلية في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.83	9.828
X33	الإفصاح عن معدل دوران العاملين في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	3.05	0.492
	إجمالي المحور الثالث	3.1783	2.857

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

بالنسبة لهذه الأسئلة يعبر كل سؤال من الأسئلة عن متغير مختلف، لذلك يتم دراسة كل سؤال على حده.

أولاً: بالنسبة للسؤال الأول: (الإفصاح عن تركيبة وطبيعة مجلس الإدارة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين غير موافق وغير موافق بشدة 27.5 %، وبلغت نسبة موافق وموافق بشدة 37.5%، بينما بلغت نسبة محايد 35 %، وكان المتوسط الحسابي 3.15، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 بشكل طفيف

جداً مما يدل على حيادية أفراد العينة على السؤال الأول وبالتالي يلاحظ وجود تأييد طفيف لدور الإفصاح عن تركيبة وطبيعة مجلس الإدارة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها (1.699) وهي أقل من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن تركيبة وطبيعة مجلس الإدارة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

ثانياً: بالنسبة للسؤال الثاني: (الإفصاح عن هيكلية الشركة الإدارية والتنظيمية خاصة المدراء التنفيذيين يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين غير موافق وغير موافق بشدة 27.5 %، وبلغت نسبة موافق وموافق بشدة 42.5%، بينما بلغت نسبة محايد 30 %، وكان المتوسط الحسابي 3.10، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 بشكل طفيف جداً مما يدل على حيادية أفراد العينة على السؤال الثاني وبالتالي يلاحظ وجود تأييد طفيف لدور الإفصاح عن هيكلية الشركة الإدارية والتنظيمية خاصة المدراء التنفيذيين في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها (1.096) وهي أقل من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن هيكلية الشركة الإدارية والتنظيمية خاصة المدراء التنفيذيين في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

ثالثاً: بالنسبة للسؤال الثالث: (الإفصاح عن مقدرة الشركة التنافسية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 47.5 %، بينما بلغت نسبة محايد 27.5 %، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 25 %، وكان المتوسط الحسابي 3.28، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الثالث وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن مقدرة الشركة التنافسية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 3.414 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن مقدرة الشركة التنافسية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

رابعاً: بالنسبة للسؤال الرابع: (الإفصاح عن استراتيجيات الشركة المستقبلية للتوسع في أسواق وخطوط إنتاج جديدة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد

العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 65 %، بينما بلغت نسبة محايد 12.5 %، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 22.5 %، وكان المتوسط الحسابي 3.61، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الرابع وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن استراتيجيات الشركة المستقبلية للتوسع في أسواق وخطوط إنتاج جديدة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 6.046 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95 %، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن استراتيجيات الشركة المستقبلية للتوسع في أسواق وخطوط إنتاج جديدة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

خامساً: بالنسبة للسؤال الخامس: (الإفصاح عن مهارات العاملين في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين غير موافق وغير موافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 42.5 %، بينما بلغت نسبة محايد 27.5 %، ونسبة موافق وموافق بشدة فقد بلغ 30 %، وكان المتوسط الحسابي 2.80، ويعتبر أصغر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على عدم موافقة أفراد العينة على السؤال الخامس وبالتالي يلاحظ عدم وجود تأييد لدور الإفصاح عن مهارات العاملين في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها (-2.119) وهي أقل من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95 %، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن مهارات العاملين في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

سادساً: بالنسبة للسؤال السادس: (الإفصاح عن عدد ومستوى الدورات التدريبية التي تقيمها الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين غير موافق وغير موافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 42.5 %، بينما بلغت نسبة محايد 27.5 %، ونسبة موافق وموافق بشدة فقد بلغ 30 %، وكان المتوسط الحسابي 2.96، ويعتبر أصغر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على عدم موافقة أفراد العينة على السؤال السادس وبالتالي يلاحظ عدم وجود تأييد لدور الإفصاح عن عدد ومستوى الدورات التدريبية التي تقيمها الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها (-0.501) وهي أقل من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن عدد ومستوى الدورات التدريبية التي تقيمها الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

سابعاً: بالنسبة للسؤال السابع: (الإفصاح عن مساهمات الشركة في المشاريع الاجتماعية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين غير موافق وغير موافق بشدة 35%، وبلغت نسبة موافق وموافق بشدة 32.5%، بينما بلغت نسبة محايد 32.5%، وكان المتوسط الحسابي 3.08، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 بشكل طفيف جداً مما يدل على حيادية أفراد العينة على السؤال الثاني وبالتالي يلاحظ وجود تأييد طفيف لدور الإفصاح عن مساهمات الشركة في المشاريع الاجتماعية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها (0.831) وهي أقل من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن مساهمات الشركة في المشاريع الاجتماعية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

ثامناً: بالنسبة للسؤال الثامن: (الإفصاح عن أهمية ومستقبل الصناعة التي تعمل بها الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين غير موافق وغير موافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 42.5%، بينما بلغت نسبة محايد 25%، ونسبة موافق وموافق بشدة فقد بلغ 32.5%، وكان المتوسط الحسابي 2.93، ويعتبر أصغر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على عدم موافقة أفراد العينة على السؤال الثامن وبالتالي يلاحظ عدم وجود تأييد لدور الإفصاح عن أهمية ومستقبل الصناعة التي تعمل بها الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها (-0.931) وهي أقل من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن أهمية ومستقبل الصناعة التي تعمل بها الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

تاسعاً: بالنسبة للسؤال التاسع: (الإفصاح عن مستوى استقلالية الرقابة الداخلية في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 80 %، بينما بلغت نسبة محايد 7.5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 12.5%، وكان المتوسط الحسابي 3.83، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال التاسع وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن مستوى استقلالية الرقابة الداخلية في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 9.828 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن مستوى استقلالية الرقابة الداخلية في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

عاشراً: بالنسبة للسؤال العاشر: (الإفصاح عن معدل دوران العاملين في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين غير موافق وغير موافق بشدة 32.5 %، وبلغت نسبة موافق وموافق بشدة 43.3%، بينما بلغت نسبة محايد 24.2 %، ، وكان المتوسط الحسابي 3.05، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 بشكل طفيف جداً مما يدل على حيادية أفراد العينة على السؤال العاشر وبالتالي يلاحظ وجود تأييد طفيف لدور الإفصاح عن معدل دوران العاملين في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها (0.492) وهي أقل من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن معدل دوران العاملين في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

أما بالنسبة لإجمالي المحور فقد بلغ متوسطه 3.1783 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على المحور الثالث، وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لإسهام الإفصاح عن المعلومات غير المالية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح بينما بلغت قيمة T المحسوبة 2.857 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن المعلومات غير المالية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

4-5-1-3 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

فيما يلي نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: " يسهم الإفصاح الطوعي عن المعلومات التنبؤية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين."
يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة:

الجدول رقم (13) تكرارات درجات بنود الاستبيان والنسب المئوية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة:

الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	درجة الموافقة										المتغيرات
		5		4		3		2		1		
		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
0.105	1.149	13.3	16	61.7	74	5.0	6	10.0	12	10.0	12	X34
0.083	0.907	20.0	24	57.5	69	10.0	12	11.7	14	0.8	1	X35
0.102	1.115	40.8	49	39.2	47	7.5	9	7.5	9	5.0	6	X36
0.097	1.061	36.7	44	43.3	52	10.0	12	5.0	6	5.0	6	X37
0.102	1.113	35.0	42	30.0	36	19.2	23	14.1	17	1.7	2	X38
0.092	1.002	17.5	21	55.0	66	7.5	9	19.2	23	0.8	1	X39
0.092	1.004	8.3	10	56.7	68	17.5	21	11.7	14	5.8	7	X40
0.086	0.938	3.3	4	38.3	46	30.8	37	24.2	29	3.4	4	X41
0.089	0.970	16.7	20	65.8	79	5.0	6	7.5	9	5.0	6	X42
0.086	0.940	9.2	11	45.8	55	22.5	27	22.5	27	-	-	X43
0.097	1.067	11.7	14	41.7	50	21.6	26	20.8	25	4.2	5	X44
0.090	0.991	29.2	35	44.2	53	16.6	20	7.5	9	2.5	3	X45

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

بينما يوضح الجدول التالي المتوسطات الحسابية وقيمة T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة:

الجدول رقم (14) المتوسطات الحسابية وقيمة T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة

رمز المتغير	الأسئلة	المتوسط الحسابي	قيمة T المحسوبة
X34	الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.58	5.560
X35	الإفصاح عن سيولة الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.84	10.160

10.155	4.03	الإفصاح عن ملاءة الشركة المالية ومقدرتها على سداد التزاماتها المالية عند استحقاقها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	X36
10.496	4.02	الإفصاح عن مديونية الشركة قصيرة الأجل وطويلة الأجل يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	X37
8.122	3.83	الإفصاح عن مرونة الشركة المالية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	X38
7.558	3.69	الإفصاح عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	X39
5.454	3.50	الإفصاح عن مصادر أموال الشركة واستخداماتها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	X40
1.655	3.14	الإفصاح عن مقدرة الشركة على خلق مزايا تنافسية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	X41
9.223	3.82	الإفصاح عن الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	X42
4.855	3.42	الإفصاح عن أسباب ابتعاد الشركة عن تطبيق بعض المعايير الدولية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	X43
3.677	3.36	الإفصاح عن الأسس التي تتبعها الإدارة في منح الحوافز يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	X44
9.951	3.90	الإفصاح عن أهم العوامل التي تخلق الأرباح في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	X45
11.272	3.6771	إجمالي المحور الرابع	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

بالنسبة لهذه الأسئلة يعبر كل سؤال من الأسئلة عن متغير مختلف، لذلك يتم دراسة كل سؤال على حده.

أولاً: بالنسبة للسؤال الأول: (الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 75 %، بينما بلغت نسبة محايد 5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 20%، وكان المتوسط الحسابي 3.58، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الأول وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 5.560 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور

الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

ثانياً: بالنسبة للسؤال الثاني: (الإفصاح عن سيولة الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 77.5%، بينما بلغت نسبة محايد 10%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 12.5%، وكان المتوسط الحسابي 3.84، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الثاني وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن سيولة الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 10.160 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن سيولة الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

ثالثاً: بالنسبة للسؤال الثالث: (الإفصاح عن ملاءة الشركة المالية ومقدرتها على سداد التزاماتها المالية عند استحقاقها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 80%، بينما بلغت نسبة محايد 7.5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 12.5%، وكان المتوسط الحسابي 4.03، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الثالث وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن ملاءة الشركة المالية ومقدرتها على سداد التزاماتها المالية عند استحقاقها في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 10.155 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن ملاءة الشركة المالية ومقدرتها على سداد التزاماتها المالية عند استحقاقها في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

رابعاً: بالنسبة للسؤال الرابع: (الإفصاح عن مديونية الشركة قصيرة الأجل وطويلة الأجل يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 80%، بينما بلغت نسبة محايد 10%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 10%، وكان المتوسط الحسابي 4.02، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الرابع وبالتالي يلاحظ وجود

تأييد لدور الإفصاح عن مديونية الشركة قصيرة الأجل وطويلة الأجل في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 10.496 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن مديونية الشركة قصيرة الأجل وطويلة الأجل في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

خامساً: بالنسبة للسؤال الخامس: (الإفصاح عن مرونة الشركة المالية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 65 %، بينما بلغت نسبة محايد 19.2%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 15.8%، وكان المتوسط الحسابي 3.83، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الخامس وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن مرونة الشركة المالية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 8.122 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن مرونة الشركة المالية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

سادساً: بالنسبة للسؤال السادس: (الإفصاح عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 72.5 %، بينما بلغت نسبة محايد 7.5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 20%، وكان المتوسط الحسابي 3.69، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال السادس وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 7.558 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

سابعاً: بالنسبة للسؤال السابع: (الإفصاح عن مصادر أموال الشركة واستخداماتها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق

وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 65 %، بينما بلغت نسبة محايد 17.5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 17.5%، وكان المتوسط الحسابي 3.50، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال السابع وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن مصادر أموال الشركة واستخداماتها في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 5.454 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن مصادر أموال الشركة واستخداماتها في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

ثامناً: بالنسبة للسؤال الثامن: (الإفصاح عن مقدرة الشركة على خلق مزايا تنافسية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين غير موافق وغير موافق بشدة 27.6 %، وبلغت نسبة موافق وموافق بشدة 41.6%، بينما بلغت نسبة محايد 30.8 %، وكان المتوسط الحسابي 3.14، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 بشكل طفيف جداً مما يدل على حيادية أفراد العينة على السؤال الثامن وبالتالي يلاحظ وجود تأييد طفيف لدور الإفصاح عن مقدرة الشركة على خلق مزايا تنافسية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها (1.655) وهي أقل من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن مقدرة الشركة على خلق مزايا تنافسية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

تاسعاً: بالنسبة للسؤال التاسع: (الإفصاح عن الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 82.5 %، بينما بلغت نسبة محايد 5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 12.5%، وكان المتوسط الحسابي 3.82، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال التاسع وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 9.223 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

عاشراً: بالنسبة للسؤال العاشر: (الإفصاح عن أسباب ابتعاد الشركة عن تطبيق بعض المعايير الدولية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 55%، بينما بلغت نسبة محايد 22.5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 22.5%، وكان المتوسط الحسابي 3.42، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال العاشر وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن أسباب ابتعاد الشركة عن تطبيق بعض المعايير الدولية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 4.855 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن أسباب ابتعاد الشركة عن تطبيق بعض المعايير الدولية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

الحادي عشر: بالنسبة للسؤال الحادي عشر: (الإفصاح عن الأسس التي تتبعها الإدارة في منح الحوافز يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 53.4%، بينما بلغت نسبة محايد 21.6%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 25%، وكان المتوسط الحسابي 3.36، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الحادي عشر وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن الأسس التي تتبعها الإدارة في منح الحوافز في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 3.677 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن الأسس التي تتبعها الإدارة في منح الحوافز في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

الثاني عشر: بالنسبة للسؤال الثاني عشر: (الإفصاح عن أهم العوامل التي تخلق الأرباح في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على

الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 73.4 %، بينما بلغت نسبة محايد 16.6 %، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 10 %، وكان المتوسط الحسابي 3.90، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الثاني عشر وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن أهم العوامل التي تخلق الأرباح في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 9.951 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95 %، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن أهم العوامل التي تخلق الأرباح في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

أما بالنسبة لإجمالي المحور فقد بلغ متوسطه 3.6771 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على المحور الرابع، وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن المعلومات التنبؤية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح بينما بلغت قيمة T المحسوبة 11.272 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95 %، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن المعلومات التنبؤية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

4-5-1-4 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

فيما يلي نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: " يسهم الإفصاح الطوعي عن فعالية نظم الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين والأكاديميين." يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة:

الجدول رقم (15) تكرارات درجات بنود الاستبيان والنسب المئوية والانحرافات المعيارية

والخطأ المعياري المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة:

الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	درجة الموافقة										التكرار
		5		4		3		2		1		
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
0.097	1.065	20.8	25	54.2	65	7.5	9	13.3	16	4.2	5	X46
0.092	1.012	24.2	29	53.3	64	7.5	9	12.5	15	2.5	3	X47
0.083	0.906	8.3	10	66.7	80	7.5	9	15.8	19	1.7	2	X48
0.080	0.877	16.7	20	55.8	67	15.0	18	12.5	15	-	-	X49

0.087	0.953	23.3	28	41.7	50	22.5	27	12.5	15	-	-	X50
0.054	0.592	20.0	24	65.0	78	15.0	18	-	-	-	-	X51
0.081	0.889	37.5	45	50.0	60	5.0	6	5.8	7	1.7	2	X52
0.093	1.016	32.5	39	47.5	57	7.5	9	10.0	12	2.5	3	X53
0.081	0.886	28.3	34	44.2	53	20.0	24	7.5	9	-	-	X54
0.066	0.725	29.2	35	60.8	73	5.0	6	5.0	6	-	-	X55

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

بينما يوضح الجدول التالي المتوسطات الحسابية وقيمة T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة:

الجدول رقم (16) المتوسطات الحسابية وقيمة T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة

رمز المتغير	الأستلة	المتوسط الحسابي	قيمة T المحسوبة
X46	استقلال أعضاء مجلس الإدارة (غالبية الأعضاء غير تنفيذيين) يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.74	7.628
X47	قيام مجلس الإدارة بوضع ومراجعة خطط وأهداف الشركة المالية سنوياً ومراقبة الأداء يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.84	9.106
X48	قيام مجلس الإدارة بمراجعة السياسات الداخلية للشركة بصورة دورية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.64	7.762
X49	قيام مجلس الإدارة بالإشراف على إنشاء وتقييم هيكل الرقابة الداخلية المتعلق بإعداد القوائم المالية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.77	9.579
X50	قيام مجلس الإدارة بالتعاون مع لجنة التدقيق بالإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.76	8.720
X51	قيام لجنة التدقيق بفحص السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة والتغيرات التي طرأت عليها وأسبابها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	4.05	19.431
X52	قيام لجنة التدقيق بفحص ومراجعة القوائم المالية للتأكد من صحتها وسلامة إعدادها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	4.16	14.278
X53	قيام لجنة التدقيق بتفعيل وتعزيز الاتصال بين كل من مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.98	10.509
X54	قيام المدقق الداخلي بتدقيق وتقييم العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات الأخرى يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.93	11.536
X55	قيام المدقق الداخلي بتدقيق مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر المتعلقة بالتقارير يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	4.14	17.244
	إجمالي المحور الخامس	3.9008	15.389

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

بالنسبة لهذه الأسئلة يعبر كل سؤال من الأسئلة عن متغير مختلف، لذلك يتم دراسة كل سؤال على حده.

أولاً: بالنسبة للسؤال الأول: (استقلال أعضاء مجلس الإدارة (غالبية الأعضاء غير تنفيذيين) يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 75 %، بينما بلغت نسبة محايد 7.5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 17.5%، وكان المتوسط الحسابي 3.74، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الأول وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور استقلال أعضاء مجلس الإدارة (غالبية الأعضاء غير تنفيذيين) في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 7.628 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور استقلال أعضاء مجلس الإدارة (غالبية الأعضاء غير تنفيذيين) في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

ثانياً: بالنسبة للسؤال الثاني: (قيام مجلس الإدارة بوضع ومراجعة خطط وأهداف الشركة المالية سنوياً ومراقبة الأداء يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 77.5 %، بينما بلغت نسبة محايد 7.5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 15%، وكان المتوسط الحسابي 3.84، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الثاني وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور قيام مجلس الإدارة بوضع ومراجعة خطط وأهداف الشركة المالية سنوياً ومراقبة الأداء في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 9.106 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور قيام مجلس الإدارة بوضع ومراجعة خطط وأهداف الشركة المالية سنوياً ومراقبة الأداء في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

ثالثاً: بالنسبة للسؤال الثالث: (قيام مجلس الإدارة بمراجعة السياسات الداخلية للشركة بصورة دورية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 75 %، بينما بلغت نسبة محايد 7.5%،

ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 17.5%، وكان المتوسط الحسابي 3.64، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الثالث وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور قيام مجلس الإدارة بمراجعة السياسات الداخلية للشركة بصورة دورية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 7.762 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور قيام مجلس الإدارة بمراجعة السياسات الداخلية للشركة بصورة دورية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

رابعاً: بالنسبة للسؤال الرابع: (قيام مجلس الإدارة بالإشراف على إنشاء وتقييم هيكل الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد القوائم المالية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 72.5%، بينما بلغت نسبة محايد 15%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 12.5%، وكان المتوسط الحسابي 3.77، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الرابع وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور قيام مجلس الإدارة بالإشراف على إنشاء وتقييم هيكل الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد القوائم المالية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 9.579 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور قيام مجلس الإدارة بالإشراف على إنشاء وتقييم هيكل الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد القوائم المالية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

خامساً: بالنسبة للسؤال الخامس: (قيام مجلس الإدارة بالتعاون مع لجنة التدقيق بالإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 65%، بينما بلغت نسبة محايد 22.5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 12.5%، وكان المتوسط الحسابي 3.76، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الخامس وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور قيام مجلس الإدارة بالتعاون مع لجنة التدقيق بالإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 8.720 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور قيام مجلس الإدارة بالتعاون مع لجنة التدقيق بالإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

سادساً: بالنسبة للسؤال السادس: (قيام لجنة التدقيق بفحص السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة والتغيرات التي طرأت عليها وأسبابها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 85%، بينما بلغت نسبة محايد 15%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 0%، وكان المتوسط الحسابي 4.05، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال السادس وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور قيام لجنة التدقيق بفحص السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة والتغيرات التي طرأت عليها وأسبابها في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 19.431 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور قيام لجنة التدقيق بفحص السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة والتغيرات التي طرأت عليها وأسبابها في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

سابعاً: بالنسبة للسؤال السابع: (قيام لجنة التدقيق بفحص ومراجعة القوائم المالية للتأكد من صحتها وسلامة إعدادها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 87.5%، بينما بلغت نسبة محايد 5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 7.5%، وكان المتوسط الحسابي 4.16، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال السابع وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور قيام لجنة التدقيق بفحص ومراجعة القوائم المالية للتأكد من صحتها وسلامة إعدادها في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 14.278 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور قيام لجنة التدقيق بفحص ومراجعة القوائم المالية للتأكد من صحتها وسلامة إعدادها في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

ثامناً: بالنسبة للسؤال الثامن: (قيام لجنة التدقيق بتفعيل وتعزيز الاتصال بين كل من مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 80%، بينما بلغت نسبة محايد 7.5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 12.5%، وكان المتوسط الحسابي 4.16، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال الثامن وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور قيام لجنة التدقيق بتفعيل وتعزيز الاتصال بين كل من مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 10.509 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور قيام لجنة التدقيق بتفعيل وتعزيز الاتصال بين كل من مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

تاسعاً: بالنسبة للسؤال التاسع: (قيام المدقق الداخلي بتدقيق وتقييم العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات الأخرى يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 72.5%، بينما بلغت نسبة محايد 20%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 7.5%، وكان المتوسط الحسابي 3.93، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال التاسع وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور قيام المدقق الداخلي بتدقيق وتقييم العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات الأخرى في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 11.536 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور قيام المدقق الداخلي بتدقيق وتقييم العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات الأخرى في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

عاشراً: بالنسبة للسؤال العاشر: (قيام المدقق الداخلي بتدقيق مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر المتعلقة بالتقارير يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح) كانت النسبة المئوية لإجابات أفراد العينة على الفئتين موافق وموافق بشدة هي الأكبر حيث بلغت 90%، بينما بلغت نسبة محايد 5%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 5%، وكان المتوسط الحسابي

4.14، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على السؤال العاشر وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور قيام المدقق الداخلي بتدقيق مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر المتعلقة بالتقارير في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالنظر إلى قيمة T المحسوبة نجد أن قيمتها 17.244 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور قيام المدقق الداخلي بتدقيق مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر المتعلقة بالتقارير في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

أما بالنسبة لإجمالي المحور فقد بلغ متوسطه 3.9008 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على المحور الخامس، وبالتالي يلاحظ وجود تأييد لدور الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح بينما بلغت قيمة T المحسوبة 15.389 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على دور الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

4-5-2 اختبار الفرضية الثانية:

تم استخدام اختبار (Independent Samples Test) لاختبار مدى وجود اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين بالنسبة للفرضية الثانية والفرضيات الفرعية التابعة لها. فيما يلي نتائج اختبار الفرضية الثانية: " لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح المحاسبي الطوعي في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح."

الجدول رقم (17)متوسطات درجات بنود الاستبيان المتعلقة بالفرضية الثانية

رقم السؤال	السؤال	المتوسط الحسابي للمهنيين	المتوسط الحسابي للأكاديميين	Sig. (2-tailed)	معنوية الفروق بدرجة ثقة 95%
4	الإفصاح عن إعادة هيكلة القوائم المالية التي تقوم بها الإدارة من أجل تنظيف الميزانية من خسائر وأحداث سابقة غير مرغوب فيها من أجل تغطية مشكلات الأداء يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.82	3.70	0.439	غير معنوية
5	الإفصاح عن تغيير الإدارة في المبادئ المحاسبية المطبقة والتقديرية للوصول إلى أهداف محددة مسبقاً يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	3.82	3.65	0.355	غير معنوية
6	إلزام الإدارة من قبل المنظمات المحاسبية بالإفصاح عن	4.19	4.07	0.313	غير معنوية

				التغيرات كإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في المبادئ المحاسبية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	
7	غير معنوية	0.073	3.78	4.05	الإفصاح بملاحظات عن أثر تبني مبدأ محاسبي جديد على الدخل قبل الدخل من العمليات الاستثنائية وعن صافي الدخل لفترة التغيير يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .
8	معنوية	0.024	2.98	3.49	الإفصاح عن سعر الاستحواذ على شركة جديدة وعدم تضمين جزء منه على أنه بحث وتطوير يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
9	معنوية	0.005	3.52	4.01	الإفصاح عن افتراضات الإدارة المتعلقة بتقدير الالتزامات الناشئة عن عناصر كخسائر القروض، وتكاليف الضمان يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
10	غير معنوية	0.311	3.41	3.62	الإفصاح عن كيفية تصحيح أخطاء الأعوام السابقة في دفاتر الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .
11	غير معنوية	0.371	3.57	3.80	عدم الاعتراف بالإيراد قبل تحققه يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
12	معنوية	0.003	3.70	4.15	عدم استخدام السياسات المحاسبية بشكل يزيد من الأرباح ويقلل من النفقات يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
13	غير معنوية	0.259	3.98	4.15	عدم استخدام مرونة المعايير الدولية لزيادة الأرباح وتقليل النفقات يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

من الجدول السابق نلاحظ:

1- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال الثامن الذي ينص على ما يلي: " الإفصاح عن سعر الاستحواذ على شركة جديدة وعدم تضمين جزء منه على أنه بحث وتطوير يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $0.024 = \text{Sig.}$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن سعر الاستحواذ في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 3.49، 2.98 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للمهنيين أعلى من قيمته للأكاديميين وبالتالي فإن المهنيين يميلون أكثر من الأكاديميين للموافقة على دور الإفصاح عن سعر الاستحواذ في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

2- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال التاسع الذي ينص على ما يلي: " الإفصاح عن افتراضات الإدارة المتعلقة بتقدير الالتزامات الناشئة عن عناصر كخسائر القروض، وتكاليف الضمان يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $0.005 = \text{Sig.}$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء

المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن افتراضات الإدارة المتعلقة بتقدير الالتزامات في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 4.01، 3.52 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للمهنيين أعلى من قيمته للأكاديميين وبالتالي فإن المهنيين يميلون أكثر من الأكاديميين للموافقة على دور الإفصاح عن افتراضات الإدارة المتعلقة بتقدير الالتزامات في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

3- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال الثاني عشر الذي ينص على ما يلي: " عدم استخدام السياسات المحاسبية بشكل يزيد من الأرباح ويقلل من النفقات يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة Sig. = 0.003 وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور عدم استخدام السياسات المحاسبية بشكل يزيد من الأرباح ويقلل من النفقات في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 4.15، 3.70 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للمهنيين أعلى من قيمته للأكاديميين وبالتالي فإن المهنيين يميلون أكثر من الأكاديميين للموافقة على دور عدم استخدام السياسات المحاسبية بشكل يزيد من الأرباح ويقلل من النفقات في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

4- أما بالنسبة لباقي الأسئلة فقد كانت الفروق غير معنوية حيث زادت قيمة Sig. عن مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على عدم وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بتلك الأسئلة وعلى وجود تأييد وبدرجة كبيرة من وجهة نظر عيني الدراسة على تلك الأسئلة.

بعد أن يتم حساب المتوسط الإجمالي للمحور الأول نقوم باختباره للوصول إلى نتائج اختبار الفرضية الثانية كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم (18) نتائج اختبار الفرضية الثانية

معنوية الفروق بدرجة ثقة 95%	Sig. (2-tailed)	المتوسط الحسابي للأكاديميين	المتوسط الحسابي للمهنيين	الفرضية الثانية
معنوية	0.018	3.63	3.91	لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح المحاسبي (الطوعي) في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

من الجدول السابق يتضح أن المتوسط الحسابي للمهنيين والأكاديميين قد بلغ 3.91، 3.63 على التوالي وكلاهما أكبر من متوسط المقياس المستخدم $\text{test value} = 3$ أي أن أغلب إجابات الاستبيان المتعلقة بالفرضية الثانية هي إجابات إيجابية (موافق، موافق بشدة)، كما أن قيمة احتمال t المحسوبة (2-tailed) $\text{Sig.} = 0.018$ أقل من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وبالتالي توجد فروق معنوية بين إجابات العينتين، وعليه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه: " يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح المحاسبي (الطوعي) في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح."

وتتضمن هذه الفرضية أربع فرضيات فرعية:

4-5-2-1 اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

فيما يلي نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى: " لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن البيئة التي تعمل فيها الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح."

الجدول رقم (19) متوسطات درجات بنود الاستبيان المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى

رقم السؤال	السؤال	المتوسط الحسابي للمهنيين	المتوسط الحسابي للأكاديميين	Sig. (2-tailed)	معنوية الفروق بدرجة ثقة %95
14	الإفصاح عن حجم الشركة وموقعها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.01	2.52	0.024	معنوية
15	الإفصاح عن طبيعة منتج الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	2.76	2.26	0.011	معنوية
16	الإفصاح عن عمر الشركة الإنتاجي يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	2.92	2.30	0.008	معنوية
17	الإفصاح عن مستوى وعي ومهارة العمالة في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	2.47	2.28	0.324	غير معنوية
18	الإفصاح عن طبيعة عمل الشركة -زراعي. صناعي. سياحي... يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح	2.47	2.61	0.529	غير معنوية
19	الإفصاح عن مستوى تطور الأسواق المالية في مجال عمل الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.36	3.02	0.068	غير معنوية
20	الإفصاح عن مستوى المنافسة من قبل الشركات الأخرى يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.16	2.80	0.080	غير معنوية
21	الإفصاح عن المستوى الأخلاقي والتقافي للعاملين والمستثمرين في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	2.76	2.76	0.985	غير معنوية
22	الإفصاح عن القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	2.61	2.52	0.630	غير معنوية

غير معنوية	0.070	3.07	3.42	الإفصاح عن المخاطر التي يمكن أن تهدد الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	23
------------	-------	------	------	---	----

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

من الجدول السابق نلاحظ:

1- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال الرابع عشر الذي ينص على ما يلي: " الإفصاح عن حجم الشركة وموقعها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $\text{Sig.} = 0.024$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن حجم الشركة وموقعها في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 3.01 ، 2.52 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للمهنيين أعلى من قيمته للأكاديميين وبالتالي فإن المهنيين يميلون أكثر من الأكاديميين للموافقة على دور الإفصاح عن حجم الشركة وموقعها في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

2- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال الخامس عشر الذي ينص على ما يلي: " الإفصاح عن طبيعة منتج الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $\text{Sig.} = 0.011$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن طبيعة منتج الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 2.76 ، 2.26 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للمهنيين أعلى من قيمته للأكاديميين وبالتالي فإن المهنيين يميلون أكثر من الأكاديميين للموافقة على دور الإفصاح عن طبيعة منتج الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

3- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال السادس عشر الذي ينص على ما يلي: " الإفصاح عن عمر الشركة الإنتاجي يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $\text{Sig.} = 0.008$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن عمر الشركة الإنتاجي في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 2.92 ، 2.30 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للمهنيين أعلى من قيمته للأكاديميين وبالتالي فإن المهنيين يميلون أكثر من

الأكاديميين للموافقة على دور الإفصاح عن عمر الشركة الإنتاجي في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

4- أما بالنسبة لباقي الأسئلة فقد كانت الفروق غير معنوية حيث زادت قيمة Sig. عن مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على عدم وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بتلك الأسئلة وعلى وجود تأييد وبدرجة كبيرة من وجهة نظر عيني الدراسة على تلك الأسئلة.

بعد أن يتم حساب المتوسط الإجمالي للمحور الثاني نقوم باختباره للوصول إلى نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم (20) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

معنوية الفروق بدرجة ثقة 95%	Sig. (2- tailed)	المتوسط الحسابي للأكاديميين	المتوسط الحسابي للمهنيين	الفرضية الفرعية الأولى
غير معنوية	0.64	2.61	2.89	لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين العمل فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن البيئة التي تعمل فيها الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

من الجدول السابق يتضح أن المتوسط الحسابي للمهنيين والأكاديميين قد بلغ 2.89، 2.61 على التوالي وكلاهما أصغر من متوسط المقياس المستخدم $t = 3$ أي أن أغلب إجابات الاستبيان المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى هي إجابات سلبية (غير موافق، غير موافق بشدة)، كما أن قيمة احتمال t المحسوبة (2-tailed) Sig. = 0.64 أكبر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وبالتالي لا توجد فروق معنوية بين إجابات العينتين، وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل فرضية العدم والتي تنص على أنه: " لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين العمل فيما يتعلق بدور الإفصاح عن البيئة التي تعمل فيها الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح."

4-5-2 اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

فيما يلي نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية: " لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن المعلومات غير المالية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح."

الجدول رقم (21)متوسطات درجات بنود الاستبيان المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية

رقم السؤال	السؤال	المتوسط الحسابي للمهنيين	المتوسط الحسابي للأكاديميين	Sig. (2-tailed)	معنوية الفروق بدرجة ثقة %95
24	الإفصاح عن تركيبة وطبيعة مجلس الإدارة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	3.07	3.28	0.238	غير معنوية
25	الإفصاح عن هيكلية الشركة الإدارية والتنظيمية خاصة المدراء التنفيذيين يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.05	3.17	0.525	غير معنوية
26	الإفصاح عن مقدرة الشركة التنافسية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.43	3.04	0.022	معنوية
27	الإفصاح عن استراتيجيات الشركة المستقبلية للتوسع في أسواق وخطوط إنتاج جديدة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	3.80	3.30	0.022	معنوية
28	الإفصاح عن مهارات العاملين في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	2.84	2.78	0.613	غير معنوية
29	الإفصاح عن عدد ومستوى الدورات التدريبية التي تقيمها الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.04	3.83	0.211	غير معنوية
30	الإفصاح عن مساهمات الشركة في المشاريع الاجتماعية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.05	3.11	0.783	غير معنوية
31	الإفصاح عن أهمية ومستقبل الصناعة التي تعمل بها الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.07	2.70	0.054	غير معنوية
32	الإفصاح عن مستوى استقلالية الرقابة الداخلية في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.66	4.11	0.004	معنوية
33	الإفصاح عن معدل دوران العاملين في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	3.31	2.63	0.001	معنوية

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

من الجدول السابق نلاحظ:

1- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال السادس والعشرون الذي ينص على ما يلي: " الإفصاح عن مقدرة الشركة التنافسية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة Sig. = 0.022 وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن مقدرة الشركة التنافسية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 3.43، 3.04 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للمهنيين أعلى من قيمته للأكاديميين وبالتالي فإن المهنيين

يميلون أكثر من الأكاديميين للموافقة على دور الإفصاح عن مقدرة الشركة التنافسية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

2- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال السابع والعشرون الذي ينص على ما يلي: " الإفصاح عن استراتيجيات الشركة المستقبلية للتوسع في أسواق وخطوط إنتاج جديدة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $\text{Sig.} = 0.022$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن استراتيجيات الشركة المستقبلية للتوسع في أسواق وخطوط إنتاج جديدة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 3.80 ، 3.30 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للمهنيين أعلى من قيمته للأكاديميين وبالتالي فإن المهنيين يميلون أكثر من الأكاديميين للموافقة على دور الإفصاح عن استراتيجيات الشركة المستقبلية للتوسع في أسواق وخطوط إنتاج جديدة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

3- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال الثاني والثلاثون الذي ينص على ما يلي: " الإفصاح عن مستوى استقلالية الرقابة الداخلية في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $\text{Sig.} = 0.004$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن مستوى استقلالية الرقابة الداخلية في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 3.66 ، 4.11 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للأكاديميين أعلى من قيمته للمهنيين وبالتالي فإن الأكاديميين يميلون أكثر من المهنيين للموافقة على دور الإفصاح عن مستوى استقلالية الرقابة الداخلية في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

4- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال الثالث والثلاثون الذي ينص على ما يلي: " الإفصاح عن معدل دوران العاملين في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $\text{Sig.} = 0.001$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن معدل دوران العاملين في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 3.31 ، 2.63 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للمهنيين أعلى من قيمته للأكاديميين وبالتالي فإن المهنيين يميلون أكثر من الأكاديميين للموافقة على دور الإفصاح عن معدل دوران العاملين في الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

5- أما بالنسبة لباقي الأسئلة فقد كانت الفروق غير معنوية حيث زادت قيمة Sig. عن مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على عدم وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بتلك الأسئلة وعلى وجود تأييد وبدرجة كبيرة من وجهة نظر عيني الدراسة على تلك الأسئلة.

بعد أن يتم حساب المتوسط الإجمالي للمحور الثالث نقوم باختباره للوصول إلى نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم (22) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

معنوية الفروق بدرجة ثقة %95	Sig. (2- tailed)	المتوسط الحسابي للأكاديميين	المتوسط الحسابي للمهنيين	الفرضية الفرعية الثانية
غير معنوية	0.273	3.09	3.23	لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين العمل فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن المعلومات غير المالية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

من الجدول السابق يتضح أن المتوسط الحسابي للمهنيين والأكاديميين قد بلغ 3.23، 3.09 على التوالي وكلاهما أكبر من متوسط المقياس المستخدم $\text{test value} = 3$ أي أن أغلب إجابات الاستبيان المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية هي إجابات إيجابية (موافق، موافق بشدة)، كما أن قيمة احتمال t المحسوبة (Sig. (2-tailed) = 0.273 أكبر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وبالتالي لا توجد فروق معنوية بين إجابات العينتين، وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل فرضية العدم والتي تنص على أنه: " لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين العمل فيما يتعلق بدور الإفصاح عن المعلومات غير المالية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح."

4-5-2-3 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

فيما يلي نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: " لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن المعلومات التنبؤية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح."

الجدول رقم (23)متوسطات درجات بنود الاستبيان المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة

رقم السؤال	السؤال	المتوسط الحسابي للمهنيين	المتوسط الحسابي للأكاديميين	Sig. (2-tailed)	معنوية الفروق بدرجة ثقة %95
34	الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.66	3.46	0.343	غير معنوية
35	الإفصاح عن سيولة الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	4.04	3.52	0.003	معنوية
36	الإفصاح عن ملاءة الشركة المالية ومقدرتها على سداد التزاماتها المالية عند استحقاقها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	4.20	3.76	0.034	معنوية
37	الإفصاح عن مديونية الشركة قصيرة الأجل وطويلة الأجل يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	4.35	3.48	0.000	معنوية
38	الإفصاح عن مرونة الشركة المالية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	4.14	3.33	0.000	معنوية
39	الإفصاح عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.86	3.41	0.021	معنوية
40	الإفصاح عن مصادر أموال الشركة واستخداماتها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.73	3.13	0.002	معنوية
41	الإفصاح عن مقدرة الشركة على خلق مزايا تنافسية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.34	2.83	0.003	معنوية
42	الإفصاح عن الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.68	4.04	0.024	معنوية
43	الإفصاح عن أسباب ابتعاد الشركة عن تطبيق بعض المعايير الدولية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.41	3.43	0.869	غير معنوية
44	الإفصاح عن الأسس التي تتبعها الإدارة في منح الحوافز يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.39	3.30	0.664	غير معنوية
45	الإفصاح عن أهم العوامل التي تخلق الأرباح في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.84	4.00	0.386	غير معنوية

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

من الجدول السابق نلاحظ:

- 1- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال الخامس والثلاثون الذي ينص على ما يلي: " الإفصاح عن سيولة الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة Sig. = 0.003 وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن سيولة الشركة في الحد

من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 4.04، 3.52 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للمهنيين أعلى من قيمته للأكاديميين وبالتالي فإن المهنيين يميلون أكثر من الأكاديميين للموافقة على دور الإفصاح عن سيولة الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

2- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال السادس والثلاثون الذي ينص على ما يلي: " الإفصاح عن ملاءة الشركة المالية ومقدرتها على سداد التزاماتها المالية عند استحقاقها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $\text{Sig.} = 0.043$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن ملاءة الشركة المالية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 4.20، 3.76 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للمهنيين أعلى من قيمته للأكاديميين وبالتالي فإن المهنيين يميلون أكثر من الأكاديميين للموافقة على دور الإفصاح عن ملاءة الشركة المالية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

3- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال السابع والثلاثون الذي ينص على ما يلي: " الإفصاح عن مديونية الشركة قصيرة الأجل وطويلة الأجل يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $\text{Sig.} = 0.000$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن مديونية الشركة قصيرة الأجل وطويلة الأجل في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 4.35، 3.48 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للمهنيين أعلى من قيمته للأكاديميين وبالتالي فإن المهنيين يميلون أكثر من الأكاديميين للموافقة على دور الإفصاح عن مديونية الشركة قصيرة الأجل وطويلة الأجل في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

4- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال الثامن والثلاثون الذي ينص على ما يلي: " الإفصاح عن مرونة الشركة المالية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $\text{Sig.} = 0.000$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن مرونة الشركة المالية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 4.14، 3.33 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للمهنيين أعلى من قيمته للأكاديميين وبالتالي فإن المهنيين يميلون أكثر من

الأكاديميين للموافقة على دور الإفصاح عن مرونة الشركة المالية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

5- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال التاسع والثلاثون الذي ينص على ما يلي: " الإفصاح عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $Sig. = 0.021$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 3.86 ، 3.41 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للمهنيين أعلى من قيمته للأكاديميين وبالتالي فإن المهنيين يميلون أكثر من الأكاديميين للموافقة على دور الإفصاح عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

6- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال الأربعون الذي ينص على ما يلي: " الإفصاح عن مصادر أموال الشركة واستخداماتها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $Sig. = 0.002$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن مصادر أموال الشركة واستخداماتها في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 3.73 ، 3.13 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للمهنيين أعلى من قيمته للأكاديميين وبالتالي فإن المهنيين يميلون أكثر من الأكاديميين للموافقة على دور الإفصاح عن مصادر أموال الشركة واستخداماتها في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

7- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال الحادي والأربعون الذي ينص على ما يلي: " الإفصاح عن مقدرة الشركة على خلق مزايا تنافسية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $Sig. = 0.003$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن مقدرة الشركة على خلق مزايا تنافسية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 3.34 ، 2.83 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للمهنيين أعلى من قيمته للأكاديميين وبالتالي فإن المهنيين يميلون أكثر من الأكاديميين للموافقة على دور الإفصاح عن مقدرة الشركة على خلق مزايا تنافسية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

8- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال الثاني والأربعون الذي ينص على ما يلي: " الإفصاح عن الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $Sig. = 0.024$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ للمهنيين وبالتالي فإن الأكاديميين يميلون أكثر من المهنيين للموافقة على دور الإفصاح عن الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

9- أما بالنسبة لباقي الأسئلة فقد كانت الفروق غير معنوية حيث زادت قيمة $Sig.$ عن مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على عدم وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بتلك الأسئلة وعلى وجود تأييد وبدرجة كبيرة من وجهة نظر عيني الدراسة على تلك الأسئلة.

بعد أن يتم حساب المتوسط الإجمالي للمحور الرابع نقوم باختباره للوصول إلى نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم (24) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

معنوية الفروق بدرجة ثقة 95%	Sig. (2- tailed)	المتوسط الحسابي للأكاديميين	المتوسط الحسابي للمهنيين	الفرضية الفرعية الثالثة
غير معنوية	0.007	2.72	3.67	لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن المعلومات التنبؤية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

من الجدول السابق يتضح أن المتوسط الحسابي للمهنيين قد بلغ 3.67، وهو أكبر من متوسط المقياس المستخدم $test\ value = 3$ أي أن أغلب إجابات المهنيين المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة هي إجابات إيجابية (موافق، موافق بشدة) بينما بلغ المتوسط الحسابي للأكاديميين 2.72 وهو أصغر من متوسط المقياس المستخدم $test\ value = 3$ أي أن أغلب إجابات الأكاديميين المتعلقة بالفرضية الرابعة هي إجابات سلبية (غير موافق، غير موافق بشدة)، كما أن قيمة احتمال t المحسوبة ($Sig. (2-tailed) = 0.007$ أقل من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وبالتالي توجد فروق معنوية بين إجابات العينتين، وعليه نرفض الفرضية العدم ونقبل

الفرضية البديلة والتي تنص على أنه: " يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن المعلومات التنبؤية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح."

4-5-2-4 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

فيما يلي نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: " لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح."

الجدول رقم (25)متوسطات درجات بنود الاستبيان المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة

رقم السؤال	السؤال	المتوسط الحسابي للمهنيين	المتوسط الحسابي للأكاديميين	Sig. (2-tailed)	معنوية الفروق بدرجة ثقة %95
46	استقلال أعضاء مجلس الإدارة (غالبية الأعضاء غير تنفيذيين) يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.59	3.98	0.049	معنوية
47	قيام مجلس الإدارة بوضع ومراجعة خطط وأهداف الشركة المالية سنوياً ومراقبة الأداء يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.69	4.09	0.021	معنوية
48	قيام مجلس الإدارة بمراجعة السياسات الداخلية للشركة بصورة دورية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.57	3.76	0.257	غير معنوية
49	قيام مجلس الإدارة بالإشراف على إنشاء وتقييم هيكل الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد القوائم المالية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.70	3.87	0.313	غير معنوية
50	قيام مجلس الإدارة بالتعاون مع لجنة التدقيق بالإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.69	3.87	0.315	غير معنوية
51	قيام لجنة التدقيق بفحص السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة والتغيرات التي طرأت عليها وأسبابها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.93	4.24	0.005	معنوية
52	قيام لجنة التدقيق بفحص ومراجعة القوائم المالية للتأكد من صحتها وسلامة إعدادها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	4.05	4.33	0.103	غير معنوية
53	قيام لجنة التدقيق بتفعيل وتعزيز الاتصال بين كل من مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.91	4.09	0.344	غير معنوية
54	قيام المدقق الداخلي بتدقيق وتقييم العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات الأخرى يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.96	3.89	0.684	غير معنوية
55	قيام المدقق الداخلي بتدقيق مدى فعالية نظم الرقابة	4.14	4.15	0.901	غير معنوية

				الداخلية وتحليل المخاطر المتعلقة بالتقارير يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
--	--	--	--	---

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

من الجدول السابق نلاحظ:

1- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال السادس والأربعون الذي ينص على ما يلي: " استقلال أعضاء مجلس الإدارة (غالبية الأعضاء غير تنفيذيين) يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $Sig. = 0.049$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور استقلال أعضاء مجلس الإدارة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 3.59 ، 3.98 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للأكاديميين أعلى من قيمته للمهنيين وبالتالي فإن الأكاديميين يميلون أكثر من المهنيين للموافقة على دور استقلال أعضاء مجلس الإدارة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

2- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال السابع والأربعون الذي ينص على ما يلي: " قيام مجلس الإدارة بوضع ومراجعة خطط وأهداف الشركة المالية سنوياً ومراقبة الأداء يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $Sig. = 0.021$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور قيام مجلس الإدارة بوضع ومراجعة خطط وأهداف الشركة المالية سنوياً ومراقبة الأداء في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح. وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 3.69 ، 4.09 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للأكاديميين أعلى من قيمته للمهنيين وبالتالي فإن الأكاديميين يميلون أكثر من المهنيين للموافقة على دور قيام مجلس الإدارة بوضع ومراجعة خطط وأهداف الشركة المالية سنوياً ومراقبة الأداء في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

3- أن الفروق معنوية بالنسبة للسؤال الحادي والخمسون الذي ينص على ما يلي: " قيام لجنة التدقيق بفحص السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة والتغيرات التي طرأت عليها وأسبابها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح." حيث بلغت قيمة $Sig. = 0.005$ وهي أصغر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور قيام لجنة التدقيق بفحص السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة والتغيرات التي طرأت عليها وأسبابها في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

وبالعودة إلى قيمة المتوسط الحسابي المتعلق بهذا السؤال لكل من المهنيين والأكاديميين نجد أنه بلغ 3.93، 4.24 على التوالي، أي أن قيمة المتوسط الحسابي للأكاديميين أعلى من قيمته للمهنيين وبالتالي فإن الأكاديميين يميلون أكثر من المهنيين للموافقة على دور قيام لجنة التدقيق بفحص السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة والتغيرات التي طرأت عليها وأسبابها في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

4- أما بالنسبة لباقي الأسئلة فقد كانت الفروق غير معنوية حيث زادت قيمة Sig. عن مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وهذا يدل على عدم وجود اختلاف جوهري بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بتلك الأسئلة وعلى وجود تأييد وبدرجة كبيرة من وجهة نظر عيني الدراسة على تلك الأسئلة.

بعد أن يتم حساب المتوسط الإجمالي للمحور الخامس نقوم باختباره للوصول إلى نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم (26) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

معنوية الفروق بدرجة ثقة 95%	Sig. (2- tailed)	المتوسط الحسابي للأكاديميين	المتوسط الحسابي للمهنيين	الفرضية الفرعية الرابعة
غير معنوية	0.92	4.02	3.82	لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح الطوعي عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

من الجدول السابق يتضح أن المتوسط الحسابي للمهنيين والأكاديميين قد بلغ 3.82، 4.02 على التوالي وكلاهما أكبر من متوسط المقياس المستخدم $test\ value = 3$ أي أن أغلب إجابات الاستبيان المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة هي إجابات إيجابية (موافق، موافق بشدة)، كما أن قيمة احتمال t المحسوبة (Sig. (2-tailed) = 0.92 أكبر من مستوى المعنوية المستخدم 0.05 وبالتالي لا توجد فروق معنوية بين إجابات العينتين، وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل فرضية العدم والتي تنص على أنه: " لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح".

4-6 النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج وفقاً لرأي المجيبين على الاستبيان:

- 1- لا يسهم الإفصاح عن البيئة التي تعمل فيها الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح، السبب في ذلك يعود برأي الباحثة إلى أن بيئة الأعمال السورية هي بيئة ناشئة ما زالت في مرحلة التطوير والتحديث، وهي تختلف عن بيئة الأعمال في الدول الأخرى، كما يعود لعدم إدراك عينة الدراسة لأهمية الإفصاح عن البيئة التي تعمل فيها الشركة في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
- 2- يسهم الإفصاح عن المعلومات غير المالية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
- 3- يسهم الإفصاح عن المعلومات التنبؤية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
- 4- يسهم الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
- 5- لا يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن كل من البيئة التي تعمل فيها الشركة، المعلومات غير المالية، فعالية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
- 6- يوجد اختلاف بين رأي المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن المعلومات التنبؤية في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح، حيث كان المهنيون موافقين على دور تلك المعلومات في الحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح، بينما كان الأكاديميون غير موافقين على ذلك الدور.

ثانياً: التوصيات:

بعد عرض أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، توصي الباحثة بما يلي:

- 1- زيادة الوعي بأهمية الإفصاح الطوعي بالنسبة للإدارة من جهة ولأصحاب المصالح من جهة أخرى، خاصة الوعي المتعلق بالطرف الإداري صاحب القرار بالإفصاح على اعتبار أن القيام بالإفصاح إنما يمثل قراراً محكوماً بقيد المنفعة والتكلفة، فإبراز المنفعة الممكن الحصول عليها في حال تم زيادة مستوى هذا الإفصاح، من شأنه أن يوجه قرارات الإدارة وسلوكها نحو زيادة الاهتمام بهذا نوع من الإفصاح.
- 2- إجراء دورات تدريبية للمدراء الماليين يعطون من خلالها أمثلة تقدم تجارب إفصاحية طوعية ناجحة لشركات عربية وعالمية، لتحفيزهم على القيام بالإفصاح الطوعي.
- 3- السعي إلى تنظيم مهنة تدقيق الحسابات وعلى رفع كفاءتها لإعطاء موثوقية أكبر في التقارير المالية المنشورة من قبل الشركات.
- 4- ضرورة تبني الشركات السورية لمتطلبات الإفصاح الطوعي في محاولة لتقليل ممارسات إدارة الأرباح.
- 5- الاهتمام بوجود آليات الحوكمة في الشركات السورية.

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

- 1- أبو زر، عفاف إسحاق، (2006)، إستراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية الحاكمية المؤسسية في القطاع المصرفي الأردني، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.
- 2- أبو سمرة، حامد أحمد صالح، (2009)، معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية (من وجهة نظر مدققي الحسابات وإدارات الشركات)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة.
- 3- أبو عجيلة، عماد محمد؛ حمدان، علام محمد، (2010)، أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح: دليل من الأردن، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد 17، العدد 2.
- 4- أبو النور، فوقية محمود محمد، (2010)، أثر خصائص الوحدة الاقتصادية على مستوى الإفصاح الاختياري عن المعلومات المالية وغير المالية بالتقارير السنوية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مصر.
- 5- الأمين، محمد بدر الدين، (2000)، أثر المؤشرات الاقتصادية على كفاءة التنبؤ بالربح، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، المجلد الرابع، العدد الأول.
- 6- البارودي، شريف محمد، (2002)، تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة اختبارية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.
- 7- بدوي، محمد عباس؛ عثمان، الأميرة إبراهيم، (2000)، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر.
- 8- بحيري، أحمد هاني، (1989)، الإفصاح عن المخاطرة في التقارير المالية المنشورة، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد الحادي عشر، العدد الثالث.
- 9- بنود، كوثر محمد نور، (2008)، تأثير الحوكمة على إدارة وتوزيع الأرباح في البيئة المصرفية (دراسة تطبيقية على عينة من المصارف الإسلامية والمصارف التقليدية)، رسالة ماجستير، جامعة حلب.
- 10- بورسلي، أماني خالد، (2011)، آثار تطبيق معايير ومبادئ الحوكمة الحديثة وأسس التقييم، حوكمة الشركات، اتحاد الشركات الاستثمارية في الكويت.

- 11- تشوي، فريدريك؛ آن فروست، كارول؛ ميك، جاري، (2004)، المحاسبة الدولية، تعريب: زايد، محمد عصام الدين، مراجعة: حجاج، حامد، دار المريخ، السعودية.
- 12- جنيدي، محمد سعيد، (2004)، أثر الدور التعاقدى للمعلومات المحاسبية على درجة التحفظ المحاسبى وانعكاس ذلك على إدارة الأرباح-دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الثاني.
- 13- جهماني، عمر، (2001)، سلوك تمهيد الدخل في الأردن (دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان)، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الرابع، العدد الأول.
- 14- جيهلمان، جريجورى، (2002)، هل يكون الإفصاح بلا حدود، مركز المشروعات الدولية الخاصة، يناير.
- 15- حامد، صفا محمود، (2004)، إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية-دراسة تحليلية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، المجلد الثامن عشر، العدد الأول.
- 16- حبيب، ماهر، (2011)، إدارة الأرباح المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها في الشركات المساهمة السورية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، جامعة تشرين.
- 17- حلوة حنان، محمد رضوان، (2003)، بدائل القياس المحاسبى المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- 18- حماد، طارق عبد العال، (2005)، التقارير المالية، القاهرة، الدار الجامعية للنشر.
- 19- حماد، طارق عبد العال، (2007) حوكمة الشركات -المفاهيم-المبادئ-التجارب- تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية.
- 20- حمادة، رشا، (2010)، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني.
- 21- الحملاوي، صالح محمد حسني محمد، (2005)، تجاه دور للمراجعة الداخلية في زيادة فعالية الحوكمة بالبنوك المصرية، المؤتمر العلمي الخامس -حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، الاسكندرية.
- 22- الحيايى، وليد ناجي، (2002)، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار ومكتبة الحامد، عمان، الأردن.
- 23- الحيايى، وليد ناجي، (2007)، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.
- 24- الحيزان، أسامة فهد، (2007)، أثر الإفصاح عن التنبؤات المالية في قرارات الاستثمار في الأوراق المالية مع دراسة تطبيقية، دورية الإدارة العامة، المجلد 47، العدد 3.

- 25- الخشاوي، علي محمود؛ الدوسري، محسن ناصر، (2008)، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، ص 12-13.
- 26- خليل، محمد إبراهيم أحمد، (2005)، مؤشرات إدارة الأرباح في الوحدة الاقتصادية وكيفية الحد من سلبياتها- دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، كلية التجارة، المجلد 25، العدد 2.
- 27- خليلو، حسام عيسى، (2012)، أثر حوكمة الشركات على الإفصاح الطوعي في المصارف_ دراسة تجريبية، رسالة ماجستير، جامعة تشرين.
- 28- الخيال، توفيق عبد المحسن، (2009)، الإفصاح الاختياري ودوره في ترشيد القرارات الاستثمارية في السوق المالي السعودي (دراسة ميدانية)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة.
- 29- الخيال، توفيق عبد المحسن؛ القثامي، فواز سفير معيض، (2010)، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية- دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 47، العدد الأول.
- 30- دحبور، محمد سعيد، (2009)، مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات "دراسة تطبيقية على: المراجعين الخارجيين، مدرء البنوك، وموظفي دائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة.
- 31- درويش، محمد محمد مسلم، (2009)، دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- 32- الدهراوي، كمال الدين؛ سرايا، محمد السيد، (2006)، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث.
- 33- الرحالة، محمد ياسين، (2005)، فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 1، العدد 1، ص 66.
- 34- رمضان، علي محمود، (2014)، أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي_ دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق.
- 35- رمضان، عماد زياد، (2013)، تأثير حجم الشركة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية من واقع السوق الأردنية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد 20، العدد 3.

- 36- الزرير، رانيا محمد نزيه، (2005)، الإفصاح في المصرف التجاري السوري في ظل معيار المحاسبة الدولي 30، رسالة ماجستير، جامعة دمشق.
- 37- الزمر، عماد سعيد، (2009)، دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، المجلد (46).
- 38- زيود، لطيف؛ الرضا، عقبة؛ لايقة، رولا، (2006)، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (30) "حالة تطبيقية في المصرف التجاري السوري"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (28)، العدد (2).
- 39- سليمان، محمد مصطفى، (2006)، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 40- سليمان، محمد مصطفى، (2008)، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- 41- طاحون، محمد عبد الحميد، (2001)، إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة بين السماح والمنع مع الإشارة لمصر، مجلة البحوث العلمية.
- 42- عاشور، عثمان زياد، (2008)، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي /1/ (دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية- غزة.
- 43- عبد الرحمن، أحمد رجب عبد الملك، (2010)، قياس مدى تحقق الشفافية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق المال السعودي -دراسة نظرية وتطبيقية، جامعة الملك فيصل، السعودية.
- 44- عبد الفتاح، عز، (2004)، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS.
- 45- عبد الكريم، عارف عبد الله، (2003)، الإفصاح المحاسبي الاختياري مع دراسة ميدانية لجانب الطلب في البيئة المصرية، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الأول.
- 46- العبد الله، رياض؛ الحساوي، عقيل، (2006)، العوامل المؤثرة في عملية تمهيد الدخل (دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الصناعية العراقية)، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد التاسع، العدد الأول.

- 47- العبد الله، رياض؛ سويدان، ميشيل؛ القرعان، سناء ، (2007)، الوسائل والدوافع المؤثرة في سياسة تمهيد الدخل (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان)، *المجلة العربية للمحاسبة*، المجلد العاشر، العدد الأول.
- 48- عبد الله، حسين، (2010)، أثر مرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، جامعة دمشق.
- 49- عبيد، حسين، (2004)، دراسة ميدانية لظاهرة التطبيع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة- الدوافع والآثار، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة الإسكندرية، المجلد 41، العدد الثاني.
- 50- عبيد، فداء عدنان، (2005)، الإفصاح في القوائم المالية للمصارف "دراسة مقارنة للتطبيقات المعمول بها في العراق مع المعيار الدولي رقم 30/"، رسالة ماجستير، جامعة بغداد.
- 51- عبيد، إبراهيم السيد، (2008)، دور التقارير المالية المنشورة في تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات في سوق رأس المال: دراسة نظرية وميدانية على السوق المصري، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، العدد 70.
- 52- عثمان، علي سيد مبارك، (2003)، تعظيم فائدة القوائم المالية الفترية وإجراءات مراجعته، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، جامعة الزقازيق، العدد الثاني.
- 53- العثمان، محمد؛ زيود، لطيف؛ عيسى، ريم علي، (2011)، مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية المنشورة للشركات المسجلة في سوق دمشق للأوراق المالية، *مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية*، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 33، العدد 3.
- 54- علي، عبد الوهاب نصر؛ شحاته، شحاته السيد، (2007)، *مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة*، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 55- علي، عبد الوهاب نصر، (2007)، *القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة العربية والدولية*، الدار الجامعية، الإسكندرية، الجزء الأول.
- 56- العليمات، نوفان، (2010)، *القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية "دراسة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية المساهمة العامة المحدودة"*، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق.
- 57- عمار، بن عيشي؛ سامي، عمري، (التاريخ غير معروف)، *تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية (دراسة حالة شركات المساهمة*

الجزائرية-حالة ولاية بسكرة)، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية، من الموقع
.bensaidamine.yolasite.com

58- عوض، أمل، (2003)، قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة
الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، مجلة الدراسات المالية والتجارية،
جامعة القاهرة، العدد الثالث.

59- عيسى، ريم علي، (2011)، نظام التقرير المالي في سورية "مدى الإفصاح عن
المعلومات في التقارير السنوية للشركات المساهمة"، رسالة دكتوراه، جامعة تشرين.

60- عيسى، سمير كامل محمد، (2008)، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة
الأرباح- مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد
45، العدد الثاني.

61- غالي، جورج دانيال، (2001)، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة
وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية.

62- القاضي، حسين؛ الأمين، ماهر؛ صوفي، سامي محمد أسامة، (2006)، دور
الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية، مجلة جامعة تشرين للدراسات
والبحوث العلمية_ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد 2.

63- القاضي، حسين؛ مأمون حمدان، (2004)، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق.

64- القصاص، خليل، (2005)، أثر الإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الأردنية،
مجلة البنوك، العدد الأول، المجلد (24).

65- قيطيم، حسان؛ زيود، لطيف؛ مكية، نغم، (2007)، دور الإفصاح المحاسبي في سوق
الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية،
سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (29)، العدد (1).

66- لايقة، رولا كاسر، (2007)، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية
للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار (دراسة تطبيقية على المديرية العامة
للمصرف التجاري السوري)، رسالة ماجستير، جامعة تشرين.

67- الكاشف، محمود يوسف، (2000)، نحو إطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة
الداخلية كنشاط مضيف للقيمة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية
التجارة، العدد الرابع.

68- لطفي، أمين السيد أحمد، (2006)، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار
الجامعية، الإسكندرية.

- 69- لظفي، أمين السيد أحمد، (2007)، نظرية المحاسبة (القياس والإفصاح والتقارير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الجزء 2 .
- 70- مارق، سعد، (2009)، قياس مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والتجارة، المجلد 23، العدد 1.
- 71- مبارك، الرفاعي إبراهيم، (2010)، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، جامعة الملك سعود.
- 72- متولي، طلعت عبد العظيم، (2007)، نموذج مقترح لقياس حجم ونوعية الإفصاح الاختياري بالتطبيق على بيئة الأعمال في المملكة العربية السعودية، مجلة التجارة والتمويل، العدد الأول.
- 73- محمد إبراهيم، محمد عبد الفتاح، (2005)، إطار محاسبة مقترح لدور حوكمة الشركات في تنشيط سوق الأوراق المالية-مدخل التحليلي لتفعيل اقتصاد المعرفة، المؤتمر العلمي الخامس بعنوان: حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة.
- 74- مخلوف، أحمد، (2009)، الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس - سطيف، الجزائر.
- 75- المرسوم التشريعي رقم /55/ تاريخ 2006/1/1 قانون سوق دمشق للأوراق المالية ، الفصل السابع ، قواعد حوكمة الشركات المساهمة.
- 76- مطبوعات منظمة العفو الدولية، (29/نوفمبر/2004)، وثيقة رقم 20 /015 /2004 .ASA
- 77- مطر، محمد؛ الحلبي، ليندا، (2009)، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط.
- 78- المطيري، غزاي سبيل، (2012)، العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية على الانترنت في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية التجارة، قسم المحاسبة.
- 79- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (2012)، المعيار الأول "عرض البيانات المالية".

- 80- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (2012)، المعيار 8 "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".
- 81- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (2012)، المعيار 18 "الإيراد".
- 82- معروف، هادي، (2010)، دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح (بالتطبيق على بيئة الأعمال السورية)، رسالة ماجستير، جامعة حلوان.
- 83- المغريل، نهال؛ فؤاد، ياسمين، (2008)، المسؤولية الاجتماعية لرأس المال في مصر: بعض التجارب الدولية، ورقة عمل رقم (138)، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، القاهرة، مصر، نسخة الكترونية.
- 84- المهندس، منيرة؛ لايقة، رولا؛ بهارلي، ديمة، (2003)، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودوره في ترشيد قرارات الاستثمار "دراسة تطبيقية على المصرف الصناعي في طرطوس" دراسة أعدت لنيل درجة الدبلوم، جامعة تشرين.
- 85- المومني، عبد الله، (2010)، تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول.
- 86- النجار، فايق جبر حسين، (2003)، إدارة المخاطر المصرفية والتقييم الذاتي للمخاطر وإجراءات الرقابة، البنوك في الأردن، المجلد 22، العدد 4.
- 87- نصر، عبد الرحمن؛ شحاتة، شحاتة، (2006)، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 88- الهلالي، ضياء زامل خضير، (2013)، دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات الإدارة لإدارة الأرباح بحث تطبيقي لعينة من الشركات الخاضعة لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق في القطاع الخاص، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد.
- 89- وادي، مدحت فوزي عليان، (2006)، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية (دراسة تحليلية تطبيقية)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1- Abarbanell, J.; and R. Leavy, (2003), Can Stock Recommendations Predict Earning Management and Analyst', Earnings Forecast Errors?, **Journal of Accounting Research**, Vol. 41, No. 1.
- 2- Barako G D, (2007), Determinants of voluntary disclosures in Kenyan companies annual reports, **African Journal of Business Management**, Vol. 1, No. 5.
- 3- Belkaoui, A.R, (2004), **Accounting Theory**, 5th ed, Thomas learning, London, UK.
- 4- Campbell, D.; Craven, B.; Shrikes, P., (2003), Voluntary Social Reporting in Three FTSE Sectors: AComment on Perception and Legitimacy, **Accounting Auditing and Accountability Journal**, Vol.16, No.4.
- 5- Cornelius, P.R; Rogut, B.(ED), (2003), **Corporate Governance and Capital flow in Global economy**, oxford, the world Economic Forum.
- 6- Emanuel, D.; Wong, N., (2003), Efficient Contracting and Accounting, **Accounting and Financial**, Vol. 43.
- 7- Groom, C., DU, S., QU, W.; Sims, R., (2004), Accounting Regulation and Corporate Governance in China's Listed Companies _ An Examination of The Changing Environment and Current Issues, Paper Presented at The 2004 Dest (CHESI) Beijing Conference, Vol. 45.
- 8- Guthrie, J.; Petty, R.; Vongvanich, K., (2004), Using content analysis as a research method to inquire into intellectual capital reporting, **journal of intellectual capital**, Vol. 5, No. 2.
- 9- Healy, P. M.; Palepu, K. G., (2001), Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 31.
- 10- Hendrikson , Eldon , (1992), **Accounting Theory** , New York, 4th edition , Richard D.
- 11- Hossain, M.; Hammami, H., (2009), Voluntary disclosure in the annual reports of an emerging country: The case of Qatar, *Advances in Accounting*, **incorporating Advances in International Accounting**, Vol. 25.
- 12- Hunter, S. A; smith, L. M., (2009). "Impact of Internet financial Reporting on Emerging Markets", **Journal of International Business Research**, Vol. 8, No. 2.
- 13- Jones, J. (1991), Earning Management During Import Relief Investigations, **Journal of Accounting Research**·Vol. 29, No. 2.

- 14- Lan, Y.; Wang, L. and Zhang, X., (2013), Determinants and features of voluntary disclosure in the Chinese stock market, **China Journal of Accounting Research**, Vol. 6
- 15- Leuz,C; Nanda, D; Wysocki, P,D, (2003), Investore protection and earnings management and international comparison, **Journal of Financial Economics**, Vol 69, No 3.
- 16- Lobo, G. J.; Zhou J., (2001), Disclosure quality and earnings management, **Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics**, Vol. 8, No.1.
- 17- Mak, Y.T.; Eng, L.L.,(2003), Corporate governance and voluntary disclosure, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 22, No. 4.
- 18- Mark , I. L.; Russell, J. L., (1996), Corporate Disclosure Policy and Analyst Behavior, **The Accounting Review**, Vol. 71, No. 4.
- 19- Mitton,T. A., (2002), Cross Firm Analysis of the Impact of Corporate on the East Asian Financial Crises, **Journal of Financial Economics**, Vol. 64, No. 2.
- 20- Oliveira, Lídia, Rodrigues, Lúcia Lima, Craig, Russell , (2003), **Applying Voluntary Disclosure Theories to Intangibles Reporting: Evidence from the Portuguese Stock Market**, University of Minho, Lisbon, Portugal, Dec.
- 21- Omar, N.; Rahman, R. A.; Danbatta, B. L. and Sulaiman, S, (2014), Management disclosure and earnings management practices in reducing the implication risk, **Procedia - Social and Behavioral Sciences**,Vol 145
- 22- Parfet, W., (2000), Accounting Subjectivity and Earnings Management: A Preparer Perspective. **Accounting Horizons**, Vol. 14 .
- 23- Patten, D., (2002), Media exposure, policy pressure, and environmental disclosure: an examination of the tri data availability, **Accounting Forum**, Vol.26, No.2.
- 24- Ross H., (1978), **The Elusive of Accounting**, The Ronald Press Co. N. Y.
- 25- Sanjaya P.S.; Young L., (2012), Voluntary Disclosure and Earnings Management at Bank Companies Listed in Indonesia Stock Exchange, **China-USA Business Review**, Vol.11, No.3.
- 26- Schilit, Howard M. (2002), **Financial Shenanigans**. Mcgraw-Hill Professional.
- 27- Scott, B. Jacobson; M.K. Pitman, (2005), Auditors and Earnings Management, Available From:
http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/0802/features/f085_002.htm.
- 28- Scott, P; Jackson, R., (2002), "Environmental, Social and Sustainability Reporting on the Web: Best Practices", **Corporate Environmental Strategy**, Vol. 9, No. 2.

- 29- Stolowy, H, and Breton, G., **A Framework For Classification of Accounts Manipulations**, Working Paper, Hec, School of Management.
- 30- Treadway, J.C., Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, (1987), **National Commission on Fraudulent Financial Reporting**, Washington, D. C.
- 31- William, R. et al, (2003), Operational Earnings Management Techniques, **STRATEGIC FINANCE**, July.
- 32- World Bank, (2005), **Opportunities and options for governments to promote corporate social responsibility in Europe and Central Asia: Evidence from Bulgaria, Croatia and Romania**, Working Paper, March.
- 33-www.alriyadh.com/Contents/24-12-2002/Economy/EcoNews_3983.php-37k

الملاحق



الجمهورية العربية السورية

وزارة التعليم العالي

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

السيدة/المحترم/ة تحية طيبة وبعد:

إن هذا الاستبيان مصمّم بهدف الحصول على بيانات تخصّ بحثنا المعنون "دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"¹ بإشراف الدكتور إبراهيم العدي مع العلم أن البيانات والنتائج ستستخدم لأغراض علمية محضة.

شاكرين تعاونكم

المشرف:

د. إبراهيم العدي

الطالبة:

رنا صقور

¹التعريفات الإجرائية:

إدارة الأرباح: هي تدخل الإدارة المقصود في عملية إعداد القوائم المالية للوصول إلى أهداف محددة مسبقاً أو لتحقيق توقعات المحللين.
تمهيد الدخل: هو تسوية مقصودة للدخل المعلن لتقليل التقلبات في نتائج أعمال الشركة بما يتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
نظام الرقابة الداخلية: هو الإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها على إدارة عملها بشكل منظم وكفؤ.

يرجى وضع إشارة x بالحقل الفارغ حسب الخيار الذي يناسبكم:

المعلومات الشخصية:

(1) المؤهلات العلمية:

معهد متخصص	إجازة جامعية	دبلوم دراسات	ماجستير	دكتوراة
------------	--------------	--------------	---------	---------

(2) مجال العمل:

مهني	أكاديمي
------	---------

(3) سنوات الخبرة:

5 سنة وأقل	6-10 سنة	11-15 سنة	16-20 سنة	أكثر من 21
------------	----------	-----------	-----------	------------

العبارات التخصصية:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفرضية الأولى: يسهم الإفصاح المحاسبي (الطوعي) في الحدّ من ممارسات إدارة الأرباح
					4 الإفصاح عن إعادة هيكلة القوائم المالية التي تقوم بها الإدارة من أجل تنظيف الميزانية من خسائر وأحداث سابقة غير مرغوب فيها من أجل تغطية مشكلات الأداء يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					5 الإفصاح عن تغيير الإدارة في المبادئ المحاسبية المطبقة والتقديرات للوصول إلى أهداف محددة مسبقاً يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .
					6 إلزام الإدارة من قبل المنظمات المحاسبية بالإفصاح عن التغييرات كإفصاح عن الأثر التراكمي للتغيير في المبادئ المحاسبية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					7 الإفصاح بملاحظات عن أثر تبني مبدأ محاسبي جديد على الدخل قبل الدخل من العمليات الاستثنائية وعن صافي الدخل لفترة التغيير يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .
					8 الإفصاح عن سعر الاستحواذ على شركة جديدة وعدم تضمين جزء منه على أنه بحث وتطوير يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					9 الإفصاح عن افتراضات الإدارة المتعلقة بتقدير الالتزامات الناشئة عن عناصر كخسائر القروض، وتكاليف الضمان يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					10 الإفصاح عن كيفية تصحيح أخطاء الأعمام السابقة في دفاتر الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .
					11 عدم الاعتراف بالإيراد قبل تحققه يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					12 عدم استخدام السياسات المحاسبية بشكل يزيد من الأرباح ويقلل من النفقات يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					13 عدم استخدام مرونة المعايير الدولية لزيادة الأرباح وتقليل النفقات يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
الفرضية الفرعية الأولى: الإفصاح عن البيئة التي تعمل فيها الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح					
					14 الإفصاح عن حجم الشركة وموقعها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					15 الإفصاح عن طبيعة منتج الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .
					16 الإفصاح عن عمر الشركة الإنتاجي يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					17 الإفصاح عن مستوى وعي ومهارة العمالة في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					18 الإفصاح عن طبيعة عمل الشركة -زراعي. صناعي. سياحي... يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح
					19 الإفصاح عن مستوى تطور الأسواق المالية في مجال عمل الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					20 الإفصاح عن مستوى المنافسة من قبل الشركات الأخرى يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					21 الإفصاح عن المستوى الأخلاقي والثقافي للعاملين والمستثمرين في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .
					22 الإفصاح عن القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					23 الإفصاح عن المخاطر التي يمكن أن تهدد الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .
الفرضية الفرعية الثانية: الإفصاح عن المعلومات غير المالية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح					
					24 الإفصاح عن تركيبة وطبيعة مجلس الإدارة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .
					25 الإفصاح عن هيكلية الشركة الإدارية والتنظيمية خاصة المدراء التنفيذيين يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					26 الإفصاح عن مقدرة الشركة التنافسية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					27 الإفصاح عن استراتيجيات الشركة المستقبلية للتوسع في أسواق وخطوط إنتاج جديدة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .
					28 الإفصاح عن مهارات العاملين في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .
					29 الإفصاح عن عدد ومستوى الدورات التدريبية التي تقيمها الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					30 الإفصاح عن مساهمات الشركة في المشاريع الاجتماعية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					31 الإفصاح عن أهمية ومستقبل الصناعة التي تعمل بها الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					32 الإفصاح عن مستوى استقلالية الرقابة الداخلية في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					33 الإفصاح عن معدل دوران العاملين في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .
الفرضية الفرعية الثالثة: الإفصاح عن المعلومات التنبؤية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح					
					34 الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					35 الإفصاح عن سيولة الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					36 الإفصاح عن ملاءة الشركة المالية ومقدرتها على سداد التزاماتها المالية عند استحقاقها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					37 الإفصاح عن مديونية الشركة قصيرة الأجل وطويلة الأجل يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .
					38 الإفصاح عن مرونة الشركة المالية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					39 الإفصاح عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					40 الإفصاح عن مصادر أموال الشركة واستخداماتها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					41 الإفصاح عن مقدر الشركة على خلق مزايا تنافسية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					42 الإفصاح عن الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					43 الإفصاح عن أسباب ابتعاد الشركة عن تطبيق بعض المعايير الدولية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .
					44 الإفصاح عن الأسس التي تتبعها الإدارة في منح الحوافز يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					45 الإفصاح عن أهم العوامل التي تخلق الأرباح في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
الفرضية الفرعية الرابعة: الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح					
					46 استقلال أعضاء مجلس الإدارة (غالبية الأعضاء غير تنفيذيين) يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					47 قيام مجلس الإدارة بوضع ومراجعة خطط وأهداف الشركة المالية سنوياً ومراقبة الأداء يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					48 قيام مجلس الإدارة بمراجعة السياسات الداخلية للشركة بصورة دورية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					49 قيام مجلس الإدارة بالإشراف على إنشاء وتقييم هيكل الرقابة الداخلية المتعلق بإعداد القوائم المالية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					50 قيام مجلس الإدارة بالتعاون مع لجنة التدقيق بالإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					51 قيام لجنة التدقيق بفحص السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة والتغيرات التي طرأت عليها وأسبابها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					52 قيام لجنة التدقيق بفحص ومراجعة القوائم المالية للتأكد من صحتها وسلامة إعدادها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					53 قيام لجنة التدقيق بتنفيذ وتعزيز الاتصال بين كل من مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					54 قيام المدقق الداخلي بتدقيق وتقييم العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات الأخرى يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.
					55 قيام المدقق الداخلي بتدقيق مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر المتعلقة بالتقارير يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

Abstract

The study aimed to find out the extent of the contribution of accounting disclosure (voluntary), especially the disclosures of each of: the environment in which the company operates, non-financial information, information predictive and on the effectiveness of internal control systems, the reduction of earnings management practices from the perspective of professionals and academics, as well as see if there was a difference between the two samples opinion regarding the role of the disclosures mentioned.

To achieve the objectives of the study were to rely on descriptive analytical methodology to draw the steps and stages of completion of work. The questionnaire used to learn the views of the study sample, where the questionnaire was developed from the (160) copy was distributed to professionals and academics. The questionnaire data were then analyzed using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS).

Results of the study showed that the accounting disclosure (voluntary) contribute to the reduction of earnings management practices from the perspective of professionals and academics, especially the disclosure of non-financial information, and the predictive information on the effectiveness of internal control systems, while showing that the disclosure of the environment in which the company operates does not contribute to the reduction of these practices. It turns out that the opinion of academics is no different from the opinion of professionals regarding the role of accounting disclosure in the reduction of earnings management practices, especially the disclosure of the environment in which the company operates, and non-financial information, and on the effectiveness of internal control systems, while the views are different with respect to the role of disclosure predictive information in the reduction of these practices.

Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economic
Accounting Department



The Role of Accounting Disclosure In Reducing Earnings Management Practices

(A field study)

A Dissertation Prepared to Meet the Supplementary Requirement of
Obtaining the Master Degree in Accounting

Prepared by:

Rana Ali Sakour

Supervised by:

Dr. Ibrahim Al-A`adi

Associated Professor- Accounting Department

2014