**جامعة آل البيت**
**كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية**
**قسم المحاسبة**

# أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (١٥) على إدارة الأرباح

# Effect of Applying International Financial Reprting Standards No. (١٥) on Earning Management

إعداد
**شروق أحمد راشد العباس**

(١٧٢٠٥٠٤٠٣٥)

إشراف الدكتور
**عبدالرحمن خالد الدلابيح**

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

**الفصل الدراسي الصيفي**

**٢٠١٩**



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**تفويض**

أنـا **شـروق أحمـد راشـد العبـاس**، أفـوض جامعـة آل البيـت بتزويـد نسـخ مـن رسـالتي للمكتبـات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

**التوقيع:.....**

**التاريخ:.....**



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها**

**الطالبة : شروق أحمد راشد العباس** **الرقم الجامعي:١٧٢٠٥٠٤٠٣٥**

**التخصص: المحاسبة** **الكلية: الاقتصاد والعلوم الإدارية**

أقر بأنَّني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها، والمعمول بها المتعلقة بأعداد رسائل الماجستير والدكتوراه عندما قمت شخصيا بأعداد رسالتي بعنوان:

**أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (١٥) على إدارة الأرباح**

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والاطروحات العلمية، كما انـي اعلـن أنَّ رسـالتي غيـر منقولـة أو مسـتله مـن رسـائل أو أطـاريح أو كتـب أو أبحـاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية وتأسيسا على ما تقدم فأنني أتحمل المسؤولية بأنواعها كافة في ما لو تبين غير ذلك ما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي الحق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

التوقيع:..... التاريخ:.....



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جامعة آل البيت

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة:

أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (١٥) على إدارة الأرباح

**Effect of Applying International Financial Reporting Standards No (15) on Earning Management**

وأوصي بإجازتها بتاريخ: ٤ /٦ /٢٠١٩م

إعداد

شروق احمد راشد العباس

إشراف الدكتور

عبد الرحمن خالد الدلابيح

| أعضاء لجنة المناقشة | | التوقيع |
|---|---|---|
| الدكتور عبد الرحمن خالد الدلابيح | مشرفاً ورئيساً | ..... |
| الدكتور محمد علي الحايك | عضواً | ..... |
| الدكتور علاء جبر المطارنة | عضواً خارجياً | ..... |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**الاهداء**

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار...إلى من علمني العطاء بدون انتظار...إلى من ستبقى كلماته نجوماً أهتدي بها إلى الأبد ( أبي الغالي)

إلى من هي في الحياة حياة، إلى من أنارت في عيني شموع الأمل، إلى جنة الله على الأرض، إلى من ينحني أمامها الحرف حُباً وامتناناً (أمي الغالية)

إلى من هم أقرب إليّ من روحي (إخوتي وأخواتي)

إلى جميع الأحبة والأصدقاء وإلى كل من قدم لي العون والمساعدة لإنجاز هذه الرسالة..

**الباحثة**



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**الشكر والتقدير**

الحمد والشكر لله الذي بتوفيقه تتم الأعمال شكراً خالصاً يليق بجلاله وعظيم سلطانه، لا يسعني إلا أن أتقدم بعد شكر الله بشكر من كان له الفضل في إنجاز هذه الرسالة، وعليه أتقدم بجزيل الشكر وعظيم العرفان إلى أستاذي ومشرفي الفاضل الدكتور (**عبدالرحمن خالد الدلابيح**) الذي تفضَل بقبول الإشراف على هذه الرسالة ومساندته لي وتوجيهاته القيمة في إتمام هذا العمل، جزاه الله عني خير الجزاء.

كما وأتوجه بالشكر والتقدير لأعضاء لجنة المناقشة ممثلة بالدكتور علاء جبر المطارنة، والدكتور محمد علي الحايك على تفضلهم بمناقشة هذه الرسالة وإثرائها بملاحظاتهم القيمة، لتصويبها وإخراجها بأفضل صورة، جزاهم الله عني خير الجزاء.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر والإمتنان إلى جامعة آل البيت هذا الصرح العلمي الكبير، ممثلة بأعضاء الهيئة الإدارية والتدريسية، وأخص بالذكر الأساتذة الأفاضل في قسم المحاسبة في كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية على ما قدموه من جهد خلال فترة الدراسة.

**الباحثة**



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

## قائمة المحتويات


تفويض ..... ب
إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها ..... ج
الاهداء ..... ه
الشكر والتقدير ..... و
قائمة المحتويات ..... ز
قائمة الجداول ..... ط
قائمة الملاحق ..... ي
قائمة الاختصارات ..... ي
الملخص ..... ل
Abstract ..... م
الفصل الأول الإطار العام للدراسة ..... ١
١-١المقدمة ..... ٢
١-٢ مشكلة الدراسة ..... ٣
١-٣ أهداف الدراسة ..... ٣
١-٤ أهمية الدراسة ..... ٤
١-٥ فرضيات الدراسة ..... ٥
الفصل الثاني الاطار النظري والدراسات السابقة ..... ٦
المبحث الاول الإيراد من العقود مع العملاء ..... ٨
المبحث الثاني إدارة الأرباح ..... ٢٣
المبحث الثالث الدراسات السابقة ..... ٤٣
الفصل الثالث الطريقة والإجراءات ..... ٧٠
٣-١ تمهيد ..... ٧١
٣-٢منهجية الدراسة ..... ٧١
٣-٣مجتمع وعينة الدراسة ..... ٧١
٣-٤ أداة الدراسة ..... ٧٢
٣-٥ صدق أداة الدراسة وثباتها ..... ٧٤
٣-٦مصادر جمع البيانات ..... ٧٥
٣-٧الاساليب الاحصائية المستخدمة ..... ٧٥
٣-٨وصف خصائص عينة الدراسة ..... ٧٦
الفصل الرابع تحليل البيانات واختبار الفرضيات ..... ٧٩
٤-١ تمهيد ..... ٨٠




المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤-٢عرض نتائج الدراسة ..... ٨٠
٤-٣ اختبار سلامة البيانات ..... ٨٦
٤-٤ نتائج اختبار فرضيات الدراسة..... ٨٨
الفصل الخامس النتائج والتوصيات ..... ٩١
٥-١ تمهيد: ..... ٩٢
٥-٢ النتائج والإستنتاجات ..... ٩٢
٥-٣ التوصيات ..... ٩٣
قائمة المراجع ..... ٩٤
أولاً: المراجع باللغة العربية: ..... ٩٤
ثانياً : المراجع باللغة الإنجليزية: ..... ٩٧
الملاحق..... ١٠٣



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

## قائمة الجداول


| الرقم | الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| ١-٢ | الفرق بين معياري المحاسبية الدولي IAS ١٨/١١ ومعيار الأبلاغ المالي الدولي IFRS ١٥ | ١١ |
| ٢-٢ | ملخص الدراسات السابقة | ٨٠ |
| ١-٣ | اقسام الاستبانة والاسئلة المخصصة لقياس كل مجال من مجالات المتغير المستقل IFRS ١٥ | ٨٩ |
| ٢-٣ | معامل كرونباخ الفا لكل مجال من مجالات اداة الدراسة | ٩٢ |
| ٣-٣ | توزيع افرادعينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية | ٩٥ |
| ١-٤ | التحليل الوصفي لمجالات تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم ١٥ | ٩٨ |
| ٢-٤ | التحليل الوصفي لمجال متطلبات الاعتراف ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS ١٥ | ٩٩ |
| ٣-٤ | التحليل الوصفي لمجال متطلبات القياس ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS ١٥ | ١٠٠ |
| ٤-٤ | التحليل الوصفي لمجال متطلبات الافصاح ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS ١٥ | ١٠٢ |
| ٥-٤ | اختبار نموذج إدارة الأرباح | ١٠٣ |
| ٦-٤ | نتائج معادلة الانحدار لاحتساب نموذج إدارة الارباح | ١٠٤ |
| ٧-٤ | اختبار مصفوفة الارتباط (بيرسون) | ١٠٦ |
| ٨-٤ | التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة | ١٠٧ |
| ٩-٤ | نتائج اختبار فرضيات الدراسة | ١٠٨ |




المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

## قائمة الملاحق


| الرقم الملحق | الملحق | الصفحة |
|---|---|---|
| الملحق (١) | قائمة المحكمين | ١٢٤ |
| الملحق (٢) | استبانة الدراسة | ١٢٥ |
| الملحق (٣) | أسماء الشركات عينة الدراسة | ١٢٩ |


## قائمة الاختصارات

| الاختصار | المصطلح باللغة الانجليزية | المصطلح باللغة العربية |
|---|---|---|
| FASB | Financial Accounting Standard Board | مجلس معايير المحاسبة المالية |
| IASB | International Accounting Standard Board | مجلس معايير المحاسبة الدولية |
| TACC | Total Accruals | المستحقات الكلية |
| CA | Current Assets | الأصول المتداولة |
| CL | Current Liabilities | الإلتزامات المتداولة |
| Rev | Revenue | الإيرادات |
| Rec | Receivables | الذمم المدينة |
| PPE | Property Plant and Equipment | العقارات الممتلكات والآلات |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

| | | |
|---|---|---|
| الأصول | Assets | A |
| المستحقات غير الإختيارية | Non- Discretionary Accruals | NDA |
| التدفق النقدي من العمليات التشغيلية | Operating Cash Flow | OCF |
| بورصة عمان | Amman Stock Exchange | ASE |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (١٥) على إدارة الأرباح

إعداد: شروق أحمد راشد العباس
إشراف: الدكتور عبدالرحمن خالد الدلابيح

## الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ١٥على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، وبشكل أكثر تفصيلاً التحقق من أثر تطبيق متطلبات (الإعتراف، القياس، والإفصاح) المتعلقة بمعيار١٥ IFRS على إدارة الأرباح. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة؛ قامت الباحثة بتحليل البيانات المالية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان خلال الفترة (٢٠٠٨-٢٠١٧)، أما عينة الدراسة فقد اشتملت على (١٤) شركة من قطاعي: الصناعات الإستخراجية والتعدينية، والصناعات الهندسية والإنشائية، حيث تم قياس المتغير التابع المتمثل بالمستحقات الإختيارية باستخدام أنموذج جونز المعدل. ومن أجل قياس المتغيرات المستقلة قامت الباحثة بتصميم استبانة اشتملت على ثلاثة مجالات متعلقة بكل من: متطلبات (الإعتراف، القياس، الإفصاح). وقد تم توزيع (١٥٤) استبانة على أربعة فئات (المدير المالي، المدقق الداخلي، المحاسب، ورئيس قسم المحاسبة) في الشركات عينة الدراسة، وقد تم استرداد (١٤٧) استبانة، وكان الصالح للتحليل (١٤٠) استبانة. وتم استخدام تحليل الإنحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة. وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر سلبي لكل من متطلبات الإعتراف والقياس المتعلقة بمعيار IFRS ١٥ على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، بالإضافة إلى أنه لا يوجد أثر لمتطلبات الإفصاح المتعلقة بمعيار IFRS١٥ على إدارة الأرباح. وأوصت الباحثة بمجموعة من التوصيات أبرزها: فرض عقوبات من قبل الجهات المعنية في بورصة عمان على الشركات غير الملتزمة بتطبيق متطلبات الإفصاح المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS ١٥.

**الكلمات المفتاحية**: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ١٥، إدارة الأرباح، الشركات الصناعية المساهمة العامة.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**Effect of Applying International Financial Reprting Standards No. (١٥) on Earning Management**

**Prepared by: Shoroq Ahmad Rashed Al-Abass**

**Suprvised by: Dr Abdelrahman Khaled El-Dalabeh**

## Abstract

This study aimed to examind the effect of the application of the International Financial Reporting Standard No. ١٥ on earning management in public shareholding industrial companies listed on the Amman Stock Exchange (ASE), and in more detail to verify the effect of the application of the requirements (recognition, measurement and disclosure) of IFRS ١٥ on earning management Represented by discretionary accruals. To achieve the objectives of this study, the researcher analyzed the financial statements of industrial companies listed on the ASE during the period (٢٠٠٨-٢٠١٧), while the sample of the study included (١٤) companies from the sectors: extraction and mining industries, engineering and construction industries, where the dependent variable of the discretionary accruals was measured using the modified Jones model. In order to measure independent variables, the researcher designed a questionnaire that included three parts related to: requirements (recognition, measurement, disclosure). (١٥٤) Questionnaires were distributed on a sample of four categories (Financial manager, internal auditor, accountant, and head of Accounting department) in the sample companies, the study was recovered (١٤٧), and was valid for analysis (١٤٠) . Multiple regression analysis was used to test study hypotheses. The results of the study showed a negative effect of both the recognition and measurement requirements of the IFRS ١٥ standard on earning management in public shareholding industrial companies listed on the ASE, in addition to the fact that there is no effect on the disclosure



المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

requirements of the IFRS١٥ standard on earning management. The researcher recommended a set of recommendations, most notably: Encourage the public shareholding industrial companies listed on the ASE to comply with the disclosure requirements of the financial reporting standard IFRS ١٥.
**Keywords**: IFRS ١٥, Earning Management, public shareholding industrial companies.



www.manaraa.com

# الفصل الأول
# الإطار العام للدراسة

١-١ المقدمة

١-٢ مشكلة الدراسة

١-٣ أهداف الدراسة

١-٤ أهمية الدراسة

١-٥ فرضيات الدراسة

١-٦ نموذج الدراسة



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

# الفصل الأول

# الإطار العام للدراسة

## ١-١المقدمة

يعد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"، واحداً من أهم المعايير الصادرة في الآونة الأخيرة حيث صدر في شهر مايو ٢٠١٤، كما وبدأ تطبيق هذا المعيار في الأول من كانون الثاني من عام ٢٠١٨، حيث أن الإعتراف بالإيراد هو العمود الفقري لأي نظام محاسبي؛ كما وأن الإيراد يُعد رقماً مهماً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم آداء المنشأة والمركز المالي.

وجاء المعيار كتعاون مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) لتطوير متطلبات مشتركة لموضوع الإيراد تعمل على: إزالة حالات الضعف وعدم الإتساق في المعايير السابقة، تقديم إطار قوي للتعامل مع الحالات المختلفة للإعتراف بالإيراد، تحسين قابلية المقارنة بين منشآت الأعمال لممارسات الإعتراف بالإيراد، تحسين متطلبات الإفصاح لتزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات مفيدة أكثر، وتبسيط إعداد القوائم المالية من خلال تقليص عدد وتفاصيل متطلبات الإعتراف بالإيراد، إن هذا المعيار يحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم ١١" عقود الإنشاءات" ومعيار المحاسبة الدولي رقم ١٨" الإيراد" بسبب صعوبة تطبيق هذين المعيارين على الحالات المتداخلة والمعقدة للإعتراف بالإيراد، وبعض تفسيرات المعايير الأخرى والمتمثلة في IFRIC١٣ المتعلق ببرامج الولاء للعملاء، وIFRIC١٥ المتعلق باتفاقيات تشييد العقارت، وIFRIC١٨ المتعلق بنقل الأصول من العملاء للمنشأة، و٣١ SICوالمتعلق بالإيراد(عمليات المقايضة المتعلقة بخدمات الإعلان). (أبو نصار وحميدات،٢٠١٨)

تخضع التقارير المالية عند إعدادها لعدد من المعايير والسياسات المحاسبية، كما وتخضع هذه التقارير لمعايير الإفصاح عند نشرها، وبالرغم من ذلك إلا أن هذا لا يمنع إدارات الشركات من السعي لإظهار البيانات المالية، وخاصة الأرباح، بالشكل الذي يخدم مصالحها من خلال ممارسات إدارة الأرباح، فإدارة الأرباح هي وسيلة تقوم إدارة الشركة من خلالها بالتلاعب بأرباحها بحيث تصبح الأرباح المنشورة في القوائم المالية تخدم أهداف الإدارة. (Healy and Wahlen,١٩٩٩)



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وبناءاً على ما سبق تأتي هذه الدراسة لبيان أثر تطبيق معيار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ١٥ على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

**١-٢ مشكلة الدراسة**

يعتبر معيار IFRS ١٥ من المعايير الحديثة الصادرة في الآونة الأخيرة، ويحل هذا المعيار محل كل من معيار المحاسبة الدولي رقم(١٨) الإيرادات، ومعيار المحاسبة الدولي رقم(١١) عقود الإنشاءات، والتفسيرات المصاحبة لكل منها. كما وأن تطبيق هذا المعيار كباقي المعايير الدولية الأخرى يعتبر إلزامي التطبيق على جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية (قانون الشركات الأردني، المادة ١٨٤. بالإضافة إلى أن تطبيق هذا المعيار من الممكن أن ينعكس على إيرادات الشركة إيجاباً أو سلباً، فقد أشارت دراسة (Trabelsi, ٢٠١٨) إلى أن الإعتماد المبكر لتطبيق معيار IFRS ١٥ له تأثير إيجابي كبير على أرباح الشركات العقارية في دبي، ومن جانب آخر أعلنت شركة رولز رويس في المملكة المتحدة بأن أرباحها ستنخفض بشكل كبير نتيجة تطبيق المعيار، وبالتالي يمكن لهذه النتيجة أن تدفع المدراء إلى ممارسة إدارة الأرباح من خلال التلاعب بالسياسات المحاسبية من خلال استغلال عنصري المرونة والإختيار بين تلك المبادئ والسياسات والمعايير. ومن هنا جاءت هذه الدراسة لبيان أثر تطبيق معيار١٥ IFRS على إدارة الأرباح في البيئة الأردنية، وتكمن مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

هل يوجد أثر لتطبيق معيار١٥ IFRSعلى إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان؟

وينبثق عنه التساؤلات الفرعية التالية:

١- هل يوجد أثر لتطبيق متطلبات الإعتراف بالإيراد المتعلقة بمعيار١٥ IFRSعلى إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان؟

٢-هل يوجد أثر لتطبيق متطلبات القياس المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي ١٥ IFRSعلى إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان؟

٣- هل يوجد أثر لتطبيق متطلبات الإفصاح المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي ١٥ IFRSعلى إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان؟

**١-٣ أهداف الدراسة**

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى بيان أثر تطبيق معيار١٥ IFRS على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

وينبثق عن هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- بيان أثر تطبيق متطلبات الإعتراف بالإيراد المتعلقة بمعيار١٥ IFRSعلى إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.
- بيان أثر تطبيق متطلبات القياس المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي ١٥ IFRSعلى إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان .
- بيان أثر تطبيق متطلبات الإفصاح المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي ١٥ IFRSعلى إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

**١-٤ أهمية الدراسة**

تكمن أهمية هذه الدراسة في موضوعها العلمي، وكذلك من مجال تطبيقها عملياً، ويمكن إيضاح ذلك من خلال ما يلي:

**أ) الأهمية العلمية:-**

تنبع أهمية هذه الدراسة من خلال مناقشتها لموضوعي IFRS١٥ وإدارة الأرباح، حيث تعتبر أهم أهداف هذا المعيار في إزالة التناقضات ونقاط الضعف في المتطلبات السابقة للإعتراف بالإيراد، وتوفير إطار متكامل للإعتراف بالإيرادات، وتحسين متطلبات العرض والإفصاح وذلك كله سينعكس على ممارسات إدارة الأرباح.

**ب) الأهمية العملية:-**

سيتم تطبيق هذه الدراسة على عينة من الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، لدراسة أثر تطبيق معيار ١٥ IFRS على إدارة الأرباح؛ حيث من الممكن أن تساعد نتائج هذه الدراسة الشركات المدرجة في بورصة عمان في إدراك أهمية معيار IFRS١٥ حيث أن النموذج الموحد للإعتراف بالإيرادات، بالإضافة إلى أن تحديد متطلبات العرض والإفصاح المتعلقة بالمعيار ستعبر بعدالة عن الوضع المالي للشركات كما سينعكس ذلك على محتوى التقارير المالية وبالتالي سيتم زيادة الإعتماد على المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات المناسبة.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**١-٥ فرضيات الدراسة**

تم صياغة الفرضيات التالية وفقاً لأسئلة الدراسة:

**الفرضية الرئيسية:**

**H٠١: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار IFRS ١٥ على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.**

وينبثق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

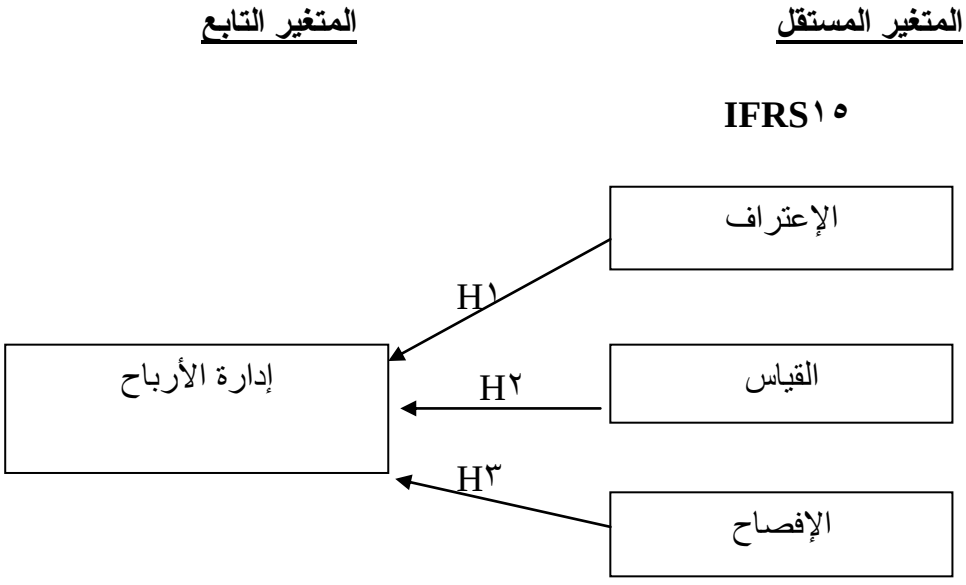
**HO١-١**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات الإعتراف بالإيراد المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS ١٥ على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

**HO١-٢**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات القياس المتعلقة بمعيار IFRS ١٥ على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان .

**HO١-٣**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات الإفصاح المتعلقة بمعيارIFRS١٥ على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

**١-٦ أنموذج الدراسة**

**بناءاً على أسئلة الدراسة وفرضياتها فإن متغيرات الدراسة تنقسم إلى متغيرات تابعة ومستقلة كما في الشكل التالي:**




الشكل رقم (١) أنموذج الدراسة من إعداد الباحثة، بالإعتماد على دراسة (Alshatnawi, ٢٠١٧) ، (خليل وابراهيم،٢٠١٧).



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

# الفصل الثاني
# الاطار النظري والدراسات السابقة

**المبحث الأول: الإيراد من العقود مع العملاء**

**المبحث الثاني: إدارة الأرباح**

**المبحث الثالث: الدراسات السابقة**



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

## الفصل الثاني

## الاطار النظري والدراسات السابقة

### المبحث الأول الإيراد من العقود مع العملاء

**٢-١-١ تمهيد.**

**٢-١-٢ أسباب إصدار معيار IFRS١٥.**

**٢-١-٣ الفروقات بين معيار الإبلاغ المالي IFRS ١٥ومعيار المحاسبة الدولي IAS ١٨/١١.**

**٢-١-٤ هدف المعيار.**

**٢-١-٥ نطاق المعيار.**

**٢-١-٦ نموذج الإعتراف بالإيرادات.**

**٢-١-٧تكاليف العقود.**

**٢-١-٨ التحول إلى تطبيق معيار IFRS ١٥.**

**٢-١-٩العرض في القوائم المالية.**

**٢-١-١٠ الإفصاحات الخاصة بمعيار IFRS ١٥.**



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

## الفصل الثاني
## الاطار النظري والدراسات السابقة

### المبحث الاول الإيراد من العقود مع العملاء

**٢-١-١ تمهيد**

يتناول هذا المبحث الجوانب المتعلقة بهذا المعيار، حيث سيتم توضيح كل من أسباب إصدار المعيار، الفرق بين متطلبات الإعتراف بالإيراد حسب المعيار الجديدIFRS١٥ والمعايير السابقة IAS١١وIAS١٨، هدف المعيار، نطاق المعيار، نموذج الإعتراف بالإيرادات، تكاليف العقود، بالإضافة إلى التحول إلى المعيار IFRS١٥، العرض في القوائم المالية، والإفصاحات، والعلاقة بين المعايير الدولية وإدارة الأرباح المحاسبية.

**٢-١-٢ أسباب إصدار معيار IFRS١٥ :-**

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB والمجلس الدولي للمعايير المحاسبية IASB مشروع مشترك لتوضيح مبادئ الإعتراف بالإيرادات ووضع معيار مشترك للإيرادات لمعايير المحاسبة الأمريكية(GAAP) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) والتي من شأنها:(JD Edwards,٢٠١٦)

- إزالة حالات الضعف وعدم الاتساق في المعايير السابقة.
- توفير إطار أكثر قوة لمعالجة القضايا المختلفة للإعتراف بالإيراد.
- توحيد ممارسات الإعتراف بالإيرادات عبر الكيانات، القطاعات، التشريعات وأسواق المال المختلفة.
- تقديم المزيد من المعلومات المفيدة لمستخدمي البيانات المالية من خلال تحسين متطلبات الإفصاح.
- تبسيط إعداد البيانات المالية عن طريق تقليل عدد المبادئ التوجيهية التي يجب أن تشير إليها الجهة.

**٢-١-٣ الفروقات بين معيار الإبلاغ المالي ١٥ IFRS ومعيار المحاسبة الدولي ١٨ IAS:-**

ترى الباحثة بأنه من الممكن عرض الفروقات بين معياري المحاسبية الدولي ١٨/١١ IAS ومعيار الأبلاغ المالي الدولي ١٥ IFRS على النحو التالي:



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**الجدول رقم (١-٢) الفرق بين كل من معيار المحاسبة الدولي IAS ١٨/١١ ومعيار الأبلاغ المالي الدولي IFRS ١٥.**

| IAS١١/١٨ | IFRS ١٥ |
|---|---|
| هناك العديد من المتطلبات للإعتراف بالإيرادات (نماذج منفصلة للإعتراف بالإيرادات لكل من عقود الإنشاءات، البضائع والخدمات). | يحتوي المعيار على مبادئ ثابتة للإعتراف بالإيرادات (نموذج واحد للإعتراف بالإيرادات في مختلف القطاعات). |
| ركزت المعايير القديمة على نقل المخاطر والمنافع المرتبطة بالسلع والخدمات إلى العميل. | ركز معيار IFRS١٥ على نقل السيطرة على السلع أو الخدمات للعميل. |
| يتضمن كل من المعيارين إرشادات محددة حول كل من:اتفاقيات /الترتيبات متعددة العناصر العوض المتغير | يوفر المعيار المزيد من الإرشادات حول: العناصر المستقلة، تخصيص سعر المعاملة، العوض المتغير، التراخيص، الخيارات، إتفاقيات إعادة الشراء، وغيرها. |
| المحاسبة عن العوض المتغير يختلف اختلافًا كبيرًا بين الصناعات. | نموذج واحد للنظر في العوض المتغير، والذي يتضمن الحسومات، والخصومات ، والمكافآت ، أو حق الإرجاع. سيتم تضمين العوض المتغير في سعر المعاملة. |
| اقتصرت المعايير السابقة على توفير معلومات محدودة حول عقود الإيرادات | يتضمن المعيار الجديد مجموعة واسعة من متطلبات الإفصاح التي ستزود مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات مفيدة حول عقود الشركة مع العملاء لاستخدامها في اتخاذ مجموعة من القرارات المختلفة. |

**المصدر: من إعداد الباحثة.**

**٢-١-٤هدف المعيار:**

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ التي يجب تطبيقها من قبل المنشأة لتقديم معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية عن طبيعة، توقيت، مبلغ، حالات عدم التأكد المتعلقة بالإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء.(IFRS١٥.١,٢٠١٨)



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

لتحقيق هذا الهدف يتمثل المبدأ الأساسي لهذا المعيار في أنه يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد ليصف تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يعكس العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو اخدمات.(IFRS١٥.٢,٢٠١٨)

ويجب على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار شروط العقد وكافة الظروف والحقائق ذات الصلة عند تطبيق المعيار، واستخدام أي وسائل عملية، باتساق على العقود التي لها ظروف وخصائص مشابهة.(IFRS١٥.٣,٢٠١٨)

**٢-١-٥ نطاق المعيار:**

يطبق المعيار على كافة العقود مع العملاء باستثناء ما يلي (BDO,٢٠١٦):

-عقود الإيجار والتي تخضع لنطاق معيار IAS١٧.

-عقود التأمين والتي تخضع لنطاق معيار الإبلاغ المالي IFRS٤.

-الأدوات المالية و والإلتزامات التعاقدية والحقوق ضمن نطاق المعايير (IFRS٩, IFRS١٠, IFRS١١, IAS٢٧, IAS٢٨).

- عمليات التبادل غير النقدية.

قد يقع العقد مع العميل جزئياً ضمن نطاق هذا المعيار جزئياً وأيضاً ضمن نطاق معايير أخرى جزئياً (IFRS١٥.٧,٢٠١٨)

- إذا كانت المعايير الأخرى تحدد كيف يتم الفصل و/أو القياس بشكل أولي لجزء أو أكثر من أجزاء العقد، عندها يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات الفصل و/أو القياس أولاً، ومن ثم يتم تخفيض الجزء (الأجزاء) التي تم قياسها وفقاً لمعايير أخرى من القيمة.
- إذا كانت المعايير الأخرى لا تحدد كيف يتم الفصل و/أو القياس بشكل أولي لجزء أو أكثر من أجزاء العقد، عندها يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار(IFRS١٥) على العقد كاملاً.

**٢-١-٦ نموذج الإعتراف بإيرادات العقود:-**

يحدد المعيار IFRS ١٥ المتطلبات التي يجب تطبيقها من قبل المنشأة لقياس الإيرادات والاعتراف بها، كما ويتمثل مبدأ المعيار الأساسي في أن المنشأة ستعترف بالإيراد بمبلغ يعكس القيمة التي تتوقع الحصول عليها مقابل السلع أو الخدمات المقدمة إلى العميل.(EY,٢٠١٥)

- ووفقاً لهذا المعيار يتم الإعتراف بالإيراد من خلال تطبيق المراحل الخمس التالية:
- الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- الخطوة الثانية: تحديد الإلتزامات الواجب آدائها بموجب العقد.
- الخطوة الثالثة: تحديد سعر العملية.
- الخطوة الرابعة: تخصيص سعر العملية على بنود ومكونات العقد.
- الخطوة الخامسة: الإعتراف بالإيراد عند وفاء المنشأة بالتزاماتها الواردة في العقد.
- **الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل Identify the contract with a customer:-**

يعرف العقد على أنه: اتفاقية تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ بين طرفين أو أكثر، ومن الممكن أن تكون العقود خطية، أو شفهية أو تفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة (IFRS١٥,١٠,٢٠١٨).

ويجب أن تتوافر جميع الشروط التالية ليندرج العقد المتعلق ببيع السلع، أو تقديم الخدمات ضمن نطاق معيار IFRS١٥(IFRS١٥,٩,٢٠١٨,):

١- موافقة كافة أطراف العقد على شروطه (خطياً، أو شفهياً، أو بموجب ممارسات قطاع الأعمال الأخرى المتعارف عليها) بالإضافة إلى التزامهم بتنفيذ التعهدات أو الإلتزامات الواردة ضمن العقد.

٢- أن تكون المنشأة قادرة على تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تقديمها.

٣- أن تكون المنشأة قادرة على تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تقديمها.

٤- للعقد مضمون تجاري (أي أنه من المتوقع تغيير كل من مخاطر، توقيت، وقيمة التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة للعقد).

٥- أنه من الممكن أن تحصل المنشأة على الإعتبار الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تقديمها للعميل بموجب العقد مع الاخذ بعين الإعتبار رغبة وقدرة العميل على السداد.

في حالة عدم استيفاء العقد للشروط السابقة، يجب على المنشأة أن تستمر في إعادة تقييم العقد إلى أن يستوفي جميع الشروط السابقة ومن ثم يتم تطبيق معيار IFRS١٥ عليه.(IFRS١٥,١٤,٢٠١٨).



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

إذا كان العقد مع العميل لا يستوفي الشروط السابقة، وكانت المنشأة قد استلمت المقابل من العميل، عندها يجب على المنشاة أن تعترف بهذا المقابل كإيراد فقط إذا توافرت الحالتين التاليتين:(IFRS١٥,١٥,٢٠١٨):

١- لم يبقى على المنشأة التزامات لتقديم السلع أو الخدمات للعميل، وأن المقابل المتفق عليه تم استلامه من قبل المنشأة وغير قابلاً للرد.

٢- تم إنهاء العقد، وكان المقابل المستلم من العميل غير قابلاً للرد.

**دمج العقود Combination of contracts:**

يجب على المنشأة أن تدمج عقدين أو أكثر من العقود المبرمة مع العميل (أو مع الأطراف ذات الصلة مع العميل) في نفس الوقت أو في أوقات متقاربة، وأن يتم المحاسبة عن العقود كعقد واحد إذا تم استيفاء واحداً أو أكثر من الشروط التالية (أبو نصار وحميدات،٢٠١٨):

أ- يتم التفاوض على العقود كحزمة ذات هدف تجاري واحد.

ب- يعتمد المقابل الذي يدفع في أحد العقود على سعر أو تنفيذ عقد آخر.

ت- أن تكون السلع أو الخدمات المتعهد بتقديمها في العقود (أو بعض السلع أو الخدمات) تمثل التزام آداء واحد.

**تعديلات العقد Contract Modifications:-**

يتمثل تعديل العقد في الإتفاق من قبل أطراف العقد على التغيير في سعر أو نطاق العقد (أو كلاهما)، حيث أن التعديل يحدث على البضاعة أو الخدمة المقدمة أو على الأسعار التي تم الإتفاق عليها أو كلاهما، كما وحدد المعيار، وفي حالة عدم الإتفاق على التعديل من قبل أطراف العقد يجب على المنشأة أن تستمر في تطبيق المعيار على العقد القائم إلى أن يتم الإتفاق على التعديل.( IFRS١٥,١٨,٢٠١٨)

ويتم احتساب التعديلات كعقد مستقل عن العقد الأصلي إذا توفرت مجتمعة الشروط التالية:(BDO,٢٠١٦)

أ- تعديل نطاق العقد بسبب إضافة سلع أو خدمات جديدة غير التي تم الإتفاق عليها سابقاً.

ب- زيادة سعر العقد بالمبلغ المقابل الذي يعكس أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات الإضافية.

وفي حالة عدم توافر أي من الشرطين السابقين؛ يتم معالجة التعديلات في العقد على أنها جزء من العقد الأصلي.

**الخطوة الثانية: تحديد الإلتزامات الواجب آدائها بموجب العقد Identify the performance obligations in the contract**

يتمثل التزام الآداء بالتعهد الوارد في العقد من قبل المنشأة بنقل السلع أو الخدمات للعميل، وفي بداية العقد يجب على المنشأة أن تُقيم السلع والخدمات المتعهد بنقلها وفقاً للعقد إلى العميل، وأن



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تحدد التزام الآداء لكل تعهد والذّي يكون إما:(IFRS١٥,٢٢,٢٠١٨)

أ- سلعة أو خدمة أو (مجموعة من السلع أو الخدمات) المستقلة.

ب- أو سلسلة من السلع أو الخدمات المستقلة والمتماثلة بشكل كبير والتي لها نفس نمط التحويل للعميل.

وأشار(أبونصار وحميدات،٢٠١٨) إلى أنه يتم تطبيق القاعدة التالية عند دمج أو فصل التزامات الآداء:-

- إذا كانت التزامات الآداء في العقد غير مرتبطة بالوعود الأخرى الواردة في العقد ولا تعتمد بشكل كبير على بعضها البعض عندها يتم المحاسبة بشكل منفصل عن كل التزام آداء.

-إذا كانت التزامات الآداء في العقد مترابطة مع بعضها البعض ومعتمدة على بعضها البعض يتم دمج هذه الإلتزامات معاً ويتم محاسبتها كالتزام آداء واحد.

**الخطوة الثالثة: تحديد سعر العملية Determine the transaction price:-**

يتمثل سعر العملية في المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بتقديمها إلى العميل باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن اطراف ثالثة (مثل، بعض ضرائب المبيعات)، وقد يتضمن المبلغ المتفق عليه مع العميل وفقاً للعقد مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كلاهما.(IFRS١٥.٤٧,٢٠١٨)، كما ويؤثر كل من، طبيعة، توقيت، وقيمة المبلغ المتعهد به من قبل العميل على تقدير سعر العملية، وعند تحديد سعر العملية يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار الآثر المترتب على ما يلي:-(IFRS١٥,٤٨,٢٠١٨)

**(أ) العوض المتغير Variable Consideration**

إذا كان مبلغ العوض النقدي المتعهد به في العقد يتضمن مبلغاً متغيراً فيجب على المنشأة أن تقدر المبلغ الذّي يحق لها الحصول عليه مقابل السلع أو الخدمات المقدمة للعميل (IFRS١٥,٥٠,٢٠١٨). ومن الممكن أن يتضمن مبلغ العوض النقدي المتغير مجموعة من البنود مثل، التخفيضات، الخصومات، حق الرد، المبالغ المستردة، الحوافز، مكافآت الآداء، الغرامات، وغيرها من البنود الأخرى المشابهة (IFRS١٥,٥١,٢٠١٨).

ويجب أن تقوم المنشأة بتقدير مبلغ العوض النقدي المتغير بأي من الطريقتين التاليتين، وذلك بالإعتماد على الطريقة التي تتوقع المنشأة من خلالها التنبؤ بشكل أفضل بالمبلغ المستحق لها(AASB,٢٠١٤):-



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أ- **القيمة المتوقعة Expected value:** مجموع المبالغ المرجحة باحتمالات الحدوث لمجموعة من مبالغ العوض النقدي المحتملة. قد تكون القيمة المتوقعة تقديراً مناسباً لمبلغ العوض النقدي المتغير إذا كان لدى المنشأة عدد كبير من العقود ذات الخصائص المتشابهة.

ب- **القيمة الأكثر احتمالاً Most likely amount:** هو المبلغ الوحيد الأكثر احتمالاً لمجموعة من مبالغ العوض النقدي المحتملة (أي النتيجة الوحيدة الأكثر احتمالاً للعقد). وقد يكون المبلغ الأكثر احتمالاً هو التقدير المناسب لمبلغ العوض النقدي المتغير إذا كان للعقد نتيجتين محتملتين فقط (مثلاً، إما أن تحقق المنشأة مكافأة آداء أو لا تحققها).

(ب) **وجود مكون تمويلي مهم في العقد Significant Financing Component:**

عند تحديد سعر العملية، يجب على المنشأة أن تعدل المبلغ المتفق عليه بالقيمة الزمنية للنقود، إذا كان توقيت الدفعات المتفق عليها من قبل طرفي العقد (سواء بشكل صريح أو ضمني) يوفر للعميل أو للمنشأة عنصر تمويلي مهم لتمويل نقل السلع أو الخدمات إلى العميل.

وفي هذه الحالة فإن العقد يحتوي على عنصر التمويل المهم بغض النظر إذا نص عليه في العقد بشكل صريح أو ضمني بشروط الدفع المتفق عليها بين طرفي العقد.(AICPA,٢٠١٦) والهدف من ذلك هو أن يتم الإعتراف بالإيرادات بمبلغ يعادل السعر النقدي للسلع والخدمات، ومن ثم يتم تعديل الفرق بين العوض النقدي المتعهد به (قيمة العقد) والسعر النقدي كإيرادات أو تكاليف تمويل. ويجب على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار جميع الحقائق والظروف ذات العلاقة في تقييم ما إذا كان العقد يتضمن عنصراً تمويلياً، وإذا كان هذا العنصر هام للعقد، بالإضافة إلى ما يلي: (IFRS١٥,٦١,٢٠١٨)

أ-الفرق بين العوض النقدي المتعهد به والمتفق عليه وسعر البيع النقدي للسلع أو الخدمات المتفق عليها.

ب- الأثر المشترك للعنصرين التاليين معاً:

١- طول المدة المتوقعة بين قيام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات المتفق عليها للعميل، وقيام العميل بالدفع مقابل هذه السلع أو الخدمات.

٢- معدلات الفائدة السائدة في السوق.

إن العقد مع العميل لا يتضمن عنصر تمويلي هام في حال توافر أي من العوامل التالية (IFRS١٥,٦٢,٢٠١٨):-



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- سدد العميل مقدماً مقابل السلع أو الخدمات، وكان توقيت تحويل تلك السلع أو الخدمات يخضع لتقدير العميل.

- إذا كان جزء من العوض النقدي متغير وكان كل من توقيت ومبلغ العوض أو المقابل خارج سيطرة العميل أو المنشأة.

- إذا كان الفرق بين العوض النقدي المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلعة أو الخدمة ينشأ لأسباب غير تقديم التمويل.

لا تلزم المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار القيمة الزمنية للنقود إذا كانت المنشأة تتوقع في بداية العقد بأن الفترة بين قيام المنشأة بتقديم السلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل والوقت الذي يسدد فيه العميل ثمن هذه السلع أو الخدمان سوف يكون أقل من سنة واحدة (IFRS١٥,٦٣,٢٠١٨).

كما وأشار المعيار إلى أن عنصر التمويل يتم الإعتراف به كإيراد تمويل (إذا كان المبلغ مستحق على العميل) أو مصروف تمويل (إذا قام العميل بالدفع مقدماً)، ويتم الإفصاح عن ذلك في قائمة الدخل الشامل بشكل مستقل عن الإيرادات مع العملاء. (IFRS١٥,٦٥,٢٠١٨).

**(ج) العوض غير النقدي Non-Cash Consideration:**

في بعض الحالات، قد يتضمن العقد المبرم مع العميل استلام سلع أو خدمات مثل، استلام معدات أو عمل، عندها يتم تحديد سعر المعاملة (الإيراد) بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، وفي حالة عدم قدرة المنشأة على تقدير القيمة العادلة للعوض غير النقدي بشكل معقول، فإنه يجب عليها قياس العوض النقدي بشكل غير مباشر بالرجوع إلى أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بتقديمها للعميل مقابل العوض النقدي.قد يساهم العميل بسلع أو خدمات (ممثلاً، قد يساهم العميل عند إبرام عقد البناء بالمواد أو المعدات أو العمل). في هذه الظروف، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت ستسيطر على السلع أو الخدمات التي تمت المساهمة بها، في هذه الحالة سيتم احتسابها كعوض غير نقدي استلمته المنشأة من العميل (BDO,٢٠١٧).

**(د) العوض الواجب السداد للعميل Consideration Payable to a Customer:**

يتضمن العوض النقدي الواجب المستحق دفعه إلى العميل المبالغ النقدية تدفعها المنشأة أو تتوقع أن تدفعها للعميل (أو إلى الأطراف الأخرى التي تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل). ويتضمن العوض النقدي المستحق إلى العميل الخصمات مثل، الكوبونات وقسائم الشراء)، ويجب على المنشأة أن تحاسب عن العوض النقدي مستحق الدفع إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة، ومن ثم التخفيض في الإيرادات (IFRS١٥,٧٠,٢٠١٨).



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**الخطوة الرابعة: تخصيص سعر العملية على بنود ومكونات العقد Allocate the transaction price to the performance obligations**

اذا تضمن العقد عدة إلتزامات، عندها يجب على المنشأة أن تقوم بتحديد التزامات الآداء المنفصلة ومن ثم يتم توزيع سعر المعاملة على أساس أسعار البيع المنفصلة لكل التزام آداء، وإذا كانت تلك الأسعار غير معروفة ومحددة بشكل واضح يجب على المنشأة تقديرها، وتتضمن أساليب التقدير ما يلي: (IFRS١٥,٧٩,٢٠١٨):-

أ- **مدخل تقدير السوق المعدل Adjusted Market Assessment Approach**: وفقاً لهذا المدخل تقوم المنشأة بتقييم السوق الذي تعمل فيه ومن ثم تقوم بتقدير السعر الذي يمكن دفعه من قبل العميل مقابل السلع أو الخدمات، بالإضافة إلى أنه من الممكن الرجوع إلى الأسعار السائدة لدى منافسي المنشأة في نفس السوق وتعديل هذه الأسعار حسب الضرورة.

ب. **مدخل التكلفة المتوقعة مضاف إليها هامش الربح Expected Cost Plus Margin Approach**: وفقاً لهذا المدخل تقوم المنشأة بالتنبؤ والتقدير بالتكاليف المتوقعة للوفاء بالتزام الآداء الوارد في العقد ومن ثم إضافة هامش مناسب لهذه السلعة أو الخدمة.

ج. **مدخل القيمة المتبقية Residual Approach**: وفقاً لهذا المدخل يمكن للمنشأة أن تقوم بتقدير سعر البيع المستقل لأحد مكونات العقد والذي لم تتمكن من تحديد الإيراد الخاص به بالرجوع إلى إجمالي سعر المعاملة مطروحاً منه مجموع أسعار البيع المستقلة المحددة للسلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد. وبالرغم من ذلك،ويمكن للمنشأة أن تستخدم مدخل القيمة المتبقية إذا كانت المنشأة تبيع نفس السلعة أو الخدمة بأسعار متفاوتة لعملاء آخرين، بالإضافة إلى أن المنشأة لم تحدد سعراً لبيع السلعة أو الخدمة ولم يتم بيعها سابقاً على أساس مستقل.

ويمكن استخدام أكثر من طريقة أو مدخل لتقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد إذا كان ذلك ملائماً للمنشأة.(IFRS١٥,٨٠,٢٠١٨)

**الخطوة الخامسة: الإعتراف بالإيراد عند وفاء المنشأة بتعهداتها الواردة في العقد Recognize revenue when (or as) each performance obligation is satisfied**

أشارت دراسة (Paul,٢٠١٦) إلى أنه عند الوفاء بالتزام الأداء من خلال نقل السيطرة للسلع أو الخدمات إلى العميل، تعترف المنشأة بالمبلغ المخصص من سعر المعاملة لهذا الالتزام بالأداء كإيراد. ويجب على المنشأة أولاً تحديد ما إذا كان التزام الأداء قد تم الوفاء به خلال فترة زمنية معينة أو عند عند نقطة زمنية معينة، وذلك كالآتي:



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**أولاً: الوفاء بإلتزامات الآداء خلال فترة زمنية معينة:**

تقوم المنشأة بنقل السيطرة على سلعة أو خدمة معينة مع مرور الوقت، عندها تستوفي المنشأة إلتزامها وتعترف بالإيراد مع مرور الوقت، إذا تم تحقيق أحد الشروط التالية:

-يتلقى العميل المنافع التي توفرها آداء المنشأة ويستهلكها في الوقت نفسه الذي تؤدي فيه المنشأة مهامها، (مثل، الخدمات الروتينية أو المتكررة مثل خدمات العلاج في المستشفيات أو خدمات النقل).

-يؤدي أداء المنشأة إلى إنشاء أو تعزيز أصل ما يسيطر عليه العميل خلال إنشائه أو تعزيزه (على سبيل المثال ، إنشاء مبنى أو معدات متخصصة وإضافتها إلى ممتلكات العميل).

-لا يؤدي أداء المنشأة إلى إنشاء أصل له استخدام بديل للمنشأة، ويكون للمنشأة حق قابلاً للإنفاذ في قبض دفعة عن الآداء المنجز حتى تاريخه.

وقامت (KPMG,٢٠١٦) بتوضيح الطرق المستخدمة لقياس التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزام الآداء، كما يلي:

**طريقة المخرجات (Output method)**: يتم الإعتراف بالإيراد وفقاً لطريقة المخرجات استناداً إلى القياس المباشر لقيمة السلع أو الخدمات المنقولة للعميل تناسباً مع السلع أو الخدمات المتبقية والمتعهد بها في العقد، ومن الأمثلة على ذلك، استطلاع الآداء التام حتى تاريخه، تقييم النتائج المتحققة، المراحل التي تم التوصل إليها، الوقت المنقضي.

**طريقة المدخلات (Input method):**يتم الإعتراف بالإيراد وفقاً لطريقة المدخلات استناداً إلى جهود المنشأة أو مدخلاتها اللازمة نحو الوفاء بالتزام الأداء بالتناسب مع المجموع الكلي للمدخلات المتوقعة في استيفاء ذلك الإلتزام. ومن الأمثلة على ذلك، الموارد المستهلكة، ساعات عمل الآلات المستخدمة، التكاليف المتكبدة، والوقت المنقضي.

**ثانياً: الوفاء بالتزامات الآداء عند نقطة زمنية معينة (PWC,٢٠١٤):**

في حالة عدم استيفاء المنشأة التزام الآداء مع مرور الوقت (خلال فترة زمنية معينة)، سيتم استيفاؤها عند نقطة زمنية محددة، ولتحديد النقطة الزمنية التي يسيطر فيها العميل على الأصل عند نقطة زمنية معينة، وتستوفي المنشأة إلتزام الآداء، يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار المؤشرات التالية:

- للمنشأة الحق في الحصول على دفعة مقابل الأصل.
- أن يكون لدى العميل سند ملكية قانوني للأصل.
- تنقل المنشأة الملكية المادية للأصل.
- أن يتم نقل المخاطر الهامة والمنافع المرتبطة بملكية الأصل إلى العميل.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- قبول العميل الأصل.

وترى الباحثة أن من خلال هذه الخطوات التي يوفرها المعيار فهي توفر أطار شامل للإعتراف بالإيراد في مختلف القطاعات.

**٢-١-٧تكاليف العقود Contract Costs:-**

يحدد المعيار IFRS١٥ المعالجة المحاسبية لبعض التكاليف التي تتكبدها الشركة في سبيل الحصول على العقد وإنجازه وتصنف إلى (EY,٢٠١٥):

❖ **تكاليف الحصول على عقدCosts to obtain a contract:**

عرف المعيار(IFRS١٥,٩٢,٢٠١٨) التكاليف الإضافية للحصول على العقد بأنها التكاليف التي تتكبدها المنشأة للحصول على العقد مع العميل، لا تتكبدها المنشأة لو لم يتم الحصول على العقد (مثل، عمولة المبيعات).

ووفقاً للمعيار IFRS ١٥ ، يتم الإعتراف بالتكاليف الإضافية للحصول على عقد كأصل إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد هذه التكاليف، ويتم استردادها بشكل مباشر (أي عن طريق السداد بموجب العقد) أو بشكل غير مباشر (أي من خلال الهامش المتأصل في العقد)، كما وأشار المعيار IFRS١٥ بأنه يتم السماح للمنشأة بالإعتراف الفوري بتكاليف الحصول على العقد كمصروف عندما يكون الأصل الذي كان سينتج عن رسملة هذه التكاليف سيتم إطفائه في عام واحد أو أقل، وبالرغم من عدم ذكرها صراحة، فإننا نعتقد أن المنشآت مسموح لها باختيار هذا النهج كسياسة محاسبية، وفي حالة قيامها بذلك، يجب أن تطبق هذه السياسة باستمرار(EY,٢٠١٥).

❖ **تكاليف الوفاء بالعقد Costs to fulfill a contract:**

تقوم المنشأة باحتساب التكاليف المتكبدة للوفاء بالعقد مع العميل وفقاً للمعيار١٥ IFRS إذا كانت تلك التكاليف لا تقع ضمن نطاق معيار آخر(مثل، معيار ٢ IAS المتعلق بالمخزون، ومعيار IAS ١٦ المتعلق بالممتلكات والمنشآت والمعدات، ومعيار ٣٨ IAS المتعلق بالأصول غير الملموسة، وتقوم المنشأة برسملة تكاليف الوفاء بالعقد وفقاً للمعيار١٥ IFRS إذا تم استيفاء جميع الشروط التالية (EY,٢٠١٥):

- ترتبط التكاليف المباشرة بالعقد أو بعقد متوقع يمكن أن تحدده المنشأة بشكل واضح.
- تُنشأ التكاليف أو تُعزز موارد الشركة التي تستخدم للوفاء بالتزامات الآداء أو الإستمرار في الوفاء بها مستقبلاً.
- من المتوقع استرداد التكاليف.

ومن الأمثلة على التكاليف المرتبطة مباشرة بعقد محدد (EY,٢٠١٥):



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- رواتب وأجور العاملين الذّين يقدمون الخدمات المتعهد بها في الموقع بشكل مباشر إلى العميل.
- تكاليف المواد المستخدمة في العقد.
- التكاليف التي تتعلق بالعقد أو أنشطة العقد بشكل مباشر(مثل، تكاليف إدارة العقد والإشراف عليه، ومصروف اهتلاك المعدات والآلات وغيرها من الأجهزة اللازمة لتنفيذ العقد).
- التكاليف التي يتم تحميلها صراحة على العميل بموجب العقد.
- المطالبات والتعويضات من قبل أطراف أخرى.

❖ **الإطفاء والإنخفاض Amortization and impairment:**

يتم إطفاء تكاليف العقود المرسملة مع الاعتراف بالمصاريف عندما تنقل الشركة السلع أو الخدمات إلى العميل، حيث تقوم المنشأة بإطفاء التكاليف المرسملة على أساس منتظم بما يتفق مع نمط نقل الخدمة(EY,٢٠١٥).

كما وأشار(أبونصار وحميدات،٢٠١٨) إلى أنه يتم تطبيق طريقة نسبة الإنجاز بشكل تراكمي في كل فترة محاسبية بناءاً على التقديرات الحالية لتكاليف وإيرادات العقد، كما وتتم المحاسبة عن أثر التغير في تقدير تكاليف و إيرادات العقد، أو تأثير التغير في نتائج العقد على أنه تغير في التقدير المحاسبي وفقاً للمعيار ٨ IAS "السياسات المحاسبية، والتغييرات في السياسات المحاسبية والأخطاء"، كما وتستخدم التقديرات التي تم تغييرها لتحديد مبلغ الإيرادات والمصاريف المعترف بها في قائمة الدخل الشامل في الفترة التي حدثت فيها التغييرات والفترات المستقبلية، بالإضافة إلى أنه لا يتم تعديل مصاريف وإيرادات الفترات المالية السابقة.

**٢-١-٨ التحول إلى تطبيق معيار IFRS ١٥:-**

يجب على المنشآت أن تطبق هذا المعيار باستخدام إحدى الخيارات التالية (IFRS١٥,٢٠١٨,):

**١- التطبيق بأثر رجعي (Retroactive Application):**

وفقاً لهذه الطريقة، تقوم المنشآت بإعادة تصوير البيانات المالية المتعلقة بكل الفترات قبل تاريخ التطبيق المبدئي، كما وتعترف المنشأة بالأثر التراكمي لتطبيق المعيار في حقوق الملكية في الأرباح المحتجزة في بداية فترة المقارنة المعروضة، بالإضافة إلى أنه يجب على المنشآت التي تطبق المعيار بأثر رجعي أن توفر الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار للفترات المقارنة



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المعروضة والإستثناء الوحيد هو الإعفاء المتاح من خلال الإجراء العملي أي إعادة احتساب العقود بأثر رجعي لجميع الفترات السابقة، كما ويجب على المنشآت أيضاً الإمتثال لمتطلبات الإفصاح الخاصة بالتغير في السياسات المحاسبية، بما في ذلك قيمة التسوية للبنود المدرجة في قائمة المركز المالي ومبالغ الأرباح المحتجزة، ومع ذلك فإن المنشآت التي تتبنى تطبيق المعيار بأثر رجعي ليس مطلوباً منها الإفصاح عن أثر التغير في السياسات المحاسبية على بنود القوائم المالية والأرباح المحتجزة عن سنة التطبيق الأولي (KPMG,٢٠١٦).

**٢- طريقة التأثير التراكمي (Cumulative Effect Method):**

وفقاً لطريقة التأثير التراكمي، تطبق المنشأة المعيار المعيار الجديد اعتبارًا من تاريخ التطبيق المبدئي، دون إعادة بيان مبالغ الفترة المقارنة، كما ويتم تسجيل الأثر التراكمي لتطبيق المعيار في البداية والذي قد يؤثر على الإيرادات والتكاليف كتعديل للرصيد الإفتتاحي لحقوق الملكية في تاريخ التطبيق الأولي.(KPMG,٢٠١٦)

ووفقاً لهذه الطريقة وبموجب التغييرات في السياسات المحاسبية تفصح المنشأة في الفترة الحالية التي تطبق المنشأة فيها المعيار عن المبلغ الذّي يتأثر به كل بند من بنود قائمة المركز المالي، وتوضيح التغييرات الهامة بين النتائج التي تم الإفصاح عنها في إطار المعيار الجديد والخاضعة لمبائ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، كما ويمكن للمنشأة أن تطبق المعيار الجديد على النحو التالي: (IFRS١٥,٢٠١٨,):

- أن تطبق المعيار في تاريخ التطبيق المبدئي على جميع العقود.
- أن تطبق المعيار على العقود المفتوحة فقط (غير الكاملة كما هو محدد وفقاً للمعيار) في تاريخ التطبيق الأولي.

**٢-١-٩ العرض في القوائم المالية:-**

يجب على المنشأة أن تقوم بعرض العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي كأصل أو إلتزام أو ذمم مدينة، تبعاً للعلاقة بين آداء المنشأة وكذلك والإعتماد على مدفوعات العميل.(IFRS١٥.١٠٥,٢٠١٨)

إذا سدد العميل الدفعة مقدماً وقامت المنشأة باستلامها قبل تقديم السلع أو الخدمات للعميل فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه التزام في قائمة المركز المالي.(IFRS١٥.١٠٦,٢٠١٨)

إذا قامت المنشأة بالآداء من خلال تقديم السلع أو الخدمات إلى العميل، يجب على المنشأة عرض العقد على أنه أصل أو الإعتراف بالذمم المدينة عند عدم تسديد العميل المبلغ المستحق عليه، حيث أنه يتم الإعتراف بالعقد على أنه أصل عندما يكون حق المنشأة في المقابل المتوقع استلامه غير



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مرتبط بحدث زمني على سبيل المثال آداء المنشأة المستقبلي تجاه العميل، كما ويتم الإعتراف بالذمم المدينة إذا كان المقابل غير مشروط باستثناء مرور الوقت.(IFRS١٥.١٠٧,٢٠١٨)، كما ويتم معالجة الأصل الناتج عن العقد أو حساب الذمم المدينة ضمن معيار IFRS ٩ وأي تدني في هذا الحساب يتم الإعتراف به كمصروف.(IFRS١٥.١٠٨,٢٠١٨)

**٢-١-١٠الإفصاحات الخاصة بمعيار:-**

إن الهدف من متطلبات الإفصاح هو أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الكافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة، توقيت، مبلغ، حالات عدم التأكد المتعلقة بالإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء، ولتحقيق هذا الهدف يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الكمية والنوعية عن جميع ما يلي (IFRS١٥.١١٠,٢٠١٨):

أ- عقود المنشأة مع العملاء.

ب- التقديرات والأحكام المهمة التي يتم القيام بها عند تطبيق المعيار على العقود مع العملاء.

ج- أي أصول معترف بها ناتجة عن تكاليف الحصول على العقد مع العميل وانجاز هذه العقود.

كما ويجب على الشركة أن تفصح عن جميع ما يلي (IFRS١٥.١١٦,٢٠١٨):

أ- الأرصدة الإفتتاحية والختامية للمبالغ المستحقة التحصيل وأصول والتزامات العقد.

ب- الإيراد المثبت في فترة التقرير الذي كان مضمناً في رصيد التزام العقد في بداية الفترة.

ج - الإيراد المثبت في فترة التقرير من التزامات الآداء التي تم الوفاء بها في الفترات السابقة.

كما يجب على المنشأة أن توضح العلاقة بين توقيت الوفاء بالإلتزامات وتوقيت السداد ووالأثر الذي تتركه هذه العوامل على أرصدة كل من أصل وإلتزام العقد (IFRS١٥.١١٧,٢٠١٨).

يجب على المنشاة أن تفصح عن جميع المبالغ التالية لفترة التقرير ما لم يتم عرض هذه المبالغ بشكل منفصل في قائمة الدخل وفقاً لمعايير أخرى.(IFRS١٥.١١٣,٢٠١٨)

ـ الإيراد المثبت من العقود مع العملاء، الذي يجب أن تفصح عنه المنشأة بشكل منفصل عن مصادر إيراداتها الأخرى.

ـ أي خسائر هبوط مثبتة على أي مبالغ مستحقة التحصيل أو أصول عقد ناشئة عن عقود المنشأة مع العملاء، والتي يجب على المنشاة أن تفصح عنها بشكل منفصل عن خسائر الهبوط من العقود الأخرى.

وأشار(JD Edwards,٢٠١٦) إلى أن المتطلبات الجديدة للإفصاح واسعة، وتتطلب تغييرات في الأنظمة والعمليات المالية لجمع البيانات الضرورية حتى وإن لم ينتج أي تغيير جوهري في مبالغ الإيرادات المفصح عنها نتيجة تطبيق هذا المعيار.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كما يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار مستوى التفاصيل اللازمة للوفاء بهدف الإفصاح، ويجب على المنشأة أن تفصل أو تجمع الإفصاحات بحيث لا يتم حجب المعلومات المفيدة، وذلك من خلال إما تضمين كمية كبيرة من التفاصيل غير المهمة أو تجميع البنود التي لها خصائص مختلفة (IFRS١٥.١١١,٢٠١٨). يجب على المنشاة أن تفصل الإيراد من العقود مع العملاء إلى أصناف تصف كيف تتأثر طبيعة، توقيت، مبلغ، حالات عدم التأكد المتعلقة بالإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الإقتصادية (IFRS١٥.١١٤,٢٠١٨).

وعندما تفصح المنشأة عن المعلومات المتعلقة بالتزام الآداء في العقود مع العملاء، يجب أن تقدم وصف لما يلي: (IFRS١٥,١١٩,٢٠١٨):

- متى تفي المنشأة بالتزاماتها عادةً.
- شروط السداد المهمة.
- طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت المنشأة بتحويلها للعميل.
- الإلتزامات المترتبة على المرتجعات.
- أنواع الإلتزامات والضمانات المرتبطة بالعقد.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

# المبحث الثاني إدارة الأرباح

٢-٢-١ تمهيد

٢-٢-٢ مفهوم إدارة الأرباح

٢-٢-٣ دوافع إدارة الأرباح

٢-٢-٤ إستراتيجيات إدارة الأرباح

٢-٢-٥ أساليب إدارة الأرباح

٢-٢-٦ دلائل إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال

٢-٢-٧ طرق اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح

٢-٢-٨ نماذج قياس ممارسة إدارة الأرباح

٢-٢-٩ نتائج إدارة الأرباح



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

## المبحث الثاني إدارة الأرباح

### ٢-٢-١ تمهيد

يتناول هذا المبحث أهم المواضيع المرتبطة بإدارة الأرباح، حيث سيتم توضيح كل من: مفهوم إدارة الأرباح، وكل ما يتعلق بها من دوافع وإستراتيجيات للقيام بإدارة الأرباح، والأساليب الشائعة المستخدمة في إدارة الأرباح، كما ويتناول هذا المبحث دلائل إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال، طرق اكتشاف إدارة الأرباح، والنماذج المستخدمة في ذلك، بالإضافة إلى نتائج إدارة الأرباح.

### ٢-٢-٢مفهوم إدارة الأرباح

عرف عيسى (٢٠٠٨) إدارة الأرباح بأنها: مجموعة من الأنشطة المقصودة التي يقوم بها المدراء بهدف تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية وذلك لتحقيق مكاسب خاصة.

وكذلك عرفت فداوي (٢٠١٣) إدارة الأرباح بأنها: ممارسات مقصودة تتبعها الإدارة عند قيامها بإعداد وعرض التقارير المالية للشركة مستغلة بذلك السلطة التقديرية الممنوحة لها والمرونة المحاسبية،لتقدير بعض عناصر التقارير المالية بهدف التأثير على أرباح الشركة زياداً أو نقصاناً.

أما (الداعور، ٢٠١٣)عرفها: بأنها إختيار السياسات المحاسبية من قبل الشركة؛ لتحقيق أهداف معينة للإدارة، حيث تحدث عندما يستخدم المدراء المرونة المتاحة لهم للإختيار بين السياسات والطرق المحاسبية، وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي للبنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكلة الصفقات؛ وذلك لتعديل التقارير المالية، بهدف التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقرير أو لتضليل بعض أصحاب المصالح حول الآداء الإقتصادي للشركة.

وعرفت التل (٢٠١٥) إدارة الأرباح بأنها: جزء من المحاسبية الإبداعية، حيث يتم استغلال الثغرات الموجودة في الأساليب المحاسبية المتاحة، والتلاعب بالنتائج المحاسبية لإخفاء الآداء الفعلي للشركات؛ وذلك لهدف تحسين صورة الشركة في أعين المستفيدين حتى وإن كان ذلك على حساب الحقيقة بالإضافة إلى تحقيق نتائج نافعة للشركة.

وعرف الشرع (٢٠١٧) إدارة الأرباح بأنها: توظيف الأحكام الشخصية والتقديرات واستعمال المرونة في الطرق المحاسبية بهدف التأثير في صافي الدخل المفصح عنه في المدى القصير لتحقيق مجموعة من الأهداف.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كما عرفها Mandour et al (٢٠١٨) بأنها: شكل من أشكال التلاعب في الأرباح التي تتم بقصد من قبل الإدارة، من خلال استغلال المرونة المتاحة لهم للإختيار بين السياسات والطرق المحاسبية أو عن طريق اتخاذ بعض القرارات الحقيقية؛ لتحقيق هدف معين، مما قد يؤثر على أصحاب المصلحة.

وكذلك عرف كل من Utomo and Pamungkas (٢٠١٨) إدارة الأرباح بأنها: السلوك الإنتهازي للمدراء في عملية إعداد التقارير المالية من أجل زيادة أو تخفيض الأرباح المحاسبية وفقاً لمصالحهم لكسب بعض المزايا لمصالح الأفراد.

وترى الباحثة أنه الممكن تعريف إدارة الأرباح: بأنها مجموعة من الممارسات السرية المقصودة من قبل الإدارة في إعداد التقارير المالية للوصول إلى مجموعة من النتائج التي ترغب بتحقيقها، وعند قيام الإدارة بذلك فهي تقوم بتغيير النتائج الفعلية لآداء الشركة للوصول إلى مقاصدها.

**٢-٢-٣ دوافع إدارة الأرباح**

هنالك دافعان لإدارة الأرباح يتمثل الدافع الأول: في الدافع الإنتهازي (Opportunist)لتحقيق منافع ذاتية للإدارة (مثل، زيادة المكافآت في الحاضر أو المستقبل)، أما الدافع الثاني فهو دافع كفاءة الشركة (Efficiency) حيث يتمثل في التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية، عن طريق إظهار دخل الشركة بما يحقق التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة؛ وذلك لهدف ضمان استمرار وبقاء الشركة في سوق المنافسة، وعندما يكون الدافع إنتهازي يكون لإدارة الأرباح تأثيراً على المركز الحقيقي للشركة، مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية.(Beneish,٢٠٠١)

كما وأشار أبو عريش (٢٠١٦) إلى أن الإدارة تؤثر على الدخل إما لتحقيق منافع ذاتية لها أو لهدف التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية، عن طريق إظهار الشركة بصورة مستقرة دون تقلبات حادة، حيث أن القرارات التي تتخذها الإدارة تعتبر قرارات مشروعة استناداً للمبررات الآتية:-

أنها لا تخالف القواعد القانونية الخاصة بالنشاط، بالإضافة إلى أنها لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ووفقاً لذلك يمكن تقسيم دوافع إداره الأرباح إلى ثلاثة دوافع رئيسية، قد ينطوي كل منها على دافع الكفاءة، الدافع الانتهازي، أو على الدافعين معاً كما يلى:- ( الداعور،٢٠١٣)

**١- دوافع تعاقدية(Contracting Motivations):**

تتمثل الدوافع التعاقدية في أنها أحد دوافع إدارة الأرباح، تشكل حافزاً لإدارة الأرباح عندما يكون التعاقد بين الشركة والأطراف الأخرى مبنياً على النتائج المحاسبية، وتتمثل الحوافز التعاقدية فيما يلي (إبراهيم وهارون،٢٠١٦):

- تعظيم مكافآت وحوافز الإدارة.

- مقابلة شروط القروض.

- تحقيق الأمان الوظيفي.

- مواثيق الدين.

- إكتساب مزايا عند التفاوض مع النقابات.

**٢- دوافع متعلقة بتوقعات السوق المالي (Capital Market Motivations):**

إن استخدام المعلومات المحاسبية من قبل المحللين الماليين والمستثمرين في تقييم الأوراق المالية، من الممكن أن تخلق دافعاً للمدراء للتلاعب بالأرباح، ومن أبرز هذه الدوافع ما يلي:

**أولاً: التأثير على أسعار الأسهم:-**

إن التلاعب بالأرباح المعلن عنها حسب المصالح الشخصية يؤثر على قيمة الأسهم، لذلك فإن المدراء سيعملون على جعل أسعار الأسهم بما يتلائم مع مصالحهم إذا كانوا من أصحاب الأسهم، بالإضافة إلى أنهم قد يقومون بذلك لصالح الشركة دون مراعاة باقي الأطراف ذات المصلحة.(زينب ،٢٠١٧)

**ثانياً: مقابلة توقعات المحللين الماليين:-**

إن تنبؤات الأرباح المستهدفة التي يصدرها المحللين الماليين تشكل أحد الأرقام المستهدفة لإدارة الأرباح، فالإدارة تسعى إلى كسب لعبة توقعات كل من المحللين الماليين والأطراف ذات المصلحة؛



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بهدف زيادة أسعار الأسهم في السوق المالي بالإضافة إلى تعزيز مصداقية الإدارة وذلك من خلال التقرير عن أرقام محاسبية تتوافق مع تلك الأرقام المتنبئ بها.(شاوشي، ٢٠١٦)

**٣-الدوافع التنظيمية (Regulatory Motivations):**

ينشأ هذا الدافع عندما يكون هنالك اعتقاد بأن الأرباح المعلنة تؤثر على عمل المسؤولين الحكوميين أو واضعي التشريعات؛ لذلك فإنه من خلال إدارة نتائج العمليات يمكن للمدراء التأثير على أعمال المسؤولين الحكوميين أو واضعي التشريعات؛ مما يقلل من تأثير التشريعات والضغط السياسي على الشركة (Scott and Pitman, ٢٠٠٥). وأشار كل من ( إبراهيم وهارون،٢٠١٦) بأن هذا الدافع سوف تزيد أسبابه إذا كانت الشركة محط إهتمام كل من الرأي العام والدولة وعليه فقد تخضع لقرارات حكومية تفرض عليها تكاليف سياسية، كما وأوضحت الدراسات في هذا الجانب أنه كلما زادت إحتمالات تعرض الشركة إلى تدخلات من قبل الحكومة و ضغوطات خارجية قامت إدارة الشركة بتبني سياسات محاسبية تظهر مستويات منخفضة من الربح، حيث أن الدوافع التنظيمية تتمثل فيما يلي:

**أولاً: تخفيض التكاليف السياسية:-**

تتمثل التكاليف السياسية في التكاليف التي تتكبدها الشركات كبيرة الحجم، نتيجة للأنظمة والقوانين التي تفرضها الدولة، مثل، تحميل الشركات بأعباء اجتماعية مرتفعة أو قوانين زيادة معدلات الضرائب. لذلك قد تلجأ الإدارة إلى اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح والقيام بإدارة الأرباح، وذلك لتفادي هذه التكاليف (Watts and Zimmerman, ١٩٩٠)

**ثانياً: تخفيض الضرائب على الأرباح:-**

ترتبط المدفوعات الضريبة بعلاقة طردية مع الدخل أو الربح المتحقق، وعليه فإن عامل التهرب الضريبي يعد من الدوافع المهمة لقيام الإدارة بإدارة الأرباح، حيث أن الإدارة عندما تتبع الإجراءات والطرق المحاسبية لإعداد كشوفاتها المالية تأخذ بعين الإعتبار أثر هذه الطرق على الدخل زيادةً أو نقصاناً والأثر الذي سينعكس على مقدار الضريبة المستحقة على الشركة (عبد، ٢٠١٤).

ومن الطرق المستخدمة لتحقيق هذا الغرض طرق تقييم المخزون السلعي التي تحدث تغيرات في التدفقات النقدية للشركة، نظراً لتأثير طرق تقييم المخزون على الأرباح الخاضعة للضريبة. فالشركة عادةً تستخدم طريقة (FIFO) عند زيادة الأسعار؛ لزيادة الدخل الظاهر في القوائم المالية



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وذلك سيؤدي إلى زيادة المدفوعات الضريبية وانخفاض التدفقات النقدية، وفي المقابل فإن طريقة (LIFO) قد تستخدم لتخفيض الدخل الظاهر في القوائم المالية؛ مما يؤدي إلى انخفاض المدفوعات الضريبية وزيادة التدفقات النقدية. (الداعور وعابد،٢٠٠٩)

**٢-٢-٤ إستراتيجيات إدارة الأرباح:**

عند قيام الإدارة بإدارة الأرباح هنالك ثلاثة استراتيجيات تلجأ إليها، وهي كالتالي (التميمي والساعدي،٢٠١٥):

- استراتيجية زيادة الربح .
- استراتيجية تخفيض الربح.
- استراتيجية تخفيف التقلبات (تمهيد الدخل).

وأكد ( أبو عريش، ٢٠١٦) أن هنالك عدة أسباب قد تدفع الإدارة لاتخاذ قرارات تؤثرعلى صافي الربح إيجاباً أو سلباً ومن هذه الأسباب :-

١- تخفيض الأرباح وذلك بهدف تخفيض الضرائب التي تفرض على الشركة.
٢- زيادة الأرباح بهدف زيادة قيمة المكافأة التي تستحقها الإدارة بناءاً على الربح المحقق.
٣- تمهيد الأرباح وذلك لتحقيق الإستقرار لأسعار الأسهم في البورصة.

وقد عرف كل من خميس وأبو نصار(٢٠١٣) تمهيد الدخل (Income Smoothing): بأنه التدخل المقصود من قبل الإدارة لتقليل الإنحرافات والتقلبات في الدخل، لتحقيق ما ترغب به الإدارة في البيانات المالية، باستخدام أدوات محاسبية معينة وفق ما تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

وهنالك طريقتان مختلفتان لتمهيد موارد الدخل جهماني (٢٠٠١):

**أولا:** طريقة التمهيد التي تتم بشكل طبيعي (Naturally Smoothing): وهي الناتجة عن العملية الطبيعية لتحقيق الأرباح في الشركة دون وجود أي تأثير غير طبيعي فيها.

**ثانياً:** طريقة تمهيد الدخل التي تتم بشكل مقصود من قِبل إدارة الشركة (Intentionally Smoothing) والتي يمكن أن تكون نتيجة لإتباع أحد أسلوبين: أولهما أسلوب التمهيد الحقيقي (Real Smoothing) والذي يحدث عندما تقوم الإدارة باتخاذ الإجراءات التي تراها مناسبة



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

لهيكلة الأنشطة الإقتصادية للمؤسسة بطريقة تؤدي إلى إنتاج مورد دخل ممهد. والأسلوب الآخر هو أسلوب التمهيد الإصطناعي (Artificial Smoothing) الذي يحدث عندما تتلاعب الإدارة بتوقيت القيود المحاسبية.

**٢-٢-٥ أساليب إدارة الأرباح**

تتعدد ممارسات إدارة الأرباح، فمنها التي تؤدي إلى زيادة الربح أو تخفيضه أو حتى تمهيده خلال فترات معينة بهدف إظهار الآداء المالي للشركة بشكل طبيعي ومستقر بحيث لا يكون هنالك انطباعات سيئة أو مخاوف لدى كافة الأطراف حول المركز المالي للشركة. فإدارة الأرباح ناتجة عن الأعمال التي تقوم بها الإدارة لتحقيق مستوى الأرباح المرغوب به من خلال (شاوشي، ٢٠١٦):

- الإختيار بين السياسات المحاسبية.

- اتخاذ القرارات التشغيلية (وهو ما يعرف بإدارة الأرباح الحقيقية).

وبذلك يمكن التمييز بين اتجاهين أساسيين لإدارة الأرباح:

**١-الإتجاه الحقيقي لإدارة الارباح:**

يتم التلاعب بالأنشطة الحقيقية واستخدام قرارت إدارية في هذا الإتجاه تتعلق بأنشطة المبيعات،الإنتاج، والإستثمار، وذلك لتعديل الإيرادات والمصروفات المتوقعة، وإن القرارت والإجراءات في هذا الإتجاه تهدف للتأثير على صافي التدفقات النقدية من الأنشطة المختلفة بشكل أساسي (صقور، ٢٠١٤)، ومن أهم الأساليب التي تستخدمها الشركات لإدارة الأرباح في هذا الإتجاه:

أ- إدارة المبيعات (Sales Management): بإمكان الإدارة أن تقوم بإدارة الأرباح من خلال بعض القرارات المرتبطة بالمبيعات مثل (علي، ٢٠٠٩):

- تعجيل توقيت الإعتراف بالمبيعات من خلال نقل مبيعات الفترة التالية إلى الحالية ومن ثم زيادة أرباح الفترة الحالية.
- تقديم خصم تجاري مغالى فيه للعملاء مما يؤدي إلى زيادة المبيعات وبالتالي زيادة الأرباح.
- زيادة فترة الإئتمان الممنوحة للعملاء عن المبيعات الآجلة.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ب- إدارة المصاريف الإختيارية (Management of Voluntary Expenses): يمكن للإدارة أن تقوم بإدارة الأرباح عن طرق تخفيض أو زيادة بعض المصاريف الإختيارية بهدف تخفيض أو زيادة الدخل مثل: نفقات البحث والتطوير، نفقات الصيانة، ونفقات الإعلان لتحقيق الربح المستهدف خاصة إذا كانت هذه النفقات في الفترة الحالية لا تساهم في تحقيق الدخل. (علي، ٢٠٠٩)

ج- إدارة الإنتاج (Production Management): يمكن للإدارة أن تقوم بإدارة الأرباح من خلال المغالاة في زيادة حجم الإنتاج، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الثابتة، ومن ثم تخفيض متوسط تكلفة الوحدة. وفي نفس الوقت يترتب على زيادة الإنتاج زيادة في المخزون، وبالتالي تخفيض تكلفة المبيعات مما سيترتب عليه زيادة الأرباح، إلا أن المغالاة في زيادة المخزون سيؤدي إلى تحميل الشركة تكاليف مرتفعة للتخزين، بالإضافة إلى تعرض المخزون للتلف في حالة عدم قدرة الشركة على تصريفه.(علي، ٢٠٠٩)

٢- **الإتجاه المحاسبي:** تختار الإدارة ما يتناسب مع أهدافها الخاصة والتي من الممكن أن تحقق مستويات الأرباح المستهدفة من قِبل الإدارة عندما يكون بإمكانها أن تختار بين المبادئ المحاسبية، بالإضافة إلى أن توقيت اختيار أو استخدام الأسلوب المحاسبي قد يلعب دوراً كبيراً لأنه قد يكون أسلوب لإدارة الأرباح (نور والعواودة،٢٠١٧).

وفيما يلي مجموعة من الأساليب الأكثر شيوعاً واستخداماً لإدارة الأرباح: (Rahman et al,٢٠١٣ ,Mckee,٢٠٠٥)

١- **المغالاة في تكوين الإحتياطيات والمخصصات (Cookie Jar Reserve)** تمتاز المحاسبة المبنية على أساس الإستحقاق بأنها تعتمد على الكثير من التقديرات المحاسبية، والتي يجب أن تسجل وتحسب بناءًعلى صفقات أو أحداث في السنة المالية الجارية؛ تترتب عليها التزامات تتطلب تقديراً من الإدارة سوف يتم دفعها مستقبلاً،فهنالك شك في الغالب يحيط بعملية التقدير، أو بعبارة أخرى ليس هنالك تقدير صحيح وإنما هنالك مجال لعدة تقديرات ممكنة؛ لأنه لا يمكن معرفة الأحداث المستقبلية على وجه الدقة واليقين، ومن هنا يجب على الإدارة أن تختار تقديراً واحداً، كما وأن عملية الإختيار هذه تهيئ الفرصة لإدارة الأرباح، بحيث أنه عندما تختار الإدارة تقديراً في حده الأعلى لتقدير المصروفات الممكنة والمقبولة، تكون النتيجة تسجيل مصروف أكبر في الفترة الحالية مما لو اختارت الحد الأدنى للتقدير، وبالتالي يكون من الممكن تسجيل مصروفات أقل في الفترة التالية وبهذا تخلق الإدارة ما يسمى بـِ (Cookie Jar Reserve) يمكن استخدامها لتعزيز



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الإيرادات لاحقا(Rahman et al,٢٠١٣). ومن الأساليب المستخدمة في هذا المجال تكوين المخصصات، الإحتياطيات، مثل، تقدير مخصص الديون المشكوك فيها، ومخصصات المعاش التقاعدي، وتقدير نسبة الإنجاز في العقود طويلة الأجل، وتقدير تكاليف الكفالة. (Mckee,٢٠٠٥)

**٢- التنظيف المحاسبي الكبير (Big Bath Accounting):** يستخدم هذا الأسلوب في الفترات التي تلجأ فيها الشركات إلى إعادة الهيكلة أو تغيير إدارة الشركة، أو حتى عندما تحدث خسائر في الشركة، عندها يكون هنالك فرصة لإظهار أكبر قدر ممكن من الخسائر لتظهر الأرباح بشكل أفضل في السنوات القادمة. فالإدارة تقوم بتنظيف حسابات الشركة وتخفيض الربح بإظهر أكبر قدر ممكن من الخسائر لضمان الحصول على أرباح أعلى ومن ثم الحصول على مكافآت أعلى في السنوات القادمة، عندما لا تستطيع تحقيق الحد الأدنى للربح الذّي يجب عليها تحقيقه من الأرباح لضمان الحصول المكافآت، أما في حالة تسلم إدارة جديدة سوف تستغل هذه الإدارة الفرصة لتنظيف حسابات الشركة وتصفية الخسائر ومن ثم سيتم تحميل الإدارة السابقة مسؤولية أي عجز أو حتى النتائج غير الجيدة، وتستفيد من تصفية حسابات الشركة بحيث يتم استخدامها مستقبلاً لتحسين أرباح السنوات القادمة ومن ثم تحقيق العوائد بشكل أفضل وطمأنة المستثمرين. ومن الوسائل المستخدمة لذلك إعادة هيكلة الديون المشكوك فيها، إعادة هيكلة العمليات، وإثبات الإنخفاض في قيمة الأصول الثابتة. (Mckee ,٢٠٠٥)

**٣- الرهان الكبير على المستقبل (Big Bet on the Future):** يقال ان الشركة التي امتلكت شركة أخرى قد أقدمت على رهان كبير على المستقبل عند حدوث الإستحواذ، والرهان هنا يكون مؤكداً بمفهوم زيادة الأرباح إذا كان هذا التملك جيد التخطيط للتملك، وتتطلب المعايير المحاسبية تسجيل الإمتلاك وفق الطريقة الشراء، ومن الأساليب المستخدمة في هذه الطريقة:

١- شطب تكاليف البحث والتطوير الجارية للشركة المملوكة ضد أرباح العام الحالي.

٢- دمج أرباح الشركة المملوكة في الأرباح الموحدة للشركة، بحيث يتم ضم الأرباح الجارية للشركة إلى أرباح الشركة الأم؛ مما يعزز الأرباح إذا تم الشراء بطريقة مواتية ( Rahman et al,٢٠١٣)

**٤- التعديل المستمر للمحفظة الإستثمارية (Flushing the Investment Portfolio):** تقوم الشركة بشراء أسهم شركة أخرى إما استثماراً لأموالها الفائضة أو لتحقيق تحالف إستراتيجي، وتفترض المعايير المحاسبية بأن الإستثمار الذي يقل عن ٢٠% من أسهم الشركة الأخرى، بأنه



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

استثمار غير مؤثر ولا تحتاج الشركة المستثمرة إلى إدراج حصتها من الدخل الصافي للمستثمر فيه بياناتها المالية، وهناك مجموعة من القواعد المفصلة لكيفية تسجيل هذه الإستثمارات، بحيث تصنف هذه الإستثمارات إلى: أوراق مالية للمتاجرة تسجل أي تغييرات في قيمتها السوقية خلال الفترة المالية وتعالج الأرباح والخسائر الفعلية من عملية بيعها في الدخل التشغيلي، وأوراق مالية متاحة للبيع تسجل أي تغيرات في قيمتها السوقية خلال الفترة المالية، في ذيل قائمة الدخل وليس في الدخل التشغيلي، أما عند بيعها فيسجل أي ربح أو خسارة في الدخل التشغيلي. (Mckee,٢٠٠٥)

وتقوم الإدارة باغتنام هذا المجال للقيام بإدارة الأرباح من خلال:-

- توقيت بيع الأوراق المالية التي اكتسبت قيمة، فعند الحاجة لأرباح إضافية تباع الاوراق المالية التي فيها ربح غير محقق بحيث يسجل الربح في الأرباح التشغيلية.

-توقيت بيع الأوراق المالية التي فقدت جزء قيمتها، فعندما تسعى الشركة لتخفيض أرباحها تبيع الأوراق المالية التي فيها خسائر غير محققة والتي تظهر بدورها في الأرباح التشغيلية.

-تغيير هدف الإحتفاظ بالأوراق المالية حيث يمكن ان تقوم الإدارة بتغيير هدفها فيما يخص الأوراق المالية وتعيد تصنيفها من أوراق مالية للمتاجرة إلى أوراق مالية متاحة للبيع أو العكس بحيث ينتج عن ذلك نقل أي ربح أو خسارة غير محققة إلى أو من قائمة الدخل.(Mckee,٢٠٠٥)

**٥-تجنب مشاكل الشركات التابعة- إبعاد طفل مشاكس (Throw Out a Problem Child)**:

لزيادة الأرباح المستقبلية، عندما تتراجع الأرباح بسبب ضعف آداء شركة تابعة، وكان من المتوقع بأن يتفاقم هذا التراجع في المستقبل، يمكن التخلص من الشركة التابعة والتخلص من التراجع، حيث يمكن إدارة الأرباح بواسطة إحدى الوسائل التالية (Mckee,٢٠٠٥):

- بيع الشركة التابعة بحيث يسجل ربح أو خسارة البيع في قائمة الدخل في الفترة الحالية.
- تحويل الشركة التابعة إلى شركة مستقلة حيث يتم توزيع أسهم الشركة التابعة على المساهمين الحاليين، أو أن يتم تبادلها معهم. (Mckee,٢٠٠٥)

**٦- تغيير في المعايير المحاسبية (Change GAAP):**بعد أن تختار الشركة القواعد المحاسبية التي سوف تستخدمها، من النادر أن تتغير هذه القواعد، وعلى الشركات أن تأخذ بعين الإعتبار أن التغير في القواعد المحاسبية قد يفسر على انه تلاعب بالأرباح، حيث يمكن تغيير هذه القواعد من خلال تطبيق معيار محاسبي جديد حيث أنه يتم إصدار معايير جديدة أو يتم تعديل المعايير المطبقة، فعادةً يستغرق اعتماد المعيار الجديد فترة تصل إلى ثلاثة سنوات، وبالتالي فإن التطبيق الطوعي



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبكر للمعيار يتيح الفرصة لإدارة الأرباح. بالإضافة إلى أن اعتماد قاعدة معينة للإعتراف بالإيراد يتيح الفرصة لإدارة الأرباح، كما وأن قيام الشركة بالتغيير في الوقت المناسب من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق يهيئ الفرصة لإدارة الارباح. (Mckee,٢٠٠٥)

**٧- الإطفاء،الإستهلاك،والنفاذ ( Amortization, Depreciation, and Depletion):** تسجل تكلفة الأصول التشغيلية طويلة الأجل على شكل مصروف على مدى الفترات التي تستفيد منها بإحدى الطرق التالية: مصروف الإطفاء الخاص بالأصول غير الملموسة مثل الإمتيازات، الشهرة، العلامة التجارية وحقوق الطبع، ومصروف الإستهلاك الخاص بالأصول الملموسة مثل المباني والآلات، مصاريف النفاذ الخاصة بالموارد الطبيعية مثل، الفحم، النفط، والغاز الطبيعي.

إن عملية شطب الأصول طويلة الأجل تحتاج إلى مجموعة من الأحكام والعديد منها يهيئ الفرصة لإدارة الشركة لإدارة الأرباح كما يلي: اختيار طريقة اهتلاك الأصول التشغيلية، تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة، بالإضافة إلى التحول إلى الإستخدام غير التشغيلي للأصل فلن تكون هناك حاجة لتسجيل مصروف الإستهلاك أو الإطفاء. (Rahman et al,٢٠١٣)

**٨- البيع وإعادة الإستئجار ومبادلة الأصول ( Sale/ Leaseback and Asset Exchange):** يمكن للشركة أن تقوم بزيادة أرباحها من خلال بيع أصول طويلة الأجل لا تحقق أرباح أو خسائر، بالإضافة إلى أن الشركة قد تقوم ببيع أصل طويل الأجل ومن ثم تقوم بإعادة استئجار هذا الأصل ، ووفقاً للمعيار (IAS١٧) يتم الإعتراف بخسائر عمليات بيع وإعادة الإستئجار في دفاتر البائع على الفور ويتم إطفاء المكاسب على مدى عمر الأصل إذا كان عقد الإيجار رأسمالي، أو بالتناسب مع دفعات الإيجار إذا كان العقد تشغيلي. كما ويمكن للشركة أن تقوم بمبادلة الأصول الإنتاجية حيث تسمح المعايير المحاسبية بالخروج عن القاعدة العامة لتسجيل ربح أو خسارة التصرف بالأصول طويلة الأجل عند مبادلة أصول إنتاجية بأخرى مشابهة لها تؤدي نفس الغرض مما يسمح لها بالتأثير على الربح زياداً أو نقصاناً من خلال اختيار التوقيت المناسب للمبادلة .(Mckee,٢٠٠٥)

**٩-الدخل التشغيلي مقابل الدخل الغير تشغيلي ( Operating Versus Non-Operating Income):** هنالك فئتان أساسيتان للأرباح؛ تشغيلي وغير تشغيلي، فالأرباح التشغيلية هي التي يتوقع لها الإستمرار في المستقبل، أما الأحداث غير المتكررة فلا يتوقع لها التأثير على الأرباح المستقبلية، وبالتالي تسجل على أنها غير تشغيلية، ويعمل المحللين الماليين لتقدير معدلات النمو في الأرباح التشغيلية، ويتطلب الأمر الفصل بين البنود التشغيلية وغير التشغيلية في قائمة الدخل



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بحيث تتاح الفرصة لإدارة الشركة للتحايل على الأرباح عند اتخاذ قرارات حول البنود التشغيلية للدخل من خلال التلاعب بتصنيف بعض البنود كبنود غير عادية أو العكس حسب هدف الشركة.(Mckee,٢٠٠٥)

**١٠- السداد المبكر للدين (Early Retirement of Debt):** يمكن القيام بإدارة الأرباح عن طريق تحديد الفترة المالية المناسبة للسداد المبكر للديون، فعند تسديد الدين المبكر تكون الدفعة النقدية المطلوبة مختلفة عن القيمة الدفترية للديون طويلة الأجل مما يؤدي إلى ربح أو خسارة، حيث تسجل هذه الأرباح أو الخسائر كبنود غير عادية في قائمة الدخل، مما قد يؤدي إلى إدارة أرباح تلك الفترة. (Rahman et al,٢٠١٣)

**١١- استخدام أدوات المشتقات المالية (Use of Derivatives): أشار** (حماد،٢٠١٠) إلى أن المشتقات عبارة عن عقود تشتق قيمتها من قيمة الأصول المعنية (أي الأصول التي تمثل موضوع العقد) و تتنوع الأصول التي تكون موضوع العقد ما بين السندات، الأسهم، والعملات الأجنبية، السلع...الخ، كما وتسمح المشتقات للمستثمر بتحقيق مكاسب أو خسائر اعتماداً على آداء الأصل الذّي يمثل موضوع العقد ومن أهم المشتقات: العقود المستقبلية، عقود المبادلات، عقود الإختيارات، وغيرها من الأدوات المالية.

وتقدم المشتقات فرص كثيرة للتحايل على الأرباح، فعلى سبيل المثال افرض أن شركة معينة لديها إصداراً كبيراً من السندات المستحقة بسعر فائدة ثابت، يمكن للشركة أن تدخل مقايضة لتحويل معدل الفائدة الثابت للسندات إلى متغير، ويمكن للشركة حينها تسجيل زيادة في مصروف الفوائد الخاصة بالسندات عند زيادتها وتخفضها عند انخفاض النسبة، ونظراً إلى أن توقيت دخول الشركة في المقايضة متروك لها فإن خيار التوقيت يهيئ الفرصة لإدارة أرباح الشركة. ( Rahman et al,٢٠١٣)

**١٢- تقليص المركب (Shrink the Ship):** لا ينبغي الشركات التي تقوم بإعادة شراء أسهمها تسجيل أي ربح أو خسارة في قائمة الدخل، حيث يتم تحقيق الربح فقط من العمليات التي تحدث خارج الشركة، أما العمليات التي تحدث مع أصحاب الشركة لا تؤثر على الأرباح؛ إلا أنه يتم استخدامها للتأثير على ربحية السهم. وبالرغم من أن عملية إعادة شراء الأسهم لا تؤثر على الأرباح إلا أنها تؤثر على حصة السهم من الربح وهي من البدائل شائعة الإستخدام لإدارة الأرباح.(Mckee,٢٠٠٥)



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**٢-٢-٦ دلائل إدارة الأرباح في الشركات:**

أشار (خليل، ٢٠١١) إلى أن هناك مجموعة من المؤشرات التي يمكن الإستنتاج من خلالها بأنه يتم القيام بعملية إدارة الأرباح، حيث أن إدارة الأرباح أصبحت ظاهرة تعانيها معظم الشركات في الوقت الحاضر إن لم تكن جميعها، ومن هذه المؤشرات:

١- التغير في أرصدة الإحتياطيات والمخصصات المختلفة في الشركات من فترة إلى أخرى.

٢- طرح الشركات لأسهم الإكتتاب لأول مرة.

٣- قيام الشركات بشراء جزء من أسهمها (أسهم الخزينة).

٤- تغيير إدارة الشركات.

٥- كبر حجم الشركات ممثلاً في رأس المال أو حجم المبيعات أو حجم الأصول.

٦- تغييرالطرق و السياسات المحاسبية المستخدمة دون وجود أسباب مقنعة لذلك.

٧- دخول الشركات في إجراء بعض العقود مثل التعاقد مع العاملين أو التعاقد مع الإدارة أو إبرام عقود المديونية.

٨-الثبات النسبي لنصيب السهم من التوزيعات النقدية خلال الفترات الزمنية المختلفة.

٩- الثبات النسبي للأرباح المحاسبية المفصح عنها بالتقارير والقوائم المالية.

**٢-٢-٧طرق اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح:**

تطرقت دراسة (Mohanram,٢٠٠٣) إلى أن هنالك طريقتين للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح: حيث تعتمد الطريقة النوعية الأولى على التحليل المفصل للسياسات المحاسبية للشركة، أما الطريقة التحليلية الثانية تعتمد على التحليل الكمي للمستحقات.

**١-اكتشاف إدارة الأرباح نوعياً: التحليل المحاسبي**

يعتمد هذا الأسلوب بشكل أساسي على تحديد أثر سياسة محاسبية معينة على الربح، حيث يعتمد التحليل المحاسبي على الخطوات التالية للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح

**(Mohanram,٢٠٠٣)**:-

**تتمثل الخطوة الأولى** في التحليل المحاسبي: في تحديد السياسات المحاسبية الرئيسية للشركة والصناعة التي تنتمي إليها الشركة.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**الخطوة الثانية:** هي تقييم المرونة المحاسبية للشركة، أي ما مقدار المرونة المتاحة للشركة في اختيار السياسات المحاسبية؟

**الخطوة الثالثة:** هي تقييم الإستراتيجية المحاسبية للشركة.

**الخطوة الرابعة:** هي تقييم جودة الأفصاح للشركة، من خلال مدى توفير الشركة للمعلومات الكافية لتقييم استراتيجيتها، فهم اقتصاديات عملياتها، بالإضافة إلى أن اختيار السياسات المحاسبية يجب أن يستند على مبررات كافية.

**الخطوة الخامسة:** وربما الأكثر أهمية في التحليل المحاسبي هي تحديد المخاطر المحتملة أو المؤشرات الحمراء، والتي قد يشير وجود واحدة من هذه المخاطر إلى شيء سلبي، ولكن إذا ظهرت العديد من هذه المخاطرفي الشركة فمن الضروري أن تقوم الشركة بتدقيق حساباتها بشكل أعمق، وفيما يلي مجموعة من المخاطر المحتملة أو المؤشرات الحمراء:

- وجود تعديلات أو تغييرات محاسبية غير مبررة، خاصة إذا كان الأداء جيداً.
- وجود عمليات تعزز الأرباح دون وجود تبرير لذلك، مثل بيع الأصول طويلة الأجل.
- زيادة الفجوة بين صافي الربح والتدفقات النقدية التشغيلية، بحيث يشير ذلك إلى إمكانية التلاعب بالمستحقات.
- زيادة الفجوة بين صافي الربح المنشور بالقوائم المالية في السوق المالي مع الربح المعتمد من قبل دائرة الضريبة.
- شطب أو تخفيضات كبيرة وغير متوقعة في الأصول.
- التغيير في المدققين أوصدور آراء المدققين المتحفظة.
- صفقات كبيرة مع الأطراف ذوي العلاقة مع إدارة الشركة.

**الخطوة السادسة والأخيرة:** وتتمثل في إلغاء أو منع التشوهات المحاسبية عن طريق عكس آثار الخيارات المحاسبية المشكوك فيها كلما أمكن ذلك.

**١ـ اكتشاف إدارة الأرباح تحليلياً: من خلال استخدام طريقة المستحقات**

من خلال هذه الطريقة يتم تحديد المستحقات الكلية من ثم يتم حذف المستحقات غير الإختيارية منها وصولاً إلى المستحقات الإختيارية على النحو التالي (ابراهيم وهارون،٢٠١٦):

المستحقات الكلية = صافي الدخل – التدفقات النقدية التشغيلية.

المستحقات الكلية = المستحقات الإختيارية + المستحقات غير الإختيارية.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وأشار(Ronen and Yaari,٢٠٠٨) إلى أن المستحقات تنشأ عندما يكون هنالك فرق بين توقيت حدوث التدفقات النقدية وتوقيت الإعتراف بالأحداث والعمليات التي تقوم بها الشركة خلال فترة معينة، حيث أن المستحقات الكلية تتكون من المستحقات الإختيارية وغير الإختيارية. وعرف (الفار ،٢٠١١) المستحقات الكلية (Total Accruals): بأنها إجمالي مستحقات الشركة وتمثل الفرق بين صافي الدخل والتدفق النقدي التشغيلي للفترة. كما وعرف (الفار،٢٠١١) المستحقات الإختيارية (Discretionary Accruals)بأنها الفرق بين المستحقات الكلية للشركة والمستحقات غير الإختيارية، حيث أن إدارة الشركة قادرة على التحكم بمستواها، كما وأن الدراسات السابقة اعتمدتها كممثل لإدارةالأرباح. كما وعرف (الفار، ٢٠١١) المستحقات غير الإختيارية (Non-Discretionary Accruals): بأنها المستحقات التي تكون إدارة الشركة غير قادرة على التحكم بها وتنشأ من طبيعة عمل الشركة.

وأشارت (فداوي،٢٠١٣) إلى أنه يتم تحديد المستحقات الكلية بطريقتين:

**الطريقة الأولى: منهج قائمة التدفقات النقدية:**

يتم حساب المستحقات الكلية باستخدام المعادلة التالية وفقاً لهذا المنهج (فداوي،٢٠١٣):

$$TA_{i,t}=NI_{i,t} - CFO_{i,t}$$

بحيث :

$TA_{i,t}$: المستحقات الكلية للشركة (i) في السنة (t).

$NI_{i,t}$:صافي ربح الشركة (i) في السنة (t).

$CFO_{i,t}$: التدفقات النقدية التشغيلية للشركة (i) في السنة (t).

**الطريقة الثانية :منهج الميزانية العمومية**

ولحساب المستحقات الكلية وفقاً لهذا المنهج يتم استخدام المعادلة التالية (فداوي،٢٠١٣):

$$TA_{i,t}= \Delta CA_{i,t} - \Delta Cash_{i,t} - \Delta CL_{i,t} + \Delta DCL_{i,t} - DEP_{i,t}$$

بحيث :

$TA_{i,t}$:المستحقات الكلية للشركة (i) في السنة(t).

$\Delta CA_{i,t}$: التغير في الأصول المتداولة للشركة (i) في السنة (t).

$\Delta Cash_{i,t}$: التغير في القيم الجاهزة للشركة (i) في السنة (t).



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ΔCL i,t: التغير في الإلتزامات المتداولة للشركة (i) في السنة (t).

ΔDCL i,t: التغير في الديون المستحقة والمدرجة ضمن الإلتزامات المتداولة للشركة (i) في السنة (t).

DEP i,t: إجمالي مخصصات الإهتلاكات والمؤونات للشركة (i) في السنة (t).

**٢-٢-٨ نماذج قياس إدارة الأرباح**

وفقاً للأبحاث والدراسات السابقة التي تم الإطلاع عليها فإن هنالك عدة نماذج لقياس ممارسة إدارة الأرباح ومنها:

**أولاً: نموذج (Healy):-**

لقياس إدارة الأرباح وضع Healy نموذجه في البحث الذي قُدم عام ١٩٨٥، من خلال مقارنة متوسط المستحقات الإجمالية إلى إجمالي الأصول للسنة السابقة، كما واعتمدت دراسة Healyعلى التنبؤ بحدوث إدارة الأرباح بشكل نظامي في كل فترة. وتمثل نموذج Healy كما يلي(Healy,١٩٨٥):

NDA it = TACit / Ait-١

حيث:

NDA: المستحقات غيرالإختيارية للشركة i في الفترة t.

TACit:مجموع مستحقات الشركة i منسوبة إلى مجموع الأصول للسنة السابقة.

**ثانيا: نموذج (De Angelo,١٩٨٦):**

قدم De Angelo أنموذجاً عام ١٩٨٦ بعد دراسة Healy، حيث تم الإفتراض بأن المستحقات غير الإختيارية تساوي مجموع المستحقات في آخر فترة والتي يرمز لها في (Tat-١) ونسبها إلى إجمالي الأصول لسنة سابقة والتي يرمز لها في ( At-٢)، كما ويفترض النموذج بأنه لا يوجد إدارة أرباح إذا كان الإختلاف بين المستحقات الكلية للفترة الحالية والسابقة يساوي صفر، وتمثل النموذج في النحو التالي(De Angelo,١٩٨٦):

**NDACit = ( TACit – TACit-١ ) / Ait-١**



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**ثالثاً: نموذج (Jones, ١٩٩١):**

طرحت(Jones,١٩٩١ ) نموذجاً حيث خفف من فرضية أن المستحقات غير الإختيارية ثابتة من فترة إلى أخرى، كما وحاولت فيه السيطرة على آثار التغييرات في ظروف الشركة الإقتصادية على المستحقات غير الإختيارية، حيث يفترض هذا النموذج متغيران يعبران عن مستوى المستحقات الكلية، يتمثل الأول في الملكية الكلية للمصانع، والثاني: التغير في حساب رأس المال العامل مثل التغير في الإيرادات، ويتمثل النموذج على النحو الآتي:-

$$NDAt = \Delta ١ (١/At-١) + \Delta ٢(\Delta REVt) + \Delta ٣(PPEt)$$

حيث أن:

NDAt: المستحقات غير الإختيارية.

At-١: إجمالي الأصول نهاية السنة السابقة.

Δ REVt : التغير في إيرادات الشركة.

PPEt : إجمالي الممتلكات والآلات والعقارات في السنة t المعدلة حسب إجمالي الأصول في نهاية السنة السابقة.

Δ١, Δ٢, Δ٣: المقدرات أو المعاملات الخاصة بالشركة.

وللحصول على المعاملات (α١, α٢, α٣) يجب الإعتماد على معادلة الميل للمدة المقررة:

$$TAt= \alpha ١ (١/At-١) + \alpha ٢(\Delta REVt) + \alpha ٣(PPEt/ At-١) + e١$$

حيث تقدر المعاملات (α١, α٢, α٣) من خلال طريقة المربعات الصغرى (OLS)، وأن e١ تمثل البواقي.

**رابعاً :نموذج (Modified Jones Model,١٩٩٥):**

أشارت دراسة (Bedard.et al.,٢٠٠٤) بأن هذا النموذج يعتبر من أفضل النماذج المستخدمة في قياس إدارة الأرباح، حيث يفترض هذا النموذج أن معامل المستحقات الإختيارية أقل قيمة من معامل المستحقات غير الإختيارية، واعتمدت الباحثة على هذا النموذج في الدراسة الحالية حيث سيتم تفصيل هذا النموذج في الفصل الثالث.

**خامساً :النموذج الصناعي (The Industry Model):**

تم تطوير النموذج الصناعي من قبل(Dechow and Sloan,١٩٩٥) حيث يعتمد قياس المستحقات غير الإختيارية (NDA) على ما ورد في نموذج جونز المعدل وقد نسبت إلى مجموع المستحقات، كما وافترض النموذج الصناعي أن محددات المستحقات غير الإختيارية تعد شائعة عبر الشركات في الصناعة نفسها وهي ذات دالة خطية، أي أن المستحقات غير الإختيارية ترتبط



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بعلاقة خطية مع وسيط الصناعة (Median Industry) لمجموع المستحقات مع محددات أخرى(Zhang,٢٠٠٢).

$$NDAt=B١+B٢median\ (TAt/At-١)$$

حيث أن:

NDAt: المستحقات غير الإختيارية.

TAt:إجمالي المستحقات في سنة.

At-١: إجمالي الأصول لسنة سابقة (t-١).

B١,B٢: معاملات خاصة النموذج يتم تقديرها من خلال معادلة الإنحدار لملاحظات فترة التقدير.

**سادساً: النماذج المقطعية (Cross Sectional Models):**

تعتمد النماذج المقطعية في قياس إدارة الأرباح على كل من نموذج جونز وجونز المعدل، حيث يعتمد هذا النموذج على مقارنة الشركة بالقطاع الذي تنتمي له خلال فترة زمنية معينة، وأن المعلمات$\alpha$١,$\alpha$٢,$\alpha$٣ الواردة في كل من نموذج جونز وجونز المعدل ترتبط بصناعة معينة لسنة معينة، كما ويمكن إجراء تحليل مقطعي لأكثر من فترة زمنية لكن لا يمكن الإعتماد على السلاسل الزمنية. حيث أن النماذج في التحليل المقطعي تستند على افتراضات غير تلك الإفتراضات التي تستند عليها تحليلات السلاسل الزمنية. بالإضافة إلى أن نموذج التحليل المقطعي يفترض وجود ارتباطاً بين المستحقات الإختيارية وغير الإختيارية، مثال ذلك، أن التغيرات في الإيرادات وفي ممتلكات المعدات والمصانع (ppe) تتحدد بالصناعة والحالة الإقتصادية الحالية، بينما تفترض السلسلة الزمنية أن الإرتباط يتحدد بسمات محددة للشركة (Zhang,٢٠٠٢).

**سابعاً: ومن الطرق الأخرى المستخدمة للكشف عن إدارة الأرباح: قانون بنفورد**

أشار(عابد، ٢٠١٨) إلى أن قانون بنفورد يعد من الآدوات الرقابية حيث يتم استخدامه لتقدير مخاطر المعاملات المالية وما ينتج عنها، فضلاً عن الدور الأساسي الذّي يقوم به في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وغيرها من مظاهر الإحتيال. حيث يوجه قانون بنفورد الإهتمام إلى البنود التي تظهر سلوكاً غير طبيعياً للبحث عن أسبابها ومعرفة ما إذا كانت تلك البنود تشير إلى وجود إدارة أرباح، احتيال، أوحتى أخطاء غير مقصودة. إلا أن قانون بنفورد لا يميز بين التلاعب الذي يكون ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والمعايير والتلاعب الناتج عن الإحتيال.

كما وتوصلت دراسة (التميمي والساعدي، ٢٠١٥) إلى أن قانون بنفورد يعتبر أحد التقنيات الرقابية الحديثة التي تعزز من جودة التدقيق وذلك لعدة أسباب أبرزها: يعد قانون بنفورد من



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الطرق الفعالة في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح،الإحتيال، والتلاعب في الدفاتر والسجلات المحاسبية، كما ويقوم باكتشاف أي شيء غير طبيعي بالبيانات والقيم غير حقيقية والتي يمكن استخدامها من قبل الأشخاص الذّين يقومون بالتلاعب والإحتيال. بالإضافة إلى السرعة في إجراء عملية التدقيق، حيث أن تطبيق قانون بنفورد لا يتطلب الكثير من الجهد أو حتى استخدام برامج معقدة.

**٢-٢-٩ نتائج إدارة الأرباح:**

بالرغم من إدراك المدراء أن إدارة الأرباح قد تحقق منافع للشركة في الأجل القصير، إلا أنه في الأجل الطويل قد تسبب مشكلات خطيرة ومن أبرزها ما يلي: (Clikeman, ٢٠٠٣)

**١ـ تخفيض قيمة الشركة:** هنالك العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها الشركة بهدف التأثير على الأرباح في المدى القصير، إلا أنه في الأجل الطويل من الممكن أن يؤدي إلى الإضرار بالكفاءة الإقتصادية للشركة، مثل تعجيل الإيرادات وتأخير المصروفات.

**٢ـ تلاشي المعايير الأخلاقية:** حتى وإن كانت إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، إلا أنها ممارسات مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية. فالشركات التي تقوم بإدارة أرباحها ترسل رسالة للعاملين فيها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة أمر مقبول. بالإضافة إلى أن المدراء الذّين يتحملون خطر القيام بذلك يعملوا على خلق مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود ممارسات أخرى مشكوك فيها. فالمدير الذي يطلب بتعجيل المبيعات من موظفي قسم المبيعات يفقد السلطة الأخلاقية التي تمكنه من انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها يوماً ما.

**٣ـ إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية:** إن القيام بممارسات إدارة الأرباح لا يقتصر على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما يتم القيام بها أيضاً على مستوى الإدارة التشغيلية. حيث أن مديري الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الفوز بالترقيات، الحصول على المكافآت، بالإضافة إلى تجنب انتقاد الآداء السيء. ومن أبرز المخاطر الناتجة عن إدارة الأرباح في المستويات الإدارية الدنيا، إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، حيث تبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة طويلة من الزمن.

**٤ـ العقوبات الإقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:** في السنوات الأخيرة قامت بورصة الأوراق المالية الأمريكية بفرض عقوبات صارمة على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها. مثلاً: في أوائل التسعينات أوقعت البورصة غرامة بقيمة مليون دولار على شركة (W.R Grace and co)



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وطلبت منها إعادة حساب أرباحها والإعلان عنها. والسبب في ذلك أن الشركة خلال الفترة (١٩٩٠-١٩٩٢) قامت بتخفيض أرباحها المعلنة، وذلك بتسجيل احتياطيات غير صحيحة بقيمة ٥٥ مليون دولار، وبين عامي (١٩٩٣-١٩٩٥) لمقابلة الأرباح الفصلية المستهدفة قامت الشركة بإعادة الإحتياطيات إلى الأرباح. وحتى إذا لم تفرض بورصة الأوراق المالية عقوبات تأديبية أو غرامات فإن مجرد إعادة حساب الأرباح والإعلان عنها من الممكن أن يكون مكلف جداً للشركة (Clikeman, ٢٠٠٣).



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

## المبحث الثالث الدراسات السابقة

**٢-٣-١ تمهيد**

**٢-٣-٢ الدراسات باللغة العربية**

**٢-٣-٣ الدراسات باللغة الإنجليزية**

**٢-٣-٤ ملخص الدراسات السابقة**

**٢-٣-٥ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة**



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

## المبحث الثالث

## الدراسات السابقة

### ٢-٣-١ تمهيد

يقدم هذا المبحث عرضاً لِأبرز الدراسات العربية والأجنبية ذات الصلة بموضوع الدراسة، وتم ترتيبها من الأحدث إلى الأقدم، ويحتوي هذا المبحث على كل من: الدراسات باللغة العربية، الدراسات باللغة الإنجليزية، وملخص هذه الدراسات، بالإضافة إلى ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة .

### ٢-٣-٢ الدراسات باللغة العربية:

**١- دراسة عابد، (٢٠١٨) بعنوان: "إستخدام قانون بنفورد في اكتشاف عمليات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الوحدات الإقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين"**

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية استخدام قانون بنفورد في اكتشاف عمليات إدارة الأرباح، كما وهدفت إلى التعرف على كل من مفهوم إدارة الأرباح، دوافع، أساليب، ونتائج إدارة الأرباح، بالإضافة إلى التعرف على قانون بنفورد ودوره في تقدير واكتشاف مخاطرعمليات إدارة الأرباح. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث قُسمت الدراسة إلى جزئين الجزء النظري الذي اعتمد الباحث فيه على الكتب، المجلات، والأبحاث المحكمة ذات الصلة بموضوع الدراسة، أما الجانب العملي فقد اعتمد الباحث فيه على جمع أرقام صافي الدخل لعينة الدراسة المكونة من ٤٦ وحدة إقتصادية مدرجة في بورصة فلسطين عام ٢٠١٦ وإدخالها إلى برمجية Excel وتحليلها باستخدام تطبيق بنفورد.

توصلت الدراسة إلى أن هناك ١٤ وحدة إقتصادية من عينة الدراسة قامت بإدارة الأرباح وفقاً لاحتمالات قانون بنفورد أي بنسبة ٣٠.٤٣% من إجمالي العينة وهذا ما أكدته قوة معامل الإرتباط بيرسون (R)، حسب ما أشار إليه الباحث، كما وتوصلت الدراسة إلى أن قانون بنفورد يعتبر آداة رقابية تستخدم للإشارة عند حدوث ظاهرة غير طبيعية تحتاج بذل المزيد من العناية من قبل المدققين والمتخصصين للوصول إلى جذور العملية. وأوصت الدراسة باستخدام قانون بنفورد، لأنه يوفر الوقت والجهد في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والتلاعب بها .

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على قانون بنفورد الذي يعتبر أحد التقنيات الرقابية



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الإلكترونية الحديثة للتدقيق والذَي يتم استخدامه للكشف عن عمليات إدارة الأرباح أو الإحتيال داخل المنشأة حيث تم إثراء الجانب النظري بذلك.

**٢ـ دراسة بلال وعز الدين،(٢٠١٨) بعنوان: "أثر بعض خصائص المؤسسات الجزائرية في مستوى إدارة الأرباح – دراسة إستكشافية "**

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مدى تأثير بعض خصائص المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في كل من حجم المؤسسة، قطاع النشاط، طبيعة ملكية المؤسسة، والإدراج في السوق المالي على مستويات إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة اتبع الباحثان المنهج الوصفي بالإستناد الى الطريقة الإحصائية، كما واختار الباحثان مجموعة من المؤسسات الجزائرية التي كان من الممكن الحصول على قوائمها المالية، وبلغ عدد هذه المؤسسات (١٤) مؤسسة خلال الفترة (٢٠٠٣-٢٠١٥) وكان عدد المشاهدات (١١٧) مشاهدة، ولقياس إدارة الأرباح اعتمدت هذه الدراسة على المستحقات الإختيارية التي تم تقديرها من خلال نموذج جونز المعدل، ولاختبار الفرضيات تم الإعتماد على الإنحدار الخطي المتعدد الذي يربط بين المتغير التابع (إدارة الأرباح) والمتغيرات المستقلة (التي تتمثل في خصائص المؤسسة)، لقياس أثر كل خاصية على إدارة الأرباح .

توصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر لكل من حجم المؤسسة، قطاع النشاط، والإدراج في السوق المالي على مستويات إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية،بينما لا يوجد أثر لطبيعة الملكية على مستويات إدارة الأرباح أي عدم وجود إختلاف بين المؤسسات العامة والخاصة فيما يخص مستويات إدارة الأرباح.

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على نموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح.

**٣ـ دراسة خليل وإبراهيم،(٢٠١٧) بعنوان: "قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS ١٥على استدامة الأرباح المحاسبية – دليل من البيئة المصرية"**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تأثير تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على استدامة الأرباح المحاسبية، بالإضافة الى تحقيق الأهداف التالية: التعرف على نموذج الإعتراف بالإيراد بخطواته الخمسة، والتعرف على متطلبات العرض والإفصاح وفقاً لمعيار IFRS ١٥. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة اتبع الباحثان المنهج العلمي بشقيه الإستنباطي والإستقرائي لتحليل وتقييم الدراسات والبحوث السابقة المرتبطة بذلك، كما وقام الباحثان بإجراء دراسة ميدانية على عينة من المديرين الماليين والمحاسبين، ومراقبي الحسابات وأعضاء هيئة التدريس، ومستخدمي



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التقارير المالية المنشورة، وذلك من خلال توزيع إستبيان على عينة تكونت من ١٥٩ مفردة، للتعرف على اتجاهات العينة نحو مدى الصعوبات التي تواجه تطبيق معيار IFRS ١٥، وكذلك مدى ملائمة السمات التي تتوافر في مهنة المحاسبة في مصر لتطبيق المعيار، بالإضافة إلى أثر تطبيق المعيار على استدامة الأرباح المحاسبية.

توصلت الدراسة إلى أنه من الصعوبات التي تواجه تطبيق معيار IFRS ١٥ الحاجة الى تغييرات جوهرية في العمليات الحالية لجمع البيانات، ونظم تقنية المعلومات، والضوابط الداخلية لتلبية متطلبات الإفصاح الجديدة، كما وأن سمات مهنة المحاسبة في مصر تتناسب مع تطبيق معيار IFRS١٥ ومن أهم هذه السمات وجود كوادر محاسبية مؤهلة لإعطاء دورات مهنية في المعيار، بالإضافة إلى توفر الخبرة المهنية لدى المحاسبين التي تساعد على تطبيق هذا المعيار، كما وأن هناك علاقة إرتباط طردية قوية بين مزايا تطبيق معيار IFRS ١٥ بشكل مستقل واستدامة الأرباح المحاسبية، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠،٠٥). وأوصت الدراسة بضرورة قيام الهيئات والمنظمات المهنية المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة المصرية بإصدار معيار محاسبي بعنوان" الإيراد من العقود مع العملاء" يسير على نهج معيار التقرير المالي رقم(١٥) مع معالجة الصعوبات التي تواجه تطبيقه، والأخذ بعين الإعتبار طبيعة الواقع المصري وثقافته وإلا سيتم الإكتفاء بترجمة المعيار.

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على نموذج الإعتراف بالإيرادات وفقاً للمعيار IFRS ١٥ حيث تم إثراء الجانب النظري بذلك.

**٤ـ دراسة الخريسات،(٢٠١٧) بعنوان: " أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS ١٥ على الإعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء – دراسة حالة (شركة الإتصالات الأردنية- أورنج)"**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS ١٥ على الإعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء في شركة الإتصالات الأردنية (أورانج) كدراسة حالة. ولتحقيق أهداف الدراسة اتبعت الباحثة المنهج الإستنباطي في تحديد مشكلة الدراسة وصياغة الفرضيات والمنهج الإستقرائي في سياق جمع البيانات من مصادرها الأولية، والمنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة، المنهج الوصفي التحليلي للبحث العلمي المبني على الأسلوب الميداني في جمع البيانات المالية، واعتمدت فيه الباحثة على بيانات فعلية مستخلصة من القوائم المالية والعقود مع العملاء من شركة أورنج للفترات المرحلية الربعية خلال الفترة(٢٠١٠-٢٠١٧) بالإضافة إلى الإفصاحات التي تتضمنها التقارير السنوية للقوائم المالية للشركة في اختبار الفرضيات، وللإجابة عن اسئلة الدراسة واختبار الفرضيات اتبعت الباحثة الأسلوب الإحصائي SPSS.

توصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعيار IFRS ١٥على إجمالي الإيرادات في شركة الإتصالات الأردنية أورنج وذلك لأن المعيار المتعلق بالإيراد من العقود مع



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

العملاء له علاقة كبيرة بمجال عمل شركة أورنج، حيث يوجد لديها عدد كبير من العملاء وتقوم بتقديم الخدمات لهم مع الإلتزام في الآداء. وأوصت الدراسة بِحَث الإدارة العليا لشركة أورنج خاصةً وشركات الإتصالات الأردنية عامةً على العمل بتطبيق المعيار IFRS ١٥ لما له من أثر في تحقيق الشفافية في الإفصاح المحاسبي وزيادة موثوقية القياس المحاسبي للبيانات المالية.

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على الفرق بين متطلبات الإعتراف بالإيراد حسب المعيار الجديدIFRS١٥ والمعايير السابقة IAS١١ وIAS١٨حيث تم إثراء الجانب النظري بذلك.

**٥ـ دراسة أبو جبة والذنيبات، (٢٠١٧ ) بعنوان: "أثر الربحية في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي"**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الربحية في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي وذلك من خلال قياس أثر المتغيرات المستقلة والمتمثلة في (نسبة هامش الربح، معدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية، وربحية السهم) في المتغير التابع (أدارة الارباح) ممثلاً بالمستحقات الإختيارية.ولتحقيق أهداف هذه الدراسة استخدم الباحثان منهج القياس الكمي في تحليل القوائم المالية لقياس الربحية، وأنموذج جونز المعدل الذي يقوم على تقدير المستحقات الإختيارية لقياس إدارة الأرباح، وتم استخدام أنموذج الأنحدار الخطي المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة وبيان العلاقة بين المتغيرات، وتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية والبالغ عددها(٧٠) شركة في نهاية كانون الأول من عام (٢٠١٣)، أما عينة الدراسة فقد اشتملت على(٤٠) شركة صناعية مدرجة في بورصة عمان والتي كان لها تداول مستمر خلال الفترة (٢٠٠٩ -٢٠١٣).

توصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكل من المتغيرات المستقلة والمتمثلة في (نسبة هامش الربح، العائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية، وربحية السهم) في إدارة الأرباح،أما بالنسبة للمتغيرات الضابطة (نسبة المديونية وحجم الشركة) فقد أوضحت النتائج بأنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكل من نسبة المديونية وحجم الشركة على العلاقة بين الربحية وإدارة الأرباح. وأوصت الدراسة بضرورة تشديد الرقابة على البيانات المالية للشركات المدرجة في السوق للحد من ممارسة إدارة الأرباح بالإضافة إلى ضرورة نشر التوعية من قبل الجهات المعنية في سوق عمان المالي حول المخاطر التي تترتب على ممارسات إدارة الأرباح.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على نموذج جونز المعدل لتقدير المستحقات الإختيارية.

**٦ـ دراسة الغنانيم،(٢٠١٧) بعنوان: "التوجهات الحديثة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ١٥ (الإيراد من العقود مع العملاء) للحد من الإحتيال المالي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين"**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان التوجهات الحديثة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ١٥ (الإيراد من العقود مع العملاء) للحد من الإحتيال المالي، بالإضافة إلى شرح المتطلبات الرئيسية للمعيار، بيان الفروق والمستجدات الرئيسية لمعيار١٥ IFRS مقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية الحالية خاصةً معيار المحاسبة الدولي IAS١٨،و بيان وجهة نظر مدققي الحسابات الأردنيين حول دور معيار ١٥ IFRS في الحد من ظاهرة الغش والإحتيال. ولتحقيق اهداف هذه الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، حيث قامت الباحثة بتصميم إستبانة وتم توزيعها على عينة الدراسة المكونة من مدققي الحسابات الخارجيين الممارسين لمهنة التدقيق في الأردن والبالغ عددهم(٣٨٤) مدققاً حتى نهاية عام ٢٠١٦، ونظراً لصعوبة وتكلفة المسح الشامل فقد أخذت الباحثة عينة عشوائية بسيطة اشتملت على (١٩٢) مدقق، كما وقامت الباحثة باسترداد (١٦٦) استبانة من أصل (١٧٧)، تم تحليلها باستخدام النسب المئويةوالتكرارات والمتوسطات الحسابية والإنحراف المعياري، بالإضافة إلى استخدام معامل الإتساق الداخلي (كرونباخ ألفا) لقياس ثبات آداة الدراسة والمتمثلة بالإستبانة واختبار T للعينة الواحدة وتحليل التباين الأحادي.

توصلت الدراسة إلى أن إتجاهات أفراد العينة كانت نحو المرتفعةة على أهمية التوجهات الحديثة لمعيار١٥ IFRS للحد من الإحتيال المالي، وأظهرت نتائج التحليل إن دور جميع أبعاد التوجهات الحديثة للمعيار للحد من الإحتيال المالي كانت بأهمية مرتفعةة، حيث احتل بعد الإفصاح المرتبة الأولى وتكاليف العقد المرتبة الأخيرة. وأوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات الإشرافية وعلى رأسها جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بعقد محاضرات وبرامج تدريبية، لشرح التوجهات الحديثة لمعيار الإبلاغ المالي رقم ١٥، وضرورة قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل جميع المجالات (الإعتراف والقياس، العرض والإفصاح، وتكاليف العقد) التي من الممكن أن تستغلها الإدارة في الإحتيال المالي والتلاعب بالبيانات المالية .



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على متطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار IFRS ١٥ حيث تم إثراء الجانب النظري بهذا المجال.

**٧- دراسة زينب،(٢٠١٧) بعنوان: "أثر جودة التدقيق الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح – دراسة لمجموعة من الشركات الجزائرية"**

هدفت هذه الدراسة إلى قياس جودة التدقيق الداخلي في مجموعة من الشركات الجزائرية باستخدام ثلاثة عناصر تتمثل في: كفاءة المدقق الداخلي، استقلاليته، بالإضافة إلى مدى قيامه بالإجراءات اللازمة لاكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، كما وهدفت إلى قياس مدى تأثير عناصر جودة التدقيق الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تكون مجتمع الدراسة من مجموعة من الشركات الجزائرية الموجودة بولاية سطيف والبالغ عددها (١٦) شركة للفترة (٢٠١٢-٢٠١٤)، وقام الباحث بتصميم إستبانة لتقدير المتغيرات المستقلة، حيث تم توزيع(٢٤) استبانة واسترد الباحث(٢٣) استبانة صالحة للاستخدام أي بنسبة (٩٦%)، أما المتغير التابع والمتمثل في ممارسات إدارة الأرباح من خلال المستحقات الإختيارية تم تقديره باستخدام نموذج جونز المعدل.

توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعناصر جودة التدقيق الداخلي (كفاءة المدققين الداخليين، استقلالية المدققين الداخليين، وإجراءات التدقيق التي يقوم بها المدققين الداخليين) على ممارسات إدارة الأرباح. وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز وتدعيم وظيفة التدقيق الداخلي بتوظيف عدد كافٍ من المدققين ذوي الكفاءات اللازمة بالإضافة إلى تدريب المدققين بشكل مستمر لتعزيز قدراتهم على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح .

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في الإعتماد على المنهجية المستخدمة في الدراسة الحالية، بالإضافة إلى التعرف على نموذج جونز المعدل لقياس المستحقات الإختيارية.

**٨- دراسة أبو جبريل والذنيبات،(٢٠١٦) بعنوان: "أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي "**

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من تأثير التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، وذلك من خلال التحقق من أثر كل من استقلالية التدقيق الداخلي، وكفاءة العاملين في التدقيق الداخلي، والعناية المهنية للتدقيق الداخلي، ونطاق عمل التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح ممثلة بالمستحقات الإختيارية. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي خلال الفترة (٢٠٠٩-٢٠١٣) والبالغ عددها (٧٠) شركة، أما عينة الدراسة فقد اشتملت على (٣٣) شركة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي من جميع القطاعات الصناعية، واتبع الباحثان المنهج التحليلي حيث قاموا بتحليل البيانات المالية للشركات عينة الدراسة، فقد تم تصميم استبانة لقياس المتغير المستقل، أما المتغير التابع المتمثل بالمستحقات الإختيارية فقد تم قياسه باستخدام نموذج جونز المعدل، وقد تم توزيع الإستبانة على (٦٥) مدقق داخلي في الشركات عينة الدراسة، و تم استرداد(٦١) استبانة، أما عدد الإستبانات الصالحة للتحليل الإحصائي تمثلت في (٥٨) استبانة أي ما نسبته (٩٥.٠٨%)، وتم استخدام تحليل الإنحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة.

توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لكل من استقلالية التدقيق الداخلي، وكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي، ونطاق عمل التدقيق الداخلي، والعناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية، وذلك بأن هذه المتغيرات المستقلة تؤدي الى التقليل أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات. وأوصت الدراسة بضرورة نشر التوعية من قبل الجهات المعنية في سوق عمان المالي حول المخاطر المترتبة على ممارسات إدارة الأرباح، وضرورة زيادة فاعلية الدور الرقابي لقسم التدقيق الداخلي للحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات الشركات الصناعية .

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في الإعتماد على المنهجية المستخدمة في الدراسة الحالية، بالإضافة إلى التعرف على نموذج جونز المعدل لقياس المستحقات الإختيارية.

**٩ـ دراسة خالد،(٢٠١٦) بعنوان:"أثر محاسبة القيمة العادلة على سلوك وإتجاهات إدارة الأرباح في القطاع المصرفي في السودان"**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر محاسبة القيمة العادلة على سلوك وإتجاهات إدارة الأرباح في القطاع المصرفي من خلال تقييم العلاقة بين إدارة الأرباح والقيمة العادلة في ظل التحفظ المحاسبي كأحد الإتجاهات المحاسبية المعاصرة، بالإضافة إلى التعريف بنظام إدارة الأرباح من خلال دراسة جذورها التاريخية وتطور الإهتمام بها، مفهومها، دوافعها، ونماذج قياسها، كما وهدفت إلى عرض وتقييم الجهود الدولية المبذولة عالمياً للحد من ممارسات إدارة الأرباح. ولتحقيق أهداف الدراسة اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي في تحليل النتائج التي تم الحصول على بياناتها من خلال الإستبانة، وتكون مجتمع الدراسة من العاملين في بعض المصارف السودانية- ولاية الخرطوم، أما فيما يتعلق بمفردات عينة الدراسة فقد تم إختيارها بطريقة العينة القصدية للحصول على معلومات وآراء معينة، وقد تم توزيع (٨٠) استبانة على العينة المستهدفة وقام الباحث باستردادها جميعها.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها إن استخدام تقديرات القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي يوفر أسلوب أكثر موضوعية وواقعية لآداء الوحدات الإقتصادية، وإن مرونة تطبيق



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبادئ المحاسبية ووجود البدائل المتعددة للسياسات المحاسبية يعد سبب كبير في وجود إدارة الأرباح، وإن استخدام تقديرات القيمة العادلة تؤثر على إدارة الأرباح وتعمل على الحد منها عند استخدام سياسة التحفظ المحاسبي وتحد من دوافع الإدارة الإنتهازية لتحقيق دوافعهم الذاتية. وأوصت الدراسة بضرورة الفصل بين مجلس الإدارة والعمل التنفيذي لأن ذلك سيقلل من فرص ممارسات إدارة الأرباح، وأن يتم إلزام المؤسسات والمصارف بنشر كافة المعلومات المحاسبية في التقارير والقوائم المالية بشفافية والإفصاح التام لأن ذلك يساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة.

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على النتائج المترتبة على إدارة الأرباح، حيث تم إثراء الجانب النظري بذلك.

**١٠ـ أبورشيد ،(٢٠١٥) بعنوان: "دور الضوابط الرقابية في الحد من مخاطر إدارة الأرباح: دراسة ميدانية على المصارف التجارية السورية"**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الضوابط الرقابية في الحد من مخاطر إدارة الأرباح في المصارف التجارية السورية، أي التعرف على العلاقة بين توافر الضوابط الرقابية في المصارف التجارية السورية وبين الحد من مخاطر ممارسة إدارات المصارف لإدارة الأرباح، بالإضافة إلى أنها هدفت إلى بيان مدى إلتزام المصارف بتطبيق القواعد القانونية بالإعتماد على الجهات الإشرافية والرقابية الخارجية كالمصرف المركزي وهيئة سوق الأوراق المالية من جهة وعلى المصارف وإدارتها من جهة أخرى. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تكون مجتمع الدراسة من جميع فروع المصرف التجاري السوري في مدينة حلب والبالغ عددها(١٨) فرعاً، أما عينة الدراسة فقد اشتملت على (١٦) فرع، واتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، فقد اعتمد على الكتب والدوريات والمجلات المرتبطة بموضوع الدراسة لتغطية الجانب النظري، بالإضافة إلى أنه قام بتصميم إستبانة؛ حيث قام بتوزيعها على رؤساء أقسام المحاسبة ورؤساء أقسام المراجعة والتفتيش، وبلغ عدد الإستبانات التي تم توزيعها(٤٨) إستبانة وقام باسترداد (٣٩) منها، وتم تحليلها باستخدام SPSS.

توصلت الدراسة إلى أن عدم توافر الآليات والضوابط الرقابية في المصرف سبباً لإدارة الأرباح مما يؤدي إلى زيادة المخاطر المالية، كما وأن تحقيق المنافع الذاتية لإدارة المصرف في ظل قواعد قانونية تتضمن بعض الثغرات يعتبر سبباً لممارسة إدارة الأرباح، كما وأن هناك علاقة ذات دلالة بين توفر الضوابط الرقابية في المصارف التجارية السورية وبين الحد من قدرة هذه المصارف على إدارة الأرباح. وأوصت الدراسة بضرورة تطوير وتحديث الهيئات الرقابية والإشرافية الحكومية وخاصة في ظل الأزمة الإقتصادية الخانقة نتيجة الحرب التي تشن عليها.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على دوافع إدارة الأرباح، حيث تم إثراء الجانب النظري بذلك.

**١١- دراسة أبو رمان (٢٠١٤) بعنوان: "أثر معيار الإعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية"**

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشاكلالمحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، وبيان دور معايير المحاسبة الدولية في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية لشركات المقاولات. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي للسياسات المتبعة في(٥٠) شركة مقاولات مختلفة وتم تصميم إستبانة كآداة رئيسية لجمع وتحليل البيانات، وتم اختيار عينة عشوائية اشتملت على(١٩٨) فرداً من المدراء الماليين، ورؤساء الأقسام والمحاسبين وتم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS لتحليل البيانات والتوصل إلى النتائج .

توصلت الدراسة إلى أن هناك تدني في نسبة إلتزام شركات المقاولات الأردنية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ١١ IAS و١٨IASعند إعداد القوائم المالية، وأن هناك مجموعة من المشكلات المحاسبية التي تواجه شركات المقاولات الأردنية والتي تحد من تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأبرزها التعديل المستمر في أسس القياس المحاسبي و عدم وجود استقرار في هذه الأسس، وجود اختلاف في التشريعات والقوانين وعدم ملائمة قوانين الضريبة السائدة، بالإضافة إلى عدم وجود قوانين وتشريعات تلزم شركات المقاولات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية. وأوصت الدراسة بضرورة الأهتمام بتطبيق بنود محددة من معياري ١٨ IASو IAS ١١من معايير المحاسبة الدولية للأعتراف بالإيرادات من خلال اتباع الخطوات التالية: ضرورة توضيح آلية إعداد العقود وإظهار التفاصيل المتبعة في عملية الإعتراف بالإيراد المتحقق منها، إعداد جدولزمني لتنفيذ بنود العقد، وتوثيق جميع خطوات إنجاز العقد أولاً بأول، بالإضافة إلى إعداد نظام رقابي داخلي في شركات المقاولات وذلك لضمان إتمام العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية.

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على واقع معيار ١٨IAS و١١IAS حيث تم استبدالهم بمعيار ١٥ IFRS كما وتم إثراء الجانب النظري بذلك.

**٢-٣-٣- الدراسات باللغة الإنجليزية:**

**١٢- دراسة (Chandra & Wimelda, ٢٠١٨) بعنوان :**

**"Opportunistic Behavior, External Monitoring Mechanisms, Corporate Governance, And Earnings Management"**

**" السلوك الانتهازي، آليات المراقبة الخارجية، حوكمة الشركات وإدارة الأرباح "**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر كل من السلوك الإنتهازي، آليات المراقبة الخارجية والمتمثلة في (الرافعة المالية وحجم الشركة)، وحوكمة الشركات والمتمثلة في(حجم لجنة المراجعة، نسبة



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المفوضين المستقلين، الملكية المؤسسية، والملكية الإدارية)، والتدفقات النقدية على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الأندونيسية. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المدرجة في البورصة الأندونيسية خلال الفترة (٢٠١٣- ٢٠١٥)، واشتملت العينة النهائية على (٦٠) شركة صناعية تم إختيارها بطريقة العينة الهادفة، وتم الحصول على (١٧٨) إستبيان ولأغراض التحليل تم استخدام نموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح، ومن ثم تم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

توصلت الدراسة إلى أن السلوك الإنتهازي وآليات المراقبة الخارجية والمتمثلة في الرافعة المالية وحجم الشركة، تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح في أندونيسيا، كما وتؤثر المكافآت التحفيزية والتدفقات النقدية كسلوك انتهازي على إدارة الأرباح.ومن ناحية أخرى لا يمكن أن تؤثر ممارسات إدارة الشركات على ممارسات إدارة الأرباح، هذا يعني أن السلوك الانتهازي يساهم في ممارسات إدارة الأرباح ، وقد تعمل آليات المراقبة الخارجية على حل هذه القضايا. ومع ذلك، توصلت الدراسة أيضاً إلى أن حوكمة الشركات ليست فعالة كما هو متوقع، حيث أن آليات حوكمة الشركات الضعيفة أو القوية ممكن أن تؤدي إلى إدارة الأرباح؛ قد يكون ذلك بسبب عدم تطبيق حوكمة الشركات بشكل شامل في الشركات الإندونيسية. هذا يؤدي إلى انخفاض في نوعية البيانات المالية وبالتالي يقلل من ثقة المساهمين والمستثمرين. وأوصت هذه الدراسة بإجراء دراسات تستخدم المزيد من مؤشرات حوكمة الشركات لتطبيقها في منظمات التعاون الإقتصادي والتنموي وذلك لأنهذا البحث يقيس حوكمة الشركات باستخدام أربعة متغيرات حيث أن ذلك لا يمثل مبادئ الحوكمة بشكل كافٍ.

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في الإعتماد على المنهجية المستخدمة في الدراسة الحالية، بالإضافة إلى التعرف على نموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح.

**١٣- دراسة(Ung Et Al,٢٠١٨) بعنوان:**

"Brokerage Fee, Ownership Expropriation And Earnings Management Of Malaysian Property Companies"

**"رسوم الوساطة، نزع الملكية وإدارة الأرباح لشركات العقارات الماليزية"**

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق فيما إذا كانت الشركات العقارية تتلاعب بأرباحها من خلال رسوم الوساطة عبر نزع الملكية أم لا، أي التحقيق في العلاقة بين رسوم الوساطة وإدارة الأرباح. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم استخدام المنهج الإحصائي الوصفي، فقد تكون مجتمع الدراسةمن



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الشركات العقارية المدرجة في بورصة ماليزيا والبالغ عددها (١١٤) شركة خلال الفترة (٢٠٠٨-٢٠١٢)، وذلك لأن الشركات العقارية المدرجة في البورصة تغطي ما نسبته ٨٠% من حصة السوق في صناعة العقارات في ماليزيا حسب ما أشار إليه الباحثين، أما عينة الدراسة فقد اشتملت على (٤٦) شركة عقارية، وتم الحصول على بيانات العينة باستخدام قاعدة بيانات world scope لجمع التقارير السنوية المالية للشركات العقارية المدرجة في بورصة ماليزيا خلال الفترة (٢٠٠٨-٢٠١٢)، وللكشف عن إدارة الأرباح تم استخدام معادلة بينيش التجريبية Beneish M-score)، حيث تتبع هذه الدراسة هذا النموذج الذي يقوم بتوظيف خمسة نسب مالية، ولأغراض التحليل تم استخدام تحليل Panel-Data.

توصلت الدراسة بشكل عام إلى أن إرتفاع رسوم السمسرة ستؤدي إلى المزيد من أحداث إدارة الأرباح، وبشكل عام، فإن تركيز الملكية بين الشركات العقارية الماليزية يؤثربشكل كبير على إدارة أرباح الشركات، وأوضحت هذه الدراسة أن ربحية الشركة ورسوم السمسرة يعززان من إمكانية إدارة أرباح الشركة، حيث أن رسوم السمسرة المنخفضة تعكس عائدات منخفضة للشركة، لذلك، تختار الإدارة التلاعب بالأرباح من أجل المبالغة في تقدير الأرباح،لِكي تحظى باهتمام أكبر من المستثمرين.وأوصت الدراسة بأن تمتد البحوث المستقبلية لتشمل قطاعات أخرى وذلك لأن النتائج التي تم الحصول عليها لا يمكن تعميمها على الصناعات الأخرى كونها تقتصر على الشركات العقارية.

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على استراتيجية تمهيد الدخل حيث تم إثراء الجانب النظري بذلك.

**١٤- دراسة (Marco Et al, ٢٠١٨) بعنوان:**

**"Dealing With IFRS١٥: Any Impact On Earnings Management? First Evidences From Italian Listed Companies"**

**"التعامل مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٥: أي تأثير على إدارة الأرباح؟ الأدلة الأولية من الشركات المدرجة الايطالية"**

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم دليل تجريبي على أن إدارة الأرباح تتكرر في بعض الصناعات وتنخفض في صناعات أخرى. حيث أظهرت الكثير من الدراسات أن اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية يقلل من مستوى إدارة الأرباح، وبالتالي يقلل من استخدام المستحقات التقديرية، وفي الوقت الحاضر أحد التغييرات الرئيسية في المعايير الدولية تتمثل في اعتماد معيار ١٥، ومن



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

خلال التحليل الذي أجرته "Big-Four"؛ فإن هذا المبدأ الجديد سيكون له تأثير على جميع المؤسسات، إلا أنه سيختلف مقدار التأثير وفقاً لاختلاف القطاع الصناعي. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة اعتمد الباحثين على المنهج التحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من الشركات الإيطالية المدرجة خلال الفترة(٢٠٠١-٢٠١٧)، أما عينة الدراسة فقد تكونت من (٣٠٣) مفردة، وتم اختيار الشركات التي تنتمي لقطاع الإتصالات السلكية واللاسلكية والمرافق وتم تطبيق نموذج جونز لقياس إدارة الأرباح. وللتحقق من وجود إدارة الأرباح في إيطاليا قام الباحثين بالخطوات التالية: تتمثل الخطوة الأولى في التحليل المباشر للمستحقات الإختيارية خلال الفترة (٢٠٠١-٢٠١٧)، أما الخطوة الثانية تمثلت في مراقبة إدارة الأرباح في ضوء استخدام المعيار ١٥، مما يحد من التحليل لإدارة الإيرادات فقط بدلاً من إدارة المستحقات ككل.

توصلت الدراسة إلى أن ممارسات إدارة الأرباح يتم تبنيها بشكل عام في قطاع الإتصالات والتي تأثرت بشكل كبير من خلال تطبيق معيار IFRS ١٥، وبالرغم من أنه لم يتم النظر في المكون التقديري للإيرادات، فإن النتائج أظهرت أن صناعة الإتصالات هي الأكثر تأثراً بالمعيار، وكذلك الأكثر تأثراً بممارسات إدارة الأرباح من صناعة المرفقات، وذلك ما أكدته نتائج دراسات أخرى بحسب ما أشاروا إليه الباحثين، وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أنه يجب أن يقوم المنظمون بتحليل ومراقبة تنفيذ هذا المبدأ وعواقبه بعناية، حيث أن الإيرادات المحددة يمكن أن يكون لها تأثير على ممارسات إدارة الأرباح الموجودة مسبقًا. وحتى لو لم تعتبر الإيرادات في هذه الخطوة الأولى من المشروع كهدف للتلاعب، إلا أنها تمثل أحد العوامل التي يمكن أن تؤثر على مستوى ومدى الاستحقاق التقديري. وأوصت هذه الدراسة بتوسيع نطاق البحث ليشمل عدد أكبرمن الشركات والصناعات لتوفير نظرة أكثر شمولية عن وجود واستمرار سياسات إدارة الأرباح في الشركات الإيطالية، بالإضافة إلى التنبؤ بالتحركات الإفتراضية للمدراء في تنفيذالمعيار١٥.

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على متطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار IFRS ١٥.

**١٥- دراسة (Alareeni, ٢٠١٨) بعنوان :**

**" Does corporate governance influence earnings management in listed companies in Bahrain Bourse?"**

**"هل تؤثر حوكمة الشركات على إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة البحرين؟"**

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير مجموعة من خصائص حوكمة الشركات على ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى دراسة بيانات الشركات المدرجة في بورصة البحرين لتحديد ما إذا



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كانت الشركات تمارس إدارة الأرباح. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم قياس مستوى إدارة الأرباح باستخدام الإستحقاقات التقديرية محسوبة باستخدام نموذج جونز المعدل وتكونت عينة الدراسة من(٢٠) شركة مدرجة في بورصة البحرين للأوراق المالية خلال الفترة (٢٠١١-٢٠١٥)، وتم استخدام نموذج الانحدار لاختبار فرضيات الدراسة.

توصلت الدراسة إلى أن إدارة الأرباح ترتبط بشكل سلبي مع حجم مجلس الإدارة، أي أن زيادة حجم مجلس الإدارة يرتبط بمستوى أدنى من ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى أن استقلال مجلس الإدارة يرتبط بشكل إيجابي بإدارة الأرباح، أي أنه كلما زاد عدد المدراء المستقلين، ارتفع مستوى ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى ذلك، ترتبط الملكية الداخلية بشكل إيجابي بإدارة الأرباح، مما يؤكد أن المستوى الأعلى للملكية الداخلية يزيد من ممارسات إدارة الأرباح، وأشارت النتائج أيضاً إلى أن الشركات تمارس إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات التقديرية المتزايدة للدخل. وأوصت الدراسة بتوسيع نطاق البحث ليشمل خصائص أخرى لحوكمة الشركات مثل عمر الشركة وذلك لأن هذه الدراسة لم تشمل جميع خصائص حوكمة الشركات بسبب نقص البيانات المتاحة.

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على نموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح.

**١٦- دراسة (Alshatnawi, ٢٠١٧) بعنوان :**

**" The Possibility of the Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No. ١٥"**

**" إمكانية الشركات الصناعية الأردنية لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥"**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد إمكانية الشركات الصناعية الأردنية بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥ من وجهة نظر معدي التقارير المالية، من خلال دراسة إمكانياتها للإلتزام بمتطلبات الإعتراف والقياس المحاسبي للإيرادات وفقا للمعيار١٥، بالإضافة إلى التعرف على الأساسيات العملية ومبادئ المعيار والعقبات التي تحول دون تطبيق المعيار في الشركات الصناعية الأردنية. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تصميم استبيان وقام الباحث بتوزيعها على عينة تتكون من (٨٤) فرداً، وتم تحليلها باستخدام الوسط الحسابي، الإنحراف المعياري والتكرارات بالإضافة إلى استخدام إختبار T المكون من عينة واحدة لاختبار الفرضيات .



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

توصلت الدراسة إلى أنه من الممكن أن تلتزم الشركات الصناعية الأردنية بمتطلبات الإعتراف بالإيرادات وفقاً للمعيار ١٥، وبناءاً على ذلك ستلزم الأطراف المتعاقدة عن طريق تحديد وتنفيذ أحكام العقد سواءاً كان مكتوب أو شفهي وتحديد الإلتزامات الواجب تنفيذها وفقاً للعقد، وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أنه من الممكن أن تلتزم الشركات الصناعية بمتطلبات القياس المحاسبي للإيرادات وفقاً للمعيار ١٥ ونتيجة لذلك سيتم تحديد سعر الصفقة من خلال العائد الذي سيحصلون عليه وتوزيعه على مكونات العقد، بالإضافة إلى أنه لا يمكن للشركات الصناعية الأردنية الإلتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي للإيرادات وفقاً للمعيار ١٥ حيث أنها لا تقوم بالإفصاح الكافي عن المعلومات الكمية والوصفية المتعلقة بالعقود المبرمة مع العملاء، كما وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من العقبات التي تحول دون تطبيق الشركات الصناعية الأردنية للمعيار ومنها، صعوبة فهم وشرح متطلبات المعيار، عدم وجود أنظمة محاسبية مناسبة لتطبيق المعاملات المحاسبية الخاصة بالإيرادات وفقاً لهذا المعيار. وأوصت الدراسة بضرورة تشجيع الشركات الصناعية الأردنية على الإلتزام بمتطلبات الإفصاح عن الإيرادات حسب معيار IFRS١٥ بطريقة تعزز ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في التقارير المالية .

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في تطوير فرضيات الدراسة.

**١٧- دراسة (Bauer and Centorrino,٢٠١٧) بعنوان :**

"Financial Statements Of Banks As A Source Of Information About Implementation Of IFRS ١٥: The Evidence From Poland"

**" القوائم المالية للبنوك كمصدر للمعلومات حول تنفيذ المعيار الدولي للتقارير المالية ١٥: الأدلة من بولندا "**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليلما إذا كانت القوائم المالية للبنوك تحتوي على أي سجلات أو معلومات مستقبلية حول تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥، بالإضافة إلى العواقب المتوقعة لتنفيذ هذا المعيار، كما وأنها هدفت إلى زيادة الوعي لمستخدمي القوائم المالية على النهج غير المتجانس لتقديم المعلومات حتى في البنوك، وتم اختيار هذا القطاع في الدراسة لإنها مؤسسات ذات أهمية كبيرة للنظام المالي لكل بلد حسب ما أشار إليه الباحثان. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم فحص القوائم المالية الموحدةعبر الإنترنت خلال الفترة (٢٠١٥-٢٠١٦) لخمسة من البنوك



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الكبرى في بولندا ، حيث قام الباحثان بفحص شامل لجميع المعلومات المتعلقة بالمعيار رقم ١٥ الواردة في الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.

توصلت الدراسة إلى أنه في جميع الحالات التي تمت دراستها أشارت إلى العمل على تنفيذ المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم ١٥، إلا أن كل بنك يقوم باتباع نهج مختلف لعرض المعلومات المتعلقة بالمعيار، أي أن عدم التوحيد في تسجيل المعلومات حول المعيار يشكل عقبة أمام مستخدمي القوائم المالية للبنوك حسب ما أشار إليه الباحثان، وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحتوي على إجراءات أكثر صعوبة لتحديد الأحداث الاقتصادية وتقييمها والكشف عنها وذلك يمثل تحديًا أمام المحاسبين والمدققين القانونيين في بولندا. وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من الأبحاث التي تقوم باستكشاف الآثار المحتملة لتنفيذ المعيار ١٥ بالنسبة للبنوك.

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على الخطوات الأساسية التي يتم من خلالها الإعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار ١٥.

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على متطلبات العرض وفقاً لمعيار IFRS١٥ حيث تم إثراء الجانب النظري بذلك.

**١٨- دراسة (Delkhosh and Sadeghi, ٢٠١٧)بعنوان :**

**"The Effect Of Accounting Conservatism And Earnings Management On Earnings Quality"**

**"أثر التحفظ المحاسبي وإدارة الأرباح على جودة الأرباح"**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر كل من إدارة الأرباح والتحفظ المحاسبي على جودة الارباح في الشركات الايرانية، وذلك من خلال التعرف على هذه المفاهيم، إيجابياتها وسلبياتها، حيث أنه من المعروف أن المدراء غالباً ما يقومون بإدارة أرباحهم من أجل تضليل مساهميهم على الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة، وذلك قد يؤدي أيضًا إلى عدم التماثل في المعلومات وانخفاض جودة الارباح، فإن الإدارة في ذلك لا تخفي الآداء الفعلي للشركة فقط ، بل تخفي أيضًا النمو الحقيقي لأرباح الشركة، والتحفظ المحاسبي يقلل من فرص نجاح إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات من خلال تحديد الخسائر في الوقت الحقيقي وتأخير تحديد المكاسب الإقتصادية. ولتحقيق أهداف



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

هذه الدراسة فقد اتبع الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، حيث قسمت الدراسة إلى جزئين : الجزء النظري وفيه اعتمد الباحثان على الكتب، المجلات، والأبحاث المحكمة ذات الصلة بموضوع الدراسة، وتكون مجتمع الدراسة من الشركات المدرجة في بورصة طهران للاوراق المالية خلال الفترة(٢٠٠٩ – ٢٠١٤)، والبالغ عددها (١٢٣) شركة، أما فيما يتعلق بالجانب العملي فقد تم قياس التحفظ المحاسبي باستخدام نموذج (Basu)، وتم استخدام نموذج جونز المعدل لقياس إدارة الارباح،أما لقياس جودة الارباح فقد تم استخدام النموذج المستخدم في دراسة( Dechow and Dichev, ٢٠٠٢) حسب ما أشار إليه الباحثان، ولاختبار فرضيات البحث تم استخدام تحليل الانحدار، وتم استخدام تحليل الارتباط لفحص وجود علاقة ذات دلالة بين المتغيرات المستقلة والتابعة.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين التحفظ المحاسبي وإدارة الأرباح على جودة الارباح، كما أظهرت النتائج وجود علاقة عكسية بين إدارة الارباح وجودة الارباح. وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من الأبحاث للتحقق من أثر التحفظ المحاسبي وإدارة الأرباح على جودة الأرباح.

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على نموذج جونز المعدل لقياس المستحقات الإختيارية.

**١٩- دراسة (Alzoubi, ٢٠١٦ ) بعنوان:-**

**"Disclosure quality and earnings management: evidence from Jordan"**

**"جودة الإفصاح وإدارة الأرباح: دليل من الأردن"**

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق العملي في تأثير جودة الإفصاح على حجم إدارة الأرباح بين الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان. ولتحقيق اهداف هذه الدراسة فقد تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان خلال الفترة (٢٠٠٧-٢٠١٠) والبالغ عددها (٩٤) شركة، أما عينة الدراسة فقد اشتملت على (٨٦) شركة، وتم جمع البيانات من موقع بورصة عمان الإلكتروني، وتم قياس إدارة الأرباح باستخدام نموذج جونز المعدل لتقدير



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المستحقات الإختيارية، ولقياس جودة الإفصاح تم استخدام نموذج تم تطويره من قبل (Beattie et al.,٢٠٠٤) حسب ما أشار إليه الباحث، ولأغراض التحليل تم استخدام نموذج الإنحدار لتقييم الإرتباط بين جودة الإفصاح وإدارة الأرباح.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية ذات دلالة احصائية بين جودة الإفصاح وإدارة الأرباح. كما وأوضحت النتيجة أيضًا أنه كلما ارتفع مستوى الإفصاح، فإن حجم إدارة الأرباح يقل، وهذا يؤدي بدوره إلى زيادة جودة التقارير المالية. وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من الأبحاث في مختلف البلدان.

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على نموذج جونز المعدل لقياس المستحقات الإختيارية.

**٢٠- دراسة (Oyedokun, ٢٠١٦) بعنوان:**

**" Revenue Recognition Paradox: A Review Of IAS ١٨ and IFRS ١٥ "**

**"الفرق بالإعتراف بالإيرادات: مراجعة لمعيار المحاسبة الدولي رقم ١٨ والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٥"**

هدفت هذه الدراسة إلى مراجعة أحكام معيار المحاسبي الدولي رقم ١٨ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥ فيما يتعلق بالإيرادات، والمبادئ الأساسية لكيفية التعامل مع الدخل، وكيفية الإعتراف بالإيرادات وغيرها من أشكال الدخل في القوائم المالية. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم الإعتماد على منهجية تحليل المحتوى، حيث تمت دراسة الكتب، المجلات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى مواقع الإنترنت والقوانين المرتبطة بذلك.

توصلت الدراسة إلى أهمية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وأن المعيار ١٥ يمثل مصدراً وحيداً لمتطلبات الإيرادات لجميع القطاعات في جميع الصناعات، بالإضافة إلى أن معيار ١٥ يمثل تغييراً جوهرياً عن المعايير الدولية للتقارير المالية. وأوصت الدراسة بأن يبدأ مستخدمي ومعدي البيانات المالية بشكل جدي لتطبيق المعيار مبكراً، بالإضافة إلى تدريبهم وفهم المعيار الدولي رقم ١٥ للمباشرة في تطبيقه إبتداءاً من ١ يناير ٢٠١٧.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على نطاق معيار IFRS ١٥ ،حيث تم إثراء الجانب النظري بذلك.

**٢١- دراسة (Wu Et Al,٢٠١٦) بعنوان:**

"Does the reputation mechanism of media coverage affect Earnings Management?: Evidence From China"

**"هل تؤثر آلية سمعة التغطية الإعلامية على إدارة الأرباح ؟: أدلة من الصين"**

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في العلاقة بين إدارة الأرباح و تقارير وسائل الإعلام، وتقييم الأدوار التي تلعبها وسائل الإعلام في تحديد آلية السمعة، ودراسة ما إذا كان لوسائل الإعلام تأثير على سلوك التنفيذيين في حالة إدارة الأرباح.ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصينية المدرجة في بورصة شنغهاي للأوراق المالية خلال الفترة ( ٢٠٠٨ - ٢٠١٢)، أما عينة الدراسة فقد تكونت من(٢٥٥٦) مشاهدة، ولقياس إدارة الأرباح تم استخدام نموذج جونز المعدل لتقدير الاستحقاقات التقديرية ، ولأغراض التحليل تم استخدام نموذج الإنحدار.

توصلت الدراسة إلى أن وسائل الإعلام تلعب دورًا في التأثير على قرارات المدراء التنفيذيين للمشاركة في إدارة الأرباح، حيث أنه من المرجح أن تقوم الشركات التي تتلقى المزيد من اهتمام وسائل الإعلام بإدارة الأرباح، بالإضافة إلى أن تقارير وسائل الإعلام السلبية تؤدي إلى مستويات أعلى من أنشطة إدارة الأرباح،أي أن التقارير الإعلامية عن الشركات المدرجة يمكن أن تحفز أو تضغط على المديرين لاستخدام إدارة الأرباح من أجل تحقيق الأرباح و لتلبية توقعات المستثمرين،وأن تلبية توقعات السوق تزيد من المزايا الخاصة للإدارة، والتي تشمل فوائد السمعة، ومكاسب رأس المال في أسواق الأوراق المالية، كما وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي يتمتع كبار المدراء التنفيذيين فيها بسمعة أعلى من المرجح أن تدير الأرباح، وأنهم أكثر عرضة للتأثر بتقارير وسائل الإعلام .

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على نموذج جونز المعدل لقياس المستحقات الإختيارية.

**٢٢- دراسة (Kasztelnik, ٢٠١٥) بعنوان:**

**"The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards"**



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**"مدى ملائمة الإعتراف بالإيرادات تحت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"**

هدفت هذه الدراسة إلى البحث فيما إذا كان هنالك تغير كبير في مدى ملائمة قيمة مكونات الاعتراف بالإيرادات منذ اعتماد معيار IFRS ١٥في الولايات المتحدة الأمريكية. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم استخدام عينة عشوائية من الشركات غير المالية المدرجة في لجنة تبادل الأوراق المالية الأمريكية (SEC) ١٠٠ خلال الفترة(٢٠٠٥-٢٠١٥)، تمثلت بشركتان رائدتان في مجال الإتصالات السلكية واللاسليكة وهي كالتالي:شركة Verizon وشركة AT &T، وتم الإعتماد على المنهج المقارن لفحص مدى ملائمة قيمة الإيرادات قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبعد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS ١٥، ولأغراض التحليل تم استخدام اختبار Tلتحليل الفرضيات والتوصل إلى النتائج.

توصلت الدراسة إلى أن هنالك دليل قوي على أن القيمة القياسية الجديدة للإعتراف بالإيرادات (مكونات الإيرادات) لها قيمة بموجب مبادئ المحاسبةالمقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة، وكذلك ستبقى ذات قيمة بالنسبة للشركات العامة بعد اعتماد المعايير الدولية، وبالنسبة للشركات العامة فقد أشارت الدراسة إلى أن هنالك زيادة في قيمة الإيرادات منذ إعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أيضاً توصلت الدراسة إلى أن هنالك دليل قوي على إن الإفصاح عن الإيرادات يمثل مصدراً للمعلومات له قيمة في بيئة التقارير المالية الدولية، وإن الزيادة في قيمة الإيرادات ستؤثر على الضرائب الفيدرالية من العقود المجمعة، حيث ستدفع الشركات المزيد من الضرائب نتيجة الإعتراف بالإيرادات المقدمة وفقاً لمعيار ١٥. وأوصت الدراسة بزيادة حجم العينة في الأبحاث المستقبلية وذلك لأن هذه الدراسة تم إجراؤها على عينة تقتصر فقط على شركتان.

استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على طرق التحول لتطبيق المعيار حيث تم إثراء الجانب النظري بذلك.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

### ٢-٣-٤ ملخص الدراسات السابقة

يوضح الجدول الآتي ملخص شامل للدراسات السابقة:

**جدول رقم (٢-٢)**
**ملخص الدراسات السابقة**

| # | عنوان الدراسة | اسم الباحث | سنة الدراسة | الهدف الأساسي | النتائج | مدى استفادة الباحثة من هذه الدراسة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | استخدام قانون بنفورد في اكتشاف عمليات إدارة الأرباح : دراسة تطبيقية على الوحدات الإقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين | عابد | ٢٠١٨ | هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية استخدام قانون بنفورد في اكتشاف عمليات إدارة الأرباح | توصلت الدراسة إلى أن قانون بنفورد يعتبر آداة رقابية تستخدم للإشارة عند حدوث ظاهرة غير طبيعية تحتاج إلى بذل المزيد من العناية من قبل المدققين والمتخصصين للوصول إلى جذور العملية، حيث أن هنالك ١٤ وحدة إقتصادية من عينة الدراسة قامت بإدارة الأرباح وفقاً لاحتمالات قانون بنفورد أي بنسبة ٣٠.٤٣% من إجمالي العينة وهذا ما أكدته قوة معامل الإرتباط بيرسون (R)، حسب ما أشار إليه الباحث، كما وتوصلت الدراسة إلى أن | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على قانون بنفورد الذَي يتم استخدامه للكشف عن عمليات إدارة الأرباح أو الإحتيال داخل المنشأة، حيث تم إثراء الجانب النظري بذلك. |
| ٢ | أثر بعض خصائص المؤسسات الجزائرية في مستوى إدارة الأرباح – دراسة إستكشافية | بلال وعز الدين | ٢٠١٨ | هدفت هذه الدراسة إلى فحص مدى تأثير بعض خصائص المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في كل من حجم المؤسسة، قطاع النشاط، طبيعة ملكية المؤسسة، والإدراج في السوق المالي على مستويات إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية | يوجد أثر لكل من حجم المؤسسة، قطاع النشاط ، والإدراج في السوق المالي على مستويات إدارة الأرباح إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على نموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح. |
| ٣ | قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS ١٥على استدامة الأرباح المحاسبية – دليل من البيئة المصرية | خليل وابراهيم | ٢٠١٧ | هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تأثير تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على استدامة الأرباح المحاسبية، بالإضافة الى تحقيق الأهداف التالية: التعرف على نموذج الإعتراف بالإيراد بخطواته الخمسة، والتعرف على متطلبات العرض والإفصاح وفقاً لمعيار IFRS ١٥. | هناك علاقة إرتباط طردية قوية بين مزايا تطبيق معيار IFRS ١٥ بشكل مستقل واستدامة الأرباح المحاسبية، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠،٠٥). | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على نموذج الإعتراف بالإيرادات وفقاً للمعيار IFRS ١٥ حيث تم إثراء الجانب النظري بذل |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٤ | أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS ١٥على الإعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء – دراسة حالة | الخريسات | ٢٠١٧ | هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS ١٥ على الإعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء في شركة الإتصالات الأردنية (أورانج) كدراسة حالة | توصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعيار IFRS ١٥على إجمالي الإيرادات في شركة الإتصالات الأردنية أورنج | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على الفرق بين متطلبات الإعتراف بالإيراد حسب المعيار الجديد IFRS١٥ والمعايير السابقة IAS١١ وIAS١٨، حيث تم إثر الجانب النظري بذلك. |
| ٥ | أثر الربحية في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي | أبو جبة والذنيبات | ٢٠١٧ | هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الربحية في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي وذلك من خلال قياس أثر المتغيرات المستقلة والمتمثلة في (نسبة هامش الربح، معدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية، وربحية السهم) في المتغير التابع (أدارة الارباح) ممثلاً بالمستحقات الإختيارية | توصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكل من المتغيرات المستقلة والمتمثلة في (نسبة هامش الربح، العائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية، وربحية السهم ) في إدارة الأرباح | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على على نموذج جونز المعدل لتقدير المستحقات الإختيارية |
| ٦ | التوجهات الحديثة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ١٥ (الإيراد من العقود مع العملاء) للحد من الإحتيال المالي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين | الغنانيم | ٢٠١٧ | هدفت هذه الدراسة إلى بيان التوجهات الحديثة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ١٥ (الإيراد من العقود مع العملاء) للحد من الإحتيال المالي | توصلت الدراسة إلى أن إتجاهات أفراد العينة كانت نحو المرتفعة على أهمية التوجهات الحديثة لمعيار IFRS ١٥ للحد من الإحتيال المالي، وأظهرت نتائج التحليل إن دور جميع أبعاد التوجهات الحديثة للمعيار للحد من الإحتيال المالي كانت بأهمية مرتفعة، حيث احتل بعد الإفصاح المرتبة الأولى وتكاليف العقد المرتبة الأخيرة | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على متطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار IFRS ١٥ حيث تم إثراء الجانب النظري بهذا المجال. |
| ٧ | أثر جودة التدقيق الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح –دراسة لمجموعة من الشركات الجزائرية | زينب | ٢٠١٧ | هدفت هذه الدراسة إلى قياس جودة التدقيق الداخلي في مجموعة من الشركات الجزائرية باستخدام ثلاثة عناصر تتمثل في: كفاءة المدقق الداخلي، استقلاليته، بالإضافة إلى مدى قيامه بالإجراءات اللازمة لاكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، كما وهدفت إلى قياس مدى تأثير عناصر جودة التدقيق الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح. | توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعناصر جودة التدقيق الداخلي (كفاءة المدققين الداخليين، استقلالية المدققين الداخليين، وإجراءات التدقيق التي يقوم بها المدققين الداخليين) على ممارسات إدارة الأرباح | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في الإعتماد على المنهجية المستخدمة في الدراسة الحالية، بالإضافة إلى التعرف على نموذج جونز المعدل لقياس المستحقات الإختيارية. |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٨ | أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي | أبو جبريل والذنيبات | ٢٠١٦ | هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من تأثير التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، وذلك من خلال التحقق من أثر كل من استقلالية التدقيق الداخلي، وكفاءة العاملين في التدقيق الداخلي، والعناية المهنية للتدقيق الداخلي، ونطاق عمل التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح ممثلة بالمستحقات الإختيارية | توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لكل من استقلالية التدقيق الداخلي، وكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي، ونطاق عمل التدقيق الداخلي، والعناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية، وذلك بأن هذه المتغيرات المستقلة تؤدي الى التقليل أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في الإعتماد على المنهجية المستخدمة في الدراسة الحالية، بالإضافة إلى التعرف على نموذج جونز المعدل لقياس المستحقات الإختيارية. |
| ٩ | أثر محاسبة القيمة العادلة على سلوك وإتجاهات إدارة الأرباح في القطاع المصرفي في السودان | خالد | ٢٠١٦ | هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر محاسبة القيمة العادلة على سلوك وإتجاهات إدارة الأرباح في القطاع المصرفي من خلال تقييم العلاقة بين إدارة الأرباح والقيمة العادلة في ظل التحفظ المحاسبي كأحد الإتجاهات المحاسبية المعاصرة | توصلت الدراسة إلى أن استخدام تقديرات القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي يوفر أسلوب أكثر موضوعية وواقعية لآداء الوحدات الإقتصادية، وإن مرونة تطبيق المبادئ المحاسبية ووجود البدائل المتعددة للسياسات المحاسبية يعد سبب كبير في وجود إدارة الأرباح، وإن استخدام تقديرات القيمة العادلة تؤثر على إدارة الأرباح وتعمل على الحد منها عند استخدام سياسة التحفظ المحاسبي وتحد من دوافع الإدارة الإنتهازية لتحقيق دوافعهم الذاتية | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على النتائج المترتبة على إدارة الأرباح، حيث تم إثراء الجانب النظري بذلك. |
| ١٠ | دور الضوابط الرقابية في الحد من مخاطر إدارة الأرباح:دراسة ميدانية على المصارف التجارية السورية | أبورشيد | ٢٠١٥ | هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الضوابط الرقابية في الحد من مخاطر إدارة الأرباح في المصارف التجارية السورية، أي التعرف على العلاقة بين توافر الضوابط الرقابية في المصارف التجارية السورية وبين الحد من مخاطر ممارسة إدارات المصارف لإدارة الأرباح | توصلت الدراسة إلى أن عدم توافر الآليات والضوابط الرقابية في المصرف سبباً لإدارة الأرباح مما يؤدي إلى زيادة المخاطر المالية، كما وأن تحقيق المنافع الذاتية لإدارة المصرف في ظل قواعد قانونية تتضمن بعض الثغرات يعتبر سبباً لممارسة إدارة الأرباح، كما وأن هناك علاقة ذات دلالة بين توفر الضوابط الرقابية في المصارف التجارية السورية وبين الحد من قدرة هذه المصارف على إدارة الأرباح | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على دوافع إدارة الأرباح، حيث تم إثراء الجانب النظري بذلك. |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١١ | أثر معيار الإعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية | أبو رمان | ٢٠١٤ | هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشاكلالمحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، وبيان دور معايير المحاسبة الدولية في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية لشركات المقاولات | توصلت الدراسة إلى أن هناك تدني في نسبة إلتزام شركات المقاولات الأردنية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS ١١و١٨IASعند إعداد القوائم المالية، وأن هناك مجموعة من المشكلات المحاسبية التي تواجه شركات المقاولات الأردنية والتي تحد من تطبيق معايير المحاسبة الدولية | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على واقع معيار ١٨IAS و١١ias حيث تم استبدالهم بمعيار ١٥ IFRS كما وتم إثراء الجانب النظري بذلك. |
| ١٢ | السلوك الانتهازي ، آليات المراقبة الخارجية ،حوكمة الشركات وإدارة الأرباح | Chandra & Wimelda | ٢٠١٨ | هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر كل من السلوك الإنتهازي، آليات المراقبة الخارجية والمتمثلة في (الرافعة المالية وحجم الشركة)، وحوكمة الشركات والمتمثلة في(حجم لجنة المراجعة، نسبة المفوضين المستقلين، الملكية المؤسسية، والملكية الإدارية)، والتدفقات النقدية على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الأندونيسية | توصلت الدراسة إلى أن السلوك الإنتهازي وآليات المراقبة الخارجية والمتمثلة في الرافعة المالية وحجم الشركة، تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح في أندونيسيا، كما وتؤثر المكافآت التحفيزية والتدفقات النقدية كسلوك انتهازي على إدارة الأرباح. | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في الإعتماد على المنهجية المستخدمة في الدراسة الحالية، بالإضافة إلى التعرف على نموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح. |
| ١٣ | رسوم السمسرة ، مصادرة الملكية وإدارة الأرباح لشركات العقارات الماليزية" | Ung et.al | ٢٠١٨ | هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق فيما إذا كانت الشركات العقارية تتلاعب بأرباحها من خلال رسوم الوساطة عبر نزع الملكية أم لا، أي التحقيق في العلاقة بين رسوم الوساطة وإدارة الأرباح | توصلت الدراسة بشكل عام إلى أن إرتفاع رسوم السمسرة ستؤدي إلى المزيد من أحداث إدارة الأرباح | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على استراتيجية تمهيد الدخل حيث تم إثراء الجانب النظري بذلك. |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١٤ | التعامل مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٥: أي تأثير على إدارة الأرباح؟ الأدلة الأولية من الشركات المدرجة الايطالية | Marco Et.al | ٢٠١٨ | هدفت هذه الدراسة إلى تقديم دليل تجريبي على أن إدارة الأرباح تتكرر في بعض الصناعات وتنخفض في صناعات أخرى. حيث أظهرت الكثير من الدراسات أن اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية يقلل من مستوى إدارة الأرباح، وبالتالي يقلل من استخدام المستحقات التقديرية، وفي الوقت الحاضر أحد التغييرات الرئيسية في المعايير الدولية تتمثل في اعتماد معيار ١٥، ومن خلال التحليل الذي أجرته "Big-Four"؛ فإن هذا المبدأ الجديد سيكون له تأثير على جميع المؤسسات، إلا أنه سيختلف مقدار التأثير وفقاً لاختلاف القطاع الصناعي | توصلت الدراسة إلى أن ممارسات إدارة الأرباح يتم تبنيها بشكل عام في قطاع الإتصالات والتي تأثرت بشكل كبير من خلال تطبيق معيار١٥ IFRS | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في إثراء الجانب النظري من خلال التعرف على متطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار ١٥ IFRS. |
| ١٥ | هل تؤثر حوكمة الشركات على إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة البحرين؟ | Alareeni | ٢٠١٨ | هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير مجموعة من خصائص حوكمة الشركات على ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى دراسة بيانات الشركات المدرجة في بورصة البحرين لتحديد ما إذا كانت الشركات تمارس إدارة الأرباح. | توصلت الدراسة إلى أن إدارة الأرباح ترتبط بشكل سلبي مع حجم مجلس الإدارة، أي أن زيادة حجم مجلس الإدارة يرتبط بمستوى أدنى من ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى أن استقلال مجلس الإدارة يرتبط بشكل إيجابي بإدارة الأرباح، أي أنه كلما زاد عدد المدراء المستقلين، ارتفع مستوى ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى ذلك، ترتبط الملكية الداخلية بشكل إيجابي بإدارة الأرباح، مما يؤكد أن المستوى الأعلى للملكية الداخلية يزيد من ممارسات إدارة الأرباح. | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على نموذج جونز المعدل لقياس المستحقات الإختيارية. |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١٦ | إمكانية الشركات الصناعية الأردنية لتطبيقالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥ | AlShatnawi | ٢٠١٧ | هدفت هذه الدراسة إلى تحديد إمكانية الشركات الصناعية الأردنية بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥ من وجهة نظر معدي التقارير المالية | توصلت الدراسة إلى أنه من الممكن أن تلتزم الشركات الصناعية الأردنية بمتطلبات الإعتراف والقياس وفقاً للمعيار ١٥، بالإضافة إلى أنه لا يمكن للشركات الصناعية الأردنية الإلتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي للإيرادات وفقاً للمعيار ١٥ حيث أنها لا تقوم بالإفصاح الكافي عن المعلومات الكمية والوصفية المتعلقة بالعقود المبرمة مع العملاء، كما وأن هنالك مجموعة من العقبات التي تحول دون تطبيق الشركات الصناعية الأردنية للمعيار . | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في تطوير فرضيات الدراسة. |
| ١٧ | القوائم المالية للبنوك كمصدر للمعلومات حول تنفيذ المعيار الدولي للتقارير المالية ١٥: الأدلة من بولندا | Bauer and Centorrino | ٢٠١٧ | هدفت هذه الدراسة إلى تحليل ما إذا كانت القوائم المالية للبنوك تحتوي على أي سجلات أو معلومات مستقبلية حول تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥، بالإضافة إلى العواقب المتوقعة لتنفيذ هذا المعيار | توصلت الدراسة إلى أنه في جميع الحالات التي تمت دراستها أشارت إلى العمل على تنفيذ المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم ١٥، إلا أن كل بنك يقوم باتباع نهج مختلف لعرض المعلومات المتعلقة بالمعيار، أي أن عدم التوحيد في تسجيل المعلومات حول المعيار يشكل عقبة أمام مستخدمي القوائم المالية للبنوك | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على متطلبات العرض وفقاً لمعيار IFRS١٥ حيث تم إثراء الجانيب النظري بذلك. |
| ١٨ | أثر التحفظ المحاسبي وإدارة الأرباح على جودة الأرباح | Delkhosh and Sadeghi | ٢٠١٧ | هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر كل من إدارة الأرباح والتحفظ المحاسبي على جودة الارباح في الشركات الايرانية | توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين التحفظ المحاسبي وإدارة الأرباح على جودة الارباح، كما أظهرت النتائج وجود علاقة عكسية بين إدارة الارباح وجودة الارباح | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على نموذج جونز المعدل لقياس المستحقات الإختيارية. |
| ١٩ | جودة الإفصاح وإدارة الأرباح: دليل من الأردن | Alzoubi | ٢٠١٦ | هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق العملي في تأثير جودة الإفصاح على حجم إدارة الأرباح بين الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان | توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية ذات دلالة احصائية بين جودة الإفصاح وإدارة الأرباح | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على نموذج جونز المعدل لقياس المستحقات الإختيارية. |
| ٢٠ | الفرق بالإعتراف بالإيرادات: مراجعة لمعيار المحاسبة الدولي رقم ١٨ والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٥ | Oyedokun | ٢٠١٦ | هدفت هذه الدراسة إلى مراجعة أحكام معيار المحاسبي الدولي رقم ١٨ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥ فيما يتعلق بالإيرادات، والمبادئ الأساسية لكيفية التعامل مع الدخل، وكيفية الإعتراف بالإيرادات وغيرها من أشكال الدخل في القوائم المالية | توصلت الدراسة إلى أهمية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وأن المعيار ١٥ يمثل مصدراً وحيداً لمتطلبات الإيرادات لجميع القطاعات في جميع الصناعات، بالإضافة إلى أن معيار ١٥ يمثل تغييراً جوهرياً عن المعايير الدولية للتقارير المالية | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على نطاق معيار IFRS ١٥ ،حيث تم إثراء الجانب النظري بذلك. |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٢١ | هل تؤثر آلية سمعة التغطية الإعلامية على إدارة الأرباح ؟: أدلة من الصين | Wu et.al | ٢٠١٦ | هدفت هذه الدراسة إلى البحث في العلاقة بين إدارة الأرباح و تقارير وسائل الإعلام، وتقييم الأدوار التي تلعبها وسائل الإعلام في تحديد آلية السمعة، ودراسة ما إذا كان لوسائل الإعلام تأثير على سلوك التنفيذيين في حالة إدارة الأرباح | توصلت الدراسة إلى أن وسائل الإعلام تلعب دورًا في التأثير على قرارات المدراء التنفيذيين للمشاركة في إدارة الأرباح، حيث أنه من المرجح أن تقوم الشركات التي تتلقى المزيد من اهتمام وسائل الإعلام بإدارة الأرباح، بالإضافة إلى أن تقارير وسائل الإعلام السلبية تؤدي إلى مستويات أعلى من أنشطة إدارة الأرباح، | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على نموذج جونز المعدل لقياس المستحقات الإختيارية. |
| ٢٢ | مدى ملائمة الإعتراف بالإيرادات تحت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية | Kasztelnik | ٢٠١٥ | هدفت هذه الدراسة إلى البحث فيما إذا كان هنالك تغير كبير في مدى ملائمة قيمة مكونات الاعتراف بالإيرادات منذ اعتماد معيار IFRS ١٥في الولايات المتحدة الأمريكية | توصلت الدراسة إلى أن هنالك دليل قوي على أن القيمة القياسية الجديدة للإعتراف بالإيرادات (مكونات الإيرادات) لها قيمة بموجب مبادئ المحاسبةالمقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة، وكذلك ستبقى ذات قيمة بالنسبة للشركات العامة بعد اعتماد المعايير الدولية، وبالنسبة للشركات العامة فقد أشارت الدراسة إلى أن هنالك زيادة في قيمة الإيرادات منذ إعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية | استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على طرق التحول لتطبيق المعيار حيث تم إثراء الجانب النظري بذلك. |

### ٢-٣-٥ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

بعد عرض الدراسات السابقة تبين للباحثة بان هنالك العديد من الدراسات التي تناولت كل من المتغير المستقل والتابع كلٌ على حدة، سواءً كانت في بيئة الأعمال الأردنية أوغيرها من البيئات، إلا أن ما يميز هذه الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة وفي حدود علم الباحثة بأنها الدراسة الأولى التي تتناول أثر تطبيق معيار IFRS ١٥ على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، بالإضافة إلى أن الباحثة اعتمدت في الدراسة الحالية على كل من الإستبانة والتقارير المالية لتحليل متغيرات الدراسة والربط بينها.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

# الفصل الثالث
# الطريقة والإجراءات


٣-١ تمهيد

٣-٢ منهج الدراسة

٣-٣ مجتمع وعينة الدراسة

٣-٤ أداة الدراسة

٣-٥ صدق أداة الدراسة وثباتها

٣-٦ مصادر جمع البيانات

٣-٧ الأساليب الإحصائية المستخدمة

٣-٨ وصف خصائص عينة الدراسة




المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

## الفصل الثالث

## الطريقة والإجراءات

### ٣-١ تمهيد

يتناول هذا الفصل وصفًا للإجراءات التي تم إتباعها في إجراء هذه الدراسة من حيث وصف مجتمعها وعينتها، والمنهج المستخدم فيها بالاضافة الى عرض أداة الدراسة ومكوناتها وصدقها وثباتها ومصادر جمع البيانات ووصف الخصائص الفردية لعينة الدراسة من المبحوثين بالاضافة الى عرض اهم الاساليب والمعالجات الإحصائية للبيانات.

### ٣-٢منهجية الدراسة

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي وذلك بهدف اختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات الدراسة والناتجة من دراسة اثر تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم ١٥ على ادارة الارباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

وقد استخدم هذا الاسلوب في عدد من الدراسات منها دراسة (زينب،٢٠١٧)، دراسة (أبو جبريل والذنيبات،٢٠١٦)، دراسة (Chandra and Wimelda,٢٠١٨)، دراسة( Yang et al. ٢٠١١)، دراسة(Chi & Gursoy,٢٠٠٩)، كما وتطرق لها كتاب "مناهج البحث في الاعمال" لكل من (Collis and Hussey, ٢٠١٣).

### ٣-٣مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان والبالغ عددها ٤٦ شركة خلال الفترة (٢٠١٧-٢٠٠٨). وقد تكونت عينةالدراسة من ١٤ شركة صناعية مدرجة في بورصة عمان من قطاعي الصناعات الإستخراجية والتعدينية والهندسية والإنشائية. كما وقامت الباحثة بتوزيع (١٥٤) استبانة على أفراد عينة الدراسة في الشركات الصناعية حيث تم اختيار عينة قصدية تكونت من أربعة فئات (المدير المالي، المدقق الداخلي، المحاسب، ورئيس قسم المحاسبة)، حيث تم استرداد (١٤٧) وتم استبعاد (٧) استبانات بسبب نقص البيانات وعدم صلاحيتها للتحليل، وكان الصالح للتحليل (١٤٠) استبانة أي ما نسبته(٩١%) من الإستبانات الموزعة على أفراد العينة.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

### ٣-٤ أداة الدراسة

**أولاً:**تم تصميم استبانة خاصة لقياس أثر تطبيق معيار١٥ IFRS على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

ويبين الجدول رقم(٣-١) اقسام الاستبانة والاسئلة المخصصة لقياس كل مجال من مجالات المتغير المستقل ١٥ IFRS.

**جدول (٣-١)**

**اقسام الاستبانة والاسئلة المخصصة لقياس كل مجال من مجالات المتغير المستقل ١٥ IFRS**

| اقسام الاستبيان | المتغيرات | عدد الاسئلة |
|---|---|---|
| القسم الاول: المتغيرات الديموغرافية | (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة العملية، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي) | ٥ اسئلة |
| القسم الثاني: اسئلة الدراسة المتعلقة بالمتغير المستقل IFRS ١٥ | وتضمن على ٣ مجالات فرعية هي (متطلبات الاعتراف ٧أسئلة)،(متطلبات القياس ٧أسئلة)،(ومتطلبات الافصاح ٨ أسئلة) المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي ١٥ IFRS) | ٢٢ سؤال |

وتم تصميم الاجابات على أداة البحث وفق مقياس ليكرت الخماسي كما يلي:

| درجة الأهمية | مرتفعة بشدة | مرتفعة | مرتفعة بدرجة متوسطة | غير مرتفعة | غير مرتفعة بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| الدرجة الرقمية | ٥ | ٤ | ٣ | ٢ | ١ |

وقد تم اعتماد التقسيم التالي لتحديد درجة الأهمية:

الحد الاعلى – الحد الادنى = ٥-١ = ٤

ونظرا لوجود ٣ مستويات(منخفض، متوسط، مرتفع) فقد تم تقسيم الرقم ٤ على ٣ درجات ٤/٣ =١.٣٣٣



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وبناءعليه تم توزيع الدرجات على النحو التالي:

١+١.٣٣٣ =٢.٣٣٣اي من ١ الى اقل من٢.٣٣٣ تشير الى المستوى المنخفض.

٢.٣٣٣ + ١.٣٣٣ = ٣.٣٣٣ اي من ٢.٣٣٣ الى أقل من ٣.٦٦٦ تشير الى المستوى المتوسط.

٣.٦٦٦ + ١.٣٣٣ = ٥ اي من ٣.٦٦٦ الى ٥ تشير الى المستوى المرتفع.

**ثانياً:**بالاضافة الى ما سبق من عرض اداة الدراسة (الاستبيان) فقد استخدمت الباحثة ايضا البيانات المالية لشركات عينة الدراسة لغايات احتساب ادارة الارباح (المتغير التابع) من خلال نموذج جونز المعدل على النحو التالي (Dechow, ١٩٩٥):

١- قياس المستحقات الكلية وتمثل الفرق بين صافي الدخل التشغيلي والتدفقات النقدية التشغيلية

$$TACC = ONI - OCF$$

حيث ان TACC تمثل المستحقات الكلية، في حين ONI تمثل صافي الربح التشغيلي، اما OCF فتمثل التدفقات النقدية التشغيلية.

٢- تقدير معلمات النموذج $\alpha$١, $\alpha$٢, $\alpha$٣ لاحتساب المستحقات غير الاختيارية NDACC من خلال معادلة الانحدار التالية :

$$TACC_{i,t} / A_{i,t-1} = \alpha_1(1/A_{i,t-1}) + \alpha_2(\blacktriangle REV_{i,t} - \blacktriangle REC_{i,t})/ A_{i,t-1} + \alpha_3 PPE_{i,t} / A_{i,t-1} + e$$

حيث ان TACC تمثل المستحقات الكلية، في حين $A_{it-1}$ تمثل اجمالي الاصول للسنة السابقة، اما ▲REVفتمثل التغير في ايرادات الشركة، و ▲REC فتمثل التغير في حسابات الذمم المدينة، واخيرا PPE فتمثل اجمالي الاصول الثابتة للشركة.

٣- تخزين بواقي معادلة الانحدار في متغير جديد هو المستحقات غير الاختيارية NDACC.

٤- احتساب المستحقات الاختيارية للشركة من خلال الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية على النحو التالي:

$$DACC = TACC - NDACC$$

حيث ان DACC تمثل المستحقات الاختيارية، في حين TACC تمثل المستحقات الكلية، اما NDACC فتمثل المستحقات غير الاختيارية.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

## ٣-٥ صدق أداة الدراسة وثباتها

**أولاً: صدق أداة الدراسة**

قامت الباحثة بعرض اداة الدراسة(الاستبيان) للتحقق من صدقها على(١٣) من الاساتذة الجامعيين والذين يتمتعون بخبرات وكفاءات لها علاقة بموضوع الدراسة – الملحق رقم(٢) يبين اسماء المحكمين لأداة الدراسة وذلك ليحكموا على مدى وضوح فقرات الاستبيان ومناسبتها ومدى سلامة الصياغة اللغوية ودقتها، وقد تم الاستفادة من ارائهم المقدمة سواء بالتعديل او الحذف او الاضافة. وقد تم الاخذ بالتوجيهات والمقترحات التي قدمها اعضاء لجنة التحكيم، وتم اجراء اللازم من الحذف والتعديل وفقا لهذه التوجيهات والمقترحات وصولا الى الاستبيان في صورته النهائية.

**ثانياً: ثبات أداة الدراسة**

ويقصد بثبات اداة الدراسة استقرار النتائج واعتماديتها وقدرتها على تقييم مدى التوافق والاتساق في نتائج الاستبيان في حال تطبيقه اكثر من مرة في ظروف متماثلة، وقد تم استخدام اختبار كرونباخ الفاCronbach's(Alpha)كما هو مبين في الجدول رقم (٣-٢) حيث يقيس مدى التناسق في اجابات المبحوثين عن كل الاسئلة الموجودة في المقياس، ويمكن تفسير كرونباخ الفا بانه معامل الثبات الداخلي بين الاجابات، وكلما ارتفعت قيمته كلما ارتفعت درجة الثبات حيث تكون القيمة مرتفعة اذا كانت اكبر من٨٠%ومتوسطة اذا كانت بين ال (٧٠%-٨٠%)ومنخفضة اذا كانت اقل من (٧٠%). (Gujarati, ٢٠٠٤).

**جدول (٣-٢)**

**معامل كرونباخ الفا لكل مجال من مجالات اداة الدراسة**

| المجال | معامل كرونباخالفا | عدد الاسئلة |
|---|---|---|
| متطلبات الاعتراف ضمن معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS ١٥ | ٠.٩٠٥ | ٧ |
| متطلبات القياس ضمن معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS ١٥ | ٠.٩٠٦ | ٧ |
| متطلبات الافصاح ضمن معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS ١٥ | ٠.٩٣٠ | ٨ |
| المجموع | **٠.٩٧٦** | **٢٢** |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وعند النظر الى قيم معاملات كرونباخ الفا يتبين ان جميع القيم كانت بدرجة الثبات المرتفعة، وهذا يدل على ان اداة الدراسة كانت جيدة، وستعطي نتائج مشابهة في حال تكرارها بأكثر من ظرف او عينة.

**٣-٦مصادر جمع البيانات**

اعتمدت هذه الدراسة على نوعين من البيانات هما:

١. **البيانات الثانوية:** ويقصد بها المعلومات التي تم جمعها بهدف تكوين الاطار النظري والمفاهيمي للدراسة واشتملت على مراجعة أهم أدبيات الموضوع ذات الصلة بأثر تطبيق معيار١٥ IFRS على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. حيث تم الاستعانة تحديداً بالكتب والدوريات والمجلات والرسائل الجامعية والنشرات ذات الصلة لبناء الجانب النظري لهذه الدراسة.
٢. **البيانات الاولية:** وهي البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية باستخدام الاستبانة التي تم تصميمها وصياغة أسئلتها خصيصًا لغرض الدراسة الحالية من أجل التعرف علىأثر تطبيق معيار١٥ IFRS على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. بالاضافة الى التقارير المالية للشركات عينة الدراسة لاستخراج البيانات المالية اللازمة لاحتساب نموذج جونز المعدل.

**٣-٧الاساليب الاحصائية المستخدمة**

تم استخدام عدة اساليب احصائية من اجل توظيف البيانات التي تم جمعها لخدمة اغراض هذا البحث وفيما يلي اهم هذه الاساليب:

١. اختبار ثبات أداة الدراسةCronbach's Alpha: وقد تم استخدامه لفحص واختبار درجة ثبات اجابات عينة الدراسة على أسئلة الإستبانة،وتعتبر القيمة ممتازة جدا اذا كانت اكبر من(٨٠%) وجيدة اذا كانت بين(٧٠%-٨٠%) ومقبولة اذا كانت اقل من (٧٠%).
٢. التحليل الوصفي من حيث الوسط الحسابي والانحراف المعياري والقيمة العليا والقيمة الدنيا.
٣. النسب المئوية والتكرارات : وصف الخصائص الديموغرافية للمستجيب.
٤. اختبار التوزيع الطبيعي لمعرفة اذا كانت بيانات الدراسة موزعة طبيعياً ام لا.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥. اختبار مصفوفة الارتباط (correlations matrix) لمعرفة اذا كان هنالك ارتباطات متعددة بين المتغيرات ام لا.

٦. اختبار معادلة الانحدار للبيانات الزمنية المقطعية (Panel Data Analysis) من خلال برمجية STATA IC ١٢: وتم استخدامه لاحتساب معلمات نموذج جونز المعدل لقياس المتغير التابع (إدارة الأرباح).

٧. اختبار معادلة الانحدار التجميعية Pooled Dataمن خلال برمجية SPSS ٢٥: وتم استخدامه لغايات اختبار فرضيات الدراسة وقياس أثر المتغير المستقل (IFRS ١٥) على المتغير التابع (إدارة الأرباح).

### ٣-٨ وصف خصائص عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة من (١٤٠) استبانة تم توزيعها بواقع أربعة فئات على العينة المستهدفة وهي: المدير المالي، المدقق الداخلي، المحاسب، ورئيس قسم المحاسبة في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، والجدول(٣-٣) يوضح توزيع افراد العينة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية.

**جدول(٣-٣)**
**توزيع افراد عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية**

| المتغير | الفئة | التكرار | النسبة |
|---|---|---|---|
| المؤهل العلمي | بكالوريس | ٧٣ | ٥٢.١ % |
| | ماجستير | ٣٢ | ٢٢.٩ % |
| | دكتوراة | ٧ | ٥ % |
| | اخرى | ٢٨ | ٢٠٪ |
| | المجموع | ١٤٠ | **١٠٠ %** |
| التخصص العلمي | تخصصات المحاسبة | ٧٥ | ٥٣.٦ % |
| | علوم مالية ومصرفية | ٦٥ | ٤٦.٦ % |
| | إدارة أعمال | ٠ | ٠ |
| | إقتصاد | ٠ | ٠ |
| | اخرى | ٠ | ٠ |
| | **المجموع** | ١٤٠ | **١٠٠ %** |
| الخبرة العملية | اقل من ٥ سنوات | ١٣ | ٩.٣ % |
| | ٥- اقل من ١٠ سنوات | ٩٧ | ٦٩.٣ % |
| | ١٠ -اقل من ١٥ سنة | ٢٣ | ١٦.٤ % |
| | ١٥ سنة فاكثر | ٧ | ٥ % |
| | **المجموع** | ١٤٠ | **١٠٠ %** |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

| | | | |
|---|---|---|---|
| الشهادات المهنية | JCPA | ٥٩ | % ٤٢.١ |
| | CPA | ٩ | % ٦.٤ |
| | CMA | ١٢ | % ٨.٦ |
| | CIA | ١٤ | % ١٠ |
| | لا يحمل شهادة مهنية | ٤٦ | % ٣٢.٩ |
| | **المجموع** | **١٤٠** | **% ١٠٠** |
| المسمى الوظيفي | محاسب | ٧٨ | % ٥٥.٧ |
| | مدير مالي | ١٤ | %١٠ |
| | مساعد مدير مالي | ١٤ | %١٠ |
| | مدقق داخلي | ١٤ | % ١٠ |
| | رئيس قسم المحاسبة | ١٤ | % ١٠ |
| | اخرى | ٦ | % ٤.٣ |
| | **المجموع** | **١٤٠** | **١٠٠ %** |

**ويظهر الجدول رقم (٣-٣) ما يلي:**

١. بلغت اعلى نسبة تكرارات للمبحوثين من المؤهل العلمي لحملة درجة البكالوريس بعدد ٧٣ تكرار وبنسبة شكلت ٥٢,١% من عينة الدراسة، في حين كانت اقل نسبة للمبحوثين من حملة الدكتوراة في عينة الدراسة ٥% وبعدد تكرارات بلغ ٧ تكرارات، ويظهر ان اغلب المستجيبين يتمتعون بكفاءة علمية عالية.

٢. بلغت اعلى نسبة تكرارات للمبحوثين من التخصص العلمي لتخصصات المحاسبة بعدد ٧٥ تكرار وبنسبة شكلت ٥٣.٦% من عينة الدراسة، في حين كانت نسبة المبحوثين من تخصص العلوم المالية والمصرفية في عينة الدراسة ٤٦.٤% وبعدد تكرارات بلغ ٦٥ تكرار، ومن وجهة نظر الباحثة يعتبر ذلك مؤشر جيد يؤكد على قدرة أفراد العينة في الإجابة على أسئلة الدراسة.

٣. بالنسبة لمتغير الخبرة العملية، يظهر ان افراد عينة الدراسة لفئة ٥-١٠ سنواتهم الاكثر تكراراحيث بلغ عددهم (٩٧) بنسبة مئوية(٦٩.٣%)، في حين كانت اقل نسبة للمبحوثين من الفئة اكثر من ١٥ سنةبنسبة(٥.٠ %) وبتكرار بلغ (٧) ، ومن وجهة نظر الباحثة يعتبر ذلك مؤشر جيد حيث ان المستجيبين يمتازون بالخبرة العملية مما انعكس ايجابا على اجاباتهم، وبالتالي تحقيق هدف الدراسة.

٤. بالنسبة لمتغير الشهادات المهنية، يظهر ان افراد عينة الدراسة من حملة شهادة (JCPA) بلغ تكرارهم (٥٩) بنسبة مئوية (٤٢.١%) وهم الاكثر تكرارا بينما بلغ اقل تكرار لافراد العينة الذين يحملون شهادة (CPA) بتكرارات (٩) بنسبة مئوية (٦.٤%). وترى الباحثة ان هذا يدل على ان الاجابات الواردة في الاستبانة تتميز بالمعرفة العملية وهذا ما يعطي هذه الدراسة نوعا من الموضوعية.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥. بالنسبة لمتغير المسمى الوظيفي يظهر ان افراد عينة الدراسة الذين يعملون محاسب هم الاكثر تكرار والذي بلغ(٧٨) بنسبة مئوية (٥٥.٧%)، بينما كانت اقل تكرارات للعاملين بوظيفة (اخرى) بتكرارات بلغت (٦) وبنسبة (٤.٣%) ومن وجهة نظر الباحثة يعتبر ذلك مؤشر جيد حيث ان المستجيبين يعملون في المجال الذي هو من صلب الموضوع.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

# الفصل الرابع
# تحليل البيانات واختبار الفرضيات

**٤-١ تمهيد**

**٤-٢عرض نتائج الدراسة**

**٤-٣ اختبار سلامة البيانات**

**٤-٤ نتائج اختبار فرضيات الدراسة**



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

## الفصل الرابع
## تحليل البيانات واختبار الفرضيات

### ٤-١ تمهيد

يتضمن هذا الفصل عرض النتائج التي توصلت اليها الباحثة بعد جمع البيانات من خلال استخدام الاستبيان المخصص لذلك ومن خلال التقارير المالية للشركات وتحليل هذه البيانات، وقد قامت الباحثة بعرض هذه النتائج ومناقشتها وفقا لاسئلة الدراسة وفرضياتها.

### ٤-٢عرض نتائج الدراسة

يتضمن هذا الجزء عرض النتائج الدراسة وفقا للمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتي تمثل مستوى موافقة افراد العينة على فقرات تطبيق متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم ١٥بابعادها (الاعتراف، القياس، والافصاح).وفيما يلي عرض لهذه النتائج:

### ٤-٢-١النتائج المتعلقة بتطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم ١٥

يظهر في الجدول رقم(٤-١) نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والقيم العليا والدنيا ودرجة الأهمية المتعلقة بفقرات تطبيق متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم ١٥بابعادها (الاعتراف، القياس والافصاح).

**جدول(٤-١)**
**التحليل الوصفي لمجالات تطبيق متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم ١٥**

| الرتبة | رقم المجال | العبارة | اقل قيمة | أعلى قيمة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الأهمية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | ١ | متطلبات الإعتراف المتعلقة بمعيار IFRS١٥ | ١ | ٥ | ٣.٨٥٨٦ | ٠.٨٤٥١٨ | مرتفعة |
| ٢ | ٢ | متطلبات القياس المتعلقة بمعيار IFRS١٥ | ١ | ٥ | ٣.٨٢٨٥ | ٠.٨٥٣٢٤ | مرتفعة |
| ٣ | ٣ | متطلبات الإفصاح المتعلقة بمعيار IFRS١٥ | ١ | ٥ | ٣.٨١٠٧ | ٠.٨٧٩٤ | مرتفعة |
| تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم ١٥ | | | ١ | ٥ | ٣.٨٣٢٦ | ٠.٧٨٦٤٧ | مرتفعة |

يظهر من الجدول (٤-١)ان المتوسطات الحسابية جميعها اشارت الى درجة الموافقة حيث تراوحت بين (٣.٨١٠٧-٣.٨٥٨٦)، حيث جاء في المرتبة الاولى مجال متطلبات الاعتراف بوسط حسابي (٣.٨٥٨٦)، ثم مجال متطلبات القياس بوسط حسابي (٣.٨٢٨٥) ثم مجال متطلبات الافصاح بوسط حسابي (٣.٨١٠٧) وقد كان المجموع لجميع المجالات (تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (١٥) بوسط حسابي (٣.٨٣٢٦) ولتوضيح مستوى تطبيق معيار الابلاغ المالي



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الدولي رقم ١٥في الشركات الصناعية بشكل منفصل لكل مجال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات والانحرافات المعيارية والقيم الدنيا والعليا ودرجة الأهمية لكل مجال كما هو موضح فيما يلي:

**٤-٢-١-١ النتائج المتعلقة بالمجال الاول: متطلبات الاعتراف ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي١٥ IFRS.**

كانت نتائج الفقرات المتعلقة بمجال متطلبات الاعتراف من حيث الوسط الحسابي والانحراف المعياري والقيم العليا والدنيا ودرجة الأهمية على النحو الذي يعرضه جدول رقم(٤-٢)

**جدول(٤-٢)**

**التحليل الوصفي لمجال متطلبات الاعتراف ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي١٥ IFRS**

| الرتبة | رقم السؤال | العبارة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الأهمية |
|---|---|---|---|---|---|
| ٣ | ١ | تلتزم أطراف العقد بتنفيذ شروط العقد التي تم الإتفاق عليها سواء كانت مكتوبة أو خطية. | ٣.٨٧ | ٠.٩٣٤ | مرتفعة |
| ٤ | ٢ | تحدد الشركة حقوق والتزامات كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات المقدمة. | ٣.٨٤ | ١.١٥٦ | مرتفعة |
| ٧ | ٣ | تحدد الشركة شروط السداد للبضائع أو الخدمات المقدمة من الشركة للعميل. | ٣.٧١ | ٠.٨٨٥ | مرتفعة |
| ٢ | ٤ | يصنف العقد في جوهره على أنه عقد تجاري مما يؤثر على توقيت ومقدار التدفقات النقدية للعقد. | ٣.٩٢ | ١.٠٥٤ | مرتفعة |
| ٥ | ٥ | تحدد الشركة العائد التي يكون لها الحق في الحصول عليه نتيجة تقديم السلع أو الخدمات للعميل مع مراعاة رغبة وقدرة العميل على السداد. | ٣.٨٩ | ١.٠٣٨ | مرتفعة |
| ١ | ٦ | تتحقق الإيرادات من العقود مع العملاء عندما يكون هنالك قناعة بإمكانية تحصيل قيمة العقد مع العميل. | ٣.٩٩ | ١.٠٦٣ | مرتفعة |
| ٦ | ٧ | في بداية العقد تُقيم الشركة البضائع والخدمات التي ترغب بتقديمها للعميل وفقاً للعقد والتي تعتبر جزءاً من الوفاء بمتطلبات العقد. | ٣.٧٩ | ٠.٨٧٤ | مرتفعة |
| متطلبات الاعتراف المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS ١٥ | | | ٣.٨٥٨٦ | ٠.٨٤٥١٨ | مرتفعة |

يظهر من الجدول(٤-٢) ان جميع اجابات المجال الاول (متطلبات الاعتراف ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي١٥ IFRS) كانت درجة الأهمية فيها (مرتفعة)حيث تراوح الوسط الحسابي بين (٣.٩٩ - ٣.٧١) حيث كانت اعلى درجات الاجابة (٣.٩٩) لفقرة "تتحقق الإيرادات من العقود مع العملاء عندما يكون هنالك قناعة بإمكانية تحصيل قيمة العقد مع العميل" في حين كانت اقل درجة (٣.٧١) لفقرة "تحدد الشركة شروط السداد للبضائع أو الخدمات المقدمة من الشركة للعميل" ويتضح ان الشركات الصناعية تهتم عموما بمتطلبات الاعتراف حيث بلغ الوسط الحسابي لمجال متطلبات الاعتراف (٣.٨٥٨٦) وهو يشير الى الموافقة.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**٤-٢-١-٢النتائج المتعلقة بالمجال الثاني: متطلبات القياس ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي١٥ IFRS.**

كانت نتائج الفقرات المتعلقة بمجال متطلبات القياس ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS ١٥ من حيث الوسط الحسابي والانحراف المعياري والقيم العليا والدنيا ودرجة الأهمية على النحو الذي يعرضه جدول رقم(٤-٣).

**جدول(٤-٣)**

**التحليل الوصفي لمجال متطلبات القياس ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي١٥ IFRS**

| الرتبة | رقم السؤال | العبارة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الأهمية |
|---|---|---|---|---|---|
| ٤ | ١ | تاخذ الشركة بعين الإعتبار شروط العقد والممارسات التجارية عند تحديد قيمة العقد. | ٣.٨٧ | ١.١٣١ | مرتفعة |
| ٣ | ٢ | عند تاجيل الدفع يتم إدراج الإيرادات من بيع البضائع إلى سعر البيع النقدي وتعالج الزيادة على أنها ايرادات فوائد. | ٣.٨٩ | ١.٠٦٣ | مرتفعة |
| ١ | ٣ | إذا كان مبلغ العوض المتعهد به في العقد يتضمن مبلغاً متغيراً فيجب على الشركة أن تقدر مبلغ العوض الذي سوفيكون لها حق فيه مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بتقديمها إلى العميل. | ٤.٠٦ | ١.١٢١ | مرتفعة |
| ٢ | ٤ | تعترف المنشاة بالإيراد من بيع البضائع عند نقل السيطرة على البضائع من الشركة للعميل. | ٣.٩١ | ٠.٩٧٤ | مرتفعة |
| ٧ | ٥ | عندما يكون هنالك خصم إجمالي يتم توزيعه على بنود العقد على أساس أسعار البيع وبطريقة متناسبة. | ٣.٦٤ | ٠.٩٠١ | متوسطة |
| ٥ | ٦ | توزع الشركة إجمالي سعر المعاملة إذا كان العقد يتضمن إجمالي الإيرادات على أساس سعر البيع المنفصل لكل بند من بنود الإيرادات. | ٣.٧٤ | ١.٠٠١ | مرتفعة |
| ٦ | ٧ | تقدر الشركة مبلغ العوض المتغير باستخدام أي من الطريقتين التاليتين: طريقة القيمة المتوقعة والمبلغ الأكثر ترجيحاً، اعتماداً على الطريقة التي تتوقع الشركة بأنها تتنبأ بشكل أفضل بمبلغ العوض الذي سيكون لها حق فيه. | ٣.٦٩ | ٠.٩٤٥ | مرتفعة |
| القياس ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي١٥ IFRS | | | ٣.٨٢٨٥ | ٠.٨٥٣٢٤ | مرتفعة |

يظهر من الجدول(٤-٣)ان جميع اجابات المجال الثاني(متطلبات القياس ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي١٥ IFRS) كانت درجة الأهمية فيها (مرتفعة) باستثناء الفقرة الخامسة والتي كانت (متوسط) حيث تراوح الوسط الحسابي بين (٤.٠٦ - ٣.٦٤) ويتضح ان الشركات الصناعية يهتمون بمتطلبات القياس حيث بلغ الوسط الحسابي للمجال كاملا (٣.٨٢٨٥). وقد بلغت اعلى اجابة من حيث الوسط الحسابي (٤.٠٦) وكانت لفقرة "إذا كان مبلغ العوض المتعهد به في العقد



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يتضمن مبلغاً متغيراً فيجب على الشركة أن تقدر مبلغ العوض الذي سوف يكون لها حق فيه مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بتقديمها إلى العميل" في حين كانت اقل اجابة "عندما يكون هنالك خصم إجمالي يتم توزيعه على بنود العقد على أساس أسعار البيع وبطريقة متناسبة" بوسط حسابي (٣.٦٤).

**٤-٢-١-٣ النتائج المتعلقة بالمجال الثالث: متطلبات الافصاح ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي١٥ IFRS.**

كانت نتائج الفقرات المتعلقة بمجال متطلبات الافصاح ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS ١٥من حيث الوسط الحسابي والانحراف المعياري والقيم العليا والدنيا ودرجة الأهمية على النحو الذي يعرضه جدول رقم(٤-٤).

**جدول(٤-٤)**

التحليل الوصفي لمجال متطلبات الافصاح ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي١٥ IFRS

| الرتبة | رقم السؤال | العبارة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الأهمية |
|---|---|---|---|---|---|
| ٧ | ١ | تفصح الشركة عن المعلومات الكمية والنوعية المتعلقة بالعقد لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة وتوقيت ومبالغ وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء. | ٣.٧٦ | ١.٠٥ | مرتفعة |
| ٨ | ٢ | تأخذ الشركة بعين الإعتبار مستوى التفاصيل اللازمة للوفاء بهدف الإفصاح . | ٣.٧٢ | ١.٠٦ | مرتفعة |
| ٦ | ٣ | تفصح الشركة عن المعلومات الكمية والنوعية حول العقود مع العملاء. | ٣.٨٤ | ١.٠٤٣ | مرتفعة |
| ٥ | ٤ | تفصح الشركة عن الإيراد الناتج من العقود مع العملاء بشكل منفصل عن مصادر ايراداتها الأخرى. | ٣.٨٧ | ١.١٥٣ | مرتفعة |
| ٣ | ٥ | تفصح الشركة عن الأرصدة الإفتتاحية والختامية للمبالغ مستحقة التحصيل وأصول العقد والتزاماته. | ٣.٩٤ | ١.٠٤٨ | مرتفعة |
| ٤ | ٦ | تفصح الشركة عن المعلومات الكمية والنوعية عن أي أصول معترف بها ناتجة عن تكاليف الحصول على العقد مع العملاء. | ٣.٩٤ | ١.٠٧٥ | مرتفعة |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ٢ | ٧ | تفصح الشركة عن الإرشادات والأحكام الهامة التي يتم القيام بها عند تطبيق هذا المعيار على العقود مع العملاء. | ٣.٩٦ | ١.٠٧٥ | مرتفعة |
| ١ | ٨ | تفصح الشركة عن الطرق المستخدمة لإثبات الإيراد، وكيف يتم تطبيق هذه الطرق. | ٤.٠٩ | ١.٠٧٢ | مرتفعة |
| الافصاح ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي١٥ IFRS | | | **٣.٨١٠٧** | **٠.٨٩٧٤٦** | مرتفعة |

يظهر من الجدول(٤-٤)ان جميع اجابات المجال الثالث (متطلبات الافصاح ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي١٥ IFRS) كانت درجة الأهمية فيها (مرتفعة) حيث تراوح الوسط الحسابي بين (٤.٠٩ - ٣.٧٢) ويتضح ان الشركات الصناعية يهتمون بمتطلبات الافصاح حيث بلغ الوسط الحسابي للمجال كاملا (٣.٨١٠٧). وقد بلغت اعلى اجابة من حيث الوسط الحسابي (٤.٠٩) وكانت لفقرة "تفصح الشركة عن الطرق المستخدمة لإثبات الإيراد، وكيف يتم تطبيق هذه الطرق" في حين كانت اقل اجابة "يجب على الشركة أن تأخذ بعين الإعتبار مستوى التفاصيل اللازمة للوفاء بهدف الإفصاح" بوسط حسابي (٣.٧٢).

### ٤-٢-٢النتائج المتعلقة بنموذج جونز المعدل لقياس ادارة الارباح

كانت نتائج البيانات المالية المتعلقة بحساب ادارة الارباح من حيث الوسط الحسابي والانحراف المعياري والقيم العليا والدنيا على النحو الذي يعرضه جدول رقم(٤-٥).

**جدول(٤-٥)**

**اختبار نموذج إدارة الأرباح**

| المتغير | اقل قيمة | أعلى قيمة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|
| مقلوب اجمالي الاصول للسنة السابقة ( $\alpha_1$ ) | ٠.١١ | ٠.١٦ | ١.٦٣ | ٠.٠١٣٥ |
| الفرق بين التغير بالايرادات والتغير في حسابات المدينين( $\alpha_2$ ) | -٠.٦٠ | ١.٨٢ | ١.٤٩ | ٠.٢٨٩٧ |
| الاصول الثابتة ( $\alpha_3$ ) | ١.١٦ | ١.٤٨ | ١.٨٦ | ٠.١٩٤٢ |
| المستحقات الكلية | -٠.٣٠ | ٠.٢٨ | ١.٤٧ | ٠.٠٨٨٣ |
| المستحقات غير الاختيارية | -٠.١٢ | ٠.٢٥ | ١.٤٧ | ٠.٠٥٢١ |
| المستحقات الاختيارية | -٠.٢٣ | ٠.٢٥ | ١.٥٠ | ٠.٠٨٣٧ |
| درجة ممارسة ادارة الارباح | **١** | **٥** | **٤.٤٦** | **٠.٨٥٦٠** |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ولقد تم حساب درجة ممارسة ادارة الارباح من خلال عدد من الخطوات على النحو التالي:

**اولا: تقدير نموذج جونز المعدل**

تم استخدام برمجية STATA IC ١٢ لغايات تقدير نموذج جونز المعدل بنفس الطريقة التي استخدمهاDechow,١٩٩٥ من خلال استخدام اسلوب البيانات المقطعية Panel Data CrossSectional Analysis. ويعرض الجدول رقم (٤-٦) نتائج تقدير معادلة الانحدار لاحتساب نموذج ادارة الارباح.

**جدول(٤-٦)**

**نتائج معادلة الانحدار لاحتساب نموذج إدارة الارباح**

| TACCi,t / Ai,t-١= α١(١/Ai,t-١)+ α٢(▲REVi,t -▲RECi,t)/ A i,t-١ + α٣ PPEi,t / Ai,t-١ + e | | | |
|---|---|---|---|
| المتغير | | قيمة B | قيمة T | الدلالة |
| الثابت | | -٠.٠٣٦ | -٠.٦٦ | ٠.٥١٣ |
| مقلوب اجمالي الاصول للسنة السابقة ( α١ ) | | -٠.٤٣٢ | -٠.٩٠ | ٠.٣٧٠ |
| الفرق بين التغير بالايرادات والتغير في حسابات المدينين ( α٢ ) | | ٠.١١٦ | ٤.٩٨ | ٠.٠٠٠ |
| الاصول الثابتة ( α٣ ) | | ٠.١٧٩ | ٣.١٣ | ٠.٠٠٢ |
| قيمة F | | | ١٤.٩٠ | |
| قيمة الدلالة | | | ٠.٠٠٠٠ | |
| قيمة $R^2$ | | | % ٦٢.٦ | |
| HausmanTest | القيمة | | ١٩.٣٥ | |
| | الدلالة | | ٠.٠٠٠٢ | |

يظهر من الجدول (٤-٦) ان البيانات ذات تاثير ثابت Fixed Effect من خلال نتيجة اختبار Hausman حيث بلغت قيمة الدلالة للاختبار ٠.٠٠٠٢ وبالتالي رفض الفرضية التي تنص على ان البيانات ذات تاثير عشوائي. من ناحية اخرى يظهر قبول نموذج الانحدار حيث بلغت قيمة الدلالة لقيمة F اقل من ٥% (٠.٠٠٠٠). في حين كانت القدرة التفسيرية لمعاملات النموذج ٦٢.٦% من ممارسات ادارة الارباح في الشركات الصناعيةالمساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

**ثانيا : حساب درجة ممارسة ادارة الارباح (Mix method):**

تراوحت قيم نموذج جونز المعدل (المستحقات الاختيارية) كما يظهر في جدول (٤-٥) بين اقل قيمة ٠.٢٣- واعلى قيمة ٠.٢٥. وقد تم حساب درجات ممارسة إدارة الارباح حسب المستوى



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الخماسي (لا تمارس ابدا (١)، تمارس احيانا بدرجة قليلة (٢)، تمارس دائما بدرجة قليلة (٣)، تمارس احيانا بدرجة مرتفعة (٤)، تمارس دائما بدرجة مرتفعة (٥)).

ولاحتساب الدرجة تم اخذ الفرق بين اعلى قيمة واقل قيمة على النحو التالي :

٠.٢٥ – (٠.٢٣-) = ٠.٤٨

وبقسمة النتيجة على ٥ درجات كانت:

٠.٤٨ / ٥ = ٠.٠٩٦

وبناء عليه كانت الدرجات على النحو التالي:

(١) = من ٠.٢٣- الى ٠.١٣٤- (٠.٢٣- (+٠.٠٩٦)).

(٢) = من ٠.١٣٣- الى ٠.٠٣٨- (٠.١٣٣- (+٠.٠٩٦)).

(٣) = من ٠.٠٣٧- الى ٠.٠٥٨ (٠.٠٣٧- (+٠.٠٩٦)).

(٤) = من ٠.٠٥٩ الى ٠.١٥٥ (٠.٠٥٨ + ٠.٠٩٦).

(٥) = من ٠.١٥٦ الى ٠.٢٥ (.١٥٦٠ + ٠.٠٩٦).

وبالرجوع الى جدول ٥.٤ يظهر ان الوسط الحسابي لدرجة ممارسة ادارة الارباح (المستحقات الاختيارية) كانت ١.٥٠ مما يعني الدرجة (٤) اي ان الشركات الصناعيةالمساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان تمارس ادارة الارباح احيانا بدرجة مرتفعة.

**٤-٣ اختبار سلامة البيانات**

تشير اختبارات افتراضات معادلة الانحدار الى الاختبارات الاحصائية التي تعطي مؤشرا حول سلامة البيانات من المشاكل التي تؤدي الى الوقوع في الانحدار الزائف والذي قد يؤدي الى نتائج غير منطقية او نتائج غير صحيحة.

**٤-٣-١الارتباط الخطي المتعددMulticollinearity**

يهدف هذا الاختبار الى استكشاف أي مشاكل ارتباط خطي متعدد بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة (Shukeri & Nelson,٢٠١٠). حيث يرى (Hair et al.,٢٠١٠) ان مشكلة الارتباط



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الخطي المتعدد تنشأ بين المتغيرات اذا زادت قيمة الارتباط بيرسون بين متغيرين من المتغيرات المستقلة عن ٩٠%، ويعرض الجدول (٤-٧) نتائج اختبار الارتباط الخطي المتعدد Multicollinearity.

**جدول (٤-٧)**

**اختبار مصفوفة الارتباط (بيرسون)**

| المتغيرات | الاعتراف | القياس | الافصاح |
|---|---|---|---|
| متطلبات الاعتراف | ١ | | |
| متطلبات القياس | ٠.٨٢١ | ١ | |
| متطلبات الافصاح | ٠.٧٧٤ | ٠.٧٢٦ | ١ |

يظهر من الجدول (٤-٧) ان قيمة الارتباط بين جميع المتغيرات لم تتجاوز ٩٠%وبالتالي فأن اختبار بيرسون يشير الى عدم وجود مشكلة ارتباط خطي متعدد.

### ٤-٣-٢اختبار التوزيع الطبيعي

يشير اختبار التوزيع الطبيعي الى استخدام قيم الالتواء Skewness والتفلطح Kurtosis. حيث تعتبر البيانات خاضعة للتوزيع الطبيعي إذا كانت قيم Skewness أقل من ٣ وكانت قيم Kurtosis أقل من ١٠(Hair et al.,٢٠١٠). ويشير الجدول (٤-٨) الى نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة:

**جدول (٤-٨)**

**التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة**

| | الالتواءSkewness | | التفلطحKurtosis | |
|---|---|---|---|---|
| المتغير | القيمة الاحصائية | الخطأ المعياري | القيمة الاحصائية | الخطأ المعياري |
| ادارة الارباح | -٠.٠٥٧ | ٠.٢٠٥ | ٠.٠١٩ | ٠.٤٠٧ |
| متطلبات الاعتراف | ٠.٧٩٤ | ٠.٢٠٥ | ٠.٥٢٧ | ٠.٤٠٧ |
| متطلبات القياس | ٠.٥ | ٠.٢٠٥ | ٠.٢٢٣ | ٠.٤٠٧ |
| متطلبات الافصاح | ٠.٧٢٢ | ٠.٢٠٥ | ٠.٤٢١ | ٠.٤٠٧ |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يشير الجدول (٤-٨) الى ان جميع قيم الالتواء Skewness كانت اقل من ٣ حيث بلغت اعلى قيمة للالتواء ٠.٧٩٤لمتغير متطلبات الاعتراف، اما التفلطح Kurtosis فقد كانت جميع القيم اقل من ١٠ حيث بلغت اعلى قيمة تفلطح ٠.٥٢٧لمتغير متطلبات الاعتراف. وتشير هذه النتائج الى ان جميع متغيرات الدراسة سليمة وخالية من مشاكل التوزيع الطبيعي.

### ٤-٤ نتائج اختبار فرضيات الدراسة

لغايات اختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار معادلة الانحدار المتعدد التجميعية ببرنامج SPSS ٢٥. وتستخدم هذه الطريقة لغايات اختبار فرضيات الدراسة المتعلقة باثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، حيث يتم قبول الفرضية البديلة عند مستوى دلالة اقل من ٥% ويتم قبول الفرضية الصفرية عند مستوى دلالة اكبر من ٥% في حين تشير قيمة بيتا و T الى اتجاه العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ويعرض الجدول (٤-٩) نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

**جدول(٤-٩)**

**نتائج اختبار فرضيات الدراسة**

| المتغير التابع : إدارة الارباح المحاسبية | | | |
|---|---|---|---|
| **المتغير** | **قيمة B** | **قيمة T** | **الدلالة** |
| الثابت | ٢.٨٦٠ | ١٢.٦٦٤ | ٠.٠٠٠ |
| متطلبات الاعتراف | -٠.٠٤٢ | -٢.٢٤٣ | ٠.٠٢٧ |
| متطلبات القياس | -٠.١٣٦ | -٢.٧٩٢ | ٠.٠٠٦ |
| متطلبات الافصاح | ٠.٠٣٧ | ٠.٧٦٩ | ٠.٢٢١ |
| قيمة F | ٥.٦٠٩ | | |
| قيمة الدلالة | ٠.٠٠٠٠ | | |
| قيمة R | %٨٥.٦٧ | | |
| قيمة $R^2$ | % ٧٣.٤ | | |
| قيمة $R^2$ المعدلة | %٧٢.٩ | | |

يظهر الجدول (٤-٩) ان قيمة الدلالة لنموذج الدراسة (F) بلغت ٠.٠٠٠٠ مما يعني ان النموذج الاحصائي مقبول، وهو ما يشير الى رفض الفرضية الرئيسية **H.١ :** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq$ ٠.٠٥)لتطبيق معيار IFRS ١٥ على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. وقبول الفرضية البديلة "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq$ ٠.٠٥) لتطبيق معيار IFRS ١٥على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**".

من ناحية اخرى بلغت قيمة $R^2$ = ٧٣.٤% مما يعني ان المتغيرات المستقلة في نموذج الدراسة تفسر ما مقداره ٧٣.٤% من ممارسات ادارة الارباح في الشركات الصناعية الاردنية، وفي هذا اشارة ايضا الى ان هناك عوامل اخرى غير مجالات معيار ١٥ تفسر ما مقداره ٢٦.٦% من ممارسات ادارة الارباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

ويعرض الجزء التالي نتائج اختبار الفرضيات الفرعية في نموذج الدراسة:

**اولاً: نتائج اختبار الفرضية الفرعية الاولى:**

**H**.١-١ **:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq$ ٠.٠٥) لتطبيق متطلبات الإعتراف المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي ١٥ IFRS على ادارة الارباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

يشير الجدول (٤-٩) الى ان النتيجة المتعلقة بمجال متطلبات الاعتراف اشارت الى قيمة T بلغت -٢.٢٤٣ وهي ذات دلالة احصائية عند مستوى ٥% حيث بلغت قيمة الدلالة ٠.٠٢٧ ، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq$ ٠.٠٥) لتطبيق متطلبات الإعتراف المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي ١٥ IFRS على ادارة الارباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان" وقبول الفرضية البديلة "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq$ ٠.٠٥) لتطبيق متطلبات الإعتراف المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي ١٥ IFRS على ادارة الارباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**"، وتظهر هذه النتيجة وجود اثر عكسي ذو دلالة احصائية بين متطلبات الاعتراف وممارسات ادارة الارباح مما يعني انه كلما زادت متطلبات الاعتراف كلما قلت ممارسات ادارة الارباح.

**ثانيا: نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية:**

**H**.١-٢ **:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq$ ٠.٠٥) لتطبيق متطلبات القياس المتعلقة بمعيار١٥ IFRSعلى ادارة الارباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان .



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يشير الجدول (٤-٩) الى ان النتيجة المتعلقة بمجال متطلبات القياس اشارت الى قيمة T بلغت - ٢.٧٩٢ وهي ذات دلالة احصائية عند مستوى ٥% حيث بلغت قيمة الدلالة ٠.٠٠٦ ، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (α≤ ٠.٠٥) لتطبيق متطلبات القياس المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS ١٥ على ادارة الارباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان " وقبول الفرضية البديلة "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (α≤ ٠.٠٥) لتطبيق متطلبات القياس المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS ١٥ على ادارة الارباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**"، وتظهر هذه النتيجة وجود اثر عكسي ذو دلالة احصائية بين متطلبات القياس وممارسات ادارة الارباح مما يعني انه كلما زادت متطلبات القياس كلما قلت ممارسات ادارة الارباح.

**ثالثاً: نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:**

**H.١-٣ :** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (α≤ ٠.٠٥) لتطبيق متطلبات الإفصاح المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS ١٥ على ادارة الارباحفي الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

يشير الجدول (٤-٩) الى ان النتيجة المتعلقة بمجال متطلبات الافصاح اشارت الى ان قيمة Tبلغت ٠.٧٦٩ وهي ليست ذات دلالة احصائية عند مستوى ٥% حيث بلغت قيمة الدلالة ٠.٢٢١ ، وبالتالي قبول الفرضية الصفرية "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (α≤ ٠.٠٥)لتطبيق متطلبات الإفصاح المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS ١٥ على ادارة الارباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان".



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

# الفصل الخامس
# النتائج والتوصيات

**٥-١ تمهيد**

**٥-٢ النتائج**

**٥-٣ التوصيات**



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

## الفصل الخامس

## النتائج والتوصيات

### ٥-١ تمهيد:

يتضمن هذا الفصل ملخص لأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة والإستنتاجات من وجهة نظر الباحثة، بالإضافة إلى أبرز التوصيات التي تقدمها في ضوء النتائج التي أظهرتها الدراسة.

### ٥-٢ النتائج والإستنتاجات

بناءً على ما تم تناوله في عملية تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها تم التوصل إلى النتائج التالية:

١. اظهرت نتائج الدراسة ان الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان تطبق معيار الابلاغ المالي الدولي الخامس عشر بشكل جيد، إلا أنها تعاني من ضعف في بعض النقاط المتعلقة بالمعيار. ويستنتج بأن هنالك صعوبات في فهم وتفسير متطلبات المعيار بشكل كافٍ من وجهة نظر الباحثة.

٢. اظهرت نتائج الدراسة ممارسة الشركات الصناعية الاردنية لاساليب ادارة الارباح من خلال المستحقات الاختيارية بحسب نموذج جونز المعدل. ويستنتج بأن الشركات الصناعية قد تلجأ للقيام بإدارة الأرباح إما لتخفيض الدخل وذلك بهدف تخفيض الضرائب أو زيادة الدخل بهدف زيادة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة.

٣. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq$ ٠.٠٥) لتطبيق معيار الأبلاغ المالي الدولي١٥ IFRSعلى إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، ويستنتج بأن متطلبات الإعتراف والقياس المتعلقة بمعيار IFRS١٥ تؤثر على إدارة الأرباح.

٤. يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq$ ٠.٠٥) لتطبيق متطلبات الإعتراف المتعلقة بمعيار الأبلاغ المالي الدولي١٥ IFRS على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.ويستنتج بأنه عندماتأخذ الشركة بعين الإعتبار العقود الشفهية والخطية، وعندما تكون قادرة على تحديد حقوق والتزامات كل طرف في العقد، بالإضافة إلى تحديد شروط السداد والمخاطر المحتملة ذلك كله سوف ينعكس على ممارسات إدارة الأرباح.

٥. يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq$ ٠.٠٥) لتطبيق متطلبات القياس المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي١٥ IFRS على ادارة الارباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. ويستنتج بأنه عندما تقوم الشركة بتقدير مبلغ العوض الذي



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

سيكون لها حق فيه مقابل السلع أو الخدمات التي تم تقديمها للعميل في حالة كان العقد مع العميل يتضمن مبلغ متغير، بالإضافة إلى أن قيام الشركة بتحديد إجمالي سعر المعاملة إذا كان العقد يتضمن إجمالي الإيرادات على أساس سعر البيع المنفصل لكل بند من بنود الإيرادات، كما وأنه في حال وجود خصم إجمالي تقوم الشركة بتوزيع القيمة على بنود العقد وفقاً لأسعار البيع المستقلة وبطريقة متناسبة، ذلك كله سوف ينعكس على إدارة الأرباح.

٦. لا يوجد أثرذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq$ ٠.٠٥) لتطبيق متطلبات الإفصاح المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي ١٥ IFRSعلى ادارة الارباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. ويستنتج بأن الشركات الصناعية لا تطبق متطلبات الإفصاح المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي ١٥ IFRS، حيث أن الزيادة في حجم متطلبات الإفصاح تحول دون التزام الشركات الصناعية فيها، بالإضافة إلى أن الشركات الصناعية لا تقوم بالإفصاح عن المعلومات الكمية والنوعية المتعلقة بالعقود مع العملاء.

**٥-٣ التوصيات**

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة تم وضع التوصيات التالية:

١. لا بد من وجود قانون عقوبات بحق الشركات التي يتبين أن لديها تلاعب في القوائم المالية والتي تقوم بإدارة الأرباح.

٢. يترتب على الجهات المعنية في بورصة عمان بنشر الوعي حول الآثار المترتبة على ممارسات إدارة الأرباح

٣. استخدام مقاييس أخرى لقياس إدارة الأرباح مثل نموذج جونز وغيرها من النماذج التي تمت الإشارة إليها سابقاً.

٤. إجراء المزيد من الدراسات على متغير ١٥ IFRS في مختلف القطاعات؛ مثل القطاع الخدمي.

٥. إجراء المزيد من الدراسات على متغير١٥IFRS مع متغيرات أخرى مثل: الآداء المالي، جودة التقارير المالية وغيرها من المتغيرات.

٦. فرض عقوبات من قبل الجهات المعنية في بورصة عمان على الشركات غير الملتزمة بتطبيق متطلبات الإفصاح المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي ١٥ IFRS.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

# قائمة المراجع

## أولاً: المراجع باللغة العربية:


ابراهيم،الهادي وهارون مصطفى،(٢٠١٦)، المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسة إدارة الأرباح سوق المال في الخرطوم، **مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية**، المجلد (١٣)، العدد (٥٥).

أبو جبة ، محمد عوني عيدوالذنيبات،علي عبدالقادر. (٢٠١٧). أثر الربحية في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد (١٣)، العدد (٢).

أبو جبريل، يوسف والذنيبات، عبد القادر. (٢٠١٦). أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد (١٢)، العدد (٤).

أبو رمان،شادي (٢٠١٤)، **أثر معيار الإعترف بالإيرادات على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات** (رسالة ماجستير غير منشورة)جامعة عمان العربية،عمان ،الاردن

أبو عريش، وسيم (٢٠١٦)، **إدارة الأرباح**، الطبعة الأولى، دار خالد اللحياني للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية.

أبو نصار، محمد وحميدات، جمعة (٢٠١٨). **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان.

أبورشيد، هائل. (٢٠١٥). دور الضوابط الرقابية في الحد من مخاطر إدارة الأرباح" دراسة ميدانية على المصارف التجارية السورية ."*سلسلة العلوم الاقتصادية*، **مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية**، المجلد (٣٧)، العدد (٢).

بلال، كيموش وعز الدين، شرون،(٢٠١٨)، أثر بعض خصائص المؤسسات الجزائرية في مستوى إدارة الأرباح: دراسة إستكشافية، **مجلة إقتصاديات المال والأعمال** ، العدد (٧)

التل، هبه،(٢٠١٥)،**أثر إدارة الأرباح على الأسعار السوقية للأسهم دراسة اختبارية على الشركات الهندسية والإنشائية الأردنية** ، رسالة ماجستير غير منشورة – جامعة الشرق الأوسط ، الأردن.

التميمي، عباس والساعدي، حكيم ،(٢٠١٥)، **إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، بغداد.




المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التميمي، عباس والساعدي، حكيم،(٢٠١٥)، استخدام قانون بنفورد في كشف إدارة الأرباح- بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، **مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد(١٩)، العدد(٧٢).

جهماني، عمر عيسى(٢٠٠١) سلوك تمهيد الدخل في الأردن: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان، **المجلة العربية للمحاسبة**، المجلد (٤) ، العدد (١).

حماد، طارق عبدالعال،(٢٠١٠)، **المشتقات المالية: المفاهيم-إدارة المخاطر**، المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

خالد، وليد الطيب عمر. (٢٠١٦). أثر محاسبة القيمة العادلة على سلوك و اتجاهات إدارة الأرباح في القطاع المصرفي في السودان، **المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث**، المجلد (٢)، العدد (٥).

الخريسات، براءه،(٢٠١٧)، **أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS ١٥ على الإعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء – دراسة حالة**، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

خليل، علي و إبراهيم، منى،(٢٠١٧)، قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS ١٥على استدامة الأرباح المحاسبية – دليل من البيئة المصرية، **مجلة المحاسبة والمراجعة**، المجلد (٥)، العدد (١).

خليل،محمد أحمد ابراهيم،(٢٠١١)،القياس المحاسبي لممارسة إدارة الإرباح بمنظمات الأعمال وسبل معالجتها: دراسة نظرية تطبيقية، **مجلةالإدارة العامة**، المجلد (٥٢)، العدد (١).

خميس، آمنه وأبو نصار، محمد،(٢٠١٣)، أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، **مجلة العلوم الإدارية**، المجلد (٤٠)، العدد (٢).

الداعور، جبر إبراهيم، (٢٠١٣)، **أثر تطبيق بطاقة الآداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح: دراسة ميدانية**، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية، المجلد (١١) ، العدد (٢).

الداعور،جبر وعابد ،محمد،(٢٠٠٩)، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الإقتصادية المتداولة،في سوق فلسطين للأوراق المالية، **مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)**، المجلد (١٧)، العدد (١).

زينب ، غزالي، (٢٠١٧)، أثر جودة التدقيق الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح –دراسة لمجموعة من الشركات الجزائرية، **مجلة البشائر الإقتصادية**، المجلد (٣)، العدد (٤).

شاوشي، كهينة،(٢٠١٦)، **إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية**، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة بومرداس، الجزائر.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الشرع ،علاء، (٢٠١٧)،دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة االرباح وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة العراقية،**مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية**، المجلد (٧)، العدد (١).

صقور، رناعلي،(٢٠١٤)، **دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا.

عابد، محمد ،(٢٠١٨)، استخدام قانون بنفورد في اكتشاف عمليات إدارة الأرباح :دراسة تطبيقية على الوحدات الإقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين، **مجلة جامعة الأقصى للعلوم الإنسانية**،المجلد(٢٢)،العدد(٢).

عبد، أحمد راهي،(٢٠١٤)، أثر تمهيد الدخل على العوائد غير العادية للأسهم: دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية، **مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية**، المجلد (١٦)، العدد (٣).

علي، عبدالوهاب نصر،(٢٠٠٩)، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية**، الجزء (٤)، الدار الجامعية، مصر.

عيسى، سمير كامل محمد،(٢٠٠٨)، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، المجلد (٤٥)، العدد (٢) .

الغنانيم، سارة، (٢٠١٧)، **التوجهات الحديثة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ١٥ -الإيراد من العقود مع العملاء- للحد من الإحتيال المالي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جرش، الأردن .

الفار، عبدالمجيد الطيب (٢٠١١) **إدارة الأرباح**، (ط١) عمان: دار جليس الزمان للنشر والتوزيع.

فداوي، أمينة،(٢٠١٣)، قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر،**مجلة التنظيم والعمل**، العدد (٤).

نور، عبدالناصر ابراهيم,والعواودة، حنان. (٢٠١٧). **إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة اختبارية على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (١٣)، العدد (٢).



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**ثانياً : المراجع باللغة الإنجليزية:**


Alareeni, B. (٢٠١٨). Does corporate governance influence earnings management in listed companies in Bahrain Bourse?. **Journal of Asia Business Studies**, ١٢(٤), ٥٥١-٥٧٠.

AlShatnawi, H.(٢٠١٧) , The Possibility of the Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No. ١٥, **Asian Journal of Finance & Accounting**, ٩(١), ٣٧٥-٣٩٥.

Alzoubi, E. S. S. (٢٠١٦). Disclosure quality and earnings management: evidence from Jordan**. Accounting Research Journal**, ٢٩(٤), ٤٢٩-٤٥٦.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), sep ٢٠١٦, "Financial Reporting Brief: Roadmap to Understanding the New Revenue Recognition Standards", Available at: https://www.aicpa.org/interestareas/frc/accountingfinancialreporting/revenuerecognition/downloadabledocuments/frc_brief_revenue_recognition.pdf

Australian Accounting Standard Board (AASB), Dec ٢٠١٤, "Revenue from Contracts with Customers", Australian Government, pp. ١-٧٦.

Bauer, K., & Centorrino, G. (٢٠١٧). Financial Statements of Banks as a Source of Information About Implementation of IFRS ١٥: The Evidence from Poland. **Journal of Modern Accounting and Auditing,** ١٣(٦), ٢٣٥-٢٤٨.

Bédard, J., Chtourou, S. M., & Courteau, L. (٢٠٠٤). The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management. *Auditing:* **A Journal of Practice & Theory**, ٢٣(٢), ١٣-٣٥.

Beneish, M. D. (٢٠٠١). Earnings management: A perspective. **Managerial Finance**, ٢١(١٢), ٣-١٧.

Binder Dijker Otte (BDO), ٢٠١٦, "IFRS at a Glance: IFRS ١٥ Revenue from Contracts with Customers", January, pp. ١-٤, Available at: https://www.bdo.global/getmedia/٣١٧fedc١-f٢٧b-٤c٠٨-a٧٣c-٨٥٤bbf٤afa٦a/IFRS-١٥.pdf.aspx




المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Binder Dijker Otte (BDO), Mar ٢٠١٧, "Topic ٦٠٦, Revenue from Contracts with Customers", pp. ١-٤٤, Available at: https://www.bdo.com/getattachment/٤٤٩٥d٨٠٥-f٦c٥-٤eb٥-٨ade-c٣b٥٩be٨٢١af/attachment.aspx

Chandra, A., & Wimelda, L. (٢٠١٨). Opportunistic Behavior, External Monitoring Mechanisms, Corporate Governance, and Earnings Management. *Corporate Governance, and Earnings Management (March ١١, ٢٠١٨)*. **Acc. Fin. Review**, ٣(١), ٤٤-٥٢.

Chi, C. G., & Gursoy, D. (٢٠٠٩). Employee satisfaction, customer satisfaction, and financial performance: An empirical examination**. International Journal of Hospitality Management,** ٢٨(٢), ٢٤٥-٢٥٣.

Clikeman, P. M. (٢٠٠٣). Where auditors fear to tread: internal auditors should be proactive in educating companies on the perils of earnings management and in searching for signs of its use**.** ***Internal Auditor***, ٦٠(٤), ٧٥-٨٠.

Collis, J., & Hussey, R. (٢٠١٣). *Business research: A practical guide for undergraduate and postgraduate students*. **Macmillan International Higher Education.**

Damodar, N. (٢٠٠٤). **Basic econometrics**. The Mc-Graw Hill.

DeAngelo, L. E. (١٩٨٦). Accounting numbers as market valuation substitutes: A study of management buyouts of public stockholders. **The accounting review**, ٦١(٣), ٤٠٠.

Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (١٩٩٥). Detecting earnings management. **Accounting review**, ١٩٣-٢٢٥.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Delkhosh, M., & Sadeghi, M. (٢٠١٧). The effect of accounting conservatism and earnings management on earnings quality, International **Journal of Accounting and Economics Studies**, ٥ (٢) (٢٠١٧) ١٥٧-١٦٢.

Ernest & Young (EY) , July ٢٠١٥" Applying IFRS in Engineering and Construction: The new revenue recognition standard", (On-line). Available: http://ey.com

Ernest & Young (EY) ,Mar ٢٠١٥ "The New Revenue Recognition Standard Telecommunications", (On-line), Available: http://ey.com

Gujarati, D.N.(٢٠٠٤) **Basic Econometrics**. ٤th Edition, McGraw-Hill Companies.

Hair, J. F., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (٢٠١١). PLS-SEM: Indeed a silver bullet**. Journal of Marketing theory and Practice,** ١٩(٢), ١٣٩-١٥٢.

Healy, P. M. (١٩٨٥). The effect of bonus schemes on accounting decisions. **Journal of accounting and economics**, ٧(١-٣), ٨٥-١٠٧.

Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (١٩٩٩). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. **Accounting horizons**, ١٣(٤), ٣٦٥-٣٨٣.

JD Edwards (٢٠١٦), The Impact of revenue from contracts with customers frequently asked question, Oracle JD Edwards FAQ Available at http://www.oracle.com/us/products/applications/jd-edwards-enterpriseone/faq-revenue-contracts-customers-٢٥٤١٠٤٧.pdf

Jones, J. J. (١٩٩١). Earnings management during import relief investigations**. Journal of accounting research**, ٢٩(٢), ١٩٣-٢٢٨.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Kasztelnik, K. (٢٠١٥). The value relevance of revenue recognition under International Financial Reporting Standards. **Accounting and Finance Research**, ٤(٣), ٨٨-٩٨.

Klynveid Peat Marwick Goerdeler (KPMG), May ٢٠١٦, "Revenue Issues in-Depth", Second Edition, IFRS and US GAAP, ",Available at:https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/٢٠١٦/٠٥/IFRS-practice-issues-revenue.pdf

Mandour,M.M., elharidy, A. & Mokhtar, E.S.(٢٠١٨), Examining the effect of joint and dual audits on earnings management practices,**International Journal of Accounting and Financial Reporting**, ٨ (١).

Marco tutino ,Carlo regoliosi, giorgia mattei, niccolò paoloni, and marco pompili,(٢٠١٨), Dealindg with IFRS ١٥: any impact on earnings management? First evidences from Italian listed companies.

Mckee, T. E. (٢٠٠٥). **Earnings management: an executive perspective.** South-Western Pub.

Mohammadi, R., Eshaghi, F., & Arefi, M. (٢٠١٢). Internal evaluation: appropriate strategic for quality evaluation and improvement of management in departments at universities (the case of Iran). *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, ٦٩, ٧١٩-٧٢٨.

Mohanram, P. S. (٢٠٠٣). How to manage earnings management. **Accounting World**, ١٠(١), ١-١٢.

Oyedokun, G. (٢٠١٦). Revenue Recognition Paradox: A Review of IAS ١٨ and IFRS ١٥. *Available at SSRN* ٢٩١٢٢٥٠.

Paul Munter (٢٠١٦). The new revenue recognition standard: Implications for healthcare companies**. Management Accounting Quarterly**, ١٧(٢), ٣٠.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Price Waterhouse Coopers (PWC) , July ٢٠١٤, "Revenue from Contracts with Customers: The Standard is Final – A Comprehensive Look at the New Revenue Model",Available at:
https://www.pwccn.com/en/transportation/transportation-industry-apr٢٠١٦.pdf

Puat Nelson, S., & Norwahida Shukeri, S. (٢٠١١). Corporate governance and audit report timeliness: evidence from Malaysia. In *Accounting in Asia* (pp. ١٠٩-١٢٧). Emerald Group Publishing Limited.

Rahman, M. M., Moniruzzaman, M., & Sharif, M. J. (٢٠١٣). Techniques, motives and controls of earnings management. **International Journal of Information Technology and Business Management**, ١١(١), ٢٢-٣٤.

Ronen, J., & Yaari, V. (٢٠٠٨). *Earnings management* (Vol. ٣٧٢). **Springer US.**

Scott B. Jacksonh,and Marshall K. Pitman(٢٠٠١), Auditors and Earnings Management**, CPA journal**, pp٣٩-٤٤.

Trabelsi, N. S. (٢٠١٨). Ifrs ١٥ Early Adoption and Accounting Information: Case of Real Estate Companies in Dubai. **Academy ofAccounting and Financial Studies Journal** ٢٢(١).

Ung, L. J., Brahmana, R. K., & Puah, C. H. (٢٠١٨). Brokerage fee, ownership expropriation and earnings management of Malaysian property companies**. Property Management**, ٣٦(٤), ٤٦١-٤٨٢.

Utomo, D., & Pamungkas, I. D. (٢٠١٨). Cash Flow Activities and Stock Returns in Manufacturing of Indonesia: A Moderating Role of Earning Management**. Academy of Accounting and Financial Studies Journal,** ٢٢(٦), ١-١٠.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (١٩٩٠). Positive accounting theory: a ten year perspective. *Accounting review*, ١٣١-١٥٦.

Wiley, I. F. R. S. (٢٠١٨). **Interpretation and Application of IFRS Standards.** *PKF International Ltd*.



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Wu, P., Gao, L., & Li, X. (٢٠١٦). Does the reputation mechanism of media coverage affect earnings management? Evidence from China. **Chinese Management Studies**, ١٠(٤), ٦٢٧-٦٥٦.

Yang, M. H., Lin, W. S., & Koo, T. L. (٢٠١١). The impact of computerized internal controls adaptation on operating performance. **African Journal of Business Management**, ٥(٢٠), ٨٢٠٤.

Zhang, H. (٢٠٠٢). Detecting Earnings Management. Evidence from Rounding-up in Reported EPS. **University of Illinois at Chicago**, ١-٤٧.

ثالثاً: المواقع الإلكترونية

- https://www.ase.com.jo/ar موقع بورصة عمان
- https://channels.theinnovationenterprise.com/articles/ifrs-١٥-is-set-have-a-major-impact



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

# الملاحق

## الملحق (١)

### قائمة المحكمين

| الأسم | الجامعة |
|---|---|
| **الأستاذ الدكتور جمال الشرايري** | **جامعة آل البيت** |
| **الدكتور عودة بني أحمد** | **جامعة آل البيت** |
| **الدكتور نوفان عليمات** | **جامعة آل البيت** |
| الدكتور محمد الحايك | جامعة آل البيت |
| الدكتور صقر الطاهات | جامعة آل البيت |
| الدكتور مصطفى العثامنة | جامعة جدارا |
| الدكتور محمد السمارة | جامعة جدارا |
| الدكتور أيمن أبو الهيجاء | جامعة جدارا |
| الأستاذ الدكتور خليل الدليمي | جامعة اربد الأهلية |
| الدكتور هاني الرواشدة | جامعة اربد الأهلية |
| الدكتور جمال العفيف | جامعة جرش الأهلية |
| الأستاذ الدكتور سليمان الدلاهمة | جامعة جرش الأهلية |
| الدكتور أسامة عبد المنعم عبد الجبار | جامعة جرش الأهلية |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**الملحق (٢)**

**استبانة الدراسة**

**كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية**

**قسم المحاسبة**

السادة المجيبون..

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تقوم الباحثة بدراسة " **أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (١٥) على إدارة الأرباح"** وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة من جامعة آل البيت، أرجو التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية بدقة وموضوعية مع العلم بأن جميع الإجابات ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

**شاكرين لكم حسن تعاونكم..**

| الباحثة | المشرف |
| --- | --- |
| شروق أحمد العباس | الدكتور: عبد الرحمن خالد الدلابيح |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- **القسم الأول: المتغيرات الديموغرافية**

**١- المؤهل العلمي:**

☐ بكالوريس ☐ ماجستير ☐ دكتوراة ☐ أخرى يرجى ذكرها.....

**٢- التخصص العلمي:**

☐ تخصصات المحاسبة ☐ علوم مالية ومصرفية ☐ إدارة اعمال ☐ اقتصاد ☐ أخرى، يرجى ذكرها.....

**٣.الخبرة العملية:**

☐ أقل من ٥ سنوات ☐ من٥ سنوات – أقل من ١٠ سنوات ☐ من ١٠ سنوات - أقل من ١٥ سنة

☐ ١٥ سنة فأكثر ☐

**٤. الشهادات المهنية:**

☐ JCPA ☐ CPA ☐ CIA ☐ CMA ☐ أخرى، يرجى ذكرها .....

**٥. المسمى الوظيفي:**

☐ محاسب ☐ مدير مالي ☐ مدقق داخلي ☐ رئيس قسم المحاسبة

☐ أخرى، يرجى ذكرها.....



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**القسم الثاني: أسئلة الدراسة**

| المجال الأول: متطلبات الإعتراف المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS ١٥ | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الرقم | الفقرة | موافق بشدة | موافق | موافق بدرجة متوسطة | غير موافق | غير موافق بشدة |
| ١ | تلتزم أطراف العقد بتنفيذ شروط العقد التي تم الإتفاق عليها سواء كانت مكتوبة أو خطية. | | | | | |
| ٢ | تحدد الشركة حقوق والتزامات كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات المقدمة. | | | | | |
| ٣ | تحدد الشركة شروط السداد للبضائع أو الخدمات المقدمة من الشركة للعميل. | | | | | |
| ٤ | يصنف العقد في جوهره على أنه عقد تجاري مما يؤثر على توقيت ومقدار التدفقات النقدية للعقد. | | | | | |
| ٥ | تحدد الشركة العائد التي يكون لها الحق في الحصول عليه نتيجة تقديم السلع أو الخدمات للعميل مع مراعاة رغبة وقدرة العميل على السداد. | | | | | |
| ٦ | تتحقق الإيرادات من العقود مع العملاء عندما يكون هنالك قناعة بإمكانية تحصيل قيمة العقد مع العميل. | | | | | |
| ٧ | في بداية العقد تُقيم الشركة البضائع والخدمات التي ترغب بتقديمها للعميل وفقاً للعقد والتي تعتبر جزءاً من الوفاء بمتطلبات العقد. | | | | | |
| **المجال الثاني: متطلبات القياس المتعلقة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS ١٥** | | | | | | |
| الرقم | الفقرة | موافق بشدة | موافق | موافق بدرجة متوسطة | غير موافق | غير موافق بشدة |
| ١ | تأخذ الشركة بعين الإعتبار شروط العقد والممارسات التجارية عند تحديد قيمة العقد. | | | | | |
| ٢ | عند تأجيل الدفع يتم إدراج الإيرادات من بيع البضائع إلى سعر البيع النقدي وتعالج الزيادة على انها ايرادات فوائد. | | | | | |
| ٣ | إذا كان مبلغ العوض المتعهد به في العقد يتضمن مبلغاً متغيراً فيجب على الشركة أن تقدر مبلغ العوض الذي سوفيكون لها حق فيه مقابلالسلع أو الخدمات المتعهد بتقديمها إلى العميل. | | | | | |
| ٤ | تعترف المنشأة بالإيراد من بيع البضائع عند نقل السيطرة على البضائع من الشركة للعميل. | | | | | |
| ٥ | عندما يكون هنالك خصم إجمالي يتم توزيعه على بنود العقد على أساس أسعار البيع وبطريقة متناسبة. | | | | | |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٦ | توزع الشركة إجمالي سعر المعاملة إذا كان العقد يتضمن إجمالي الإيرادات على أساس سعر البيع المنفصل لكل بند من بنود الإيرادات. | | | | | |
| ٧ | تقدر الشركة مبلغ العوض المتغير باستخدام أي من الطريقتين التاليتين: طريقة القيمة المتوقعة والمبلغ الأكثر ترجيحاً، اعتماداً على الطريقة التي تتوقع الشركة بأنها تتنبأ بشكل أفضل بمبلغ العوض الذي سيكون لها حق فيه. | | | | | |

**المجال الثالث: متطلبات الإفصاح المتعلقة بمعيار الابلاغ المالي الدولي ١٥ IFRS**

| الرقم | الفقرة | موافق بشدة | موافق | موافق برجة متوسطة | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | تفصح الشركة عن المعلومات الكمية والنوعية المتعلقة بالعقد لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة وتوقيت ومبالغ وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء. | | | | | |
| ٢ | تأخذالشركة بعين الإعتبار مستوى التفاصيل اللازمة للوفاء بهدف الإفصاح. | | | | | |
| ٣ | تفصح الشركة عن المعلومات الكمية والنوعية حول العقود مع العملاء. | | | | | |
| ٤ | تفصح الشركة عن الإيراد الناتج من العقود مع العملاء بشكل منفصل عن مصادر ايراداتها الأخرى. | | | | | |
| ٥ | تفصح الشركة عن الأرصدة الإفتتاحية والختامية للمبالغ مستحقة التحصيل وأصول العقد والتزاماته. | | | | | |
| ٦ | تفصح الشركة عن المعلومات الكمية والنوعية عن أي أصول معترف بها ناتجة عن تكاليف الحصول على العقد مع العملاء. | | | | | |
| ٧ | تفصح الشركة عن الإرشادات والأحكام الهامة التي يتم القيام بها عند تطبيق هذا المعيار على العقود مع العملاء. | | | | | |
| ٨ | تفصح الشركة عن الطرق المستخدمة لإثبات الإيراد، وكيف يتم تطبيق هذه الطرق. | | | | | |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

**الملحق (٣)**
**أسماء الشركات عينة الدراسة**

| الرقم | اسم الشركة |
|---|---|
| ١ | مناجم الفوسفات الاردنية |
| ٢ | البوتاس العربية |
| ٣ | مصانع الاسمنت الأردنية |
| ٤ | اسمنت الشمالية |
| ٥ | حديد الأردن |
| ٦ | المتحدة لصناعة الحديد والصلب |
| ٧ | الوطنية لصناعات الالمنيوم |
| ٨ | العربية لصناعة الالمنيوم/ارال |
| ٩ | الوطنية لإنتاج النفط والطاقة الكهربائية من الصخر الزيتي |
| ١٠ | شركة الترافرتين |
| ١١ | الوطنية لصناعة الصلب |
| ١٢ | الاردنية لصناعة الأنابيب |
| ١٣ | الأردنية للصناعات الخشبية / جوايكو |
| ١٤ | الباطون الجاهز والتوريدات الانشائية |



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com