مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح
اسم الكاتب: د. إبراهيم العدي، رنا صقور
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4548
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 14:55 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (36) العدد (3) 2014
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (36) No. (3) 2014

مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

الدكتور إبراهيم العدي*
رنا صقور**

(تاريخ الإيداع 17 / 3 / 2014. قُبِل للنشر في 26 / 6 / 2014)

□ ملخّص □

يهدف هذا البحث إلى التعرف على ممارسات إدارة الأرباح التي تقوم بها الشركات المساهمة، وبيان ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية الفعال يسهم في الحد من تلك الممارسات، ولتحقيق الهدف من هذا البحث اتبع الباحث المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي حيث قام بإعداد استبياناً من 160 نسخة تم توزيعها على عينتين من المهنيين، ومن الأكاديميين.

وباستخدام أدوات التحليل الاحصائي (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبارT-test) والحزمة الإحصائية (SPSS) فقد توصل البحث أن هناك علاقة بين المتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية والمتغير التابع ممارسات إدارة الأرباح. حيث أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعالاً كلما أدى ذلك إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية، إدارة الأرباح، ممارسات إدارة الأرباح، تمهيد الدخل، أساس الاستحقاق، السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية.

* أستاذ مساعد، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، دمشق، سورية.
** طالبة دراسات عليا (ماجستير)، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، دمشق، سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (36) العدد (3) 2014
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (36) No. (3) 2014

The Impact of Effective Internal Control System in Preventing Management Practices of Earnings

Dr. Ibrahim Aladi*
Rana Sakour**

(Received 17 / 3 / 2014. Accepted 26 / 6 / 2014)

□ ABSTRACT □

This search aims to identify management practices of earnings and to indicate whether internal control system effectively contributes to the reduction of such practices. To achieve the goal, the researcher follows inductive and deductive approaches, and 160 copies of a questionnaire were distributed to two samples of professionals and academics.

Using statistical tools and techniques analysis (arithmetic mean and standard deviation and T-test) and statistical package (SPSS), we found out that there was a coefficient relationship between dependent variable – internal control system – and independent variable - management practices of earnings. The more efficient the internal control system is the more limited is earnings management.

Keywords: Internal Control System , Earnings Management, Earnings Management Practices, Income Smoothing, Accrual Method, Accounting Policies, Accounting Estimations.

*Associate Professor, Department of Accountancy, Faculty of Economics, Damascus University, Damascus, Syria.
**Postgraduate Student (Master), Department of Accountancy, Faculty of Economics, Damascus University, Damascus, Syria.

مقدمة:

يعود انهيار كبرى الشركات العالمية إلى مجموعة من العوامل أهمها لجوء الإدارة إلى بعض الإجراءات والسياسات المحاسبية من أجل إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) في ربحيتها أو في مركزها المالي، وذلك من خلال الاستفادة من المرونة التي توفرها المعايير المحاسبية، وكذلك استخدام الحكم الشخصي عند إعداد التقارير المالية، الأمر الذي نتج عنه فقدان ثقة جميع الأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية المنشورة وما تتضمنه من معلومات.

الأمر الذي أدى إلى ازدياد الاهتمام برفع مستوى الإفصاح والشفافية، سواء أكان هذا بالنسبة إلى الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية أم للإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال تقرير خاص تصدره إدارة الشركة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية، حيث إنه من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى محافظة الشركة على نظم رقابة داخلية ملائمة تساعد على الوقاية من إجراء التلاعب، وبالتالي الحصول على قوائم مالية خالية من الاحتيال والتلاعب .

مشكلة البحث:

نظراً لتزايد حالات إعداد التقارير المالية الاحتيالية، فإنه يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحاضر لرفع مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية والإفصاح عن تلك الفعالية من خلال تقرير خاص تصدره إدارة الشركة ضمن التقرير السنوي، حيث إنه من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى التخفيف من ممارسة الشركات المساهمة لإدارة الأرباح، وبالتالي زيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات، ولذلك جاء هذا البحث للإجابة عن التساؤلين التاليين:

1- هل هناك دور لنظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات الشركات المساهمة لإدارة الأرباح؟

2- هل هناك فروق جوهرية بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

أهمية البحث وأهدافه:

يستمد هذا البحث أهميته من أهمية نظام الرقابة الداخلية الذي يعد خط الدفاع الرئيس للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، وما إذا كان لفعالية ذلك النظام دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وكذلك من أهمية التعرف على ممارسات إدارة الأرباح التي تقوم بها الشركات.

وقد هدف هذا البحث إلى الآتي:

1- التعرف على ممارسات إدارة الأرباح التي تقوم بها الشركات.

2- بيان ما إذا كان لنظام الرقابة الداخلية الفعال من دور في الحد من ممارسات الشركات المساهمة لإدارة الأرباح.

3- بيان ما إذا كان هناك فروق جوهرية بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

منهجية البحث:

يعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي الذي يعتمد على تجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الإطار النظري لها، وذلك بالاعتماد على أدبيات المحاسبة والمراجعة التي تناولت موضوع نظام الرقابة الداخلية وموضوع إدارة الأرباح، إضافة إلى المنهج الاستنباطي الذي يعتمد على تصميم استبيان، حيث تم تحكيمه من قبل عدد من أعضاء الهيئة التدريسية، كما تم استخدام برنامج SPSS من أجل تحليل الإجابات الواردة من عينتي البحث المتمثلين في الأكاديميين (وهم أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة والقائمين بالأعمال والأشخاص الذين يدرسون مواد لها علاقة بموضوع البحث في جامعتي دمشق وتشرين)، ومجموعة من المهنيين (وهم المدققين الداخليين والمدراء الماليين والمحللين الماليين العاملين في سوق دمشق للأوراق المالية و المحاسبين القانونيين الذين يمتهنون تدقيق الحسابات في سورية)، وقد تم اختيار هاتين العينتين لمعرفة دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من الناحية النظرية والناحية العملية، وللتحقق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة البحث استُخدِم معامل ألفا كرونباخ لإجابات عينة البحث إذ بلغ هذا المعامل 86,8 وهي نسبة مقبولة .

فرضيات البحث:

1- لا يوجد علاقة بين نظام الرقابة الداخلية الفعال وبين الحد من ممارسات الشركات المساهمة لإدارة الأرباح.

2- لا توجد فروق جوهرية بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الدراسات السابقة:

1-دراسة (Martin J. coe, 2005)، بعنوان "تنفيذ متطلبات القسم 404 من قانون (Sarbanes-Oxley)" [1]. هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة متطلبات قواعد هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) الواردة في القانون المذكور أعلاه والمتعلقة بتقييم الإدارة للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية والتقرير عنها وأثر تنفيذ متطلبات القانون في الشركة من الناحية التكاليفية. وتوصلت الدراسة إلى أن الاستجابة لمتطلبات القانون تكلف الشركة أموالاً كبيرة لفرض إتمام تقييم الرقابة والتقرير عنها وإضفاء المصداقية على ذلك من قبل المراجع الخارجي، كما أوضحت الدراسة ومن خلال استطلاع (190) شركة أن (136) منها تتبع الإطار المقدم من قبل لجنة رعاية المنظمات (COSO) كمعيار للتقييم.

2-دراسة سامي محمد أسامة صوفي، (2006)، بعنوان "دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية" [2]. هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية وجود نظام للرقابة الداخلية في الشركة وضرورة قيام الإدارة بالإفصاح عن فعالية ذلك النظام من خلال تقرير يرفق مع التقرير السنوي وإبراز دور مدقق الحسابات في ذلك التقرير، وقد توصلت هذه الدراسة إلى التأكيد على أن تصميم نظام الرقابة الداخلية من مسؤولية إدارة الشركة، وأهمية إفصاحها عن ذلك عند تقديم التقرير السنوي، والدور الأساسي لمدقق الحسابات في هذا الأمر.

3-دراسة محمد بن سلطان السهلي، (2006)، بعنوان "إدارة الربح في الشركات السعودية" [3]. وقد هدفت هذه الدراسة إلى تناول ظاهرة إدارة الربح في الشركات المساهمة السعودية من خلال تقدير الاستحقاق الاختياري في

الشركات السعودية ودراسة بعض الدوافع الأساسية التي تجعل إدارة الشركات تمارس إدارة الربح في المملكة وتوصلت الدراسة إلى:

أ- إن الشركات السعودية تمارس الاستحقاق الاختياري بطريقة موجبة أو سالبة حسب القطاعات وأن الشركات الزراعية (الصناعية) هي أكبر (أقل) القطاعات من حيث ممارسة إدارة الربح

ب- إن الشركات السعودية تمارس إدارة الربح بدافع المحافظة على المستوى المتوقع للأرباح والحصول على زيادة في رأس المال

ت- إن التمويل الخارجي ليس دافعاً للشركات السعودية لتمارس إدارة الربح.

4-دراسة رشا حمادة، (2010)، بعنوان "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية _ دراسة ميدانية" [4]. وقد هدفت هذه الدراسة إلى تحديد النشاطات التي تقوم بها لجان التدقيق (المراجعة) والتي تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك مجموعة من النشاطات تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة من وجهة نظر عينتي الدراسة.

5-دراسة الرفاعي إبراهيم مبارك ، (2010) ، بعنوان "جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية" [5]. وقد هدفت هذه الدراسة إلى اختبار ما إذا كان لجودة أنشطة المراجعة الداخلية أثر على ممارسات إدارة الأرباح، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين جودة المراجعة الداخلية وخاصة حجم عمل المراجعة الداخلية المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية و ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية.

6-دراسة (Sanjaya and Young, 2012) بعنوان "الإفصاح الطوعي وإدارة الأرباح في الشركات المصرفية المدرجة في بورصة اندونيسيا" [6]. وقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الإفصاح الطوعي في إدارة الأرباح في الشركات المصرفية المدرجة في بورصة اندونيسيا، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن العلاقة بين الإفصاح الطوعي وإدارة الأرباح سلبية، أي أن زيادة الإفصاح الطوعي يقلل من ممارسات إدارة الأرباح.

ركزت الدراسات السابقة على ممارسات إدارة الأرباح، وعلى معرفة دور كل من لجان المراجعة والمراجعة الداخلية والإفصاح الطوعي فيها. بينما يركز هذا البحث على معرفة ما إذا كان هناك علاقة بين نظام الرقابة الداخلية الفعال وبين الحد من ممارسات الشركات المساهمة لإدارة الأرباح وما إذا كان هناك فروق جوهرية بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بذلك الدور.

الإطار النظري للبحث:

تعريف إدارة الأرباح:

على الرغم من أهمية موضوع إدارة الأرباح في العصر الراهن إلا أنه لا يوجد تعريف موحد له بين المهتمين بهذا المصطلح فقد عرفه بعض الباحثين على أنه تدخل متعمد في عملية التقرير المالي الخارجي بقصد الحصول على أرباح خاصة وليس بقصد عملية التشغيل الحيادي لهذه التقارير[7]. بينما عرفه آخرون بأنه التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة، أو توقعات تعد من المحللين، أو قيم تتناغم مع تمهيد صورة الدخل والتوجه نحو أرباح ثابتة[8].

أشكال إدارة الأرباح:

تشمل أشكال إدارة الأرباح تمهيد الدخل ومحاسبة التخلص من كل الخسائر في سنة رديئة أما بالنسبة للشكل الأول لإدارة الأرباح وهو تمهيد الدخل فهو يعرف بأنه تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول إلى المستوى أو الاتجاه المرغوب ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى الحد الممكن في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً[9]. ولتمهيد الدخل عدة أنواع نذكرها فيما يلي:

أنواع تمهيد الدخل:

1- **التمهيد الطبيعي:** حيث يتولد الدخل بشكل طبيعي مستقر نسبياً من خلال طبيعة عمليات الشركة والإنتاج والتشغيل [10] .

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

1-2- التمهيد الحقيقي: هو التمهيد الذي يشير إلى تنفيذ الصفقات التجارية أو عدم تنفيذها (القيام بصفقات البيع مثلاً) في ضوء تأثيرها على تمهيد الدخل، فإذا كانت الصفقة ستؤدي إلى تمهيد الدخل فإن الإدارة سوف تنفذ الصفقة والعكس صحيح. وهذا يعني أن هناك عمليات فعلية تحدث وينتج عنها تغيراً في الأرقام المحاسبية مما يؤثر بشكل مباشر على الدخل وذلك عن طريق القرارات التشغيلية الفعلية مما ينعكس على التدفقات النقدية[11] .

2-2- التمهيد المصطنع: هو التمهيد الذي يمثل تدخل الإدارة من خلال الاختيار المحاسبي للتقرير عن الأرباح المحاسبية بما يتماشى مع رغباتها في تمهيد الدخل، دون حدوث تغيير اقتصادي حقيقي في أداء الشركة[12]، وهذا يعني أن التمهيد المصطنع لا يؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية وإنما على بعض الأرقام المحاسبية، فهو عملية نقل للبنود أو العناصر المكونة للقوائم المالية أو تغيير في الطرائق المحاسبية المتبعة[13].

أما بالنسبة للشكل الثاني لإدارة الأرباح وهو محاسبة التخلص من كل الخسائر في سنة رديئة أو ما يسمى بمحاسبة التغير الكبير (Big Bath) وغالباً ما تلجأ الإدارة إلى استخدام هذا الشكل خلال فترات الضغوط التنظيمية، وخاصة عند تغيير الإدارة التنفيذية وتعيين إدارة جديدة، فإذا كانت الشركة خلال عهد الإدارة السابقة تحقق خسائر، فإن الإدارة الجديدة سوف تستغل الفترة الأولى من تعيينها بتحميلها خسائر ونفقات محتملة تخص السنوات التالية، طالما أن اللوم في ذلك يمكن أن يوجه للإدارة السابقة، وبهذه الطريقة سوف تعزز الإدارة الجديدة من فرص تحقيق الأرباح في السنوات التالية[14].

ممارسات إدارة الأرباح:

1- الممارسات الحقيقية لإدارة الأرباح:

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

1-1- إدارة المبيعات:

تعتبر إدارة المبيعات من أهم الممارسات الحقيقية التي تستخدمها المنشآت في إدارة أرباحها، ويقصد بها مجموعة الإجراءات التي تتخذها الإدارة للتحكم والتلاعب في عمليات البيع التي تقوم بها الشركة وبالشكل الذي يؤثر

على التدفقات النقدية منها[15]. مثل قيام إدارة الشركة بالتراخي في شروط البيع الآجل، أو منح خصم تجاري كبير بغرض زيادة المبيعات.

2-1- إدارة المصروفات الاختيارية:

يمكن لإدارة الشركة ممارسة إدارة الأرباح من خلال التلاعب في المصروفات الاختيارية مثل مصاريف البحث والتطوير، حيث يمكن للشركة الاختيار بين سياسة اعتبار هذه المصاريف مصاريف جارية في نفس سنة حدوثها، أو رسملتها واستنفاذها على مدى فترات زمنية معينة وبالتالي فإنه بإمكان إدارة الشركة اختيار الطريقة التي تعطي رقم الربح المرغوب به[16].

3-1- إدارة الإنتاج:

يمكن للشركات ممارسة إدارة الأرباح من خلال التحكم في حجم الإنتاج، فمن خلال زيادة الإنتاج يمكن تخفيض التكاليف الثابتة المحملة على كل وحدة منتج ومن ثم تخفيض تكلفة الوحدة، ومن ناحية أخرى تؤدي زيادة الإنتاج إلى زيادة المخزون في نهاية السنة مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات، كل ذلك يقود إلى زيادة الأرباح، ومن ثم الوصول إلى رقم الربح المرغوب به. هذا ويؤثر ما سبق سلبياً على التدفقات النقدية حيث يتطلب ذلك شراء مواد خام وما يتبع ذلك من زيادة التدفقات النقدية الخارجة[17]. ومن ناحية أخرى فإن زيادة الإنتاج قد تؤدي إلى زيادة المشتريات بنسبة أعلى من زيادة المخزون آخر المدة بما يؤدي إلى زيادة تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم انخفاض الأرباح، كما أن زيادة المخزون ستؤدي إلى تحمل الشركة بتكاليف تخزين مرتفعة، وقد يتعرض المخزون للتلف خاصة إذا عجزت الشركة عن تصريفه.

2- الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح:

تعتمد على قرارات محاسبية تتعلق بالتقدير والقياس والتبويب، حيث تتاح لإدارة الشركة مرونة نسبية في الاختيار بين البدائل المحاسبية وممارسة نوع من التقدير الشخصي في بعض الحالات.

ونذكر من تلك الأساليب ما يلي:

1-2- تطبيق أساس الاستحقاق:

ولعل التركيز على أساس الاستحقاق كأحد مداخل إدارة الأرباح يكمن في عدة أسباب أهمها[18]:

- إن هدف إدارة الاستحقاقات هو التأثير على قائمة الدخل وما ينتج عنها بشكل أساسي.
- سهولة تنفيذها وإجرائها، حيث يتم إدارة الاستحقاقات من خلال قرارات محاسبية ولا يتطلب صفقات أعمال جديدة.
- الطبيعة غير الظاهرة والتي تميزه عن التدفقات النقدية والتي يجب أن يساوي رصيد النقدية في نهاية الفترة رصيدها في بداية الفترة مضافاً إليه صافي التدفقات النقدية التي حدثت خلال الفترة.

هذا ويمكن للإدارة التلاعب بالأرباح من خلال أساس الاستحقاق، بالاعتماد على ممارسات عديدة من أهمها:

1-1-2- ممارسات خاصة بالاعتراف بالإيرادات:

وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP والمعايير المحاسبية الدولية (IAS) يتم الاعتراف بالإيراد أي إثباته وتسجيله بالدفاتر المحاسبية والقوائم المالية عند اكتسابه –بصفة عامة– بتسليم السلعة أو تقديم الخدمة محل البيع للعميل، ويكون الإيراد قابلاً للتحقق عندما تكون الأصول المستلمة أو المحتفظ بها جاهزة للتحويل إلى نقد أو مطالبات

في نقد[19]، إلا أن الشركات تقوم بالتلاعب في الإيرادات سواء بتخفيضها أو تضخيمها من خلال مجموعة من الممارسات، بقصد التأثير على أرباح الفترة وبما يتفق مع مصالحها الذاتية، ومن أهم هذه الممارسات[20]:

-الاعتراف بالإيرادات من عمليات البيع غير التامة: في هذه الحالة يتم الاعتراف بالإيراد المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع.

-الاعتراف بإيرادات وهمية مثل تسجيل النقد المستلم من عمليات الاقتراض باعتباره إيرادات.

-قيام الشركة بزيادة ايراداتها لمرة واحدة خلال العام من عمليات غير تشغيلية ومثال ذلك قيامها ببيع أحد الأصول بسعر مرتفع في حين يكون مسجلاً لديها بسعر منخفض[21] .

2-1-2- ممارسات خاصة بالاعتراف بالمصروفات:

تقوم بعض الشركات بممارسات معينة للتلاعب بالمصروفات بغرض تضخيمها أو تخفيضها، لإظهار قيمة المصروفات على غير حقيقتها. ومن هذه الممارسات:

- **رسملة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة**[22]:

تستخدم بعض الشركات رسملة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة كوسيلة للتلاعب بالأرباح، ويتم ذلك من خلال عدة ممارسات منها:

- تخفيض استهلاك بعض الأصول الثابتة التي يتم استهلاكها بطريقة إعادة التقدير، وذلك بالمغالاة في تقدير قيمة تلك الأصول في نهاية الفترة.

-إخفاء مستندات المصروفات الخاصة بالفترة لتسجيلها في فترة لاحقة.

3-1-2- التلاعب في تكوين مخصصات الالتزامات المتوقعة[23] :

حيث تقوم الشركات في نهاية كل فترة محاسبية بتكوين مخصصات لمواجهة التزامات متوقعة خاصة بالفترة، ونظراً لأن هذه الالتزامات تكون غير محددة القيمة بصورة نهائية فإن تكوين هذه المخصصات يخضع للتقدير والحكم الشخصي وبالتالي فإن تكوين هذه المخصصات تمنح الإدارة درجة عالية من الحرية في تحديد مبلغها مما يؤثر بشكل مباشر في عملية قياس الربح، وتعتبر مخصصات الديون المشكوك فيها من أهم صور التلاعب في الأرباح عند تكوين المخصصات.

4-1-2- التلاعب في تقييم مخزون آخر المدة[24] :

في بعض الأحيان يقوم المسؤولون ببعض الشركات بالتلاعب في إجراءات جرد وتقييم المخزون آخر المدة بغرض تضخيم قيمة المخزون (الأصل) وتخفيض تكلفة البضاعة المباعة (المصروف)، وبالتالي تضخيم الأرباح على غير الحقيقة.

2-2- التغييرات المحاسبية الاختيارية[25]:

تفرض خاصية الثبات المحاسبي استخدام نفس السياسات والطرق المحاسبية المتبعة في القياس والإفصاح عن الأحداث والعمليات والظروف وذلك لتسهيل عملية إجراء المقارنات بين النتائج المالية لفترات زمنية مختلفة لنفس الشركة أو بين النتائج المالية لمجموعة من الشركات التي تنتمي لنفس القطاع الصناعي في فترة معينة، وبالرغم من ذلك فقد أتاحت المبادئ والمعايير المحاسبية الحرية للشركات، إجراء تغييرات محاسبية معينة وبشكل اختياري وفقاً لظروف الشركة وبما تقتضيه الضرورة، وبشرط أن يكون هناك مبررات منطقية لإجراء هذه التغييرات. وتشمل التغييرات المحاسبية الاختيارية على: التغيير الاختياري للسياسات المحاسبية، والتغيير في التقديرات المحاسبية.

1-2-2- التغيير الاختياري للسياسات المحاسبية:

يقصد بالسياسات المحاسبية كما جاء في المعيار المحاسبي الدولي /8/ مجموعة المبادئ المحددة والاتفاقيات والقواعد والممارسات التي تطبقها الشركة عند إعداد وتقديم البيانات المالية[26].

إن تعدد بدائل السياسات المحاسبية بالإضافة إلى حرية الاختيار بين تلك البدائل المحاسبية، يفتح الباب على مصراعيه أمام إدارة الشركات لممارسة إدارة الأرباح والتأثير في رقم الربح المحاسبي بصورة غير مبررة، ومن أهم الموضوعات التي تتعدد بدائلها والتي يمكن استغلالها في إدارة الأرباح [27]:

- التغيير في سياسات تقييم المخزون
- التغيير في طرق استهلاك الأصول
- التغيير في طرق معالجة الاستثمار في الأوراق المالية
- التغيير في طرق ترجمة العملات الأجنبية

2-2-2- التغيير في التقديرات المحاسبية:

التغيير في التقديرات المحاسبية كما عرفه معيار المحاسبي الدولي /8/ هو تعديل المبلغ المسجل لأصل ما أو التزام ما، أو مقدار الاستهلاك الدوري لأصل ما، الذي ينتج عن تقييم الوضع الحاضر للمنافع والالتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بأصول والتزامات مالية، وإن التغيير في التقديرات المحاسبية ينتج عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة وعليه فهي ليست تصحيحات لأخطاء[28].

ومن أمثلة التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تستغلها الإدارة في ممارسة إدارة الأرباح[29] :

- تقدير العمر الإنتاجي للأصول.
- تقدير الالتزامات المتعلقة بالدعاوى القضائية.
- تقدير جميع أنواع المخصصات ومنها مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

مفهوم وأهداف نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي شركة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالشركة، فهو نظام يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة[30]. ويمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية: بأنه النظام الذي يعنى بقيام الشركة بالالتزام في أعمالها والتمسك بمعايير الجودة والانضباط في الممارسات الإدارية[31].

حيث يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الأهداف التالية [32]:

- التأكد من اتخاذ الإجراءات اللازمة لحماية الأصول من التلاعب والاختلاس وسوء الاستعمال.
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات المستقبلية.
- التأكد من الاستغلال الأمثل للموارد البشرية والمادية المتاحة.
- التأكد من وضع هيكل تنظيمي وتشغيل نظام واضح للصلاحيات والمسؤوليات.
- التأكد من اختيار وتعيين كبار وصغار الموظفين وفقاً لوصف وظيفي محكم ومعد مسبقاً.
- التأكد من تحديد الإجراءات التنفيذية بطريقة تضمن أسباب الأنشطة والعمليات بكفاءة عالية.

الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية:

نظراً لتزايد حالات إعداد التقارير المالية الاحتيالية والادعاء بفشل المراجعة، فإن هناك اهتمام متزايد للإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تقرير خاص تصدره إدارة الشركة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية حيث إنه من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى تقليل التلاعب والاحتيال في القوائم المالية [33].

ومن الجهود الدولية بخصوص التأكيد على أهمية الإفصاح عن فعالية نظم الرقابة الداخلية توصيات لجنة Treadway في تقريرها الذي أصدرته 1987 بأن تتضمن التقارير السنوية للشركات المساهمة العامة تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية[34] ، ومن ثم جاء القانون الذي أصدرته الحكومة الأميركية في تموز 2002 و المسمّى قانون: (**Sarbanes–Oxley**) والذي تكمن ملامحه في مجموعة من الأمور الضرورية والتي من ضمنها[35] :

–مطالبة المدراء التنفيذيين والماليين للشركات بتوقيع شهادة قسم كل ثلاثة أشهر مع المراكز المالية ربع السنوية يشهدون فيها بعدم علمهم بوجود أخطاء أو غش في القوائم المالية بالإضافة إلى مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في اكتشافها.

–العمل على رفع مستوى الإفصاح والشفافية لكل الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية سواء أكان داخل القوائم المالية أم خارجها بالإضافة إلى الإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

تعد إدارة الشركة مسؤولة بشكل كامل عن تصميم نظام الرقابة الداخلية للشركة، بينما يطبق ذلك النظام من قبل جميع العاملين في الشركة وعلى كافة المستويات[36]، ويتم قياس فعاليته من خلال وجود هيكل تنظيمي إداري واضح في الشركة يقوم على الفصل بين الصلاحيات والمسؤوليات[37]، وأن يكون النظام الأساسي للتدقيق الداخلي مكتوب على شكل وثيقة رسمية، يحدد فيها هدف التدقيق الداخلي وصلاحياته ومسؤولياته، وأن يكون هذا النظام مفهوماً، ومن السهل الحصول عليه من قبل العاملين بالتدقيق الداخلي، وأن تقوم لجنة التدقيق بتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري بغية تحسينه وتطويره باستمرار[38].

أما من حيث دور المراجع الخارجي في تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية فله دور هام في إعداد تقرير يتضمن رأيه بخصوص تقرير الإدارة المرفق مع التقارير السنوية حيث إن المعلومات المتعلقة بفعالية نظم الرقابة الداخلية ضرورية لمساعدة المستثمرين على إجراء تقييم أفضل لأداء الإدارة، وتحديد إمكانية الثقة في المعلومات المالية. ومن جهة أخرى يساهم تقرير الإدارة المشار إليه في رسم استراتيجية المراجعة وبناء برنامجها وتحديد حجم الاختبارات التي سيقوم بها مراجع الحسابات[39].

الإطار العملي للبحث:

مجتمع البحث وعينته:

يتكون مجتمع البحث من فئة المهنيين ومن فئة الأكاديميين، وقد تم توزيع (160) استبياناً على مفردات عينتي البحث والذين قد تم اختيارهم بشكل عشوائي، وعلى أساس(100) استبياناً لفئة المهنيين وقد استعيد منها (72) استبياناً صالحاً للتحليل وبما نسبته (72%)، و(60) استبياناً لفئة الأكاديميين وقد استعيد منها (48) استبياناً صالحاً للتحليل وبما نسبته (80%)، وبناءً عليه فإن حجم العينة الكلية للبحث قد أصبح (120) مفردة وبما نسبته (75%).

الجدول رقم (1) توزيع الخاصية لعينتي البحث.

الخاصية	توزيع الخاصية		
المؤهل العلمي X1	معهد متخصص: 15		إجازة جامعية: 48
	دبلوم دراسات: 18	ماجستير: 15	دكتوراه: 24
مجال العمل X2	مهني: 72		أكاديمي: 48
سنوات الخبرة X3	أقل من 5 سنوات: 51		من (6- 10): 42
	من (11- 15): 12	من (16- 20): 6	أكثر من 21 سنة: 9

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

أداة جمع البيانات:

لقد تم تطوير واستخدام استبياناً خاصاً لجمع البيانات بالرجوع إلى الدراسات والمراجع ذات الصلة بموضوع البحث، حيث تم اختبارها من قبل ثلاثة مدققين داخليين وثلاثة مدققين خارجيين، وذلك بعد أن طلب منهم الإجابة على الأسئلة والتعليق على مدى شموليتها لمعرفة دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وقد أخذت جميع ملاحظاتهم واقتراحاتهم بعين الاعتبار عند إعداد فقرات الاستبيان بصيغته النهائية، بالإضافة إلى تحكيمه من قبل ثلاثة من أساتذة المراجعة في الجامعات للتأكد من قدرتها على تحقيق أهداف البحث، وقد تبين للباحث من خلال التحكيم مدى قدرة الاستبيان على تحديد دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، هذا وقد تكون الاستبيان من شقين:

الشق الأول: عبارة عن خطاب موجه إلى أفراد عينتي البحث يوضح فيه الباحث أهداف البحث ونطاقه.

الشق الثاني: الأسئلة التي تعكس وجهتي نظر عينتي البحث حول وجود علاقة بين نظام الرقابة الداخلية الفعال وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

في هذا البحث استُخدِم مقياس ليكرت الخماسي للإجابة عن أسئلة الاستبيان، إذ يشير الرقم (5) إلى درجة موافق بشدة، والرقم (4) إلى درجة موافق، والرقم (3) إلى درجة محايد، والرقم (2) إلى درجة غير موافق، والرقم (1) إلى درجة غير موافق بشدة، ولهذه الغاية فقد تم اعتبار المدى من (1-2,5) يدل على درجة تأييد منخفضة، والمدى (2,51-3,99) يدل على درجة تأييد متوسطة، والمدى (4 -5) يدل على درجة تأييد مرتفعة، وذلك فيما يتعلق بوجود علاقة بين نظام الرقابة الداخلية الفعال وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح من جهة وقبول الفرضية الأولى من جهة أخرى. وقد استُخدِمَت الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في تحليل البيانات التي جُمِعَت في هذا البحث، فضلاً عن مجموعة أخرى من الأدوات الإحصائية الوصفية مثل المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، واختبار T-test بهدف إبراز الفروق – إن وجدت- بين مجموعتي المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

النتائج والمناقشة:

يبين الجدول رقم (2) النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر عينتي البحث.

الجدول رقم (2) وجود علاقة بين نظام الرقابة الداخلية الفعال وبين الحد من ممارسات الشركات المساهمة لإدارة الأرباح.

المتغيرات الفرعية	المهنيين			الأكاديميين		
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التأييد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التأييد
تمتع بعض أعضاء مجلس الإدارة بالخبرات والمهارات المالية والمحاسبية اللازمة لفهم التقارير المالية للشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.92	0.575	متوسطة	3.69	0.926	متوسطة
قيام لجنة التدقيق بالتأكد من مدى كفاية وملاءمة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.79	1.047	متوسطة	3.63	0.866	متوسطة
قيام لجنة التدقيق بالتأكد من مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية والمتطلبات القانونية عند إعداد القوائم المالية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	4.17	0.628	مرتفعة	4.06	0.665	مرتفعة
قيام لجنة التدقيق بفحص خطة التدقيق الداخلي والموافقة عليها وكذلك فحص نتائج المراجعة الداخلية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	4.04	0.740	مرتفعة	3.75	0.838	متوسطة
تمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية والموضوعية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.50	1.199	متوسطة	2.94	1.099	متوسطة
قيام المدقق الداخلي بتقديم خدمات التأكيد الموضوعي والخدمات الاستشارية في الشركة.	4.08	0.868	مرتفعة	3.44	0.943	متوسطة
استقلال أعضاء مجلس الإدارة (غالبية الأعضاء غير تنفيذيين) يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.50	1.088	متوسطة	4.06	0.976	مرتفعة
قيام مجلس الإدارة بوضع ومراجعة خطط وأهداف الشركة المالية سنوياً ومراقبة الأداء يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.63	1.119	متوسطة	4.13	0.703	مرتفعة
قيام مجلس الإدارة بمراجعة السياسات الداخلية للشركة بصورة دورية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	3.50	0.964	متوسطة	3.81	0.816	متوسطة

قيام مجلس الإدارة بالإشراف على إنشاء وتقييم هيكل الرقابة الداخلية المتعلق بإعداد القوائم المالية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.63	0.759	متوسطة	3.94	0.976	متوسطة
قيام مجلس الإدارة بالتعاون مع لجنة التدقيق بالإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.58	0.915	متوسطة	4.00	0.945	مرتفعة
قيام لجنة التدقيق بفحص السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة والتغيرات التي طرأت عليها وأسبابها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.88	0.529	متوسطة	4.25	0.565	مرتفعة
قيام لجنة التدقيق بفحص ومراجعة القوائم المالية للتأكد من صحتها وسلامة إعدادها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	4.00	1.048	مرتفعة	4.38	0.606	مرتفعة
قيام لجنة التدقيق بتفعيل وتعزيز الاتصال بين كل من مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.79	1.047	متوسطة	4.25	0.911	مرتفعة
قيام المدقق الداخلي بتدقيق وتقييم العمليات المالية والمحاسبية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.96	0.895	متوسطة	3.88	0.866	متوسطة
قيام المدقق الداخلي بتدقيق مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر المتعلقة بالتقارير يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	4.13	0.786	مرتفعة	4.13	0.606	مرتفعة
متوسط المتغيرات الفرعية	3.82	0.600	متوسطة	3.89	0.357	متوسطة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لآراء المهنيين على المستوى الجزئي تقع بين (3.50 – 4.17) حيث تراوحت بين درجة تأييد متوسطة ودرجة تأييد مرتفعة، أما المتوسطات الحسابية لآراء الأكاديميين تقع بين (2.94 – 4.38) حيث تراوحت أيضاً بين درجة تأييد متوسطة ودرجة تأييد مرتفعة. بينما بلغ متوسط المتغيرات الفرعية على المستوى الكلي من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين (3.82) ، (3.89) على التوالي وبمتوسط انحراف معياري (0. 600) ، (0. 357) على التوالي، وهذا يعني أن هناك اتفاق بين وجهتي نظر المهنيين والأكاديميين حول وجود علاقة بين نظام الرقابة الداخلية الفعال وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح وبدرجة تأييد متوسطة، حيث أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما ساهم ذلك في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الجدول رقم (3) دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين.

رمز المتغيرات	المتغيرات الفرعية	المتوسط الحسابي للمهنيين	المتوسط الحسابي للأكاديميين	اختبار T-test	
				t	Sig. (2-tailed)
X4	تمتع بعض أعضاء مجلس الإدارة بالخبرات والمهارات المالية والمحاسبية اللازمة لفهم التقارير المالية للشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.92	3.69	1.529	0.131
X5	قيام لجنة التدقيق بالتأكد من مدى كفاية وملاءمة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.79	3.63	0.913	0.363
X6	قيام لجنة التدقيق بالتأكد من مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية والمتطلبات القانونية عند إعداد القوائم المالية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	4.17	4.06	0.869	0.387
X7	قيام لجنة التدقيق بفحص خطة التدقيق الداخلي والموافقة عليها وكذلك فحص نتائج المراجعة الداخلية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	4.04	3.75	2.006	0.047
X8	تمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية والموضوعية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.50	2.94	2.602	0.010
X9	قيام المدقق الداخلي بتقديم خدمات التأكيد الموضوعي والخدمات الاستشارية في الشركة.	4.08	3.44	3.792	0.000
X10	استقلال أعضاء مجلس الإدارة (غالبية الأعضاء غير تنفيذيين) يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.50	4.06	-2.953	0.004
X11	قيام مجلس الإدارة بوضع ومراجعة خطط وأهداف الشركة المالية سنوياً ومراقبة الأداء يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.63	4.13	-3.005	0.003
X12	قيام مجلس الإدارة بمراجعة السياسات الداخلية للشركة بصورة دورية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.50	3.81	-1.909	0.059
X13	قيام مجلس الإدارة بالإشراف على إنشاء وتقييم هيكل الرقابة الداخلية المتعلق بإعداد القوائم المالية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	3.63	3.94	-1.968	0.051
X14	قيام مجلس الإدارة بالتعاون مع لجنة التدقيق بالإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.58	4.00	-2.411	0.017
X15	قيام لجنة التدقيق بفحص السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة والتغيرات التي طرأت عليها وأسبابها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.88	4.25	-3.702	0.000

X16	قيام لجنة التدقيق بفحص ومراجعة القوائم المالية للتأكد من صحتها وسلامة إعدادها يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	4.00	4.38	-2.240	0.027
X17	قيام لجنة التدقيق بتفعيل وتعزيز الاتصال بين كل من مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي في الشركة يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.79	4.25	-2.471	0.015
X18	قيام المدقق الداخلي بتدقيق وتقييم العمليات المالية والمحاسبية يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.	3.96	3.88	0.506	0.614
X19	قيام المدقق الداخلي بتدقيق مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر المتعلقة بالتقارير يحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح .	4.13	4.13	0.000	1.000
	متوسط المتغيرات الفرعية	3.82	3.89	-0.862	0.390

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

تشير نتائج اختبار T-test للمتغيرات الفرعية:

- أن .sig للمتغيرات X7,X8,X9,X10,X11,X14,X15,X16,X17 أقل من مستوى الدلالة 0.05 بالتالي فإنه توجد فروق جوهرية بين آراء عينتي المهنيين والأكاديميين بالنسبة لدور تلك المتغيرات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- أن .sig للمتغيرات X4,X5,X6,X12,X13,X18,X19 أكبر من مستوى الدلالة 0.05 بالتالي فإنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء عينتي المهنيين والأكاديميين بالنسبة لدور تلك المتغيرات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

اختبار فرضيات البحث:

أ- اختبار الفرضية الأولى التي تنص: لا يوجد علاقة بين نظام الرقابة الداخلية الفعال وبين الحد من ممارسات الشركات المساهمة لإدارة الأرباح.

يلاحظ من الجدول رقم (2) بأن المتوسط الكلي لإجابات المهنيين والأكاديميين لإجمالي العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية الفعال وبين الحد من ممارسات الشركات المساهمة لإدارة الأرباح هو (3.82) و (3.89) على التوالي وهما أكبر من (2.5)، بناء عليه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تنص:

يوجد علاقة بين نظام الرقابة الداخلية الفعال وبين الحد من ممارسات الشركات المساهمة لإدارة الأرباح.

ب- اختبار الفرضية الثانية التي تنص: لا توجد فروق جوهرية بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

بالعودة إلى الجدول رقم (3) فإنه يبين لنا نتائج اختبار T-test والمستخدم لتحديد الفروقات بين آراء عينتي البحث فيما يتعلق بدور نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح عند مستوى ثقة (95%) نجد أن القيمة المعنوية (.sig) لمتوسط المتغيرات الفرعية أكبر من 0.05 مما يعني أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية

بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وعليه فإننا نقبل فرضية العدم ونرفض الفرضية البديلة.

الاستنتاجات والتوصيات:

بعد تحليل نتائج البحث واختبار فرضياته يمكن للباحث عرض نتائجه على النحو التالي:

- إن المهنيين والأكاديميين قد أجمعوا وبدرجات متقاربة على أنه يوجد علاقة بين نظام الرقابة الداخلية الفعال وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- إن عناصر نظام الرقابة الداخلية من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدقق الداخلي تلعب دوراً هاماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

بعد عرض أهم نتائج البحث يوصي الباحث بما يلي:

1- فرض إجراءات رقابية من قبل الجهات الرقابية المختصة في سورية مثل (وزارة الاقتصاد، سوق الأوراق المالية) على الشركات التي تتورط في ممارسات إدارة أرباح ينتج عنها قوائم مالية مضللة.

2- تفعيل دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة وذلك من خلال التأكيد على ضرورة تمتع كافة أعضائها بالاستقلالية وأن يكون لديهم خبرات مالية ومحاسبية.

3- مطالبة مجالس الإدارة في الشركات المساهمة السورية بتشكيل لجان تدقيق فيها، وذلك لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية في تلك الشركات، كما أنها تقدم تأكيداً معقولاً حول عدم وجود تحريفات في البيانات والمعلومات الخاصة بتلك الشركات.

4- أن تقوم لجنة التدقيق بإعداد تقريراً يضاف إلى التقارير السنوية التي تصدر من قبل الشركات المساهمة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية يبين فيه أهم نقاط القوة والضعف في هذا النظام ودرجة مساهمته في المحافظة على الأصول والممتلكات من التلف والتلاعب وسوء الاستعمال.

المراجع:

1- Martin J. Coe, (2005), Fu Lfilling the Requirements of Section 404, Journal of Accounting, (http:// www.aicpa.org/ puds/ jafa/ mar 2005/ coe.htm).

2- صوفي، سامي محمد أسامة، (2006)، *دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية*، المجلد (28)، العدد (2)، ص 175- 196.

3- السهلي، محمد سلطان، (2006)، *إدارة الربح في الشركات السعودية*، مجلة الإدارة العامة، مجلد (46)، عدد (3).

4- حمادة، رشا، (2010)، *دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية _ دراسة ميدانية*، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (26)، العدد (2)، ص 87- 118.

5- مبارك، الرفاعي إبراهيم، (2010)، *جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية*، جامعة الملك سعود، ص 1-77.

6- Sanjaya P.S.; Young L., (2012), *Voluntary Disclosure and Earnings Management at Bank Companies Listed in Indonesia Stock Exchange*, China-USA Business Review, Vol.11, No.3, P.P. 368-374.

7- Schipper, K., (1989), *Commentary on Earning Management*, Accounting Horizons, Vol.3,No.4, P92.

8- مطر، محمد؛ الحلبي، ليندا، (2009)، *دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية*، رسالة ماجستير، ص 7.

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

10- حماد، طارق عبد العال، (2007)، *حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف(المفاهيم ،المبادئ ،التجارب ،المتطلبات)*، الدار الجامعية، ص 65.

11- العبد الله، رياض وآخرون، (2007)، *الوسائل والدوافع المؤثرة في سياسة تمهيد الدخل (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان)*، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد العاشر، العدد الأول، 5

12- عبد الله، حسين،(2010)، *أثر مرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح (دراسة ميدانية)*، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 73-74.

13- العبد الله، رياض وآخرون، (2007)، مرجع *سبق ذكره*، 5.

14- عوض، أمل،(2003)، *قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري*، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، العدد الثالث، 60-61.

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

16- Amat, O. et al, (1999), *The Ethics of Creative Accounting*, Working Paper, P7.

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

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

19- مرعي، عبد الرحمن؛ اسماعيل، اسماعيل؛ ميالة، بطرس، (2009)، *متوسطة (1)*، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، مطبعة الروضة، دمشق، ص42.

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

21- عبد الفتاح، محمد، (2007)، *إطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة*، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة الحادية عشر، ص 225.

22- الظاهر، عبد الستار جاسر، (2010)، *المناهج المعاصرة لإدارة الربح المحاسبي وتأثيرها على القيم العادلة للاستثمارات المالية (دراسة ميدانية)*، رسالة دكتوراه، جامعة حلب، ص 85-86.

23- بطو، علاء فريد، (2006)، *أثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الربح الخاضع للضريبة، رسالة دكتوراه، جامعة البصرى*، العراق، ص 116.

24- الظاهر، عبد الستار جاسر، (2010)، *مرجع سبق ذكره*، ص 88.

25- الخيال، توفيق عبد المحسن؛ القثامي، فواز سفير معيض، (2010)، *إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية- دراسة تطبيقية*، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 47، العدد الأول، ص 254.

26- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (2009)، *المعيار 8 "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*، ص 1028.

27- أحمد، محمد حسن، (1998)، *أثر السياسات المحاسبية البديلة على تقييم المنشآت بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية*، مجلة التجارة والبحوث، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص1.

28- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (2009)، *المعيار 8 "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*، ص 1028.

29- الخيال، توفيق عبد المحسن؛ القثامي، فواز سفير معيض، (2010)، *مرجع سبق ذكره* ، ص 255.

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

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

32- رشيد، أمينة، (2005)، *دور أنظمة الرقابة الداخلية في مراجعة جودة الأداء في منظمات الأعمال الحكومية*، رسالة دكتوراه، جامعة حلب، ص 5- 10.

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

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

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

36- دحدوح، حسين، (2008)، *دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات (دراسة ميدانية)*، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 1، ص 266.

37- كلاب، سعيد يوسف حسن، (2004)، *واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي (دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة)*، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة، ص 55.

38- العازمي، فايز مرزوق، (2012)، دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، ص 37.

39- القاضي، حسين، والأمين، ماهر، وصوفي، سامي محمد أسامة، (2006)، *مرجع سبق ذكره*، ص 183.