الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامـــــــعة غـــرداية

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مخبر التنمية الإدارية للارتقاء بالمؤسسات
الاقتصادية بولاية غرداية

التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية

ـدراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ـ

أطروحة دكتوراه الطور الثالث (LMD)

في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق

إعـــداد الطالب: مسعود كسكس

نوقشت وأجيزت بتاريخ 08 أكتوبر 2020

لجنة المناقشة:

الرقم	الإسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة الأصلية	الصفة
01	الأستاذ الدكتور عبد الحميد بوخاري	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	رئيسا
02	الأستاذ الدكتور محمد زرقون	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	مشرفا ومقررا
03	الأستاذ الدكتور امبارك لسلوس	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مناقشا
04	الأستاذ الدكتور حمزة طيبي	أستاذ التعليم العالي	جامعة الأغواط	مناقشا
05	الأستاذ الدكتور عبد اللطيف مصيطفى	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مناقشا
06	الأستاذ الدكتور محمد عجيلة	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مناقشا

السنة الجامعية 2021/2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامـــــــعة غـــرداية

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مخبر التنمية الإدارية للارتقاء بالمؤسسات
الاقتصادية بولاية غرداية

التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية

ـدراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ـ

أطروحة دكتوراه الطور الثالث (LMD)

في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق

إعـــداد الطالب: مسعود كسكس

نوقشت وأجيزت بتاريخ 08 أكتوبر 2020

لجنة المناقشة:

الرقم	الإسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة الأصلية	الصفة
01	الأستاذ الدكتور عبد الحميد بوخاري	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	رئيسا
02	الأستاذ الدكتور محمد زرقون	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	مشرفا ومقررا
03	الأستاذ الدكتور امبارك لسلوس	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مناقشا
04	الأستاذ الدكتور حمزة طيبي	أستاذ التعليم العالي	جامعة الأغواط	مناقشا
05	الأستاذ الدكتور عبد اللطيف مصيطفى	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مناقشا
06	الأستاذ الدكتور محمد عجيلة	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مناقشا

السنة الجامعية 2021/2020

بسم الله الرحمن الرحيم

إهـــــداء

بعد الحمد والشكر لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل

أهدي عملي إلى:

إلى من بكيت معي في حزني وفرحت معي في فرحي سهرت الليالي لأجلي إلى أمي **الغالية** راجيا من المولى طول العمر ودوام الصحة والعافية لها

إلى الذي رسم لي أبجديات الحياة ولم يعش معي خطوات نجاحي، الذي تركني طفلا صغيرا أصارع متاعب الحياة إلى روح **أبي** الغالية، رحمة الله تغشاه

إلى من سهرت معي الليالي والأيام وتعبت من أجل راحتي والتي كانت معي في خطوات حياتي **زوجتي الغالية** حفظها الله، والى سر سعادتي في هذه الحياة إلى زينة حياتي براعمي **أولادي الصغار**

إلى كل **أخوتي الأعزاء** الذي ناضلوا وكافحوا طوال حياتهم من أجل أن أكون في هذه اللحظة وكل عائلة **كسكس**

إلى الذي ساعدني في مشوار حياتي ورسم لي أبجديات العمل فيها إلى الشخص الذي بمثابة الوالد **"الأستاذ بن داود عبد الرزاق"**

إلى كل زملائي وأصدقائي في مكتب عملي: **عيسى**، **زكريا**، **وليد**، **عادل**، **برهان**، **روضة**

إلى كل أصدقائي المقربين في الحياة: **إبراهيم**، **علي**، **مراد**، **صبرينة**

إلى كل أساتذتي الأفاضل الذين رافقوني طوال مشواري الدراسي من الابتدائي إلى الجامعة

إلى كل زملائي في مشروع الدكتوراه: تسيير محاسبي وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبة جامعة غرداية

شكر وعرفان

اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل لا يسعني بعد الانتهاء من هذا العمل المتواضع إلا أن نتوجه بجزيل الشكر إلى:

من رفعت يدي إليه فلم يخيب رجائي، إلى الذي سألته فأجاب دعائي، إليك يا الله كل الشكر

لقوله تعالى "**ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل عمل ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين**" . سورة النمل الآية 19

قبل أن أشكر أي كان في هذا العمل وفي حياتي ككل وجب علي أن أشكر الذي رافقني طوال مشواري الدراسي منذ أن وطأت قدماي الجامعة الى غاية الدكتوراه الذي لن تكفي الكلمات والصفحات والأحرف لشكره المشرف الأستاذ الدكتور "**محمد زهرقون**" على كل ما قدمه لي في هذا العمل خاصة وفي حياتي عامة راجيين من المولى عز وجل طوال عمره ومزيدا من التألق والنجاح .

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة لقبولهم مناقشة هذه العمل كل بإسمه ومقامه .

كما لا ننسى شكر أعضاء وطاقم لجنة التكوين في مشروع الدكتوراه ((تسيير محاسبي وتدقيق)) وعمال قسم العلوم المالية والمحاسبة في جامعة غرداية

ونشكر كل من ساهم في إثراء هذا العمل المتواضع من قريب أو من بعيد ولو نصيحة وبكلمة طيبة كما لا ننسى الصديقين "جاب الله زكريا، محمد وليد بومادة" لتعاونها معنا .

مسعود

ملخص الدراسة

التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية
– دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية –

- **ملخص**

تهدف هذه الدراسة إلى البحث في موضوع التدقيق المحاسبي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم في البيئة المحاسبية الجزائرية، وذلك للأهمية البارزة التي تكتسيها إدارة الأرباح كمدخل لجودة القوائم المالية، بالموازات مع سعي الملاك والمسيرين لجلب المستثمرين من خلال توجيه الأرباح المعلن عنها.

ومن أجل الإجابة على ذلك تم إستخدام نموذج جونس المعدل 1995 على مجموعة من المؤسسات الناشطة في البيئة الجزائرية في قطاعين مختلفين (المحروقات، إنتاج الإسمنت) بلغ عددها عشـ20ـرين مؤسسة لقياس مدى إدارة هذه المؤسسات لأرباحها أثناء فترة الدراسة، وبغرض معرفة مساهمة مدققي الحسابات في الحد من هذه الممارسات تم الإعتماد على دراسة ميدانية من خلال إستبيان موجه لعينة من ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجنوب الشرقي الجزائري.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج تمثل أهمها في عدم سعي المؤسسات الجزائرية نحو ممارسة إدارة الأرباح أثناء فترة الدراسة، كل هذا لا ينفى وجود بعض الممارسات الشاذة خلال سنة 2016، حيث بلغت نسبة مشاهدة المؤسسات الممارسة الكلية 41%، بينما نجد النسبة الأكبر غير ممارسة والتي بلغت أكثر من نصف المشاهدات بـ59%، بالإضافة إلى تبيان تأثير هذه الممارسات على جودة القوائم المالية في المحور الثاني من الإستبيان من خلال التأثير على قرارات مستخدمي هذه القوائم، كما تم التوصل في الأخير إلى سعي مدققي الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية عبر مسؤلية مدقق الحسابات إتجاه الحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية، وذلك من خلال محاربة كل أساليب توجيه الأرباح.

- **الكلمات الدالة:** تدقيق محاسبي، إدارة أرباح، قوائم مالية، بيئة محاسبية جزائرية، جودة.

**** Audit Accounting As a Mechanism to Reduce Earnings Management Practices To Improve the Quality of Financial Statements In The Algerian Accounting Environment ****

- A case study of a sample of Algerian economic companies-

- ***Abstract:***

This study aims to research the issue of accounting auditing and its role in limiting profit management practices to improve the quality of the listings in the Algerian accounting environment, due to the prominent importance of profit management as an input to the quality of financial statements, in parallel with the owners and managers seeking to attract investors by directing the reported profits.

In order to answer this, the modified Jones model was used in 1995 on a group of institutions active in the Algerian environment in two different sectors (hydrocarbons, cement production), totaling twenty 20 institutions to measure the extent to which these institutions managed their profits during the study period, and with the purpose of knowing the contribution of auditors in limiting These practices were based on a field study through a questionnaire directed at a sample of practitioners in the profession of accounting auditing in the southeast of Algeria.

The study found many results, the most important of which is that Algerian institutions did not seek to practice profit management during the study period. All this does not negate the existence of some abnormal practices during the year 2016, as the percentage of institutions viewing the total practice reached 41%, while we find the largest percentage that is not practicing. More than half of the observations amounted to 59%, in addition to the effect of these practices on the quality of the financial statements in the second axis of the questionnaire by influencing the decisions of the users of these lists, and it was also reached in the last to the efforts of auditors to improve the quality of the financial statements through the responsibility of the auditor. The trend of limiting profit management practices in the Algerian accounting environment, by combating all profit directing methods

- ***Keywords:***

Audit Accounting, Earnings Management, Financial States, Algerian Environment, Quality

.

**** l'Audit Comptabilité en tant que mécanisme pour réduire les pratiques de gestion des bénéfices pour améliorer la qualité des états financiers dans l'environnement comptable algérien****

- Une étude de cas d'un échantillon de sociétés éconimique algériennes -

- ***Résumé:***

Cette étude vise à étudier la problématique de l'audit comptable et son rôle dans la limitation des pratiques de gestion des bénéfices pour améliorer la qualité des cotations dans l'environnement comptable algérien, en raison de l'importance prépondérante de la gestion des bénéfices comme contribution à la qualité des états financiers, en parallèle avec les propriétaires et les dirigeants cherchant à attirer les investisseurs en dirigeant les bénéfices déclarés.

Pour y répondre, le modèle de Jones modifié a été utilisé en 1995 sur un groupe d'institutions actives dans l'environnement algérien dans deux secteurs différents (hydrocarbures, production de ciment), totalisant vingt 20 établissements pour mesurer dans quelle mesure ces établissements géraient leurs profits pendant la période d'étude, dans le but de connaître la contribution des auditeurs à réduire Ces pratiques reposaient sur une étude de terrain à travers un questionnaire adressé à un échantillon de praticiens de la profession d'audit comptable dans le sud-est de l'Algérie.

L'étude a trouvé de nombreux résultats, dont le plus important est que les institutions algériennes n'ont pas cherché à pratiquer la gestion des bénéfices pendant la période d'étude. Tout cela ne nie pas l'existence de certaines pratiques anormales au cours de l'année 2016, car le pourcentage d'établissements ayant consulté la pratique totale a atteint 41%, alors que nous trouvons le plus grand pourcentage qui ne pratique pas. Plus de la moitié des observations s'élevaient à 59%, en plus de l'effet de ces pratiques sur la qualité des états financiers dans le deuxième axe du questionnaire en influençant les décisions des utilisateurs de ces listes, et il a également été atteint dans le dernier aux efforts des auditeurs pour améliorer la qualité des états financiers par la responsabilité de l'auditeur. La tendance à limiter les pratiques de gestion des bénéfices dans l'environnement comptable algérien, en combattant toutes les méthodes de gestion des bénéfices.

- ***Mots-clés:***

Audit Comptabilité, Gestion Comptabilité, Etats Financier, L'environnement Algérien, Qualité.

قائمة المحتويات

البيـان	الصفحة
الإهداء والشكر	I
ملخص الدراسة	I
قائمة المحتويات	V
قائمة الجداول	VIII
قائمة الأشكال	XX
قائمة الملاحق	XXII
المقدمة	أ
الفصل الأول **الجوانب النظرية للتدقيق المحاسبي، ادارة الارباح والقوائم المالية.**	50-02
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي	03
المبحث الثاني: الاطار النظري لإدارة الأرباح والقوائم المالية	13
المبحث الثالث: التدقيق المحاسبي وإدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية	31
خلاصة	48
الفصل الثاني **الدراسات السابقة للتدقيق المحاسبي وادارة الارباح.**	83-50
تمهيد	50
المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية	51
المبحث الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية	66
المبحث الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدارسات السابقة	74
خلاصة	83
الفصل الثالث **قياس مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لادارة الارباح.**	101-85
تمهيد	85
المبحث الأول: منهجية وأدوات الدراسة التطبيقية	86
المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج قياس ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية	90
خلاصة	101

الفصل الرابع **تقييم دور التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات ادارة الارباح في البيئة المحاسبية الجزائرية.**	**137-103**
تمهيد.....	**103**
المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة.....	**104**
المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها.....	**114**
خلاصة.....	**137**
الخاتمـــة.....	**139**
قائمة المصادر والمراجع.....	**144**
المـــلاحـق.....	**154**
الفهـــــرس.....	**190**

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
	الفصل الأول	
01-01	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	07
02-01	الأطراف المستفيدة من القوائم المالية	28
	الفصل الثاني	
01-02	مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة	75
	الفصل الثالث	
01-03	توزيع العينة حسب كل القطاعات	87
02-03	حساب المستحقات الإختيارية والكلية لقطاع المحروقات	91
03-03	حساب المستحقات الإختيارية والكلية لقطاع إنتاج الإسمنت	94
04-03	التحليل الإحصائي للمستحقات الإختيارية لعينة الدراسة من 2014 إلى غاية 2018	98
05-03	التكرارات والنسب المئوية لعينة لممارسات إدارة الأرباح والغير ممارسة لإدارة الأرباح من 2014 إلى غاية 2018.	99
06-03	نتائج إختبار Binomial test لممارسات إدارة الأرباح	100
	الفصل الرابع	
01-04	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان الموزعة	105
02-04	مقياس ليكارات الخماسي (الفرضية الأولى)	108
03-04	مقياس ليكارات الخماسي (الفرضية الثانية)	108
04-04	مقياس ليكارات الخماسي (الفرضية الثالثة)	108
05-04	الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة	109
06-04	الصدق الداخلي للمحور الأول: مدى ممارسات الشركات الجزائرية لممارسات إدارة الأرباح	110
07-04	الصدق الداخلي للمحور الثاني: أثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية	111
08-04	الصدق الداخلي للمحور الثالث: دور مدقق الحسابات في الحد ممارسات إدارة الأرباح ومساهمته في تحسين جودة القوائم المالية	111
09-04	الصدق الداخلي البنائي لمحاور الإستبيان	112
10-04	الصدق الداخلي البنائي لمحاور الإستبيان Alpha Cropbach's	113
11-04	أفراد العينة حسب متغير السن	114
12-04	أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	115
13-04	أفراد العينة حسب متغير المهنة	115
14-04	أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	116
15-04	تحليل ممارسة الشركات الجزائرية لأساليب إدارة الأرباح	117

16-04	تحليل تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية	122
17-04	أثر مدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتسحين جودة القوائم المالية	127
18-04	تلخيص اتجاهات الإجابة على محاور الدراسة	133
19-04	يوضح اختبار "ت" T-test للمحاور	134
20-04	نتائج إختبار الفرضية الأولى	135
21-04	نتائج إختبار الفرضية الثانية	135
22-04	نتائج إختبار الفرضية الثالثة	136

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
	الفصل الأول	
01-01	معايير التدقيق المحاسبي.	12
	الفصل الرابع	
01-04	يوضح متغيرات الدراسة	104
02-04	أفراد العينة حسب متغير السن	114
03-04	أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	115
04-04	أفراد العينة حسب متغير المهنة	115
05-04	أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	116

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	مدخلات نموذج جونس المعدل (Jones Modifier 1995) المعتمد في الدراسة
02	مخرجات نموذج جونس المعدل (Jones Modifier 1995) المعتمد في الدراسة
03	استمارة الاستبيان
04	مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.22
05	قائمة المحكمين
06	القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

مقدمة

1. توطئة

لم يقتصر توجيه الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية على الأزمنة الحديثة فقط، حيث نجد أن المتابع لمهنة المحاسبة عبر الأزمنة السابقة يرى أن بداية التضليل بالبيانات المحاسبية ليس وليد النشأة، حيث كان أول ظهور لمثل هكذا ممارسات أبان الثورة الصناعية، حيث كان يتم التلاعب بإجراءات وأساليب تحديد التكاليف والتي بشأنها تأثر على نوعية الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية، وذلك عبر إستغلال محاسبين مؤهلين ذو كفاءة عالية لأجل توجيه الأرباح لخدمة الملاك والمسيرين، هذا بالموازاة مع ضعف استقلالية المحاسب في تلك الفترة، ومرونة السياسات المحاسبية من خلال حرية إستخدام المبادئ المحاسبية دون المساس بالقواعد والمعايير المتعارف عليها، حيث يمكن الحكم على أن هذه الفترة تعتبر أول ظهور لتعاون الإدارة مع المحاسبين لتحقيق أهداف المسيرين.

أما في العصور الحديثة خصوصا بدايات القرن التاسع عشر أصبح مفهوم إدارة الأرباح (Earning mangement) محل تركيز واهتمام من قبل العديد من ممارسي مهنة المحاسبة، من معدي القوائم المالية ومراجعي الحسابات بشكل واسع وكبير جدا خلال السنوات الأخيرة، خاصة وبعد الأحداث التي شهدها العالم خلال انهيار شركة (ارنون Enron) في الساحة العالمية والفضائح التي اتبعتها وغيرها من الشركات، وتحميل شركة (آرثر أندرسون) للمراجعة كونها الشركة المسئولة الأولى على تدقيق ومراجعة حسابات شركة (ارنون) جزء كبير من مسئولية انهيار الشركة والعديد من الشركات العالمية الأخرى.

وكغيرها من دول العالم باشرت الجزائر على غرار العديد من الدول، في عملية إصلاح نظامها المحاسبي، بهدف تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر وتقريبها من الممارسات الدولية التي تسعى إلى القضاء على الفروق والاختلافات في الأنظمة المحاسبية بين الدول وتعميم إستخدام معايير المحاسبة على المستوى الدولي بتبني معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي (SCF) والأكثر مرونة، الذي دخل حيز التطبيق في شهر جانفي من سنة 2010 والذي يتكيف في ظاهره مع متطلبات ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، ذلك أنه يأخذ في الإعتبار متطلبات المعايير الدولية فيما يخص التعاريف، الإطار المفاهيمي، القواعد العامة في التقييم والتسجيل المحاسبي وعرض القوائم المالية.

وعلى الصعيد المحلي لمهنة التدقيق المحاسبي جاء القانون 10-01 لينظم مهنة التدقيق المحاسبي من جديد، من خلال إعادة هيكلة الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، ليحل محل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (1991) والتي كانت تحت وصاية مجموعة من نخبة ممارسي المهنة في الجزائر، المجلس الوطني للمحاسبة (2011) تحت وصاية وزارة المالية لينظم مهنة التدقيق المحاسبي من خلال غرفتين، الغرفة الأولى خاصة بالخبراء المحاسبة والثانية بمحافظي الحسابات.

2. إشكالية الدراسة:

إن توجيه الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية ومحاولة تظليلها لتحقيق المكاسب الذاتية والتلاعب بمصداقية القوائم المالية، بهدف كسب ثقة الأطراف المستفيدة من حقيقة الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، حيث أصبح يشكل عائق كبير في نظر العديد من المهتمين بمجال الإستثمار والمحاسبة مما سبب فقدان الثقة في القوائم المالية.

كل هذا جعل الرقابة على مثل هذه الممارسات ضرورة ملحة، من أجل ضمان شفافية وسلامة مخرجات هذه القوائم وبالتحديد الأرباح، لا سيما بعد تبني الجزائر لإصلاحات محاسبية تتوافق ومعايير المحاسبة الدولية من النمو في السوق العالمية وهذا مما يساعد مساعي الجزائر في جلب المستثمر الأجنبي.

وبناءا على ما سبق، يمكن لنا طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث على النحو التالي:

" إلى أي مدى يمكن للتدقيق المحاسبي الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة القوائم في البيئة المحاسبية الجزائرية؟"

ولقد إنجر من الإشكالية الرئيسية تصور لعدة أسئلة فرعية من أجل إثراء أكثر للموضوع تمثلت في:

أ- ما مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح؟

ب- ما مدى تأثير إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية؟

ج- ما مدى تأثير مدقق الحسابات في البيئة المحاسبية الجزائرية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتسحين جودة القوائم المالية؟

3. فرضيات البحث.

تم صياغة فرضيات البحث بناء على الإشكالية المطروحة، والتي كانت على النحو التالي:

أ- تعتبر إدارة الأرباح من محددات جودة القوائم المالية لما لها من تأثير على هذه الأخيرة؛ من خلال التأثير على جودة الأرباح وتوجيه مستخدمي القوائم المالية كل هذا في ظل مرونة السياسات المحاسبية؛

ب- المؤسسات الجزائرية لا تتبنى سلوك ممارسة إدارة الأرباح في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية؛

ج- يساهم مدققي الحسابات في البيئة المحاسبية الجزائرية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة القوائم المالية عبر محاربة التلاعب والغش في القوائم المالية باستخدام مرونة السياسات المحاسبية.

4. أهداف البحث.

يتسعى الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تمثلت في:

- معرفة سلوك المؤسسات الجزائرية اتجاه ممارسات إدارة الأرباح؛
- التعرف على إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- معرفة أثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية لتوجيه الأرباح المعلن عنها؛

- التعرف على رأي مدققي الحسابات في البيئة الجزائرية حول إدارة الأرباح؛
- مساهمة ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر في الحد من إدارة الأرباح ودورهم في تحسين جودة القوائم المالية.

5. أهمية البحث.

تجلت أهمية الدراسة في كون أن جودة القوائم المالية من بين المواضيع التي لقيت اهتمام ولا يزال يسعى الباحثون لدراستها منذ أزمنة عديدة، ودور وأهمية التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، وباعتبار إدارة الأرباح من بين محددات جودة القوائم المالية جاءت هذه الدراسة لتعالج دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية.

كما يكتسي الموضوع أهمية بالغة كونه موضوع مشعب من الناحية المهنية، يستوجب منا التحليل والدراسة ولأهمية جودة القوائم المالية لمستخدميها سواء أصحاب القرار أو المحيط الخارجي للمؤسسة خصوصا البنوك، في ظل توجه المسيرين نحو تجميل القوائم المالية.

6. مبررات إختيار البحث.

تعددت الأسباب التي جعلتنا نختار الموضوع بين ما هو ذاتي (شخصي) وما هو موضوعي حيث نلخصها ما يلي:

- يعتبر موضوع يستوجب الطرح في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال ربط متغيرات الدراسة؛
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا، والتي تستدعي المزيد من الدراسة والتحليل؛
- كون إدارة الأرباح لا تزال من المواضيع التي تلقى إهتماما كبيرا من قبل الباحثين في البيئة المحاسبية الجزائرية خصوصا من الجانب المهني؛
- محاولة إثراء موضوع التدقيق المحاسبي وعلاقته بإدارة الأرباح.

7. حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة في ثلاث حدود مقسمة بين الدراستين التطبيقية والميدانية على النحو التالي:

أ. **الحدود المكانية:** تمثلت حدود الدراسة المكانية في الرقعة الجغرافية التي تمت فيها الدراسة حيث قسمت حسب نوعية الدراسة على النحو التالي:

- **الدراسة التطبيقية:** تمثلت حدود الدراسة التطبيقية في عينة المؤسسات الجزائرية على المستوى الوطني في قطاعين مختلفين (المحروقات، وإنتاج الإسمنت).
- **الدراسة الميدانية:** تمثلت حدود الدراسة الميدانية التي تم فيها توزيع الإستبيان المعتمد في الدراسة وتحديد العينة في الجزائر وبالتحديد الجنوب الشرقي الجزائري.

ب. **الحدود الزمانية:** هي الفترة التي تمت فيها الدراسة وقسمت حسب نوعية الدراسة والتي كانت على النحو التالي:

- **الدراسة التطبيقية:** بعد تحديد المؤسسات المعنية تم تحديد خمس05 سنوات من 2014 الى 2018.
- **الدراسة الميدانية:** تمثلت الحدود الزمانية للدراسة الميدانية في الفترة من أكتوبر 2018 الى غاية ماي 2019.

ت. **الحدود الموضوعية:** تمثلت الحدود الموضوعية للدراسة بالمحاور الأساسية التي لها صلة بالموضوع والمتمثل في دور التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال الدراسة التطبيقية والميدانية التي تمت بها الدراسة.

8. المنهج المتبع وأدوات الدراسة.

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، فإننا إعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي، بالإضافة إلى أسلوب دراسة الحالة من خلال متغيرات ومؤشرات القياس وفق نموذج جونس المعدل 1995، وعلى المنهج الإستقرائي من خلال الدراسة الميدانية الاستقصائية لممارسي مهنة التدقيق فيما يتعلق مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح وتأثيرها على جودة القوائم المالية ودورهم في الحد من هكذا سلوك، كما إعتمدنا أسلوب البحث المكتبي في مجال تحليل الدراسات السابقة وإستغلال مختلف المراجع وتحليل الوثائق التي حصلنا عليها بصدد هذا البحث.

أما بالنسبة للأدوات المستخدمة في الدراسة فهي:

- **نوعية ومصادر البيانات:** على مستوى الجانب النظري تم الإعتماد على المسح المكتبي من الكتب والدوريات والأطروحات على مستوى المكتبات الوطنية والدولية الالكترونية، بهدف التعرف على الدراسات السابقة لموضوع الدراسة، أما على المستوى التطبيقي فلقد تم الإعتماد على القوائم المالية الخاصة بالعينة المدروسة والتي تم الحصول عليها من موقع https://sidjilcom.cnrc.dz/، فضلا عن الإعتماد على البيانات التي تم جمعها عن طريق إطار موجه للأسئلة تمثلت في إستبانة موجهة الى ممارسي مهنة التدقيق.

- **الأساليب المستخدمة لتحليل البيانات:** إستخدم الباحث مجموعة من الأساليب والأدوات المتمثلة في:

– **أدوات التحليل الإحصائي:** حيث قمنا بإختبار مجموعة من الفرضيات من وجهة نظر الإحصاء الإستدلالي بالإستعانة بالبرنامج **MS EXCEL** والبرنامج الإحصائي **SPSS 22**.

9. صعوبات الدراسة

رغم حصولنا على العلومات المالية المتعلقة بالقوائم المالية، عبر موقع https://sidjilcom.cnrc.dz/، فيما يخص الدراسة التطبيقية وحجم العينة المطلوب الذي تم جمعه من الإستبيان الموزع على عينة الدراسة والذي ساهم في إثراء دراستنا أكثر، رغم ذلك واجهتنا بعض الصعوبات يمكن إيجازها في ما يلي:

- استحالة الحصول على تقرير محافظ الحسابات فيما يتعلق المؤسسات المدروسة؛
- تزامن فترة توزيع الإستبيان وأعمال نهاية السنة وإعداد الميزانيات المالية؛
- قلة خبراء المحاسبة في الجنوب الشرقي والإعتماد على محافظي الحسابات؛
- غلق بعض المؤسسات والمكاتب المحاسبية بسبب انتشار وباء كورونا COVID-19.

10. هيكل وأجزاء البحث.

إنطلاقا من طبيعة الموضوع والأهداف المنوطة به، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى أربعة (04) فصول بعد المقدمة؛ منها فصلين (02) نظريين تتضمنا الجانب العلمي والنظري للدراسة، وفصلين (02) تطبيقيين يتضمنان الجانب العملي والميداني للبحث كما يلي:

- **الفصل الأول**: خصص هذا الفصل لدراسة الأسس النظرية للتدقيق المحاسبي، إدارة الأرباح والقوائم المالية ولتحليل ذلك قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث (03) مباحث، وهذا من خلال تبيان ماهية التدقيق المحاسبي، كما تم التعريف بإدارة الأرباح، أسبابها طرق قياسها، والقوائم المالية معايير إعدادها وعرضها، ليتم بعدها في نهاية هذا الفصل وفي جزئه الأخير التعرف على دور التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

- **الفصل الثاني**: خصص هذا الفصل لدراسات السابقة التي تناولت الموضوع سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ولتحليل ذلك قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاثة (03) مباحث، حيث خصص المبحث الأول لقراءة الدراسات السابقة باللغة العربية التي تناولت التدقيق المحاسبي إدارة الأرباح، كما تم التعرف في المبحث الثاني للدراسات السابقة باللغة الأجنبية التي تناولت الأبعاد الأساسية للموضوع، ليتم بعدها في نهاية هذا الفصل مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة من خلال أبراز أوجه التشابه والإختلاف.
- **الفصل الثالث**: يحتوي على دراسة تطبيقية، تتعلق بقياس مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح وذلك بالتطبيق على عينة من عشرون (20) مؤسسة في قطاعين مختلفين (المحروقات، إنتاج الإسمنت)، حيث عالجنا ذلك في مبحثين (02)، من خلالهما تم تقديم المؤسسات مجال الدراسة ونموذج الدراسة المعتمد، وكذا قياس ممارسات إدارة الأرباح لهذه المؤسسات، وصولا الى نتائج الدراسة من خلال إختبار فرضية ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح من عدمها.

- **الفصل الرابع**: وهو يحتوي على دراسة ميدانية، تمثلت في أراء مدققي الحسابات في البيئة المحاسبية الجزائرية حول ممارسات إدارة الأرباح وأثرها في جودة القوائم المالية، ودورهم في الحد من هكذا ممارسات، حيث قسمت الدراسة الى تقديم مجتمع وعينة الدراسة، ومنهجية الدراسة والأساليب والأدوات المستخدمة، وصولا الى عرض النتائج ومناقشتها وذلك بالإعتماد على العديد من الاختبارات الإحصائية من برنامج SPPS 22.
- **الخاتمة**: قدمنا ملخصا عاما عن الموضوع وأهم النتائج المتوصل إليها، فضلا عن مجموعة من الاقتراحات والتوصيات.

والله وحده ولي التوفيق.....

الفصل الأول

الإطار النظري
للتدقيق المحاسبي، إدارة الأرباح
والقوائم المالية

تمهيد:

إن هدف الإدارة والملاك توجيه بالأرباح المعلن عنها في القوائم المالية ومحاولة تحقيق مكاسب ذاتية، بغية تضليل الأطراف المستفيدة من حقيقة الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، ذلك لطبيعة السياسات المحاسبية المرنة وصعوبة الرقابة من طرف مدققي لحسابات، خاصة على مثل هذه السياسات المنتهجة من طرف معدي القوائم المالية، كل هذا سبب فقدان الثقة في القوائم المالية.

هذا ما جعل الرقابة على مثل هذه الممارسات ضرورة ملحة، من خلال مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، خصوصا بعد تبني الجزائر لإصلاحات محاسبية تتوافق ومعايير المحاسبة الدولية من النمو في السوق العالمية، وهذا مما يساعد مساعي الجزائر في جلب المستثمر الأجنبي، من هنا يتجلى لنا دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح وهذا ما طرحه من خلال المباحث التالية:

- **المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي؛**
- **المبحث الثاني: الإطار النظري لإدارة الأرباح والقوائم المالية؛**
- **المبحث الثالث: التدقيق المحاسبي وإدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية.**

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي

سوف نحاول من خلال هذا المبحث الإلمام بالجانب النظري للتدقيق المحاسبي من خلال التطرق إلى التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي ونشأته خلال العصور والأزمنة من بدابتها إلى العصور الحديثة في المطلب الأول، ثم سوف نتطرق إلى ماهية التدقيق المحاسبي من خلال أهم التعاريف التي قدمتها بعض الأبحاث السابقة والمنظمات المهتمة بجانب المحاسبة والتدقيق المحاسبي في المطلب الثاني مع ذكر أهميته وخصائصه، وفي الأخير معايير وفروض مهنة التدقيق المحاسبي.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

تستمد مهن التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ القرارات والتأكد من مطابقتها للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة.[1]

وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit، مشتقة من كلمة لاتينية Audire ومعناها يستمع. [2]

وإذا كان تدخل المدقق الخارجي هو بهدف إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن عدم شرعية وصدق الحسابات مما يكسب المعلومات المحاسبية قوتها القانونية لأن المجالات عديدة ومتشعبة، الشيء الذي أدى إلى ظهور أنواع من الرقابة وتنوع أهدافها لتتعدى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي (عناصر الذمة) من أصول وخصوم تدرس مختلف الوظائف في المؤسسة وخططها لتحديد الإنحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية.[3]

ومع هذا التطور الذي شهده النشاط التجاري والاقتصادي اتسع نطاق التدقيق المحاسبي خاصة بعد التطور الذي جدث في علم المحاسبة بإتباع "مبدأ القيد المزدوج"، كما ورد في موسوعة "لوكا باشيليو"، تحت عنوان " Summa de Arithemtica Geomtria Proprtioni et Proportionalita" سنة 1494 م[4] حيث أدت سهولة التعامل بمبدأ القيد المزدوج إلى انتشاره وهذا ما ساعد على تطور مهنتي المحاسبة والتدقيق، كما أن اتساع حجم المؤسسات وما صاحبه من انفصال الملكية عن الإدارة أدى بالمساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء عنهم للقيام بمراقبة الإعمال الإدارة، حيث ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في " فينيسيا"، بإيطاليا سنة 1581م، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة وكان لبريطانيا فضل السبق في تنظيم المهني إذ أصبحت عملية التدقيق مهنة مستقلة في بريطانيا عندما تم إنشاء "جمعية المحاسبين القانونيين"، عام 1854م، ومع صدور قانون الشركات عام 1962م الذي بنص على إلزامية التدقيق بغرض حماية المستثمرين من تلاعب المؤسسات بأموالهم، حيث خطت مهنة التدقيق خطوات مهمة إلى الأمام، حيث ساعد صدور هذا القانون على الاهتمام بمهنة التدقيق وانتشارها في العديد من الدول كالتالي: فرنسا 1881م،

---

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص 07 -08.

[2] خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، ط01 دار وائل للنشر، عمان الأردن 1998، ص 03

[3] نفس المرجع السابق ص 17-18.

[4]Howard-F Stettler, Audit: **Principes et Méthodes Générale**, Edition Publi-Union Paris, 1976, P 55.

الولايات المتحدة الأمريكية 1882م، والتي تم بعدها إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1912م، ألمانيا 1902م، كندا 1902م، استراليا 1904م، وفنلندا 1911م.[1]

أما على الصعيد العربي فكانت مصر السباقة كأول دولة منظمة لمهنة التدقيق بصدور القانون 01 عام 1909م، المنظم لمهنة تدقيق الحسابات والذي أدخلت عليه عدة تعديلات فيما بعد، وفي سنة 1946م، أنشئت "جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية"، والتي تحولت فيما بعد إلى نقابة بمقتضى القانون رقم 394 سنة 1955م، حيث أصدرت هذه النقابة سنة 1957م دستورا لمهنة التدقيق ينظم الأعمال وآداب سلوك مهنة التدقيق وواجبات وحقوق ومسؤوليات المحاسبين لها.

أما على الصعيد المحلي تعتبر الجزائر من بين الدول المتأخرة في مجال مهنة التدقيق المحاسبي والمحاسبة، إذا ما قارنها بالدول السالفة الذكر، حيث كانت المهنة غير منظمة إلى غاية صدور قانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991م، والذي يتضمن تشريعات وأحكام متعلقة بالمهنة ومزاولتها.[2]

كما تلتها تطورات عديدة خصوصا بعد صدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010م وصدور مقرر المجلس الوطني للمحاسبة في يخص إصدار معايير التدقيق المحاسبي في نهاية سنة 2016م.

حيث يمكن تقسيم فترات تطور تاريخ مهنة التدقيق المحاسبي إلى ثلاث فترات:

- **الفترة من العصور القديمة إلى غاية 1500م:**

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف منها الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعبات أو أي غش في الدفاتر المحاسبية، وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، حيث كان يقف على مدى صحة هذه المعلومات من خلال تجربته.[3]

- **الفترة من 1500م إلى 1850م:**

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة السابقة، إذ يقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية، غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة المدققين ورغم ذلك بقيت ممارسات التدقيق بصفة تفصيلية.[4]

- **الفترة من 1850م إلى 1905م**

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الإنفصال التام بين الملاك والإداريين، ما زاد من إلحاح المساهمين في طلب المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة،

---

[1] خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 04

[2] حمزة بوسنة،" **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح– دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والفرنسية** " مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر، 2012.ص 04.

[3] إدريس عبد السلام شتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996 ص 14.

[4] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011 ص 03.

وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطانية سنة 1862م، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدققين مستقلين، حيث كانت أهداف التدقيق خلال هذه الفترة:[1]

- ✓ إكتشاف الغش والخطأ؛
- ✓ إكتشاف ومنع الأخطاء الفنية؛
- ✓ إكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

- **الفترة من 1905م إلى غاية يومنا هذا**

ما مميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي، أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد يقتصر على اكتشاف الغش والأخطاء، فمثل إكتشاف مثل هذه الحالات أصبح من مسؤوليات الإدارة، بل أصبح الغرض من التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.[2]

المطلب الثاني: ماهية وخصائص التدقيق المحاسبي

سوف نتعرض خلال المطلب الثاني والذي خصص لدراسة ماهية التدقيق والتي كانت تصب في نفس المعنى ونذكر من أهمها:

تنوعت ترجمة ما جاءت به جاءت تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية **A**merican **A**ccounting حول مفهوم التدقيق المحاسبي من الجانب الشكلي لكنها نفس المضمون ونذكر منها:

"التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".[3]

"عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".[4]

"هي عملية إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الإقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين".[5]

كما عرفت عملية التدقيق أيضا: "عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بطريقة منهجية وموضوعية عن طريق شخص كفء ومستقل لتحديد مدى توافق المعلومات المعدة عن الأحداث الاقتصادية مع المعايير المقررة عن نتائج ذلك للأطراف ذات المصلحة".[6]

---

[1] إدريس عبد السلام شتيوي، مرجع سابق، ص 16.

[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، سنة 2006، ص 19.

[3] وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص 18.

[4] محمد جاسم الشرع، **المراجعة عن المسؤولية الإجتماعية في المصارف الإسلامية**، دار وائل للنشر، عمان 2003، ص 108.

[5] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن، سنة 2006، ص20.

[6] أمين أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعوملة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2005، ص 103.

تعريف آخر للتدقيق: "تدقيق الحسابات هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة".[1]

كما عرف كل Bonnault et Germond على أن عملية التدقيق هي "إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية القوائم المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة والوضعية المالية ونتائج المؤسسة".[2]

من خلال ما تقدم من أهم التعاريف السابقة لعملية التدقيق المحاسبي نجد أن:

- ✓ أن التدقيق المحاسبي هو عملية منهجية منظمة محكمة تتطلب عدة مراحل وخطوات متكاملة؛
- ✓ أن عملية التدقيق تتطلب أدلة الإثبات والقرائن وتقييمها بطريقة موضوعية حيث تتطلب عملية التدقيق جمع أدلة وبراهين من أجل التأكد من أن العمليات المحاسبية ومقارنتها مع المعايير الموضوعية؛
- ✓ أن لعملية التدقيق المحاسبي مجال ونطاق محدد تتمثل في القوائم المالية وإجراءات التدقيق؛
- ✓ أن عملية التدقيق المحاسبي تتمثل في الفحص والتحقق والتقرير؛
- ✓ تتمثل مهمة التدقيق في إيصال نتائج التدقيق من خلال إثبات رأي فني محايد من شخص مؤهل وكفء إلى الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة.

كذلك نلاحظ أن جل التعاريف السابقة قد ركزت على ثلاث نقاط مهمة في تعرفيها لعملية التدقيق المحاسبي والتي ذكرناها بشكل مختصر في النقطة الرابعة وهي الفحص والتحقق والتقرير فيما سبق والمراد منها:

- **الفحص**: هو التأكد من مدى صحة قياس وسلامة العليمات التي تم تسجيلها وتبويبها وتحليلها في القوائم المالية للمؤسسة.
- **التحقيق**: المقصود منه هو إمكانية الحكم على صلاحية وصدق القوائم المالية الختامية من أجل التعبير عن سلامتها خلال فترة زمنية معينة محددة من أجل التعبير عن الوضع المالي في نهاية الفترة، من أجل إبداء رأي فني محايد.
- **التقرير**: انطلاقا من أن الفحص والتحقيق هما وظيفتان مترابطتان فإن التقرير يقصد به هو جمع علمتني الفحص والتحقيق وتقديمهما في شكل تقرير للإطراف المعنية ذات المصلحة بتقرير المدقق سواء كانت مستخدمين داخليين أو خارجيين.

ومما تقدم يمكن لنا استنتاج تعريف للتدقيق المحاسبي: "هو عملية منظمة ومنهجية، يقوم بها شخص كفء يكون مستقل ومحايد، من أجل التأكد من صحة ومصداقية القوائم المالية والنظام المحاسبي التي تقوم عليه المؤسسة، من خلال

---

[1] سعيد مخلد النعيمات، **تحليل العوامل المؤثرة على جودة وكفاءة مهنة التدقيق المحاسبي**، دراسة إختبارية في المحيط الأردني، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة جامعة الزقازيق، سنة 2013 مصر ص 29.

[2] LIONNEL.C et GERARD .V. **Audit et control intern-aspect financiers. opérationnels et stratégiques**, Dalloz Paris, 1992 P 21

السجلات وجمع القرائن والأدلة اللازمة، من أجل تبليغ الأطراف المستفيدة والمعنية من هذه العملية لمساعدتهم في إتخاذ القرارات".

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي

سوف نتطرف في هذا المطلب في فرعيه الأول والثاني لأهداف وأهمية التدقيق المحاسبي:

الفرع الأول: أهداف التدقيق المحاسبي

مثلما ما تقدمنا به سابقا، المتتبع لتطورات التدقيق المحاسبي عبر مراحل التاريخ يلاحظ أن أهداف عملية التدقيق المحاسبي كانت مجرد وسيلة لإكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب والتزوير الموجودة في الدفاتر والسجلات، والملاحظ أن الفترة التي شهدت تطورات هي الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية، والتي كانت نقطة تحول مع ظهور الشركات الكبرى، حيث تنوعت نشاطاتها ومنها انفصلت الملكية عن الإدارة، قبل أن تتغير هذه النظرة عندما تقرر من مجلس القضاء الانجليزي عام 1897 أن اكتشاف الأخطاء ليس من الهدف الأساسي للتدقيق المحاسبي، وأن عملية التدقيق لا تبدأ من الشك فيما يقدم من بيانات، والعبارة المشهورة للقاضي (LOPASE) في قضية حلج القطن سنة 1896 والتي وصف فيها المدقق بأنه كلب حراسة وليس كلب ذات حاسة شم قوية لاقتفاء المجرمين، وهذا مالا يؤكد أن الهدف من عملية التدقيق ليس اكتشاف الأخطاء أو الغش.[1]

كما تطورت عملية التدقيق ليصبح من واجب المدقق القيام بعملية إنتقادية للدفاتر والسجلات وتبنيه لرأي فني محايد من خلال تقريره الذي يقدمه لأصحاب المنفعة نتيجة فحصه، ورأيه حول البيانات المالية وطريقة إعدادها وفقا لإطار تقارير مالية محددة من خلال عبارته التي لا تحتمل أكثر من معناها.[2]

والجدول التالي يوضح التطور التاريخي لأهداف التدقيق المحاسبي

الجدول رقم (01-01): التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التحقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	إكتشاف الغش والإختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1905-1850	إكتشاف الغش والخطأ والإختلاص	بعض الإختبارات تفصلي مبدئي	غير مهمة
1933-1905	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	فحص إختياري تفصيلي	درجة إهتمام بسيط
1940-1933	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	إختياري	بداية الإهتمام
1960-1940	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	إختياري	إهتمام قوي وجوهري
1960 حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال تحقيق الرفاهية الإجتماعية وغيرها	إختياري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن سنة 2006، ص 18.

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث للتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2000، ص 09.

[2] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار أرام للدراسات والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى عمان، الأردن سنة 2006، ص 17.

وتبعا لما تقدم يمكن أن نجيز أهم أهداف التدقيق المحاسبي في:[1]

- ✓ التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر، ومدى الإعتماد عليها؛
- ✓ إكتشاف أهم التلاعبات من غش وأخطاء في السجلات؛
- ✓ مساعدة متخذي القرار من خلال تقرير محافظ الحسابات؛
- ✓ إبداء رأي فني محايد على مصداقية القوائم المالية من خلال الإعتماد على براهين وأدلة كافية؛
- ✓ تعزيز الثقة في القوائم المالية؛
- ✓ متابعة الخطط وتنفيذها من خلال التأكد من مدى الوصول إلى الأهداف المسطرة؛
- ✓ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، من خلال الترشيد في المصروفات في جميع النواحي؛
- ✓ التقليل من الخطر الجبائي وذلك من خلال تقدير أثار عملية التدقيق على المنشأة،
- ✓ تحقيق أكثر رفاهية للمجتمع؛
- ✓ تقييم ومتابعة الأعمال وفقا للأهداف المسطرة.[2]

الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق المحاسبي وسيلة تخدم العديد من الجهات والمصالح سواء منها داخلية أو خارجية، من خلال إعتماد هذه الجهات على القوائم المالية والتي يبدي المدقق رأيه فيها بكل حيادية حول ما إذا كانت هذه الأخيرة تعبر عن صدق وعدالة المركز المالي للمؤسسة، من خلال التأكد من إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير محددة.[3]

ويمكن الإشارة إلى أهمية التدقيق في الجهات المستفيدة من عملية التدقيق والتي نذكر منها:

01. إدارة المؤسسة: الإدارة هي المسؤولة الأولى عن عملية إعداد القوائم المالية لذلك تعتبر إدارة المؤسسة أكثر المستفيدين من عملية التدقيق المحاسبي وذلك من خلال الرأي الذي يبديه المدقق بكل حيادية وفنية تزيد من ثقة القوائم المالية.

02. الملاك والمساهمون: المستفيد الأول من القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات هم ملاك ومساهمي الشركات والمؤسسات حيث يعتبر كل من القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات الوسيلة الأولى لهم في إتخاذ القرارات خصوصا وأن رأي مدقق الحسابات يمدهم بإمكانية الإعتماد على معلومات التي تحتويها القوائم المالية ومدى مصداقيتها.

03. موردو وعملاء والمؤسسات: يهتم كل من الموردين والعملاء بتقرير مدقق الحسابات من خلال رأيه في سلامة القوائم المالية، حيث يسعى الموردين لمعرفة المكز المالي للمؤسسة ومدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها، أما العملاء فيهتمون بمعرفة ديمومة المؤسسة وخاصة إذا كانت تربطهم بها علاقات طويلة الأجل.

04. المؤسسات التمويلية والبنوك: تهتم المؤسسات التمويلية والبنوك على المعلومات المالية التي توفرها المؤسسات من خلال القوائم المالية، وذلك لمساعدتها في قرارات منح القروض الائتمان، حيث تعتمد دائما وبشكل ملح

---

[1] أحمد قايد نورالدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار لجان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن،2015، ص ص 11-12

[2] أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحتين النظرية والعلمية**؛ الدار الجامعية، الطبعة الثانية؛ لبنان، 2007، ص 234.

[3] عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية**، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، 2009، ص ص 14-18.

هذه الهيئات تقرير مدقق الحسابات والذي من خلاله الوثوق في صحة ومصداقية المعلومات التي تحتوها القوائم المالية.

05. **العمال**: يعتمد العمال ونقابات العمال على تقرير مدقق الحسابات من خلال رأيه حول مصداقية القوائم المالية، وذلك ما تحتويه هذه الأخيرة على معلومات وبيانات تخص العمال من خلال عوائد العمال وأجورهم والحوافز المادية الإجتماعية.

06. **الهيئات الحكومية**: تهتم أجهزة الدولة من خلال البيانات التي تصدرها المؤسسات بغرض مراقبة النشاط الاقتصادي للدولة ورسم السياسات الاقتصادية أو تعديل القوانين الضريبية، وهذا ما يزيد قوة مدقق الحسابات من خلال إعتماد الدولة على معلومات أكثر مصداقية وموثوقية.

07. **المجتمع**: وفقا لنظرية العقد الإجتماعي، فأن المجتمع هو الذي يمد المؤسسات بالموارد الإقتصادية اللازمة من أجل تحقيق أهدافها، مقابل وجب على المؤسسات تحقيق رفاهية المجتمع، وذلك وفق رأي مدقق الحسابات من مدى تأكيد إفصاح المؤسسة لصحة البيانات المحاسبية الإجتماعية.[1]

المطلب الرابع: أنواع وفروض ومعايير التدقيق المحاسبي

بعد التطرق للتطور التاريخي ومفاهيم التدقيق المحاسبي سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أنواع وفروض ومبادئ التدقيق المحاسبي وبشكل مختصر.

الفرع الأول: أنواع التدقيق المحاسبي

تختلف أنواع التدقيق المحاسبي وفق الزاوية التي ننظر لها منها له، لكن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق المحاسبي.2

1. حسب نطاق عملية التدقيق المحاسبي

1.1 التدقيق الكامل: وهو القيام بعملية التدقيق المحاسبي لجمعي أنشطة المؤسسة 100%؛

2.1 التدقيق الجزئي: قيام المدقق بفحص بعض أنشطة دون غيرها.

2. حسب وقت عملية التدقيق المحاسبي.

1.2 التدقيق النهائي: وهو القيام بعملية التدقيق المحاسبي بعد الإنتهاء من جميع الأعمال؛

2.2 التدقيق المستمر: قيام مدقق الحسابات بعملية التدقيق طول الفترة قيام المؤسسة بالأعمال.

3. حسب جهة التدقيق:

1.3 التدقيق الداخلي: وهو عبارة عن وظيفة داخلية تنشأ داخل المؤسسة الهدف منها الحكم على تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلي؛

---

[1] حمزة بوسنة مرجع سبق ذكره، ص12.

[2] خلف عيد الله وردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن،2007، ص ص 53-54.

2.3 التدقيق الخارجي: وهو تعاقد المؤسسة مع مدقق حسابات خارجي على نتيجة الأعمال المحاسبية الهدف منه رأي هذا الأخير حول القوائم المالية والمركز المالي.

4. حسب الإلتزام بعملية التدقيق

1.4 تدقيق إلزامي: وتكون عملية التدقيق المحاسبي وفق نص قانوني خصوصا في تعيين مدقق الحسابات؛

2.4 تدقيق إختياري:ويكون في هذه الحالة القرار لصاحب (ملاك) المنشأ من أجل التأكد من سلامة البيانات المالية وذلك من خلال تعيين مدقق خارجي وهي غير إلزامية قانونا.

5. وحسب مدى الفحص: ويشمل نوعين: [1]

1.5 تدقيق شامل: وهو فحص جميع كافة القيود المحاسبية والدفاتر والمستندات المحاسبية خلال السنة المالية حيث يكلف هذا النوع تكاليف مالية باهظة

2.5 تدقيق إختياري: ظهر هذا النوع مع ظهور كبريات الشركات ويركز على فحص عينة عشوائية ينتقيها المدقق من الدفاتر والسجلات الخاصة بالمؤسسة ويعتمد حجم العينة على سلامة نظام الرقابة الداخلي.

الفرع الثاني: فروض التدقيق المحاسبي

فروض التدقيق المحاسبي هي المسلمات والمعتقدات السابقة، والتي تمكن من عملية التحليل وفق طريقة منهجية ومبسطة ونذكر منها:[2]

1. القابلية للفحص

وهو عبارة عن إمكانية التأكد من محتوى القوائم المالية حيث يجب توفر الحرية المطلقة للمدقق من أجل القيام بعملية التدقيق المحاسبي لتقييم البيانات المحاسبي ويشمل هذا الفرض القابلية للفحص، البعد عن التحيز، القابلية للقياس الكمي.

2. فرض إستقلالية المدقق

المهمة الرئيسية لمدقق الحسابات هي إبداء رأيه بكل حيادية وموضوعية في القوائم المالية وصحة المكز المالي، بحث يجب عدم وجود أي تعارضات بين المدقق وإدارة المؤسسة أو ملاكها، هذا ما يزيد من قوة عملية التدقيق المحاسبي، من خلاله الثقة التي وضعت فيه من قبل ملاك المؤسسات ويقوم هذا الفرض على شخص المدقق من خلال تكوينه وخبرته المهنية أو تنظمنه التشريعات المهنية.

3. فرض نظام رقابة داخلي سليم

المقصود من هذا الفرض هو وجود نظام رقابة داخلية سليم مما يزيد قوة وثقة في البيانات المالية مما يسهل عملية التدقيق من خلال العينة الاختيارية وليس التدقيق الكلي.

4. فرض القوانين المهنية للتدقيق

وفقا لهذا الفرض على المدقق الإلتزام بمسؤوليات مهنية إتجاه العملاء، والتي تفرضها الهيئات المهنية المنظمة لعملية التدقيق حسب قانون كل بلد.

---

[1] محمد أمين مازوز، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقه في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011، ص 12.

[2] عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان وآخرون، **أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)**، الدار الجامعية، مصر 2004، ص ص 25-26

5. فرض التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:

يعتمد مدقق الحسابات على المعايير المحاسبية للتعبير عن رأيه في مدى سلامة وصحة القوائم المالية للمركز المالي والأداء الاقتصادي، لذلك يعتبر من الفروض الأساسية التي يعتمد عليها مدقق الحسابات.

الفرع الثالث: معايير التدقيق المحاسبي

التدقيق المحاسبي كغيره من المهن المتعارف عليها يعتمد على مجموعة من المعايير التي تصدرها الهيئات المهنية والتي تلقى قبول عام من قبل ممارسي المهنة والتي تسمح بالقيام بمهمة التدقيق على مستوى عالي، حيث تعتبر معايير التدقيق مقاييس نوعية لتقييم وقياس كفاءة القائمين بعملية التدقيق[1]، حيث وافق المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمركين على وضع عدة معايير متعارف عليها لقياس الأداء المهني للتدقيق، والتي كانت بدايتها في سنة 1939م بإصدار لتسعة (09) معايير للتدقيق كما أضيف لها معيار لتصبح عشرة (10) معايير في سنة 1945م[2]، كما تسعى الجزائر منذ ظهور النظام المحاسبي المالي سنة 2010م وفق القرار 10-01 إلى تبني معايير محلية للمراجعة أرست في سنة 2016م إلى 12 معيار لتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

ونذكر من أهم معايير التدقيق المحاسبي [3]:

01. معايير عامة: تتمثل أهم المعايير العامة في:

- أن تتم عملية التدقيق وفق فحص يتم عن طريق شخص أو أشخاص ذو خبرة فنية كافية ومؤهلة للقيام بعملية التدقيق؛
- الاستقلالية في عملية التدقيق حتى يسمح للمدقق بأداء رأيه بكل حيادية وفنية؛
- بذل المدقق للعناية المهنية اللازمة خلال فترة إعداده تقريره.

02. معايير العمل الميداني: وتشمل على أهم النقاط التالية:

- على المدقق التخطيط للعمل تخطيطا كافيا والإشراف السليم على المساعدين،
- القيام بدراسة نظام الرقابة الداخلية والذي على أساسه يقوم المدقق في إعداد تقريره ويمكنه ذلك من تحديد الاختبارات والعينات التي يشملها خلال قيامه بعملية التدقيق من الوصول إلى نتائج سليمة.
- الحصول على براهين كافية ومقنعة من خلال الفحص العيني لمستندات والسجلات والملاحظات المجردة والاستفسارات والمصادقات والمشاهداتـ يمكنه ذلك بتحديد رأيه حول سلامة القوائم المالية.

03. معايير خاصة بالتقرير: وتتمثل في:

- يجب على تقرير المدقق أن يتضمن مدى احترام المعايير المحاسبية المتعارف عليها أثناء القيام بإعداد القوائم المالية التي تمثل المركز المالي للمؤسسة؛

---

[1] علي عهد زعيتر وحسام عبد المحسن العنقري: **إعتماد المراجع على تقديره الشخصي في تحقيق عدة متطلبات العمل الميداني وأثاره على جودة الأداء المهني**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الإقتصاد والإدراة، المجلد 25، العدد 01، 2011 ص 103.

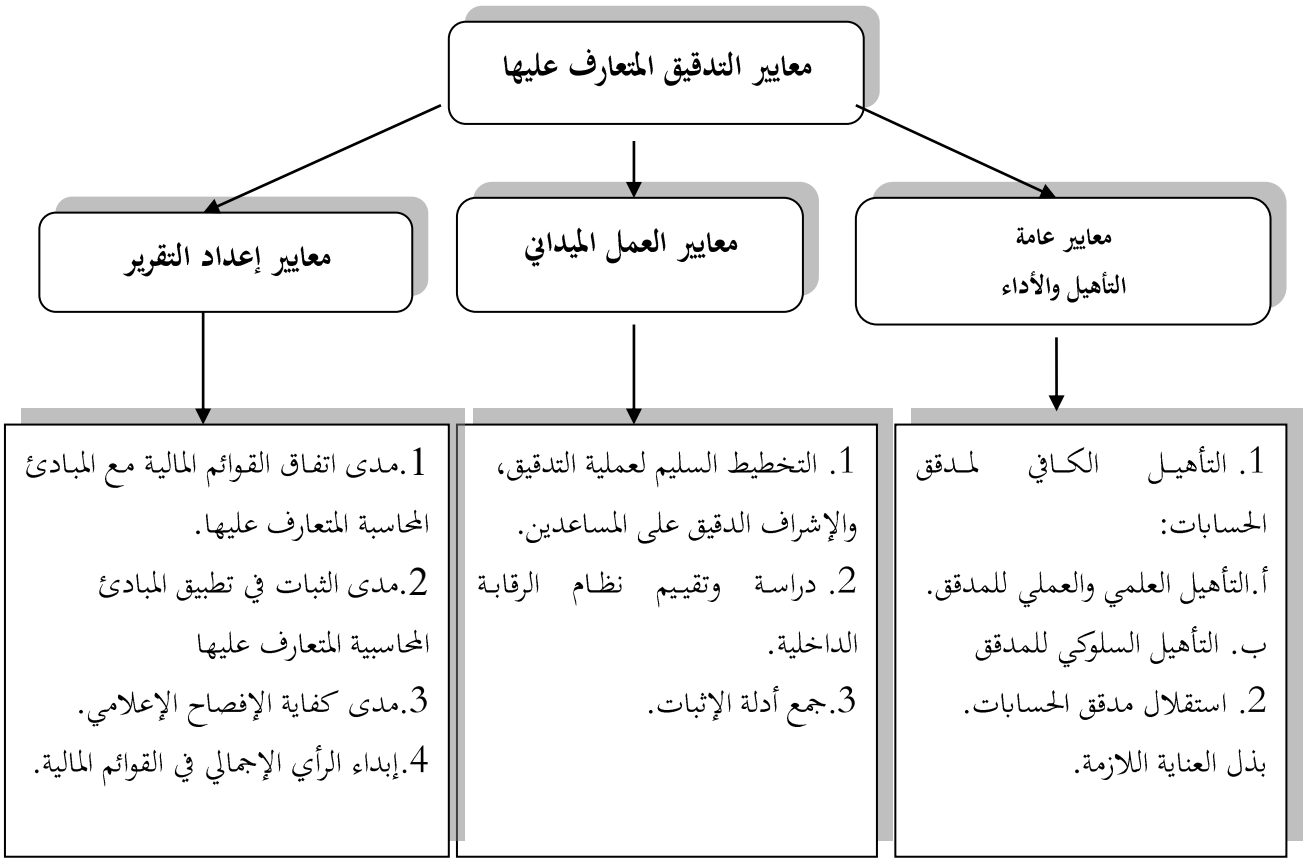
[2] زياد هاشك السقا، **متطلبات التدقيق البئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GASS)**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد 07، العراق، 2011، ص ص 302 – 305.

[3] علي بن قطيب، **دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية– دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية**، أطروحة دكتوراة طور الثالث في العلوم التجارية تخصص، بنوك، مالية،ومحاسبة، جامعة المسيلة، 2017، ص ص 40.41.

- يجب أن يشمل تقرير مدقق الحسابات مدى ثبوت المؤسسة بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها من خلال مقارنة العديد من السنوات؛
- تعتبر المعلومات التي تحتويها القوائم المالية مقبولة ومعبرة عن المركز المالي للمؤسسة (الإفصاح)، ما لم يشر المدقق عكس ذلك في تقريره؛
- في كل الحالات يجب على المدقق إبداء رأيه في سلامة القوائم المالية، أو عدم إبداء الرأي وإذا كان في الحالة الثانية يجب عليه ذكر الأسباب، ويجب على المدقق تبيان طريقة نوع الفحص الذي يقوم به ودرجة مسؤولياته.

والشكل التالي يوضح معايير التدقيق المحاسبي

الشكل رقم (01-01): معايير التدقيق المحاسبي المتعارف عليها



المصدر: رضا جاوحدو، إيمان بن قارة، مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، مع المعايير الدولية، دراسة ميدانية، مجلة النهضة، المجلد الرابع عشر (14)، العدد 01 سنة 2013، ص 08.

المبحث الثاني: الإطار النظري لإدارة الأرباح والقوائم لمالية

بعد التعرف على التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي وماهية التدقيق المحاسبي وأهم أنواعه ومعايير التدقيق سوف نتطرق في هذا المبحث إلى الإطار النظري لإدارة الأرباح والقوائم المالية.

المطلب الأول: الإطار النظري لإدارة الأرباح

بعد التعرف على التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي وماهية التدقيق المحاسبي وأهم أنواعه ومعايير التدقيق سوف نتطرق في هذا المبحث على إدارة الأرباح من خلال التعرف على ماهية دوافع وأساليب إدارة الأرباح وصولا إلى أهم نماذج قياس إدارة الأرباح.

الفرع الأول: ماهية إدارة الأرباح

قبل التطرق لمفهوم إدارة الأرباح لابد لنا للإشارة إلى أن إدارة الأرباح هي ظاهرة محاسبية ظهرت من القرن العشرين، حيث حاولت مجموعة من الشركات خلق انطباع جيد لأعمالها في التسعينات من القرن الماضي وجه مديرو بعض الشركات ضغوطات لتحقيق مستويات من الأرباح، حيث لجأ هؤلاء المدراء إلى إستخدام ممارسات محاسبية ليبرالية وحتى مظللة.[1]

حيث بعد ذلك ظهرت العديد من المسميات لإدارة الأرباح (تمهيد الربح، لعبة الأرقام، المحاسبة المتعسفة، إعادة هندسة كشف الربح، المحاسبة الإبداعية، التلاعب بالكشوف المالية، السحر المحاسبي، الربح المقترض من المستقبل، صيرفة الربح للمستقبل، الكيمياء المحاسبية)، رغم أن كل من التسميات السابقة ليس لها قبول عام، وأهم نقطة يجب الإشارة إليها في إدارة الأرباح هو أنها ممارسة قانونية أم ممارسة غير قانونية، إلا أن إدارة الأرباح أصبحت من الممارسات المناسبة لإدارة الأعمال ولتحقيق أهداف الإدارة المالية، وهذا يمكن تفسيره أن إدارة الأرباح هي ممارسات لبلوغ الأرباح المرغوب فيها من خلال تبني خيارات محاسبية.[2]

أولا: نظرية الوكالة

بعد اللمحة الموجزة لتاريخ إدارة الأرباح وقبل التعرف على المفاهيم الخاصة بها يجد الإشارة إلى مفهوم نظرية الوكالة الذي جاء نتيجة تزايد حجم المشاريع وظهور الشركات المساهمة والتي كانت السبب الرئيسي في انفصال الملكية على الإدارة، وذلك ما ساهم في نشوء مجموعة علاقات وكالة سعت كل منها إلى تحقيق مكاسبها على حساب الأخرى، وبالتالي جاء تعريف نظرية الوكالة على أنها "علاقة تنشأ بين طرفين الموكل من جهة والوكيل من جهة أخرى، حيث تحدد

---

1 ريتشارد شريدر، مارتر كلاك، جاك كاني، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر، 2006.ص 203.

2 كهينة شاوش، **إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية**، رسالة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس الجزائر، 2016، ص 83.

العلاقة بين الطرفين بموجب عقد تصريح أو ضمني يكلف بموجبه الموكل الطرف الوكيل بالقيام بأنشطة معينة وأخاذ قرارات نيابة عنه".[1]

حيث تقوم فرضية الوكالة على:[2]

- إن تصرفات الوكلاء قائمة على تعظيم المنافع بينهم، وذلك ما يساهم في تمتعهم بالرشد النسبي في قراراتهم؛
- إن أهداف الموكل والوكيل غير متوافقا وإن فدرا من التعارض في المنافع بينهما؛
- رغم وجود تعارض في أهداف الوكلاء والموكلين هي الحاجة في المشاركة بين الطرفين في بقاء العلاقة أو المنشأة في مواجهات المنشاءات الأخرى؛
- إن الموكل لديه الرغبة في في تعميم عقود الوكالة تلزم الوكيل بالسلوك التعاوني الذي يعظم منفعة ذرف الوكالة ويحول دون تصرف الأخير بضرر للموكل.

ثانيا: مفهوم إدارة الأرباح

تعددت الدراسات التي تناولت إدارة الأرباح، حيث أصبحت من اتجاهات البحث المحاسبي الحديث، إلا أنه لا يوجد مفهوم موحد لإدارة الأرباح لذلك سوف نقوم بعرض مجموعة من التعاريف على مر التاريخ الحديث وهي:

- إدارة الأرباح هي عبارة عن "عملية إتخاذ خطوات مدروسة في حدود المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما بهدف تحقيق المستوى المطلوب من الأرباح المعلنة بالقوائم المالية"؛ [3]
- عرفت كذلك إدارة الأرباح على أنها "أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية ولا يحقق مزايا إقتصادية حقيقية وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل"؛
- ومن التعاريف لإدارة الأرباح كذلك "إدارة الأرباح تحدث عند إستخدام المديرين للحكم الشخصي في عملية التقرير المالي وفي هيكلة العمليات من أجل تغيير مدلول التقارير المالية لتظليل بعض الأطراف ذات المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة أو من أجل التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بهذه التقارير".[4]
- وعرفت أيضا "التحريف المعتمد للأرباح الأمر الذي يفضي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي علما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارا لا تخضع لأسباب إستراتجية بل لمجرد التعديل على الأرباح".[5]

---

[1] طارق الهندي، **استخدام نموذج جونز المعدل ونموج مخصصات خسائر القروض لتقييم ممارسة إدارة الأرباح، دراسة تطبيبقة على الشركات المساهمة السورية**، رسالة دكتوارة، في المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، ص26.

[2] طارق الهندي، مرجع سبق ذكره ص 26.

[3] Nedal Al-fayoumi, Bana abuzayed, David Alexander,**Owenership structure and earning management** in emerning markets: The case of Jordan, international research JOURNAL of Financier and Economics, Issue38, 2010. p29.

[4] سمير كامل عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح**، دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الأسكندرية، المجلد 45، العدد الثاني، جويلية 2008، ص13.

[5] عماد محمد علي أبو عجيلة،علام حمدان، **أثر حوكمة الشركات المؤسسية على إدارة الأرباح**، ملتقى دولي جول: الأزمة الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف 20-21 أكتوبر 2009، ص06.

- ومن وجهة نظر طارق الهندي: "هي فعل مقصود موجه نحو المستحقات و/أو التدفقات النقدية التشغيلية لاستهداف رقم الربح، لا يخرج عن نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة عموم GAAP وينتج عنه رد فعل يظهر حقائق وصور مغايرة للواقع بعيدة عن ملامسة الحقيقة، مما سيؤثر سلباً على قرارات المستفيدين منها".[1]

كل التعريفات السابقة تدل الجانب السلبي إلا أن بعض الدراسات اتجهت نحو العكس نذكر منها:

- حيث عرف إدارة الأرباح على أنها "إجراءات معقولة ومقبولة من الناحية القانونية يقصد بها إذا مورست مثلاً ضمن أسلوب تمهيد الدخل تحقيق الثبات النسبي للأرباح الذي يجعلها قابلة للتنبؤ."[2]

ومن خلال ما تقدم يمكن لنا أن نستنتج تعريف آخر لإدارة الأرباح: "إدارة الأرباح هي أساليب وأفعال مقصودة في توجيه واستهداف الأرباح، من قبل معدي القوائم المالية بقرارات من الإداريين لإظهار صور وحقائق يستفيد منها مستعملي القوائم المالية، دون المساس بالقواعد العامة المحاسبية المتعارف عليها سواء رغم أنه يمكن تصنيف هذه الأفعال والأساليب ضمن الأعمال الغير قانونية في توجيه الأرباح".

الفرع الثاني: دوافع إدارة الأربـاح

يسعى أي كيان اقتصادي عند إعداد القوائم المالية إلى هدفين أساسين هما بقاء الوحدة الاقتصادية واستمرارها مدة أطول وتحقيق التوازن المالي، والهدف الثاني هو تحقيق مكاسب ومنافع للإدارة حالية أو مستقبلية، وهذا ما يجعل من ممارسة إدارة الأرباح كأي ممارسة من الممارسات العلمية، من خلال تحقيق بعض الأهداف من خلال الخيارات المحاسبية المتاحة في إعداد التقارير المالية رغم المبادئ والمفاهيم المتعارف عليها، وهذا ما يجعل التعرف على دوافع إدارة الأرباح من الأساسيات في دراسة هذه الأخيرة، وفقا لما أشارت إليه العديد من البحوث السابقة في إدارة الأرباح أن دوافع إدارة الأرباح هي:

أولا: الدوافع التعاقدية:

تبعا لنظرية الوكالة التي تعتمد على أساس العقود التي تتم بين الأطراف التي تسعى وتستخدم هذه النظرية الأرقام المحاسبية ونتيجة النشاطات الإدارية لتفسير العلاقات التعاقدية، حيث تعتبر الدوافع التعاقدية من أهم الحوافز التي لممارسة إدارة الأرباح، حيث تتمثل الحوافز التعاقدية في نوعين:[3]

1.1 **عقود ومكافآت الادارة:** تشير بعض البحوث العلمية إلى أن بعض مسيري الأقسام في الشركات الكبرى العالمية يؤخرون الدخل عندما لا تحقق الأرباح الأهداف المرجوة حيث يتم التلاعب بنظام الأجور والمكافئات، تبعا لرقم الربح المحقق.

---

[1] طارق الهندي، **مرجع سبق ذكره**، ص30.

[2] عبدالناصر ابراهيم نور، حنان العواودة، **إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية – دراسة اختباريه على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة**، المؤتمر الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية – الأردن للفترة ما بين 22– 2015/4/24، ص 10.

[3] هاني محمد الأشقر، **إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثر العلاقة بحجم الشركة، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في البورصة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة،فلسطين، **2010 ص24**.

2.1 عقود الاقتراض: يتم إبرام العقود وفق أسس واضحة للحد من تصرفات الإدارة التي تفيد أصحاب المصالح في الشركات على حساب الدائنين، حيث من خلال تكاليف هذه العقود يولد لنا حوافز من أجل ممارسة إدارة الأرباح، وذلك من خلال تحويل الثروة من حملة الدين إلى حملة الأسهم وذلك من خلال الزيادة في توزيع الأرباح.

ثانيا: الدوافع السياسية والتنظيمية:

يوجد اعتقاد أن الأرباح المعلن عنها لها تأثير على مصدري التشريعات والمسؤولين الحكوميين، حيث يمكن للمدرين التأثير على واضعي هذه التشريعات مما يقلل من الضغط السياسي، ويكون الدافع من خلال تفادي التكاليف السياسية وذلك من خلال التحكم في حجم المؤسسة تبعا إلى تخفيض تأجيل الأرباح، وتخفيض المدفوعات الضريبية وهو الهدف الرئيسي من إعداد أي قوائم مالية تحديد الوعاء الضريبي حيث تسعى الشركات إلى التقليل من قيمة المدفوعات الضريبية.[1]

ثالثا: دوافع السوق المالية

يظهر هذا النوع من إدارة الأرباح عندما يدرك الأطراف الخارجية للمؤسسة منهم المدينون بين الأرباح المعلن عنها والقيمة السوقية للمؤسسة، حيث يعمل المسيريون على توجه الأرباح بغية التأثير على قيمة المؤسسة في السوق وتمثل أهم دوافع السوق كما يلي:

1.3 عروض الأسهم: تعمل الشركات والمؤسسات على عروض الأسهم لأنها تمثل دافعا مهما للإدارة من جلب المستثمرين تسعى الإدارة جاهدة للتوجيه قيمة الأسهم بهدف التأثير على قيمته في السوق وتقييم الشركة ويؤدي ذلك إلى إرتفاع قيمة الأسهم في السوق.

حيث تمثل العروض الأولية فرصة جيدة لإدارة الأرباح حيث لا يوجد في السوق أي مقومات أو أي معلومات عن سابقة الشركة وليس هناك سعر سوقي مسبق، لذلك فإن المسيرين سوف يعتمدون كليا على مخرجات القوائم المالية من معلومات، وبالتالي فإن توجيه هذه الأسهم سوف يخدم ويؤدي إلى زيادة الأسهم.[2]

2.3 تنبؤات المحللين الماليين: رؤية المحللين الماليين أحد أرقام إدارة الأرباح المستهدفة، فالإدارة والمسيرين يسعون دائما إلى كسب ثقة وتوقعات المحللين الماليين والأطراف ذات المصلحة مع الشركات بهدف زيادة الأسهم في السوق المالي وتعزيز مصداقية الإدارة من خلال التقارير عن معلومات وأرقام محاسبية تتوافق مع ما تنبأ به المحللين، حيث ما استخدمت العديد من توصيات المحللين الماليين في توجه سلوك إدارة الأرباح.[3]

2.3 سلوك الإدارة: تختلف دوافع إدارة الأرباح بين الشركات التي يديرها الملاك والتي فيها عدد كبير من المستثمرين والشركات التي يديرها ملاكها وبها عدد قليل من المستثمرين، وتختلف دوافع إدارة الأرباح بين المؤسسات والشركات التي يديرها ملاكها وبين الشركات التي يديريها مسيرين غير ملاكها فالنوع الأول لا

---

[1] حمزة بوسنة، مرجع سبق ذكره ص ص 95-96

[2] Johan M. Friedlan Accounting choices of issuers of initial public offerings, contemporary accounting research.1994 pp1-31.

[3] كهينة شاوشي، مرجع سبق ذكره ص 92

يسعى لتوجيه إدارة الأرباح على المدة القصير بينما نجد النوع الثاني يزيد إهتمام في التلاعب بالأرباح وذلك بغرض زيادة الأرباح ومكافئتهم في المدى القصي، وهذا ما يضعنا أما حتمية زيادة الرغبة في إدارة الأرباح كلما زاد إنفصال الملكية عن الإدارة. [1]

رابعا: الدوافع المادية

تسعى الإدارة في الشركات التي يعتمد نظام الحوافز المادية فيها على الربح الصافي المحقق وهذا ما يسعى له المسيرين وذلك باستخدام الأساليب والطرق المحاسبية للتلاعب بهذا الربح بغرض تحقيق المنافع الذاتية، وبالتالي تحويل الثروة والمنفعة المادية من الشركة والملاك إلى صالح المسيرين من خلال إما خطة الحوافز التي تعتمد على المكافآت والمرتبات، أو خطة الحوافز التي تعتمد على خيارات الأسهم والحصص حيث يتجلى ذلك من خلال:[2]

- عندما تحقق الشركة أرباحاً تفوق الحدّ الأعلى للربح المحدد في خطة الحوافز فإنّ الإدارة سوف يكون لديها دافع لتخفيض الأرباح وذلك لأنّ هذه الزيادة لن تزيد من أرباحها.
- عندما تحقق الشركة أرباح تقل عن الحد الأدنى المحدد في خطة الحوافز فإنّ الإدارة سوف يكون لديها دافع لتخفيض الأرباح لأنها فقدت الفرصة في الحصول على الحوافز وبالتالي تتطلع إلى تحقيقها في المستقبل.
- عندما تحقق الشركة أرباحاً تقع بين الحد الأعلى والحد الأدنى المحددة في خطة الحوافز فإنّ الإدارة يكون لديها دافع إلى الوصول بالأرباح إلى الحد الأعلى وذلك لزيادة حوافزها الحالية.
- أما في ما يتعلق بخطة الحوافز التي تعتمد على خيارات الأسهم، قد تلجأ الإدارة إلى تخفيض الأرباح من أجل تخفيض أسعار الأسهم عند شرائها، أو تعمد إلى رفع رقم الربح عندما ترغب ببيع أسهمها بأسعار ترضي الإدارة.

حيث لا تقتصر دوافع الإدارة بالتلاعب بالأرباح على المنافع المادية كالحوافز والمكافآت إنما قد تستهدف أحياناً منافع غير مادية أو معنوية تتمثل في تحقيق الأمان الوظيفي أو الإستقرار الوظيفي وتجنب الإقالة من خلال نقل الأرباح من السنوات ذات الأداء الجيد إلى السنوات ذات الأداء السيئ، أو قد تستهدف الحصول على ثقة الملاك في منشآت أخرى مما قد يرضي طموحها الوظيفي.

الفرع الثالث: أساليب إدارة الأربـاح

تقوم الإدارة في ظل ظروف معينة بمجموعة من الممارسات المحاسبية من شأنها التغيير في الأرقام المعلن عنها في القوائم المالية، دون المس في المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها والتغيير في المركز المالي ونتيجة ذلك تكون المؤسسة قد مارست إدارة الأرباح وعموما أجمع جل الباحثين على وجهين لإدارة الأرباح الأول حقيقي والثاني محاسبي وهي على النحو التالي:

[1] نفس المرجع السابق، ص 93

[2] طارق الهندي، مرجع سبق ذكره ص 33

أولا: إدارة الأرباح الحقيقة

هذا النوع من الأساليب يعود للإدارة بحث يتعلق بالأنشطة الحقيقة الإنتاج التمويل والإستثمار والمبيعات....الخ، ويقوم على ثلاث وسائل وهي:[1]

1. إدارة المبيعات

تلجأ الإدارة للقيام بإدارة الأرباح وذلك من خلال بعض القرارات التي تخص المبيعات نذكر منها:

- التعجيل بالاعتراف بالمبيعات من خلال التلاعب في فترة المبيعات ونقلها بين سنوات مختلفة؛
- تقديم خصم تجاري مبالغ فيه وبذلك زيادة في المبيعات؛
- زيادة فترة الائتمان الممنوحة للعملاء وبالتالي زيادة في التحصيل.

2. إدارة المصاريف الاختيارية

قد تلجأ الإدارة إلى ممارسة إدارة الأرباح من خلال التخفيض في بعض المصاريف التي يمكن أن تكون ذات الطابع الطويل الأجل مثل نفقات البحث والتطوير ونفقات الصيانة، حتى تحقق الأرباح المستهدفة، وخاصة إذا ما كانت لا تساهم في تحقيق الأرباح في الفترة الحالية. [2]

3. إدارة الإنتاج

مكن الإدارة القيام بتسريع عملية الإنتاج بشكل مبالغ فيه يؤدي ذلك إلى تخفيض التكاليف الثابتة، وزيادة الإنتاج في المخزون وتخفيض تكلفة المبيعات وبالتالي الزيادة في الأرباح وهذا ما يجعل المؤسسة في خطر من الزيادة في المخزون الذي قد لا تجد له المؤسسة تصريف وذلك بسبب الزيادة في تكاليف التخزين.[3]

ثانيا: إدارة الأرباح المحاسبية

يقوم هذا النوع من الأساليب على التلاعب بإستغلال الثغرات لمبادئ المحاسبية المعروفة أو الوهمية كإدارة المستحقات الاختيارية التغيرات المحاسبية الاختيارية هذا الشكل الأول، أما الثاني هو إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية الوهمية والتي تقوم على أساليب وهمية واحتيالية خارج المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لتأثير على صحة التقرير المالية.

ونشير إلى عدة أساليب نذكر منها:

1. **المغالاة في تكوين الإحتياطات والمخصصات:** وتعتمد هذه الطريقة على تكوين إحتياطات بإستخدام افتراضات غير واقعية لتقدير لبعض العناصر مثل خسائر القروض، وتخفيض هذه الاحتياطات مستقبلا لزيادة الإيرادات.

2. **إدارة المستحقات:** ويعني هذا الأسلوب تغيير إحتملات وتقديرات تحقق الإيرادات والمصاريف المستحقة وذلك بغرض التحكم في مقدار الإيرادات والمصاريف التي تظهر في فترة مالية معينة، مما يزيد الإدارة على التلاعب بالمستحقات الاختيارية هو صعوبة اكتشاف إدارة الأرباح المتعلقة بأثر الاستحقاق مقارنة القرارات المتعلقة

[1] كهينة شاوشي، مرجع سبق ذكره، ص 97.

[2] Daniel A, Cohen, Aiyesha Dey, Thomas Z. Lys, **Real and accrual-based Earning Management in the pre- and Post-Sarbanes Oxley periods**, Working paper, 2004.P13..

[3] حمزة بوسنة، مرجع سبق ذكره ص 103.

بالمبادئ والتقديرات المحاسبية والتطبيق للسياسات المحاسبية الإلزامية نظرا لعدم الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات المرفقة الكشوف المالية.

3. **التغيرات المحاسبية الاختيارية:** تفرض خاصية على المؤسسة استخدام نفس السياسات والطرق المحاسبية في القياس والإفصاح، وذلك لتسهيل عملية المقارنة بين نتائج السنوات المالية لفترات مالية مختلفة، بمعنى أنه يجب على الإدارة أن تختار مجموعة من الممارسات المحاسبية التي تفي باحتياجات المؤسسة مع الثبات في إستخدام الممارسات من سنة لأخرى.

4. **الإطفاء والإهتلاك والنفاذ:** تسجل تكلفة الأصول التشغيلية على شكل مصروف مدى الفترات التي تستفيد منها وفق إحدى الطرق: مصاريف الإطفاء للأصول المعنوية أو مصاريف الإهتلاك الأصول العينية، حيث تملك الإدارة الحق السلطة التقديرية عند إختيار طريقة الإهتلاك وتقدير العمر الإنتاجي.

5. **البيع وإعادة الاستئجار ومبادلة الأصول:** يمكن للإدارة زيادة أرباح الشركة في القوائم المالية من خلال التنازل عن أصول طويلة الأجل لا تحقق منها أرباح أو خسائر، كما يمكن لها تقوم بيع أصل طويلة الأجل ومن بعد إعادة استئجارها وذلك وفق المعيار الدولي 17 حيث يتم الاعتراف بخسائر عمليات بيع إعادة الاستئجار في دفاتر البائع.

6. **التسديد المبكر للديون:** يمكن للإدارة التلاعب بالأرباح عن طريق تحديد الفتة المناسبة لتسديد الديون حيث تكون الدفعة النقدية مختلفة عن القيمة الدفترية وبالتالي تحقيق أرباح أو خسائر وبالتالي التأثير على القوائم المالية.

7. **الإفصاح المحاسبي:** قد تلجأ الإدارة إلى التحايل في إعداد القوائم المالية الخاصة بقائمة الدخل، وذلك بالتحايل في قائمة الدخل وذلك بإيصال القدرة الكسبية لمختلف مستويات الدخل بشكل مختلف عن الشكل الأصلي.

8. **الدخل التشغيلي مقابل الدخل غير التشغيلي:** يمكن للإدارة ممارسة إدارة الأرباح من خلا قرارات تخص قائمة الدخل، وذلك من ضم مصاريف تشغيلية ضمن مصاريف غير تشغيلية مما يؤثر على المحللين الماليين في تحديد توقعاتهم.

الفرع الرابع: نماذج قياس إدارة الأربـاح

بعد التعرف على ماهية إدارة الأرباح والدوافع التي تجعل بعض المؤسسات للتلاعب بالأرباح وذلك بمجموعة من الأساليب سواء كانت قانونية أو احتيالية سوف نتطرف في هذا المطلب إلى نماذج قياس إدارة الأرباح.

أولا: نموذج Healy: (1985)

يعتبر نموذج Healy من النماذج في الأولى في قياس إدارة الأرباح حيث هو أول من طور المستحقات الكلية، حيث يعمل على تقسيم المستحقات الكلية إلى اختيارية وغير إختيارية وذلك من خلال مقارنة متوسط المستحقات

الكلية إلى إجمالي الأصول للسنة السابقة، ويعتمد هذا النموذج على التنبؤ بإدارة الأرباح بشكل نظامي حيثي يقوم على هذه المعادلة: [1]

$$NDA_{it} = TAC_{it} / A_{it-1}$$

حيث أن

NDA_{it}: المستحقات الكلية الاختيارية التقديرية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

TAC_{it}: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

Ait-1: أجمالي أصول للمؤسسة (i) في نهاية الفترة (t).

ثانيا: نموذج De Angelo (1986):

يعتبر نموذج De Angelo امتداد أو تعديل لنموذج Healy حيث يعتمد في قياسه لإدارة الأرباح على السنة السابقة كمقياس للمستحقات الاختيارية، وعليه فهو يقيس إدارة الأرباح وفق حساب الفرق بين المستحقات الكلية بين فترتين وقسمتهما على إجمالي الأصول في نهاية الفترة الثانية، ويعتبر عدم وجود إدارة الأرباح إذا حاصل هذه القسمة يساوي الصفر.[2]

تقوم معادلة نموذج De Angeloعلى:

$$EDAC_{it} = (TAC_{it} - TAC_{it-1}) / A_{it-1}$$

$$NDA_t = TA_{t-1}$$

$EDAC_{it}$: المستحقات الاختيارية التقديرية للمؤسسة i خلال الفترة t.

TAC_{it}: المستحقات الكلية للمؤسسة i خلال الفترة t.

TAC_{it-1}: المستحقات الكلية للمؤسسة i خلال الفترة t-1.

A_{it-1}: إجمالي أصول للمؤسسة i خلال الفترة t-1.

NDA_t: المستحقات غير الاختيارية لسنة الحالية

TA_{t-1}: المستحقات الكلية لسنة السابقة.

يوجد تشابه في النموذجين السابقين قي أن قيمة المستحقات الاختيارية للفترة الحالية مرتبطة بقيمة المستحقات الكلية للسنة السابقة.

[1] بوسنة حمزة، مرجع سبق ذكره، ص 115.

[2] Linda Elizabeth DeAngelo, **Accounting numbers as market valuation substitutes: a study of Management buy-outs of public stockholders, the accounting review**, volume 61, 1986, pp 400-420.

ثالثا: نموذج الصناعة:

يعتبر نموذج الصناعة أن محدد المستحقات غير الاختيارية موحدة على مستوى الشركات في نفس الصناعة وبالتالي:[1]

- **المستحقات غير الاختيارية**

$$NDA_t = Y1 + Y2\ médian(TA_t)$$

NDA_t: المستحقات غير الاختيارية

Y1 +Y2: معامل النموذج

$Médian(TA_t)$: القيم الوسطية لإجمالي المستحقات المنسوبة لإجمالي الأصول .

- **إجمالي المستحقات**

ويحسب وفق منهج التدفقات النقدية:

$$TAt = NIt - CFt$$

TA_t: إجمالي المستحقات

NI: صافي الدخل من العمليات التشغيلية.

CF_t: صافي التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية

- **حساب المستحقات الاختيارية:**

بعد حساب المستحقات الغير الاختيارية وإجمالي المستحقات تحسب المستحقات الاختيارية وفق المعادلة التالية:

$$TA_t/A_{t-1} = Y1 + Y2\ médian(TA_t) + E_t$$

رابعا: نموذج Jones (1991):

قدم جونس نموذجا يفترض فيه أن المستحقات الغير الاختيارية ثابتة من فترة لأخرى، وذلك بتغير الفترات والأحداث الإقتصادية من فترة إلى أخرى حيث يقوم هذا النموذج على عاملين مهمين هما: إجمالي رقم الأعمال وإجمالي الأصول الثابتة بافتراضهما عرضة للتلاعب من قبل الإدارة حيث يقدم هذا النموذج وفق المعادلة التالية:[2]

$$NDAt=\alpha1(1/At-1)+ \alpha2(\Delta Revt/At-1)+ \alpha3(PPEt/At-1)$$

NDA_t: المستحقات الغير الإختيارية.

At-1: إجمالي الأصول للسنة السابقة.

$\Delta Revt$: التغير في الإيرادات في السنة.

PPE_t: الأصول الثابتة في السنة.

[1] طلال حسن محمد، **درجة ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الكويتية لأساليب إدارة الإرباح وأثرها على ربحية تلك الشركات**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص 37

[2] Chaouki Ghoui, **La Manipulation des Résultats Explique-t-elle La Performance financière a moyen et Long Terme des Emission subséquents d'actions,** Maitrise administration des affaires, Un du Québec 2008

1α، 2α، 3α معاملات النموذج

حيث يتم حساب معاملات النموذج وفق المعادلة التالية:

$$TA/At-1=a1(1/At-1)+a2(\Delta Revt/At-1)+a3(PPEt/At-1)+e_1$$

خامسا: نموذج Jones Modified (1995):

قدم هذا Dechow et al سنة 1995 نتيجة لتطوير لنموذج Jones 1991 حيث يقوم هذا النموذج بكشف التلاعب الناتجة عن الإدارة والتي تؤدي إلى تقديرات موجهة عند قياس المستحقات الغير الإختيارية والتي تؤثر في قيمة المستحقات الاختيارية، حيث يكمن الفرق بين النموذجين في التغير الحاصل في المبيعات النقدية كعنصر أكثر عرضة للتلاعب.

$$NDAt=\alpha 1(1/At-1)+ \alpha\ 2[(\Delta Revt-\Delta Rect\ /At-1)]+ \alpha\ 3(PPEt/At-1)$$

NDAt: المستحقات غير الاختيارية لسنةt.

1/At-1: نسبة 1 إلى إجمالي الأصول لسنة السابقة.

ΔRevt: التغير في إيرادات في السنة t.

ΔRec: التغير في حسابات العملاء في السنة t.

PPEt: التثبيتات المادية في السنة t.

حيث يعتبر نموذج جونس المعدل من بين النماذج الأكثر شيوعا وقوة وخلال تلك الفترة المستخدمة في الكشف عن إدارة الأرباح.

سادسا: نموذج Kothari (2005):

يعتبر النموذج الأكثر حداثة من بين النماذج السابقة في الدقة في الكشف عن إدارة الأرباح، حيث استطاع تقدير المستحقات من خلال ربطها بأداء الشركة بين الماضي والحاضر، ويمكن إعتبار نموذج **كوثاري** نموذج لتحسين فعالية النماذج السابق، وذلك من خلال التحكم في العائد من الأصول ويحسب وفق المعادلة التالية: [1]

$$NDAt=B1+B2median\ (TAt/At-1)$$

NDA_t: المستحقات الغير التخمينية t

Ta_t: إجمالي المستحقات في السنةt

A_t: إجمالي الأصول لسنة السابقة t-1

[1] Suhaily Hasnan, Rashdah Abdul Rahman,Sakthi Mahenthiran **Management Predisposition, Motive, Opportunity and Earning Management for Fraudulent Financial Reporting in Malaysia,** Working Paper 22 (24/07/2018).. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1321455,

سابعا: نموذج مخصصات خسائر القروض LLPS (2009):

أكدت البحوث الحديثة إلى وجود علاقة بين مخصصات خسائر وإدارة الأرباح، حيث يقوم هذا النموذج على ثلاث عوامل: القروض المعدومة خلال السنة، خسائر إحتياطات القروض في بداية السنة، التغير في القروض الثابتة خلال السنة حيث يقوم هذا النموذج وفق: [1]

$$LLP_t = \beta_0 + \beta_1 LCO_t + \beta_2 LLA_{t-1} + \beta_3 \Delta NPL_t + \beta_4 EBTP_t + \beta_5 LISTED_t + \beta_6 EBTP_t * LISTED_t + \varepsilon_t$$

LLPt: مخصصات خسائر القروض خلال السنةt

1LCOt: صافي القروض المعدومة خلال السنة t

LLAt: خسائر إحتياطات القروض خلال السنة t

NPLt: التغير في القروض الثابتة بين السنة السابقةt-1و السنة.t

EBTPt: الأرباح قبل فرض الضرائب ومخصصات القروض خلال السنةt

LISTEDt: متغير يرمز إلى نوعية المصرف مدرج في البورصة أو لا يرمز ب1 مدرج و0 غير مدرج

6EBTPt * LISTEDt: العلاقة بين EBTPt ونوع المصرف.

المطلب الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية.

بعد التعرف على الأسس النظرية للتدقيق المحاسبي وإعتبار مدخل إدارة الأرباح أساس لقياس جودة القوائم المالية سوف نتعرف في هذا المبحث على الأسس والقواعد لإعداد القوائم المالية من خلال التعرف على القوائم المالية خصائصها أنواعها.

الفرع الأول: ماهية وخصائص القوائم المالية

أولا: ماهية القوائم المالية

تعدد التعاريف للقوائم المالية نذكر منها:

- هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية للوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل اقصاه (4) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية.[2]
- "تمثل القوائم المالية الوسيمة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي معلومات مصادر خارج سجلات المحاسبة".[3]

---

[1] طارق الهندي، **مرجع سبق ذكره**، ص 60.

[2] المواد 26-27 من قانون 10-01 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، الجزائرية العدد 74 الصادر في 25 نوفمبر 2007 ص 05.

[3] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2005 ص 35.

- "في أرقام تعبر عن العمليات التي قامت بها المنظمة خلال السنة المالية مرتبة حسب الهدف من إعدادها حيث تقيس الوضع المالي للمنظمة من حيث المديونية وتقيس صافي الدخل من حيث الإيرادات والمصروفات وتقيس تدفقات نقدية من حيث الدخول والخروج".[1]
- هي القوائم التي تعكس عملية التجميع والتبويب النهائي للمعلومات والبيانات المحاسبية.[2]

كما يمكن إعطاء تعريف آخر من خلال التعاريف السالفة: "القوائم المالية هي المرآة العاكسة لصورة البيانات والمعلومات المحاسبية والمعدة وفق قواعد محاسبية متعارف عليها بهدف تحديد الوضعية المالية للكيان الاقتصادي".

ثانيا: الخصائص النوعية للقوائم المالية:

يقصد بها الصفات التي تجعل من المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة لمستخدميها، كما تعكس القوائم المالية غالبا الصورة الصادقة والعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة، من هذا المنطلق يمكن القول أن التعامل مع خصائص ذات نوعية يعطي لنا قوائم مالية ذات مصداقية للمعلومات والبيانات المحاسبية وتتمثل الخصائص النوعية الأساسية في الآتي: [3]

❖ **القابلية للفهم**: إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين .لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الإقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر المعقول من العناية. وعلى كل حال فإنه يجب عدم إستبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الإقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين. [4]

❖ **الملائمة**: لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار. وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين بمساعد في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

إن الدورين التنبؤي والتأكيدي للمعلومات متداخلين (أو ما يطلق عليهما بالقيمة التنبؤية للمعلومات أي التأكد أو تصحيح Feedback Value أو القيمة الإسترجاعية للمعلومات Predictive Value توقعات سابقة) فعلى سبيل المثال المعلومات حول المستوى الحالي للأصول المملوكة وهيكلها يعتبر ذا قيمة للمستخدمين في محاولتهم للتنبؤ بقدرة المنشأة على إستغلال الفرص وعلى التصدي للأوضاع المعاكسة وتلعب نفس المعلومات الدور التأكيدي فيما يتعلق بالتنبؤات الماضية حول طريقة هيكلة المنشأة ونتائج العملات المخططة مثلا. [5]

---

[1] محمد الصيرفي حماد، **تعلم كيفية تحديد هيكلك المالي وقراءة قوائمك المالية**، دار الفكر الجامعي، مصر، 2007 ص 41.

[2] مصطفى ثالح سلامة، **نظم المعلومات المحاسبية**، دار البداية، عمان،الأردن الطبعة رقم 01، 2010 ص 11.

[3] أمين السيد محمد لطفي، **إعداد القوائم المالية في ضوء المعايير الدولة المحاسبية**، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2008 ص 50.

[4] نفس المرجع السابق ص 50.

[5] نفس المرجع السابق ص 51.

غالبا ما تستخدم المعلومات حول المركز المالي والأداء في السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي ومسائل أخرى تهم المستخدمين مباشرة مثل أرباح الأسهم ومدفوعات الأجور وتحركات أسعار ومقدرة المنشأة على مواجهة إلتزامات عندما تستحق .وحتى يكون للمعلومات قيمة تنبؤيه فإنه ليس بالضرورة أن تكون على شكل تنبؤات صريحة، وتتعزز القدرة على عمل تنبؤات من القوائم من خلال الأسلوب الذي تعرض به المعلومات عن العمليات المالية والأحداث الماضية فعلى سبيل المثال تزداد القيمة التنبؤية لقائمة الدخل إذا تم الإفصاح فيها بشكل منفصل عن البنود غير العادية والشاذة وغير المتكررة من الإيرادات أو المصروفات.

❖ **المصداقية**: لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوق فيها ويعتمد عليها . وتتسم المعلومات بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الإعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه. [1]

يمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوق فيها بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الإعتراف بها يمكن أن يكون مضللا فعلى سبيل المثال إذا كانت مشروعية مبلغ التعويضات المطالب بها موضع نزاع قانوني فإن إعتراف المنشأة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية يعد غير مناسب في حين أنه قد يكون من المناسب الإفصاح عن المبلغ مع الظروف المحيطة بالمطالب، تكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية:

✓ **التعبير الصادق**: لكي تتصف المعلومات بالمصداقية يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحدث الأخرى التي يفهم أن تصورها أومن المتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة .وهكذا فعلى سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي تنشأ عنها طبقا لمعايير الإعتراف بالأصول والإلتزامات وحقوق الملكية في المنشأة في تاريخ هذه الميزانية.

تتعرض غالبية المعلومات المالية إلى بعض المخاطر في كونها لا ترقى إلى التعبير الصادق الذي يفهم تصوره وهذا ليس بسبب التحيز فيها ولكن إلى الصعوبات الملازمة والتأصلة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها أو في تصميم وإستخدام وسائل قياس وعرض المعلومات التي تنسجم مع تلك العمليات مالية والأحداث .وفي حالات محددة تعتبر عملية قياس الآثار المالية لبعض العناصر غير مؤكدة لدرجة أن المنشأة عموما لا تعترف بها في القوائم المالية فعلى (سبيل المثال) رغم أن غالبية المنشآت تكون شهرة عبر الزمن (إلا أنه غالبا يكون من الصعب التعرف على هذه الشهرة وقياسها بدرجة ثقة معقولة إلا أنه في حالات أخرى ربما يكون من الملائم الإعتراف ببعض العناصر والإفصاح عن مخاطر الخطأ المحيط بعملية الإعتراف بها وقياسها [2]

✓ **الجوهر قبل الشكل**: إن جوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائما متطابقا مع تلك التي تظهر في شكل قانوني .فعلى سبيل المثال يمكن أن تتخلص المنشأة من أصل ما إلى طرف آخر بطريقة يفهم من وثائقها أنها ا نقل لملكية الأصل إلى الطرف الآخر إلا أن هناك إتفاقيات تضمن إستمرارية تمنع

[1] نفس المرجع السابق ص 52.

[2] نفس المرجع السابق ص 53.

المنشأة بالفوائد الإقتصادية المستقبلية للأصل، وفي مثل هذه الظروف فإن إتباع العملية عملية بيع لا تمثل بصدق العملية التي تمت (إن كان هناك عملية حقا).

- ✓ **الحياد:** يجب أن تتصف المعلومات المعروضة في القوائم المالية بالحياد والخلو من التحيز حتى تتصف بالمصداقية .ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة إختيار أو عرض. المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا. [1]
- ✓ **الحيطة والحذر:** من المتوقع أن يجابه معدي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف التي لا يمكن تجنبها مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل وتقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة ومطالبات الضمانات التي يمكن أن تحدث ويعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها ومن خلال ممارسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية.

  ويقصد بالحيطة والحذر تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو تقليل للإلتزامات والمصروفات، ولا تعني ممارسة الحيطة والحذر خلق إحتياطات سرية أو وضع مخصصا مبالغ فيها أو تقليل معتمد للأصول والدخل أو مبالغة معتمدة للإلتزامات والتصرفات حيث عندها لا تكون القوائم محايدة وعليه فلن تتوفر فيها خاصية المصداقية.
- ✓ **الإكتمال:** من أجل أن تتصف بالمصداقية يجب أن تكون المعلومات في القوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة، أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وهذا تصبح غير صادقة وغير ملائمة.

❖ **القابلة للمقارنة:** يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الإتجاهات في المركز المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية وأدائها والتغيرات في مركزها المالي، وعليه فإن الأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت في عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المنشأة عبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشأة المختلفة. ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وأية تغييرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات ويجب أن يكون المستخدمين قادرين على تحديد الإختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المنشأة للعمليات المالية من فترة لأخرى وبين المنشآت، المختلف أن تطبيق معايير المحاسبة بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة، يجب أن لا تختلط الحاجة إلى القابلية للمقارنة مع مفهوم التوحيد كما يجب أن لا تعيق عملية تقديم معايير محاسبة محسنة .إن من غير المناسب للمنشأة أن تستمر في سياسة محاسبية بنفس الأسلوب عن عملية مالية أو حدث آخر إذا كانت هذه السياسة لا تتفق مع خاصية الملاءمة والمصداقية كما أنه من غير المناسب للمنشأة أن تبقى على سياستها المحاسبية دون تعديل إن وجدت سياسات بديلة أكثر ملاءمة ومصداقية.

[1] نفس المرجع السابق ص 55.

الفرع الثاني: الأطراف المستفيدة من القوائم المالية

المقصود بالأطراف المستفيدة من القوائم المالية هي الأطراف التي تستخدم القوائم المالية حيث تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، كما تتنوع أغراض إستخدماتهم لتلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى.

ومن بين الأطراف المستعملة والمستفيدة من معلومات القوائم المالية نجد :[1]

- **المستثمرون:** يحتاج المستثمرون لمعلومات تعينهم على إتخاذ قرار الشراء أو الإحتفاظ بالإستثمار أو البيع، كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة الوحدة الإقتصادية على توزيعى الأرباح.
- **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد مقدرة الوحدة الإقتصادية على سداد قروضهم والفوائد المتعلقة موعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة بإستقرار وربحية أرباب
- **الموظفون:** يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال، كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل. [2]
- **الموردون والدائنون التجاريون الآخرون:** يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الإستحقاق .ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من إهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على إستمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.
- **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة بإستمرارية المنشأة، خصوصا عندما يكون لهم إرتباط طويل المدى معها أو إعتماد عليها.
- **الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها:** تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد بالتالي أنشطة المنشآت، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.
- **الجمهور:** تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال، قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للإقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحليين ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الإتجاهات والتطورات الحديثة نماء المؤسسة وتنوع أنشطتها، بينما لا يمكن للقوائم المالية أن تغطي كافة إحتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات، حاجات فإن هناك حاجات عامة لهم جميعا، وحيث أن توفير قوائم مالية تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال المخاطر سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تغطيها القوائم المالية، لذلك تعتمد مهنة المحاسبة عند تقديم معلومات لمستخدمي القوائم المالية على القوائم المالية ذات الغرض العام والتي تتجه إلى توفير المعلومات الأكثر إفادة للجماعات المختلفة من المستخدمين بأقل تكلفة ممكنة وتستند تلك الأهداف على أن المستخدم يحتاج إلى قدر ملائم من المعرفة بجوانب الأعمال التجارية والمحاسبة المالية حتى يتمكن من فهم المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وتعد تلك النقطة هامة لأنها تعني أنه عند إعداد القوائم المالية يمكن

[1] محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، دار الهناء للتجليد، الإسكندرية، مصر، 2009 ص 15.

[2] أمين السيد محمد لطفي/ مرجع سابق، ص44.

للمحاسبين إفتراض وجود مستوى من الأهلية لدى المستخدمين حيث أن لذلك أثر هام على طريقة ومدى التقرير عن المعلومات، عادة ما يقع على عاتق الإدارة المسؤولية الأساسية في إعداد وعرض القوائم المالية للمنشأة، وكذلك بالمعلومات المحتواة في القوائم المالية حتى وهي قادرة على الوصول إلى معلومات إدارية ومالية إضافية تساعدها في القيام بالتخطيط وإتخاذ القرارات ومسؤوليات الرقابة، وتستطيع الإدارة تحديد شكل ومحتوى هذه المعلومات الإضافية لكي تلبي إحتياجاتها.

إن إصدار التقارير حول هذه المعلومات هي خارج نطاق هذا الإطار وعلى أي حال فإن القوائم المالية المنشورة تبنى على المعلومات التي تستخدمها الإدارة حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة، الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.[1]

والجدول التالي يلخص مستخدموا القوائم المالية:

الجدول رقم (01-02): الأطراف المستفيدة من القوائم المالية

المستخدمون	حاجتهم من القوائم المالية
• المستثمورون	خطر وربحية.
• الموظفون	الاستقرار والربحية.
• الموردون	احتمال سداد المبالغ المقترضة والفرائد عند الاستحقاق.
• الزبائن	احتمال سداد المبالغ عند الاستحقاق.
• الحكومات	استمرارية النشاط.
• الجمهور	تخصيص واحترام والالتزام بالمعلوماتالمساهمة في الاقتضاء المحلي، العمالة المولدة، نماء ورافضية المؤسسات.

المصدر: هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالية الجديد والمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص31.

الفرع الثالث: عرض وإعداد القوائم المالية

أولا: عرض القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الشركة في عملية إتخاذ القرارات الإقتصادية المتعلقة بها، وتقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي أو النصف سنوي، أو الربع سنوي.

نص قانون07 /11 حسب المادة 25 ما يلي: تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة، الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

1) **قائمة المركز المالي**: تعرف بالميزانية العمومية هي مرآة عاكسة للوضع المالي للمؤسسة، توفر قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمنشأة، فتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات

[1] أمين السيد محمد لطفي/ مرجع سابق، ص ص 46-47.

وما عليها من إلتزامات سواء من قبل الملاك أو إتجاه الغير، تظهر أثر لنتيجة العمليات من. ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية.[1] (الملحق رقم 06)

2) **قائمة حساب النتائج**: حساب النتائج هو ملخص الأعباء والمنتجات المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية، دون أخذ الإعتبار تاريخ التحصيل أو السحب كما يبرز بالنتيجة الصافية للسنة المالية (الربح)، أو كما يعرف الكسب أو الخسارة.[2]

في تعريف آخر فإنه يسمى كذلك بقائمة الدخل، تبين نتيجة أعمال إدارة المنشأة، أي نتيجة العمليات أو الأنشطة التشغيلية في تفسير بعض وليس كل التغيرات التي طرأت على الأصول والمطلوبات وحقوق المساهمين بين ميزانيتين متتاليتين ميزانية أول مدة وآخرها، ويبنى تعريف قائمة الدخل على أساس مفهوم الإستحقاق للأرباح. (الملحق رقم 06)

3) **قائمة جدول سيولة الخزينة**: هو حالة من التوليفة الكاملة والنهائية لشرح الإختلافات في المؤسسة، وبالتالي (يحدد مقبوضات) مصادر السيولة (والمصروفات) المخصصات النقدية التي تؤثر على التدفقات النقدية خلال الفترة دف تلك القائمة إلى إظهار التدفقات كما يوفر معلومات حول المقبوضات النقدية خلال الفترة المحاسبية، النقدية الداخلية والخارجية للأغراض المختلفة سواء كانت تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية.[3]

وينقسم إلى قسمين حسب الطريقة المباشرة والغير مباشرة[4] (الملحق رقم 06)

- ✓ **الطريقة الغير مباشرة**: هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حسابات النتائج وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات الأموال الخاصة، جمع التغيرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة، يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجابا أو سلبا.
- ✓ **الطريقة المباشرة** :هي نفس المضمون في الطريقة غير المباشرة لكن تنطبق من التحصيلات والتسديدات سواء المتعلقة بالإستغلال كالزبائن والموردين أو المتعلقة بالإستثمار كالحيازة أو التنازل على الإستثمار أو العمليات المتعلقة بالتمويل، إقتراض، تسديد القروض، الرفع من رأس المال...إلخ

4) **قائمة تغيرات الأموال الخاصة**: تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة إضافة إلى بنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل، توفر لنا معلومات عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات سوف لا تكون ذات فائدة تذكر إلا إذا استخدمت .جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى. (الملحق رقم 06)

5) **الملاحق**: يتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية وإضافة لإفصاحات عن الإلتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال. [5]

---

[1] خديجة لدرع وليلى عبد الرحيم، **قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي الجديد (LAS1)** ملتقى وطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، يومي 25 و26 ماي 2010، ص05

[2] كنوش عاشور ، **المحاسبة العامة أصول ومبادى المحاسبة وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (scf)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر: الطبعة الثانية، 2013 ص 58.

[3] كنوش عاشور، **مرجع سبق ذكره** ص 58.

[4] منير إبراهيم هندي، **الإدارة المالية مدخل تحليل معاصر، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر: الطبعة الخامسة، 2003** ص 56.

[5] محمد سمير الصبيان ومحمد القيومي، **التحليل المالي للقوائم المالية، الدار الجامعية، بيروت لبنان، 2007** ص 103.

ثانيا: الفروض الأساسية لإعداد القوائم المالية

1- المحاسبة المستندة إلى أساس الإستحقاق

ينبني إعداد القوائم المالية على فرضية مفادها إستخدام أساس الإستحقاق عند إعداد المنشأة لقوائمها المالية والذي يعني الإعتراف بالمصروفات بما في ذلك الخسائر التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم دفعها نقدا أو لم يتم وكذلك الإعتراف بالدخل بما في ذلك المكاسب التي يتعلق بالفترة المالية سواء تم قبضه نقدا أو لم يتم، وتنعكس آثار إتباع أساس الإستحقاق على كل من الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، أما قائمة التدفقات النقدية فلا تعد وفقا لأساس الإستحقاق بل يتم إعدادها بإستخدام الأساس النقدي كونها معلومات تتعلق بالتدفقات النقدية أو ما يطلق عليه البعض المركز النقدي للمنشأة، ويتعلق بفرضية المحاسبة المستندة إلى أساس الإستحقاق مبدأ مقابلة الدخل بالمصروفات التي تتعلق بالفترة المالية لتحديد نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة حيث يتم الإعتراف بالمصروفات والدخل اللذين يخصان الفترة المالية وتسجيلها عند حدوثها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، ولا يتوقف ذلك على حدوث نشاط نقدي يتعلق بالقبض أو الدفع النقدي.

2- فرضية الإستمرارية

تعتبر فرضية استمرارية المنشأة من أهم الفرضيات التي يتم التعامل معها حيث يتم افتراض أن المنشأة التي تعتمد على القوائم المالية استنادا إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRSs مستمرة إلى أجل غير محدود في المدى المستقبلي المنظور، حيث تعتمد المنشأة على هذه الفرضية في إعداد القوائم المالية للمنشأة في كل فترة مالية وبذلك فيجب الإفصاح عن أي أمور تتعلق بعدم قدرة المنشأة على، استنادا إلى مفهوم الدورية Periodicity استمرار من خلال الملاحظات، وكذلك عن الظروف والأسباب التي تجعل المنشأة غير قادرة على الإستمرار، وإذا تبين للإدارة أن المنشأة غير قادرة على الاستمرار فيجب عدم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية التي تعد على أسس قياس منها التكلفة التاريخية، ولكن يجب الاستغناء عن بديل القياس هذا لصالح بديل القيمة السوقية. يرتبط بفرضية الإستمرارية مجموعة من الإعتبارات والمبادئ التي لا تكون كذلك عند إفتراض التصفية، كون المنشأة ما ولدت لتموت وتصفى بل لتستمر إلى عمر غير محدود، كتجاهل الأسعار السوقية للأصول غير المتداولة حيث لم يتم إقتناءها لأغراض بيعها، وهذه إستنادا إلى فرضية الإستمرارية أما عند إفتراض تصفية المنشأة فيجب الأخذ بالأسعار السوقية لمثل هذه الأصول.

المبحث الثالث: التدقيق المحاسبي وإدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية.

بعد التعرف على التدقيق المحاسبي بالمفهوم العام من الإحاطة بالإطار العلمي للتدقيق المحاسبي والمستوحى من بعض الدراسات السابقة التي تناولت التدقيق المحاسبي ومن المعايير الدولية للتدقيق وعلى مفهوم وطرق ونماذج إدارة الأرباح، كذلك التعرف على القوائم المالية سوف نتطرق في هذا المبحث إلى دور التدقيق المحاسبي إتجاه ممارسات إدارة الأرباح من خلال التطرق إلى التدقيق المحاسبي وإدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية وكذا طرق وأساليب الكشف عنها ومسؤولية مدققي الحسابات إتجاه سلوك إدارة الأرباح.

المطلب الأول: مهنة التدقيق المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى التعرف على تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر منذ فترة الإستقلال إلى غاية الإصلاحات الأخيرة التي شهدتها الجزائر وذلك في فترة الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي والذي غير موازين مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق في الجزائر.

الفرع الأول: نشأة وظهور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر

حاجة الجزائر لمهنة التدقيق ليس وليد الصدفة أو التبعية إنما الحاجة لها في محاولة للحفاظ على المال العام للبلاد، بتحري المعلومة المالية الصادقة التي توضح أطر وأسس المعاملات المالية، فكانت هناك طلبات ملحة ومتكررة لتشكيل مديريات تعنى بمراقة المال العام كللت بأول مرسوم 64-57 المؤرخ في 10 فبراير 1968 يتضمن تعديل اختصاص المراقبة المالية للدولة، الذي جاء في أعقاب القانون 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1963 المتضمن لقانون المالية والمرسوم 63-127 المؤرخ في 19 أبريل 1963 المتضمن تنظيم وزارة المالية والتخطيط آنذاك. حيث يمكن أن نقسم نشأة وتطور مهنة التدقيق في الجزائر إلى ثلاث أزمنة على النحو التالي:

- **المرحلة الأولى من 1962 إلى غاية 1988 م**: ظهرت مهنة التدقيق وفق بداية نشأتها وذلك بعد الإستقلال وذلك من خلال مراقبة الشركات الوطنية وهذا وفق الأمر الصادر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 والخاص بقانون المالية 1970: حيث تنص المادة 39 إلى ما يلي: يكلف وزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين المحافظين للحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها وتحليل حالتها الأصولية والخصوصية».[1]

  وفي المرسوم – 770 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 تم تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص محافظية الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين:

1 الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 من قانون المالية 1970 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 69/110.

- مراقبون عامون للمالية.
- مراقبو المالية.
- مفتشون ماليون.
- موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

كما صدر خلال هذه الفترة القانون 711-82 المتعلق بتنظيم مهنة المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، والذي يلغي القانون السابق، وبعدها صدور القانون 50-80 المؤرخ في 01 مارس 1980 والمتضمن إنشاء مجلس المحاسبة والذي ينفي كل ما جاء في المواد السابقة لاسيما المادة39 ومن خلال هذه المادة تمت مراقبة المؤسسات الوطنية والهيئات العمومية للمجلس المحاسبة.[1]

- **المرحلة الثانية من 1988 إلى غاية 2010 م**: بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول وبالتحديد في سنة 1986، بدا للعيان عدم نجاح الإستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب وأساليب تسيير الإقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وتأخذ من الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، ومن ثمة يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية، مما يعني إعادة الإعتبار لمهنة محافظة الحسابات وانحصر مجال اختصاص مجلس المحاسبة، حيث ميزت هذه المرحلة بظهور القانون 01-88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، وهو ما أشار إلى إمكانية التدقيق الداخلي.[2]

كما صدر قانون 32-90 والذي أصبح المجلس الأعلى للمحاسبة متعلق بالرقابة اللاحقة للأموال العامة والجماعات المحلية حيث أصبحت الرقابة أكثر استقلالية حيث يعتبر قانون 08-91 البوابة المهمة في تحسين مهنة التدقيق في الجزائر، حيث قام بتنظيم مهنة التدقيق من خلال إنشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والتي حلت فيما بعد.

وصولا إلى غاية 1996 وصدور القانون 431-96 الذي يوضح كيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وتبعها صدور قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بصفته منظم لمهنة التدقيق في الجزائر إلى غاية سنة 1999 والتي كانت منظمة للخبرة المهنية ومنح الاعتمادات، ولعل ما جاءت به القوانين الجزائرية في ما يخص مهنة التدقيق القانون10 -01 المؤرخ في 16رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو2010 ، والذي جاء بالموازاة مع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكان من أبرز نتائجه حل المصفى الوطني وتم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين لمعتمدين وكذا تحديد مهام كل مهنة، حيث ينتظر من هذا القانون تحقيق مكاسب سواء

1 القانون رقم 82/71 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتعلق . بمهنة المحاسب الخبير المحاسب الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 71/47. المادة 47.

2 القانون رقم 88/01 المؤرخ في 01 ديسمبر 1988 المتعلق . القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية ا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 88/02.

لممارسي المهنة أو المؤسسات التي تطلب خدماتهم وبقيت صدور العديد من القوانين إلى غاية يومنا هذا خصوصا مع ظهور معايير التدقيق الوطنية وفق المذكرة رقم 20 الصادرة بتاريخ 13 مارس 2016.

ومن مما سبق يمكن التوصل لأهم القوانين التي نظمت مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر:

- **الأمر 69-107**: حيث جاء تعريف المهنة على حسب ما جاء في الأمر: "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم".
- **القانون 91-08**: أهم ما جاء به هذا القانون هو تقسيم مهنة التدقيق بين الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات وتحت المسؤولية الشخصية والذي منه عرفت الجزائر تطور تاريخي في مجال تنظيم مهنة التدقيق.
- **القانون 10-01**: حيث بعد انتقال الجزائر إلى النظام المحاسبي المالي صدر هذا القانون الذي ألغ كل القوانين السابقة سواء من حيث منح الإعتماد أو من حيث تنظيم المهنة حيث أوكل هذا القانون وبنص المواد 18 و19 من نفس القانون تعريف كل من محافظ الحسابات والخبير المحاسب.

كما لا ننسى تعريف القانون التجاري لمحافظ الحسابات في المواد القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته 715 مكرر (المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25 أبريل 1993). [1]

الفرع: الثاني: الهئيات المنظمة لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر

بعد التعرف على التطور التاريخي لمهنة التدقيق في البيئة الجزائرية منذ استقلالها، لابد من معرفة الهيئات التي أشرفت على مهنة التدقيق منذ ظهورها وبشكل رسمي في الجزائر إلى يومنا هذا وذلك وفق مايلي:

- **المجلس الأعلى للمحاسبة**: أنشئ هذا المجلس في سبعينيات القرن الماضي حيث تمثلت مهمته الرئيسية في تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر وكان من مهامه:
  - ✓ إصدار شبه معايير منظمة لمهنة المحاسبة؛
  - ✓ منح الإعتماد لممارسة المهنة المحاسبة والتدقيق؛
  - ✓ تقييم القوانين والنصوص التشريعية والسهر على تطوير مهنة المحاسبة.

  وكان إنشائه بالضبط وفق الأمر رقم 71-82 بتاريخ 29 ديسمبر 1972 وكان من أهم ما قدمه للبيئة الجزائرية هو المخطط الوطني المحاسبي والتخلص من التبعية الفرنسية.
- **المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين**:[2] انفتاح الجزائر على الاقتصاد العالمي جعل منها ذلك ضرورة حتمية من أجل النهوض بمهنة التدقيق بعد النهوض بمهنة المحاسبة حيث تم إنشاء هذه المنظمة في تسعينيات القرن الماضي وبالتحديد في سنة 1991 والتي كان مقرها الجزائر العاصمة تضم مجموعة من نخبة من المحاسبين حيث كانت تسهر على تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، كانت من مهامها الأساسية هي تسيير المنظمة من أجل تنظيم والسير الحسن بمهنة المحاسبة والتدقيق والدفاع عن ممارسي المهنة وذلك من خلال منح الاعتمادات وكذلك إصدار مطويات وقوانين

[1] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية ,ديوان المطبوعات الجامعية ,الجزائر ,1993، ص 184.

[2] القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 ابريل 1991 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 20 /91.

داخلية تسهر على إحترام سلوك وأخلاقيات مهنة المحاسبة طبعا هذا ما نص عليه القانون 91-08 في مادته 09 حيث قسمت هذه المنظمة إلى مجموعة من الهياكل ساعدتها في القيام بمهامها والتي ضمت:

- ✓ مجلس المنظمة الوطنية؛
- ✓ لجنة جدول المنظمة الوطنية؛
- ✓ غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم؛
- ✓ المجالس الجهوية (حسب التقسيم الجغرافي:شرق، غرب، شمال، جنوب) قسمت بعدها إلى إحدى عشر مجلس بعد توسعة رقعة ممارسي المهنة وصعوبة التحكم من أربع مجالس مما صعب من مهمة تسيير هذه المنظمة.

أنشأت هذه المنظمة وفق المادة رقم (05) من قانون 91-08 بتاريخ 27 أبريل 1991.

- **المجلس الوطني للمحاسبة:**[1] بعد دخول الجزائر على الاقتصاد العالمي وبعد عم مواكبة المخطط الوطني للمحاسبة إلى العالم ودخول الجزائر في النظام المحاسبي المالي وذلك بعد صدور قانون 10-01 حيث غير هذا القانون كل ما يتعلق بمهنة المحاسبة والتدقيق وحتى الهيئات المشرفة على هذه المهن، وبعد المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والذي تعلق بقواعد تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة والذي يعتبر إنجاز تابع تحت وصاية وزارة المالية حيث يتكون هذا المجلس من مجموعة من الأعضاء ينتمون إلى قطاعات خاصة ذات صلة بمهنة المحاسبة برئاسة وزير المالية حيث كانت من مهام المجلس الوطني للمحاسبة:
  - ✓ تنظيم وإعادة جدولة المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتمادات لممارسة المهنة؛
  - ✓ متابعة كل ما يخص المحاسبة وتفسيره؛
  - ✓ تحليل وتفسير مشاريع النصوص القانونية؛
  - ✓ تنظيم التظاهرات والملتقيات؛
  - ✓ تحسين مستوى المهنين من ممارسي مهنة المحاسبة؛
  - ✓ إعادة تصفية حاملي إعتمادات المهنة وجدولته وفق مقررات وإعادة نشرها.

ولتسهيل ممارسة مهنة التدقيق قسم إلى مصفيين الأول خاص بالخبراء المحاسبين والثاني بمحافظي الحسابات ودلك وفق ما نصت عليه المواد 14 و15 من قانون 01/10.

المطلب الثاني: إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية.

محاولة الجزائر مسايرة العالمية في الممارسات المحاسبية من خلال تبنيها نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، خلقت هذه المحاولة ممارسات وسياسات أكثر مرونة لمعدي القوائم المالية من أجل إشباع رغبة المسيرين والموظفين والملاك من أجل إعداد قوائم مالية مثلما تسعى الإدارة التوجه نحوه حيث جاءت دراسة (عبد النور شنين 2019) لمعالجة إشكالية التوافق النظام المحاسبي المالي وممارسات إدارة الأرباح حيث وحسب ما جاءت به الدراسة (بأن دراسة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي وممارسات إدارة الأرباح من الأهمية بمكان أن تتم بالشكل الذي من خلاله الوقوف على المعرفة

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 02.

الواثقة بأنه عند النظر إلى القوائم المالية المعدة وفق قواعد النظام المحاسبي المالي والظروف المحيطة بها، نستطيع الحكم هل يوجد ممارسات إدارة الأرباح أم لا في بيئة الأعمال الجزائرية ؟)

الفرع الأول: مرونة النظام المحاسبي المالي لممارسات إدارة الأرباح.

قبل التحدث على السياسات المحاسبية يجدر الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الوطني الجزائري (75/35 المؤرخ في 29 أفريل 1975)، جاء حسب معايير الإقتصاد الموجه أو المخطط، ولتحقيق أهداف الإقتصاد الكلي على مستوى التشغيل والإنتاج، وبالتالي لتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية، ونظرا للتحولات العميقة التي شهدتها الجزائر بفتح إقتصادها على إقتصاد السوق، تحرير التجارة الخارجية، فتح رأس المال الإجتماعي للمؤسسات العمومية للخواص،تحرير الأسعار، إنشاء بورصة الجزائر ووجود بنوك خاصة، حتمت على الجزائر توفير معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد المستثمرين على إتخاذ القرارات الرشيدة لا سيما تلك المتعلقة بالشركات المتعددة الجنسيات العاملة بالجزائر نتيجة لظهور جملة من النقائص في المخطط المحاسبي الوطني والذي كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه، ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبة الدولية.[1]

وتماشيا مع ذلك إتجهت الجزائر نحوسياسة إصلاح جذرية لنظامها المحاسبي وذلك من خلال تخليها عن المخطط المحاسبي الوطني، وإعتماد النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبة الدولية بصدور القانون (07-11) المتضمن النظام المحاسبي المالي، والذي ألزمت الشركات الجزائرية به بداية عام 2010[2]، سعيا لما توفره عملية التوافق المحاسبي العديد من المنافع التي يمكن الحصول عليها سواء كان على المستوى الدولي أو الإقليمي وتتمثل أهمية التوفيق المحاسبي في:[3]

- تقريب الممارسات المحاسبية الوطنية بنظيرتها الدولية، ورفع درجة موثوقية وملائمة المعلومات المالية والاندماج في الاقتصاد العالمي الذي أصبح واقعا حتميا.
- إمكانية تخفيض التكاليف التي تتحمل الشركات متعددة الجنسية التي تباشر أعمالها في دول وذلك عند تعديل التقارير المالية لمعالجة الآثار التي تنتج عن اختلاف الممارسات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير بين الدول المختلفة.
- إمكانية توفير التكاليف المتعلقة ببناء المعايير المحاسبية في الدول النامية من خلال تطبيقها للمعايير المحاسبية التي تم تطويرها في دول أخرى أو بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية مع ضرورة مراعاة المتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية في تلك الدول عند تطبيق تلك المعايير.
- إمكانية تطبيق أفضل الممارسات المحاسبية من خلال إتاحة الفرصة للدول التي تتميز ببيئة محاسبية لازالت في طور التكوين والنمو للإستفادة من تجارب الدول التي تتميز ببيئة محاسبية متقدمة.[4]

---

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية** ،الطبعة الأولى، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداو، الجزائر، 2008، ص 19 .

[2] كهينة شاوسي، مرجع سبق ذكره، ص 03 .

[3] Shahrokh M. Saudagaran and jeselito G. Diga, Economic integration and accounting harmonization options in emerging markets: Adopting **the IASC/IASB model in ASEAN , Article in Research in Emerging Economies**, January 2003,p239-266 Available from: https://www.researchgate.net/publication/238308778_12_

4 Nadine A. Fry and Roy Chandler, acceptance of international accounting standard-setting: emerging economies versus developed countries, Accounting, Banking and Corporate Financial Management in Emerging Economies Research in Accounting in Emerging Economies, University of Birmingham, UK Volume 7, 147–162.

الأكيد أن إستخدام المعايير المحاسبية الدولية كقاعدة لتطوير المعايير الجزائرية، له دور إجابي في تطوير هذه المعايير المحلية، إلا أنه لا يمكن تجاهل المرونة التي تتيحها فيما يتعلق بتوفير قدرا كبيرا من السماح للإدارة بإستخدام أحكامها التقديرية بشأن العديد من المعالجات المحاسبية لتعزيز جودة التقارير المالية بما يضمن إستفادة أصحاب المصالح المختلفة منها، وتحسين القدرة التنافسية في سوق رأس المال العالمي، وأيضا حتى يصبح الإختيار متوافقا مع ظهور الشركة، إلا أن المساحة الممنوحة للإختيار والتقدير الحكمي للإدارة في العديد من الأمور المحاسبية، قد يقود إلى تشويش عملية التوصيل المحاسبي من خلال التأثير على المعلومات المتضمنة في التقارير المالية بما يخدم مصالحها الشخصية وبما يتفق مع الأهداف المرسومة لها حيث يمكن إيجاز أهم مرونات النظام المحاسبي المالي فيما يلي:[1]

✓ **مدخل إدارة المستحقات في ظل النظام المحاسبي المالي:**

من المعروف أن أساس من الأسس الرئيسية في تبني السياسات المحاسبية واعتمادها ومن ثم في عرض البيانات المالية، إضافة إلى أنه يمكن استخدم ا التقارير في أثر الاستحقاق المحاسبي كمقياس لمساحة الحرية في اختيار السياسات المحاسبية المستغلة من قبل الإدارة للتأثير على الأرباح المعلنة، كما أن التقارير في أثر الاستحقاق له تطبيقات مهمة في الدراسات المتعلقة باكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، إذن هو عملية محاسبية للاعتراف بالأحداث والظروف غير النقدية متى ما ظهرت للوجود ويتطلب الاستحقاق الاعتراف بالإيرادات والزيادة في الموجودات والمصاريف والمطلوبات على أساس مبالغ متوقع لها أن تقبض أو تدفع عادة على شكل نقد في المستقبل[2] .

ما دعا له النظام المحاسبي المالي من خلال ما يسمى بمحاسبة الإلتزام شكل فجوة لمعدي القوائم المالية من خلال أهم التقديرات في إعداد القوائم المالية، والتي قد تستخدم للتأثير على الأرباح ، حيث نصت المادة (06) من المرسوم التنفيذي رقم (08-156)المؤرخ في 20 جمادي الأول عام 1429 الموافق 26ماي سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم (07-11) " تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الإلتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوفات المالية التي ترتبط بها"، وفي نفس السياق جاء في المادة (34)"يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الإعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح"[3]

✓ **مدخل التقديرات الحكمية:**

يتطلب إعداد الكشوفات المالية إجراء عمليات تقدير عن الظروف أو الأحداث المستقبلية، وطالما أنه لا يمكن التأكد من هذه الظروف والأحداث المستقبلية، وآثارها على الكشوفات المالية، فإن عملية التقدير تتطلب قدرا من الحكم الشخصي، ولقد تضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي أحكاما شخصية تركت للإدارة الحرية في اختيار الطرق المحاسبية التي

---

[1] عبد النور شنين،" **المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح لدي المؤسسات الإقتصادية الجزائرية** ". أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث تخصص محاسبة، جباية وتدقيق جامعة ورقلة السنة الجامعية 2018-2019؛منشورة.ص 16

[2] محمد محمود جاسم، **انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح**، مجلة كلية التربية الأساسية، العدد الخامس، بابل، العراق، جويلية2005 ، ص453 .

[3] المرسوم التنفيذي رقم (08 156) المؤرخ في 26 ماي سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم (07-11)، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المؤرخة في 28 ماي 2008، ص 11-14 .

تطبق على الحدث الاقتصادي أو وضع فترات محاسبية تقديرية تمتاز بالمرونة العالية، مما يفسح المجال لاستعمال تلك الفقرات من قبل الشركة كأحكام شخصية تؤدي إلى ممارسات إدارة الإرباح، ومنها الأتي على سبيل المثال:[1]

ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة في "أن يعتمد الكيان عند حلول أي تاريخ إقفال حسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول المالية لم يفقد قيمته، وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر، فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل المالي".

في إطار القواعد العامة للتقييم الفقرة (80) "تثبت خسارة قيمة أي أصل بانخفاض الأصل المذكور وبإدراج عبء في الحسابات"، وفي نفس الإطار الفقرة (09) "يقدر الكيان كل إقفال عند الحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها إنخفضت".

حسب قواعد النظام المحاسبي المالي الخاصة بالتقييم والإدراج في الحسابات المتعلقة بالتثبيتات العينية والمعنوية فإنه "يجب أن تدرس دوريا، طريقة الاستهلاك،المدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الإقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة وإذا تبين أن مثل هذا التغير أمر ضروري، فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغير تقدير محاسبي، ويضبط المبلغ المخصص لإستهلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية".

وفي نفس السياق "إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية بعد الإستهلاك، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة"، إلا أن الإعتراف بخسارة القيمة يترك العديد من الأمور في يد الإدارة مثل مؤشرات إنخفاض القيمة، التوقيت وتحديد القيمة القابلة للتحصيل.[2]

في إطار تقييم التثبيتات وفق المعالجة الأخرى المرخص بها "يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأول بإعتبارة أصلا، بالمبلغ المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية (القيمة العادلة) في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاستهلاك وخسائر القيمة اللاحقة، وتتم عمليات إعادة التقييم بانتظامه كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد حددت باستعمال القيمة الحقيقية في التاريخ الإقفال، الحقيقية للأراضي هي في العادة قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون ومؤهلون، والقيمة الحقيقية لمنشآت الإنتاج هي أيضا قيمتها في السوق وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق فإنها تقوم بكلفة تعويضها الصافية من الاستهلاك". ففي حالة عدم وجود سوق نشطة لكثير من الأصول والأمور التي تقوم معالجتها على القيمة السوقية (القيمة الحقيقية / العادلة)، وهو ما عليه الحال بالنسبة لبيئة الأعمال الجزائرية، قد تلجأ إدارة الشركات إلى التقييم الذاتي مما يعطي فرصا للتلاعبات المتعمدة من خلال زيادة احتمال تحيز الإدارة عند تطبيق نماذج القيمة العادلة. [3]

---

[1] القرار المؤرخ في 23 يوليو 2008، المتضمن قاعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009، ص 06-11.

[2] عبد النور شنين، مرجع سبق ذكره، ص17.

[3] نفس المرجع السابق، ص18.

حسب قواعد النظام المحاسبي المالي الخاصة بالتقييم والإدراج في الحسابات المتعلقة المخزونات والمستحقات فإنه "عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو إنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة".[1]

وفي نفس السياق "فإن المخزونات تقييم بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر عقب طرح كلفتي الإتمام والتسويق، وتدرج أية خسارة في قيمة المخزونات كعبء في حساب النتيجة عندما تكون كلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وتحدد خسارة القيمة في المخزون مادة بمادة، أو في حالة أصول مالية مثلية فئة بفئة".

عكس المخطط المحاسبي الوطني الجزائري السابق، أقر النظام المحاسبي المالي بفرض الضرائب المؤجلة والتي تعبر عن مبلغ الضريبة عن الأرباح قابلة للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية تسجل في الميزانية وحساب النتائج الضرائب الناجمة عن:[2]

- إختلاف زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضريبية مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.
- ترتيبات، وإقصاء، وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

وعند إقفال سنة مالية، يدرج أصل أو خصم لضريبة مؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو منتوج ضريبي، وفي مستوى الحسابات، تميز الضرائب المؤجلة للأصول عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية، ويميز الضرائب الخصمية المؤجلة عن ديون الضريبية الجارية، واقتراح (على رمضان، 2014) نقلا عن (Philips et al،2002) استخدام الضرائب المؤجلة لاكتشاف وتحديد ممارسات إدارة الأرباح، والحافز لاستخدام الضرائب المؤجلة هو أن المديرين نموذجيا يقومون بالتقدير حسب المبادئ المحاسبية أكثر من القواعد الضريبية، حيث أنه إذا قام المديرون بإدارة الأرباح باتجاه زيادتها فإنه يتوقع قيامهم باستغلال تقديرهم بظل المبادئ المحاسبية بشكل لا يؤثر على الدخل الضريبي الحالي، وفي مثل تلك الحالة ينتج عن هذه الخيارات الضريبية اختلافات ضريبية دفترية التي تزيد من الضرائب المؤجلة، ويتم استخدامها لتقدير ممارسات إدارة الأرباح من خلال الضرائب المؤجلة للعام t مثقلة بالأصول الكلية في العام t – 1، وهناك من الباحثين من يرى أن استخدام الضرائب المؤجلة هي أفضل من المستحقات الإختبارية في إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وذلك بالرغم من أن هذه الممارسات يتم تعريفا بأنها ممثلة بفن إستخدام المستحقات من أن الضرائب المؤجلة أكثر قدرة من المستحقات الاختيارية على حصر مضامين المستحقات المحددة.[3]

---

[1] نفس المرجع السابق، ص19.

[2] نفس المرجع السابق، ص 20.

[3] علي محمود رمضان، **أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي**، مذكرة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص 84.

✓ **مدخل الأهمية النسبية:**

مرونة مبدأ الأهمية النسبية شكلت مجال واسع وكبير بين معدي القوائم المالية من أجل التلاعب بالأرباح المعلن عنها في القوائم المالية، وقد دعم النظام المحاسبي المالي بشكل صريح هذا المبدأ من خلال المادة (11) من المرسوم التنفيذي رقم (08-156) المؤرخ في 20 جمادي الأول عام 1429 الموافق 26 ماي سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم (07-11) "يجب أن تبرز الكشوفات المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على الحكم مستعمليها تجاه الكيان، وبالتالي ممكن أن لا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية"، وبالتالي على الرغم من أهمية هذا المبدأ عند إعداد الكشوفات المالية، إلا أنه تطبيقه مرتبط بالأحكام الشخصية مما يتيح المجال أمام ممارسات إدارة الأرباح.[1]

✓ **مدخل التغييرات المحاسبية الإختيارية:**

تعتبر السياسات المحاسبية من أهم مداخل إدارة الأرباح حيث تعبر عن الطرق والإجراءات التي تتبعها الكيانات في إعداد القوائم المالية، حيث تؤثر هذه التغيرات المنتهجة من طرف هذه الكيانات على الوضعية المالية، وبالتحديد الأرباح المعلن عنها، وهذا يسعى له ملاك ومسيري الكيانات الإقتصادية في حدود المبادئ والمعايير المحاسبية من أجل التحكم في الأرباح وتوجيهها

وعلى عكس المخطط المحاسبي الجزائري السابق، والذي إعتمد على ثبات الطرق المحاسبية، أقر النظام المحاسبي المالي أن يستثنى مبدأ ثبات طرق التقيي في حالة الرغبة في تحسين نوعية الكشوفات المالية، هو ما جاء به القانون رقم (07-11) المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، فيما يتعلق بتغيير التقديرات والطرق المحاسبية من خلال نص المواد التالية[2]:

المادة (37): "يمكن أن يلجأ الكيان إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوفات المالية".

المادة (30): "يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أحسن تجربة، أو على معلومات جديدة، والتي تسمح بتقديم معلومات موثوقة أكثر والحصول عليها".

المادة (39): " تغيير الطرق المحاسبية يخص تغير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي يطبقها الكيان بهدف إعداد وعرض الكشوفات المالية، ولا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشوفات المالية ".

وسوف نقوم بعرض أهم السياسات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي والتي يمكن من خلالها تبني أساليب ممارسة إدارة الأرباح:[3]

الإهتلاك هو إستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتيجة الكيان لنفسه، إن إهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور إستهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية

---

[1] عبد النور شنين، **مرجع سبق ذكره، ص 21**.

[2] القانون رقم (07-11) المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، المؤرخة في 25 مارس 2009، ص 06 .

[3] القرار المؤرخ في 23 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009، ص ص 06-11 .

التي يدرها ذلك الأصل، ويمكن التمييز بين عدة أنواع من طرق الاهتلاك التي يسمح بتطبيقها وفق قواعد النظام المحاسبي المالي المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الخاصة بالتقييم والإدراج في الحسابات المتعلقة بالتثبيتات العينية والمعنوية الفقرة (07) وهي:

طريقة الاهتلاك الخطي: وهي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة، وتقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.

عملا بمبدأ الحيطة، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الإنتاج الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق، ويتم تقييم السلع المتعارضة عند خروجها من المخازن أو عند الجرد إما:

- باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (FIFO)؛
- إما بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة؛
- تقييم الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة.

يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا (أرض، بناية..) مملوكا لتقاضي أو تثمين رأس المال، وبالتالي هو غير موجه للاستعمال أو البيع في إطار النشاط العادي، بعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا، يمكن القيام بتقييمها:

إما بتكلفة يطرح منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام لتثبيتات العينية (طريقة الكلفة).

وإما على أساس قيمتها الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية).

تقييم الحالة الخاصة بالأصل البيولوجي: تمثل كل عناصر الأصول التي تتميز بالخصائص البيولوجية وتشمل (الحيوانات، الأشجار...)، ويتم تقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بـ:

قيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع.

أو تقييم هذه الأصول البيولوجية بتكلفته منقوصا منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات العينية (طريقة الكلفة)، وهذا في حالة لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة.

تقييم تكاليف القروض: يندرج في تكاليف القروض، الفوائد المترتبة على الكشوفات المصرفية والقروض، إهتلاك علاوات الإصدار المتعلقة بالقروض، الأعباء المالية التي تقتضيها عمليات الإيجار التمويلي وفوائد الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية، حيث تدرج تكاليف القروض في الحسابات إما:

- كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها.
- المعالجة الأخرى المرخص بها أن تدمج كلفة الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى إقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير (أكثر من 12 شهرا).

الفرع الثاني: مساهمة النظام المحاسبي المالي في الحد من إدارة الأرباح.

بالرغم من مساحة الاختيار التي أقر النظام المحاسبي المالي سواء من خلال إلزام الشركات بتطبيق أساس الاستحقاق، أو ترك العديد من الأمور للتقدير الحكمي، أو من خلال التغييرات الاختيارية، إلا أن ذلك لا يعني عدم وجود أي دور لهذه المعايير في الحد من هذه الظاهرة، فمن خلال تحليل قواعد التقييم والمحاسبة وفق ما يضمنه النظام

المحاسبي المالي المعايير يمكن ملاحظة تركيزها على عدة أشياء تعتبر هامة جدا للحد من ممارسة إدارة الأرباح من أهمها ما يلي:

- إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للكيان، وأداء وتغييرات الوضعية المالية للكيان، بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب عل الوحدات احترامها، دون استثناء تنظيمها، حجم وطبيعة نشاطها، من خلال ما توفره المعلومة الواردة في الكشوف المالية المعدة وفق مبادئ النظام المحاسبي المالي على الخصائص النوعية الملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح، فقد نصت المادة (19) المرسوم التنفيذي رقم (08-156) المؤرخ في 26 ماي سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم (07-11)، "يجب أن تستجيب الكشوف المالية ونوعيتها وضمن إحترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والناجعة وتغير الوضعية المالية للكيان، وفي الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان، من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية".[1]
- دعم الإفصاح عن الأمور الاختيارية للإدارة من خلال المادة (37): "يتضمن ملحق الكشوفات المالية معلومات ذات أهمية أو توفير في فهم العمليات الواردة في هذه الكشوفات (كتحديد كيفيات أخذ تغير التقديرات والطرق المحاسبية المستعملة)، حيث تكون الملاحظات الملحقة في الكشوفات المالية موضوع عرض منظم، ويحيل لكل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة إلى المعلومة الموافقة في الملاحظات الملحقة الخاصة بالكيان".[2]

المطلب الثالث: أساليب الكشف عن إدارة الأرباح

بتعدد طرق ممارسة إدارة الأرباح من قبل مسيري الشركات والمؤسسات، وبتزايد هذه الأساليب أدى ذلك للبحث عن طرق وأساليب تساعد في الكشف عن إدارة الأرباح، ويبقى المنطلق من هذا في وجود قرائن تدل على ممارسة إدارة الأرباح ويمكن اختصارها في:[3]

- التغير في أرصدة المخصصات من سنة إلى أخرى
- تغيير أرصدة الإحتياطات من سنة إلى أخرى
- تغيير إدارة المؤسسات من سنة إلى أخرى
- التلاعب في البيانات المالية من خلال تغيير السياسات المحاسبية دون أسباب مقنعة.

أولا: الكشف عن إدارة الأرباح من خلال التحليل المحاسبي

يعتمد هذا الأسلوب على تحديد تأثير إختيار سياسة محاسبية معينة على الربح ويكون ذلك وفق الخطوات السبعة التالية:[4]

1. بناء فكرة على إعداد القوائم المالية من خلال التعرف على السياسات المحاسبية المطبقة.

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم (08-156) المؤرخ في 26 ماي سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم (07-11)، مرجع سبق ذكره، ص 13 .

[2] المرجع السابق، ص 15 .

[3] محمد خليل إبراهيم، **القياس المحاسبي لممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال وسبل معالجتها**، دراسة نظرية تطبقية، الإدارة العامة 2011، ص 77

[4] عبد المجيد الطيب الفار، **إدارة الأرباح**، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2011 ص 59.60

2. تقييم مرونة المؤسسة المحاسبية من خلال السياسات المتاحة للشركة.
3. متابعة ودراسة إستراتجيات المسطرة
4. تقييم الإفصاح في المؤسسة من خلال توفير المؤسسة لمعلومات كافية لتقيم إستراتجيتها استنادا للخيارات السياسات المحاسبية لمبررات كافية.
5. تقييم وتحليل مفصل لأداء المؤسسات في السنوات السابقة.
6. تحديد نقاط مهمة يمكن التعبير عنها بالنقاط الحمراء أو المؤشرات الحمراء والتي يمكن من خلالها التنبؤ بشيء سلبي والتي تتطلب إجراء تدقيق معمق ويمكن ذلك من خلال التماس الدلالات التالية:
   - تغيرات أو تعديلات محاسبية دون مبررات؛
   - صفقات تساهم في تعزيز الربح المحاسبي؛
   - تنازل أو تخفيضات كبيرة من قيم الأصول؛
   - تنامي الصفقات من أطراف ذو علاقة بمسيري المؤسسة؛
   - تغيير أراء مدققي الحسابات أو إبداء الرأي بتحفظ لسنوات عديدة
7. إبطال التحريفات والأخطاء المحاسبية وذلك بقلب تأثيرات الخيارات المحاسبية المشكوك فيها.

ثانيا: الكشف عن إدارة الأرباح عن طريق المستحقات.

من المؤكد أن الربح المحاسبي يعتمد على عاملين مهمين الأول التدفقات المالية الداخلية والخارجية والتي تقوم على وثائق وقرائن ثبوتية لجميع العمليات، أما العامل الثاني المسمى المستحقات والذي يعتمد على تحميل الفترة المحاسبية بيما لها وما عليها حيث تتيح التلاعب بالأرباح والتي تعتد كذلك المستحقات إحدى النماذج في تحديد إدارة الأرباح. وتصنف المستحقات إلى إختيارية مستحقات إجمالية.

- **المستحقات الاختيارية:** وهي التي لا تعتمد على الرأي الشخصي في الحكم عليها وتعتمد على القياس الحقيقي من خلال الحدث المالي أو المحاسبي، وتعتبر من أهم الأساليب للتلاعب بالأرباح من قبل مسيري الشركات، كما قسمها البعض إلى قصيرة الأجل وطويلة الأجل، وكذلك مستحقات متداولة وأخرى إجمالية.
- **المستحقات الكلية:** بعد تحديد المستحقات الكلية حيث يعتمد قياساها على:[1]

1. طريقة الميزانية العامة: وتحدد المستحقات الكلية وفق المعادلة التالية:

$$TA_{(i,t)} = [\Delta CA_{(i,t)} - \Delta CL_{(i,t)} - \Delta Cash_{(i,t)} + \Delta STD_{(i,t)} - Dep_{(i,t)}] / A_{(i,t-1)}$$

TA: المستحقات الإجمالية لشركة.

ΔCA: التغير في الأصول المتداولة للشركة.

ΔCash: التغير في النقديات وما يعادلها.

ΔCL: التغير في الالتزامات المتداولة.

ΔSTD: التغير في الديون المستحقة والمدرجة في الالتزامات المتداولة للشركة.

DEP: إجمالي مخصصات الإهتلاكات والمؤونات.

[1]Henrik Hoglund, **fuzzy linear regression based detecting of earning management**, experts systems with applications, 2013, pp6166_6172.

2. **طريقة التدفقات النقدية**: وتعتمد على مجموع المستحقات من قائمة التدفقات النقدية وذلك من خلال المعادلة التالية

$$TACCit = EXBit - CFOit$$

TACCit: المستحقات الكلية للشركة i خلال الفترة t.

EXBit: صافي الربح للشركة i خلال الفترة t.

CFOit: التدفق النقدي من ال،شطة التشغيلية للشركة i خلال الفترةt.

المطلب الرابع: مسؤولية مدقق الحسابات إتجاه إدارة الأرباح والقوائم المالية

سعت معظم الدول ممثلة في منظمات المنظمة لمهنة التدقيق بزيادة حجم المسؤولية الملغاة على عاتق ممارسي المهنة وذلك بتحديد الأخطاء والتلاعب والتبليغ عنها، وذلك من أجل الرفع من جودة القوائم المالية، وذلك بسب الثقة التي يضعه فيها ملاك هذه الكيانات ولذلك سعى المدققين جاهدين في إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.

وهذا ما نسعى إليه من خلال هذا المبحث والذي فيه ربط دور التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من المطلبين الأول يتعلق ب مساهمة المدقق في إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والثاني واجبته إتجاه هذه الأخيرة وسلوكه المهني.

الفرع الأول: مساهمة مدقق الحسابات في البحث عن إدارة الأرباح

من خلال هذا المطلب سوف نسعى إلى إبراز الواجبات التي يترتب على المدقق إتباعها عند اكتشافه الأخطاء والمخالفات التي يمكن أن تكون دوافع لممارسة أو سلوك إدارة الأرباح والتي تمس من قيمة وجودة القوائم المالية والذي يجب عليه رفع تقرير للإدارة مع مراعاة ما يلي: [1]

أولا: تقرير الأخطاء والمخالفات

- أن يتم إعداد التقارير والقوائم المالية عندما يشك المدقق في وجود تلاعب حتى وإن لم يجد أثره المحتمل على القوائم المالية وحتى لم يكن هذا التأثير جوهري.

ومن خلال هذا التقرير الذي يرفعه المدقق يجب عليه مراعاة ما يلي في تقريره وهذا تتطلبه مهنة التدقيق:

- أن يتم إعداد التقرير إلى جهات أعلى من الجهات التي قامت بإعداد التقارير والقوائم المالية، وعادة ما يوجه مباشرة إلى المدير المالي أو المالك الأعلى.
- يجب ألا يتعد التقرير عن توضيح العمليات والتلاعبات المحاسبية والأخطاء الجوهرية التي مست من قيمة القوائم المالية.
- يجب أن يشير إلى عدم نية الإدارة في مثل هذا السلوك.
- في حالة وجود نية الإدارة في ممارسة إدارة الأرباح يجب عليه البحث مع الهيئات القانونية للبث في الإجراءات المناسبة من إتخاذ القرار المناسب.

[1] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص ص 257 258

- أن يطلب من أعلى هرم في الإدارة أو حتى الجهات القانونية أخذ الإجراءات اللازمة إتجاه هذه الأخطاء التي اكتشفها والتي تمس من قيمة القوائم المالية.

ثانيا: مراجعة التقرير

بعد التأكد من وجود أخطاء ومخالفات جوهرية وكان لها تأثير في جودة القوائم المالية، والتي وحسب أخلاقيات مهنته تحتم عليه التعرض لها في تقريره، يجب على المدقق أن يطب من الإدارة تصحيح وتصويب هذا الأخطاء والإفصاح عنها بالقوائم المالية، وخلال هذه الفترة يبقى رد الإدارة حول نوعية هذه الأخطاء وردة فعل هذه الأخيرة هي من تجعل المدقق يصدر قراره النهائي حول هذا السلوك والذي يكون:[1]

1. **تصويب وتصحيح الإدارة للأخطاء:** بعد رفع المدقق للتقرير وعند استجابة الإدارة لطلب المدقق من خلال تصويب وتصحيح هذه المخالفات والتحريفات المعلن عنها في القوائم المالية هنا تصبح القوائم المالية تعبر عن الصورة الصادقة للكيان وعليه لا وجود لنية الإدارة فيما هذا السلوك وعليه لا وجود لرفع هذه التحفظات ومنه يصبح المدقق أما حتمية رفع قرار بدون تحفظ.
2. **عدم تصويب الإدارة للأخطاء:** عدم استجابة الإدارة لطلب المدقق في تصويب الأخطاء والمخلفات بشأنه يضع الإدارة في موقف نيتها حول سلوك ممارسة إدارة الأرباح وعليه المساس بجوهرية وقيمة وجودة القوائم المالية وهو الذي يسعى الدقيق إلى إبداء رأيهم حولها بكل حيادية هنا فإن المدقق مجبر أمام حتمية رفضه للقوائم المالية وعليه إصدار تقرير بتحفظ أو حتى رفضه للقوائم المالية وهو عدم المصادقة وذلك حسب حكمه المهني وتتطلبه مهنة التدقيق ومنه الحكم على المؤسسة بممارسة إدارة الأرباح.

الفرع الثاني: علاقة التدقيق المحاسبي بجودة معلومات القوائم المالية

أولا: جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وخصائصها

1- مفهوم جودة المعلومات المحاسبية:

ترتبط التشديد على المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبية عن طريق الحد من العيوب في الأداء ووضع الشيء ببرنامج يتضمن التي طبيعة الشيء، بها طبيعة الشيخ ودرجة صلاحيته الجودة كمصطلح يقصد المعلومات المحاسبية المفيدة، كما أن هذه المراد تحقيقه استنادا إلى الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة، كذلك المسؤولين عن القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية لأهدافها ومن أهم الصفات التي أقرتها دراسة (asobat) لتقييم مدى جودة المعلومات المحاسبية هي :الملائمة القابلية للتحقيق التحرر من التحيز القابلية للقياس الكمي.[2]

كما تعرف الجودة هي مدى قدرة على استخدام المعلومات في مجال التنبؤ ومدى ملائمة المعلومات للهداف من الحصول عليها، فالجودة هي الوجه الشفاف للتقارير والقوائم المالية والذي يعكس طبيعة المنظمة.[3]

---

[1] حمزة بوسنة، مرجع سبق ذكره، ص 145.

[2] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 189.

[3] مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية، مجلة جامعة الإسكندرية، العدد رقم 02 يوليو 2009، ص27

2- خصائص جودة المعلومات المحاسبية:

يمكن تحديد الخصائص على النحو التالي: [1]

أ. **الملائمة:** يمكن تحقيق الملائمة من خلال تحقيق التأثير المباشر لاستخدام المعلومات على اتخاذ القرار، ويمكن ان تستند وصف المعلومات بالملائمة إذا كان القرار المتخذ على أساس يكون أكثر رشدا من القرار المتخذ بدون الملائمة على ثلاث دعائم هي:

- التوقيت المعلومة: يقصد بذلك أن تكون متاحة لمتخذ القرار عند الطلب وقبل أن تفقد قيمتها.
- التغذية العكسية: يقصد بذلك قدرة المعلومات على التقويم والتصحيح أي يجب أن تكون صالحة للاستخدام في تقييم الأعمال التاريخية.
- القدرة على التنبؤ: يقصد بذلك أن تكون المعلومات صالحة ومفيدة عند استخدامها في تقييم نماذج التنبؤ بالأحداث الاقتصادية قصيرة الأجل.

ب. **الثقة في المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها:** تتحقق الثقة بخلو المعلومات المستخدمة من الأخطاء الجوهرية والهامة وأنها غير متحيزة في عرض الحقائق بصدق الموضوع الذي تتناوله وما يجعلها صالحة للاستخدام.

ت. **القابلة للمقارنة:** يقصد بذلك قابلية المعلومات المحاسبية لإجراء المقارنات بين الأنشطة المتماثلة من جهة، ومن عام لأخر من جهة أخرى، حتى يمكن الحكم من خلال تلك المقارنات على أهمية ما حققه تجاه الأخر أو من سنة لأخرى.

ث. **الثبات النسبي من فترة زمنية لأخرى:** يقصد بذلك الثبات في القياس وعرض المعلومات المحاسبية من فترة زمنية لأخرى، بما يمكن من إتمام عملية المقارنة بكفاءة وفعالية، ولا يعني ذلك الثبات في إتباع طريقة أو سياسة معنية.

ثانيا: مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

باتت الحاجة للتدقيق في وقتنا الحالي أكثر إلحاحا مما كانت عليه في السابق نظر اَ لحاجة نظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية، كما أن القوائم المالية تعتبر إحدى الآليات العامة في الهيكل الرقابي باعتبارها الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى المستثمرين.[2]

يكمن دور التدقيق المحاسبي فيما يلي:

- زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- زيادة القدرات التنافسية للشركات من خلال توفر الموثوقية والشفافية في قوائمها المالية مما ينعكس أثره على
- برامج خفض التكلفة والارتقاء بجودة المنتجات وزيادة حصة الشركة التسويقية.
- زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما يعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم.
- تحقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبي لثقة المأمور الفاحص في بيئة الرقابة ومصداقية التقارير والقوائم المالية

[1] مؤيد محمد الفضل، المحاسبة الإدارية، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008، ص410.

[2] مجدي محمد سامي، مرجع سبق ذكره، ص30

- جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتهم ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها.

2- دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية:

يساهم التدقيق في تحسين المعلومات المحاسبية وذلك من خلال: [1]

- يساهم التدقيق الداخلي في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الأخطاء
- يساهم في تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الإعتماد عليها في اتحاد القرار.
- يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة.
- يعمل التدقيق الداخلي في حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دور اً هاما ورئيسا خصوصا وأن المدقق الخارجي المستقبل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة واعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل وبالتالي أصبح من عمليات التلاعب بالأصول وأنه ليس هناك المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي يعمل من أقدر منه على ذلك وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية.
- يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينجيها النظام المحاسبي في المؤسسة.

3- علاقة أبعاد التدقيق المحاسبي (الفحص، التحقيق، التقرير) بجودة معلومات القوائم المالية:

يرتبط تحليل دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة معلومات القوائم المالية بتحليل دور كل من: [2]

أ. **الفحص المحاسبي**: هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة فهو الإلية لتقييم المعايير والطرق والبيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى وتتمثل هذه المعايير في العناصر التالية : ملائمة المعلومات، قابلية الفحص، عدم التحيز في التسجيل، قابلية القياس الكمي.

ب. **التحقيق المحاسبي**: إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية (الملائمة الحياد) كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

ت. **التقرير(الإبلاغ)**: بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية فعملية التحقيق تقودنا إلى معرفة مدى شفافية وموضوعية القوائم المالية.

---

[1] زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2010، ص44.

[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة والتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003، ص13.

الفرع الثالث: مقاييس جودة وموثوقية القوائم المالية من خلال تقارير مدقق الحسابات

يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.[1]

بالإضافة إلى أنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية، الالتزام والثبات في تطبيقها، بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية.

[1] عبد الفتاح الصحن وأحمد عبيد وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص316.

خلاصة:

بعد ظهور ما يعرف بالوكالة من خلال إرتباطه بالعديد من مصطلحات المستحقات الإختيارية، الكلية، غير الإختيارية، كل هذا جاء نتيجة إنفصال الملكية عن الإدارة وسعي كل من هما إلى تحسين صورة القوائم المالية في ظل مرونة السياسات المحاسبية، كما يعتبر التدقيق المحاسبي تلك العملية المنتظمة التي تقوم بجمع الأدلة والقرائن بطرق موضوعية من خلال شخص ذو مؤهل علمي ومستقل خارجيا يعبر من خلال رأيه المحايد عن صحة وسلامة المعلومات التي من خلالها أعدت القوائم المالية، ونتيجة توجه الملاك والمسرين للتعامل مع مرونة السياسات المحاسبية ظهر ما يسمى إدارة الأرباح خصوصا في ظل الظواهر الأخيرة التي شهدها العالم.

والجزائر كغيرها من دول العالم الأخرى جاءت بمشروع النظام المحاسبي المالي في بداية 2010 الذي جاء ليتوافق والسياسات الدولية فيما يخص المعايير المحاسبية، حيث أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي في مبادئه الجديدة (تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني)، وما يعرف بالضرائب المؤجلة.

كل هذا عجل في استحداث منظومة تسيير مهنة المحاسبة والتدقيق المحاسبي من خلال انشاء المجلس الوطني للمحاسبة الذي يعمل تحت وصاية وزارة المالية ليحل محل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبي ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وجاء هذا وفقا لقانون 10-01 لينظم مهنة التدقيق المحاسبي من خلال إعادة هيكلة الهيئات المكلفة بتنظيم مهنتي المحاسبة والتدقيق في البيئة المحاسبية الجزائرية والرقي بهما.

الفصل الثاني

الدراسات السابقة للتدقيق المحاسبي، إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

تمهيد:

لقي موضوع إدارة الأرباح في الآونة الأخيرة، إهتمام العديد من الباحثين سواء على المستوى المحلي أو الدولي، حيث تعددت رؤية الباحثين لإدارة الأرباح فمنهم من ربطها بالحوكمة ومنهم من ربطها بالتحفظ المحاسبي كل على حسب بيئته وطبيعة الأهداف المرجوة من الدراسة.

وحاولنا من خلال بحثنا هذا ربط موضوع إدارة الأرباح بالتدقيق المحاسبي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية، وهذا ما سنقوم بالتطرق إليه في هذا الفصل من خلال التعرض الى مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت التدقيق المحاسبي وإدارة الأرباح وصولا الى مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة في آخر الفصل، وهذا ما يتم التطرق إليه في المباحث التالية:

المبحث الأول: الدراســـات السابقة باللغة العربية.

المبحث الثاني: الدراســـات السابقة باللغة الأجنبية.

المبحث الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات الســابقة.

المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

قصد الإحاطة أكثر بالموضوع حاولنا من خلال هذا المبحث إدراج الدراسات والأبحاث السابقة والتي جاءت باللغة العربية، التي تناولت التدقيق المحاسبي، إدارة الأرباح وجودة القوائم بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدراستنا سواء كانت محلية أو دولية، حيث تم تقسيم المبحث إلى ثلاث مطالب؛ المطلب الأول يحتوي الدراسات السابقة التي تناولت التدقيق المحاسبي أما المطلب الثاني فخصصناه للدراسات التي جاءت حول إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية، والمطلب الأخير خصص الدراسات التي تناولت علاقة التدقيق المحاسبي بإدارة الأرباح.

المطلب الاول: الدراسات المرتبطة بالتدقيق المحاسبي

سنحاول من خلال هذا المطلب إلقاء نظرة تحليلية حول الدراسات باللغة العربية المتناولة لموضوع التدقيق المحاسبي، منها دراسات أجريت في البيئة الوطنية وأخرى في البيئة العربية وكانت على النحو التالي:

1.دراسة (سليمة بن نعمة)، 2018.[1]

بعنوان **"النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة الجزائر) "**؛

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر إصلاح النظام المحاسبي على مهنة التدقيق وكذا على مهنة محافظ الحسابات ومدى أهمية تكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، وذلك من خلال تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي والتطرق الإصلاحات التي تضمنها القانون 10-01 بالإضافة إلى دراسة مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.

كما اعتمد الباحث في هذا البحث على تصميم استبيان تضمن مجموعة من الأسئلة مقسمة على ثلاثة محاور، والذي تم توزيعه على عينة من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين والأساتذة الجامعيين المختصين في ميدان المحاسبة والتدقيق.

وفي الأخير توصل الباحث الى أن تبني وتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة يلعب دورا أساسيا في تحسين الممارسة المحاسبية وأن الإصلاحات التي جاء بها القانون 10-01 تهدف إلى تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق بالجزائر كما توصل أن تكييف ممارسة التدقيق في الجزائر مع التدقيق الدولي يعتبر أمر حتمي بغرض جعل مهنة التدقيق تتماشى مع التطورات التي شهدها الاقتصاد العالمي.

[1] **محمد أمين لونيسة،" تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية – دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية–)** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة السنة الجامعية 2016-2017؛منشورة.

2.دراسة (رشيد سفاحلو)، 2017.[1]

بعنوان"**أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (IAS) في ظل تبنيه للمعايير الدولية المحاسبية (IFRS).**

هدفت هذه الدراسة الى دراسة تبني الجزائر الى معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) وذلك عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث بات من الضروري التفكير في إصلاح نظام المراجعة، وهو فعلا ما حصل منذ صدور القانون 10-01 المنظم للمهنة، وتبعه المرسوم التنفيذي 11-202 الذي نص على تطوير محليا معايير تقارير محافظي الحسابات، والتي يتم تطبيقها الى غاية 2014، حيث تهدف هذه الدراسة الى التبيين الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من طرف الجزائر عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي، ولتبين ضرورة تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (IAS)، وإبراز مدى التوافق الموجود حاليا بين الدقيق في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق ثم محاولة استنتاج الطريقة المناسبة لجعل هذا التكييف ممكنا.

3.دراسة (فارس سعيدي)، 2015.[2]

بعنوان "**مدى التزام مكاتب التدقيق في الجزائر بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة الخدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار المراجعة رقم 220 –دراسة حالة عينة من مكاتب التدقيق في الجزائر–**"؛

هدف الباحث من خلال هده الدراسة الى تسليط الضوء على واقع بيئة المراجعة في الجزائر وكدا مدى اهتمام مكاتب التدقيق العاملة في الجزائر بموضوع جودة المراجعة الخارجية ومدى مساعيها لتوفير أساليب تحسين جودة عملية المراجعة.

وتوصل الباحث من خلال هده الدراسة إلى إن معظم مكاتب التدقيق العاملة في الجزائر وان لم نقل كلها مازلت بعيدة عن الوصول الى تحقيق مفهوم الجودة في الخدمات التي تقدمها فهي لا توفر المتطلبات الخاصة بتحسين جودة تلك الخدمات وفق ما جاء معيار المراجعة الدولي رقم 220 والمتعلق ب رقابة على جودة المراجعة للقوائم المالية.

معلومات للمستثمرين بالدرجة الأولى، أي اعتبار الاهتمام بالمعلومة المحاسبية مرتبط بالالتزامات الاقتصادية أكثر منها الالتزامات القانونية.

---

[1] **رشيد سفاحلو، "أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (IAS) في ظل تبنيه للمعايير الدولية المحاسبية(IFRS)**. أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه في علوم التسيير جامعة حسيبة بن بوعلي السنة الجامعية 2016-2017؛

[2] **فارس سعيدي"مدى التزام مكاتب التدقيق في الجزائر بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة الخدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار المراجعة رقم220–دراسة حالة عينة من مكاتب التدقيق في الجزائر–** ". أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات درجة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق جامعة لوينسي وعلي السنة الجامعية 2016-2017؛منشورة.

المطلب الثاني: الدراسات المرتبطة بإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

1. دراسة (عبد النور شنين)، 2019[1]

بعنوان **"المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح لدي المؤسسات الإقتصادية الجزائرية"**؛

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة الى إختبار تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات إدارة الأرباح على عينة من الشركات الاقتصادية الجزائرية خلال فترة ما قبل تطبق النظام المحاسبي المالي وما بعده فترة منة (2006 الى 2014).

حيث توصل الباحث من خلال دراسته لأن تطبيق النظام المحاسبي المالي ساهم في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح كما أظهرت نتائج دراسته وجود ذو فروقات جوهرية للعوامل (التحفظ المحاسبي مخاطر ومؤشر السيولة)، في توجيه ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، واعتبرت كبديل للمقاييس المذكورة في البحوث العلمية التقليدية (ربحية الشركات، حجم الشركة، والتسعير في البورصة)، بإعتبار أن بيئة أعمال السياق الجزائرية تختلف إختلاف كبير عن الدولية من حيث التشريعات والتركيبة البشرية والاجتماعية والثقافية.

2. دراسة (إسماعيل قزال)، 2018[2]

بعنوان **" دراسة تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي"**؛

هدفت هذه الدراسة الى الوقوف على مدى تأثير ممارسة التحفظ المحاسبي (سياسة الحيطة والحذر)، على جودة المعلومات المالية المفصح عنها في شركات المساهمة الجزائرية وهذا بعد سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي تضمن مفهوم الحيطة والحذر، وهذا بتقييم دور هذه الممارسة في تحسين جودة المعلومات المالية من خلال الحد من انتهازية أصحاب القرار في الإفصاح عن أرباح غير حقيقة خلال الحد من انتهازية أصحاب القرار في الإفصاح عن أرباح غير حقيقتها، إضافة إلى الوقوف على مدى استغلال هذا المفهوم لغرض ممارسة إدارة الأرباح بالشكل السالب وهو يطلق عليه تمهيد الدخل.

حيث إعتمد الباحث على قياس مستوى التحفظ المحاسبي في شركات المساهمة المدروسة ثلاثة نماذج هي (Jain and Rezaee, 2004) مقياس نسبة المستحقات للأرباح المحاسبية قبل البنود الغير العادية، ونموذج المستحقات غير التشغيلية (Givoly and Hyan, 2000) ونموذج (Ball and Shivakumar 2006) الاستحقاق غير المتماثل الى التدفق النقدي، وللوقوف على ممارسة إدارة الأرباح بالشكل الموجب أستخدم الباحث نموج جونز المعدل 1995، المعتمد على المستحقات الاختيارية، إضافة الى مؤشر (Eckel 1981) من أجل معرفة حجم ممارسة تمهيد الدخل، وبتطبيق هذه النماذج شملت عينة الدراسة على 47 مؤسسة بمجموع

---

[1] **عبد النور شنين**،" **المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح لدي المؤسسات الإقتصادية الجزائرية** ". أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث تخصص محاسبة، جباية وتدقيق جامعة ورقلة السنة الجامعية 2018-2019؛منشورة.

[2] **حمزة بوسنة**،" **العوامل المؤثرة على جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة في البورصة**"". أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص دراسات ماليةو محاسبية معمقة جامعة ورقلة السنة الجامعية 2018-2019؛منشورة.

235 مشاهدة خلال الفترة 2011 الى غاية 2015، وتوصل الباحث الى أن لسياسات التحفظ المحاسبي دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لغرض تضخميها، إضافة الى ثبوت أن ممارسة سياسة التحفظ المحاسبي تستخدم لغرض ممارسة تمهيد الدخل،و هو الأمر الذي يعكس إيجابيا على جودة المعلومة المالية.

3. دراسة (حمزة بوسنة)، 2018[1]

بعنوان " **العوامل المؤثرة على جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة في البورصة**"؛

تهدف الدراسة الى فحص العوامل المؤثرة في جودة أرباح المؤسسات الفرنسية المدرجة ضمن مؤشر CAC All-Tradable، خلال الفترة 2005-2014، وقد تم حصر العوامل المؤثرة في جودة الأرباح في: خصائص مجلس الإدارة، خصائص لجنة التدقيق وعوامل التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى المتغيرات الضابطة .تم التعبير عن جودة الأرباح المحاسبية باستخدام القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية المقاسة بنموذج Kothari et al 2005 وبتطبيق نماذج البيانات الطولية.

توصلت الدراسة إلى أن استقلالية لجنة التعيينات وارتباط المؤسسة بمكاتب التدقيق كبيرة الحجم big4 تعتبر من العوامل التي ترفع من جودة أرباح المؤسسات الفرنسية، كما توصلت الدراسة إلى أن عدد اجتماعات مجلس الإدارة، استقلالية لجنة التعويضات، التخصص القطاعي للمدقق، وأتعاب الخدمات غير التدقيقية تعتبر من العوامل التي تخفض من جودة أرباح المؤسسات الفرنسية. من جهة أخرى، لم تتوصل الدراسة إلى وجود أي تأثير معنوي لباقي الدراسة في جودة أرباح المؤسسات الفرنسية.

4. دراسة (كهينة شاوشي)، 2017.[2]

بعنوان " **إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية**"؛

هدفت الباحثة من خلال هده الدراسة الى إختبار أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، وذلك بعد التزامها بتطبيق معاير النظام المحاسبي المالي بداية من 2010.

ولأجل هذه الدراسة واختبار فروضها، تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المساهمة في بورصة الجزائر خلال الفترة (2006-2013) بالإعتماد على نموذج (Kothari et al.2005) لقايس المستحقات الاختيارية كمقياس لإدارة الأرباح والمتغير الوهمي (Dummy Variable) والمعاير المحاسبية المطبقة.

وقد كانت نتائج اختبارات الإحصائية لفروض الدراسة أن النظام المحاسبي المالي في الشركات الجزائرية محل الدراسة أدى الى زيادة المستحقات الاختيارية في قترة ما بعد اعتمادها النظام المحاسبي المالي، وهو ما يشير الى زيادة إدارة الأرباح من قبل هذه الشركات.

---

[1] **إسماعيل قزال**،" **دراسة تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي** ". أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة جامعة ورقلة السنة الجامعية 2018-2019؛منشورة.

[2] **كهينة شاوشي**،" **إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية** ". أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم إقتصادية تخصص اقتصاديات المالية والبنوك جامعة أمحمد بوقرة بومرداس السنة الجامعية 2015-2016؛منشورة.

وبناءا على نتائج الدراسة النظرية تم اختبار فروضها تم الانتهاء الى وضع اقتراح يضمن أكثر فعالية للنظام المحاسبي المالي الحد من ممارسات إدارة الأرباح يعتد على جانبين أساسين يتمحور حول التعديلات الضرورية على النظام المحاسبي المالي وضرورة مواكبة لتطورات المعايير المحاسبية الدولية وإلغاء المعالجات البديلة والحد من استخدام التقدير الحكمي.

أما الثاني فيرتكز على توفير مجموعة ة من الدعائم الأساسية لإنقاذ النظام المحاسب المالي والمتمثلة أساسا في توفير آلية الحوكمة الجديدة في الشركات الجزائرية، وجودة المراجعة الخارجية، وأخيرا تفعيل دور المنظمات والجهات المسولة على مهنة المحاسبة في الجزائر.

5. دراسة (علاء أسامة محمد)، 2016[1]

بعنوان **"أثر التعديلات في معايير التقارير المالية على جودة الأرباح في قطاع البنوك التجارية في الأردن"**

هدفت الدراسة الى تبيان أثر التعديلات في معايير التقارير المالية الدولية على جودة الأرباح حيث أسقط الباحث الدراسة على عينة من البنوك التجارية في الأردن المدرجة في بورصة عمان والبالغ عددها 13 بنك، أي عينة الدراسة فقد شملت 10 بنوك، ثم تطرقت الدراسة الى التعديلات التي جرت على معايير التقارير المالية والمتمثلة في مجمل التعديلات والإفصاح ودرست جودة الأرباح، وإستخدم الباحث في دراسته أنموذج جونز المعدل وكل من تحليل الإنحدار البسيط والمتد الهرمي للتحقق من فرضيات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة الى عدد من النتائج أهمها وجود تأثير إيجابي التعديلات المتمثلة (عدد التعديلات الإفصاح) في معايير التقارير المالية الدولية على جودة الأرباح في قطاع البنوك التجارية في الأردن لكنها لم تبلغ الدلالة الإحصائية ($0.05 \geq$) وعدم وجود تأثير ذي دلالة إحصائية للعائد على الأصول والرافعة التشغيلية كمتغير رقابي في العلاقة بين التعديلات في معايير التقارير المالية وجودة الأرباح في قطاع البنوك التجارية في الأردن عند مستوى دلالة ($0.05 \geq$).

6. دراسة (عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن & عمر محمد الحسن أحمد هاشم)، 2016[2].

بعنوان **"أثر ممارسات إدارة الأرباح على تقويم الأداء المالي –دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية"**

هدفت الدراسة الى التعرف على مفهوم ودوافع إدارة الأرباح وتأثر على التقويم الأداء لمالي، والقيام بدراسة تطبيقية لمعرفة نتيجة العلاقة بين ممارسات إدارة الإرباح من قبلالمصارف المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية ومؤشرات التقويم المالي المتمثلة في مؤشرات الربحية، بمؤشر النشاط وسعر السهم الى ربحيته، تم الاعتماد على نموذج جونز المعدل لتغير الاستحقاق الاختياري لمصارف العينة ومن ثم الكشف عن مدى ممارستها لإدارة الأرباح في بياتها المالية خلال الفترة (2009-2013).

---

[1] **علاء أسامة محمد، أثر التعديلات في معايير التقارير المالية على جودة الأرباح في قطاع البنوك التجارية في الأردن** " رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة جامعة الشرق الأوسط كلية الإعلام قسم المحاسبة 2016 م؛

[2] **عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن & عمر محمد الحسن أحمد هاشم، أثر ممارسات إدارة الأرباح على تقويم الأداء المالي –دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية**، العدد 2016.17 مجلة العلوم الاقتصادية.

وقد توصل الباحثين الى نتائج الدراسة في نهايتها الى أن المصارف المدرجة في المصارف المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية مارست إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة بنسبة 80%، وان دلك أثر بشكل طردي على تقويم الأداء المالي لها من خلال تأثيره على مؤشرات الربحية والنشاط وسعر السهم الى ربحيته.

وقد أوصى الباحثين بعدة توصيات كان أهمها بضرورة اخذ ممارسة إدارة الأرباح في الاعتبار عند أصادر معايير للمحاسبة من جانب مجل تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان، وأن يطلع مستخدمي القوائم المالية بما فيهم المراجعين الخارجين والمحللين الماليين على البحوث العلمية المتعلقة بإدارة الأرباح حتى يكونوا كثر إدراكا لها ولأثارها، وإن تستخدم هيئة السوق المصارف المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية نماذج لاكتشاف ممارسات الخاطئة في القوائم المالية للشركات المدرجة بالسوق لاتخاذها يلزم من قرارات.

7. دراسة (طارق الهندي)،2015.[1]

بعنوان " إستخدام نموذج جونز المعدل ونموذج مخصصات القروض (LLPs) لتقييم ممارسات إدارة الأرباح– دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السورية "

هدفت هذه الدراسة إلى كشف ممارسات إدارة الأرباح في المصارف والشركات المساهمة السورية المسجلة في هيئة الأسواق والأوراق المالية، حيث اعتمد الباحث في دراسته على نموذج Jones المعدل (1995) (Jones Model Modified 1995) ونموذج مخصصات القروض (Loss provisions model Laon) في الكشف رعن إدارة الأرباح باستخدام البيانات الثانوية المنشورة في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السورية على الموقع الالكتروني لسوق دمشق للأوراق المالية او هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية، والتي بلغ عددها 52 شركة، بلغ عدد الشركات التي درست 31 شركة مساهمة حيث قسمت الى مجموعتين الأولى مجتمع الشركات المساهمة عدا المصارف حيث بلغ عدد الشركات المساهمة المدروسة 19 شركة (شركتان للاتصال، 5 شركات خدمية، شركة واحدة صناعية،4 شركات زراعية، 7 شركات تأمين)، أما الثانية مجتمع المصارف حيث بلغ عدد الشركات المدروسة في هذا المجتمع 12 مصرفا وذلك خلال الفترة الممتدة من 2008–2012، واعتمد الباحث في دراسته في قياس ظاهرة إدارة الأرباح الى تقدير المستحقات الاختيارية وذبك بإستخدام نموج جونز Jones (1995) المعدل لقياس إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السورية عدا المصارف، كما استخدم نموذج مخصصات خسائر القروض (Lpps)، لقايس إدارة الأرباح في المصارف على اعتبار أن هذه المخصصات تمثل الاستحقاقات الأكبر فيها، وتوصل الباحث الى أن 68.4% من الشركات المساهمة السورية و66.7% من المصارف المساهمة السورية المسجلة في هيئة الأسواق والأوراق المالية قد مارست إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة حيث كانت 08 مصارف من أصل 12 مصرف، و13 شركة مارست إدارة الأرباح من أصل 19 شركة كما أوضحت أن اغلب الشركات المساهمة الخدمية والصناعية مارست الاستحقاق الاختياري بطريقة سلبية، بيمنا اغلب الشركات الزراعة وشركات التأمين مارست الاستحقاق بطريقة ايجابية وقد بينت الدراسة ازدياد ممارسات إدارة الأرباح خلال عام 2012 عند الشركات المساهمة السورية المسجلة في هيئة الأسواق المالية عدا المصارف

[1] **طارق الهندي، " إستخدام نموذج جونز المعدل ونموذج مخصصات القروض (LLPs) لتقييم ممارسات إدارة الأرباح– دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السورية "** رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد، قسم المحاسبة جامعة تشرين الجمهورية العربية السورية،2015 منشورة.

لتصل 84% وفي الأخير توصل الباحث الى إن إمكانية الاعتماد على النموذجين في قياس إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية السورية.

8. دراسة **(عبد الناصر إبراهيم نور& حنان العوادة)، 2015.**[1]

بعنوان: **"إدارة الأرباح وأثرها على جودة المحاسبية– دراسة اختباريه على الشركات الصناعية المساهمة العامة"**

هدفت هذه الدراسة لاختبار مدى ممارسة الشركات الأردنية لإدارة الأرباح، ولمعرفة مدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة الأرباح المحاسبية المعلن عنها. وقد اعتمدت الدراسة على عينة مكونة من (20) شركة صناعية أردنية مساهمة عامة مدرجة في بورصة عمان خلال الفترة 2005-2012 تم اختيارها بطريقة العينة الطبقية العشوائية.

واستخدمت الدراسة جودة الأرباح كمتغير تابع، بينما اشتملت المتغيرات المستقلة على إدارة الأرباح بالإضافة لثلاثة متغيرات ضابطة هي حجم الشركة ونسبة المديونية ومعدل العائد على الأصول.

وأظهرت نتائج الدراسة انخفاض جودة الأرباح لدى الشركات الصناعية الأردنية بشكلٍ عام، كما كشفت النتائج عن ممارسة الشركات الصناعية الأردنية لإدارة الأرباح التي تستهدف تقليل الربح. أما نتائج تحليل الانحدار فقد أظهرت وجود أثر سالب ومهم إحصائياً لممارسات وأساليب إدارة الأرباح على جودة الأرباح، بينما كان لنسبة المديونية تأثير موجب وذو أهمية إحصائية على جودة الأرباح.

وأوصت الدراسة بضرورة صياغة السياسات والمبادئ والمعايير المحاسبية بشكلٍ يضمن عدم قيام الشركات باستغلال المرونة فيها للتلاعب بأرباحها، وأوصت بضرورة التطبيق الفعال لقواعد الحاكمية المؤسسية لجميع الشركات المساهمة العامة في الأردن.

9. دراسة **(جميل النجار)، 2014**[2]

بعنوان **"قياس التحفظ المحاسبي في التقارير المالية وأثره على القيمة السوقية للسهم –دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العمة المدرجة في بورصة فلسطين"**

هدفت هذه الدراسة الى قياس مستوى التحفظ في التقارير المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العمة المدرجة في بورصة فلسطين، وكللك بيان اثر التحفظ المحاسبي على القيمة السوقية للسهم، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام نموذج (Beaver and Ryan.2000) ونموذج (Basu.1997) لقياس التحفظ المحاسبي، طبقت الدراسة على عينة من الشركات مكونة من 31 شركة من الشركات الشركات المساهمة العمة المدرجة في بورصة فلسطين، خلال الفترة الممتدة من 2005-2012.

وقد توصل الباحث الى إنخفاض مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم والتقارير المالية الصادرة الشركات المساهمة العمة المدرجة في بورصة فلسطين، كما وجدت الدراسة أن قطاع التأمين هي الأكثر تحفظا، في حين كان

[1] **عبد الناصر إبراهيم نور& حنان العوادة، " إدارة الأرباح وأثرها على جودة المحاسبية– دراسة اختباريه على الشركات الصناعية المساهمة العامة "** داخلة في المؤتمر الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية للفترة ما بين **22– 2015/4/24** جامعة العلوم التطبيقية – الأردن.

[2] **جميل النجار، " قياس التحفظ المحاسبي في التقارير المالية وأثره على القيمة السوقية للسهم –دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العمة المدرجة في بورصة فلسطين "** المجلد 17، العدد2 مجلة البلقاء للبحوث والدراسات 2014.

قطاع الاستثماري هو الأقل تحفظا،وأن مستوى التحفظ المحاسبي يؤثر ايجابيا على القيمة السوقية للسهم، كما أوصت الدراسة بضرورة تفعيل الدور التي تقوم به الهيئة المشرفة عن القيمة السوق المالي بهدف تفعيل الرقابة على عملية الإقرار المالي وإلزام الشركات بزيادة مستويات التحفظ وضمن مستويات معقولة، وضرورة قيام مدققي الحسابات الخارجيين بإبداء رأيهم في مدى كفاية مستوى التحفظ داخل القوائم والتقارير المالية المنشورة.

10.دراسة (هاني محمد الأشقر)، 2010 [1]

بعنوان "**إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثر العلاقة بحجم الشركة – دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في فلسطين للأوراق المالية**"

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم في سوق فلسطين للأوراق المالية، والوقوف على مدى إهتمام تلك الشركات بإدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم، وقد إعتمدت الدراسة التطبيقية على نموذج جونز المعدل على مجتمع الدراسة المكون من الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وعددها 23 شركة، وقدم جمع المعلومات بهذا الخصوص على الأوراق من القوائم المالية لكل شركة، وكذلك القيام بمسح التقارير المالية السنوية الشركات نفسها لمعرفة إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم تم استخدام T-test وإختبار One way anova والانحراف المعياري والمتوسط الحسابي.

وتوصل الباحث في نهاية الدراسة أن معظم الشركات في سوق فلسطين للأوراق المالية تمارس إدارة الأرباح، كما تبين وجود علاقة ذات دلالة عند مستوى دلالة بين كل من صافي الربح التشغيلي، والتدفق النقدي من العملية التشغيلية، والتغير في ياردات تحت التحصيل للشركة مع عوائد الأسهم في الشركات المدرجة سوق فلسطين للأوراق المالية في حين تبين وجود علاقة ذات دلالة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$ بين حسابات التحصيل وإجمالي أصول الشركة مع عوائد الأسهم في الشركات المدرجة سوق فلسطين للأوراق المالية.

11.دراسة (فواز بن سفير معيض القثامي)، 2010[2]

بعنوان " **إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية –دراسة تطبيقية–**"

هدفت الدراسة الى الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية واختبار تأثير بعض العوامل المؤثرة على تلك الشركات في ممارسة إدارة الأرباح، وأجريت الدراسة على عينة مكونة من 78 شركة تتداول أسهمها في سوق المال السعودي وتمثل قطاع الصناعة والخدمات والزراعة، وإدارة الأرباح اعتمد الباحث على الاستحقاق الاختياري باستخدام نموذج (Jones Model Modified 1995)، ولمعرفة تأثير بعض العوامل على ممارسات إدارة الإرباح تم بناء نموذج الانحدار، وجاءت نتائج الدراسة لتؤكد ممارسة الشركات المساهمة السعودية لإدارة الأرباح حيث تمارس الاستحقاق الاختياري بشكل سالب عموما، وأوضحت النتائج أن

[1] **هاني محمد الأشقر**، " **إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للهم ومدى تأثر العلاقة بحجم الشركة – دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في فلسطين للأوراق المالية** "، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل قسم المحاسبة والتمويل كلية التجارة الجامعة الإسلامية –غزة– فلسطين 2010 م؛

[2] **فواز بن سفير معيض القثامي**،" **إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية –دراسة تطبيقية–**"، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة– السعودية، 2010.

الشركات المساهمة الزراعية والخدمية تمارس إدارة الأرباح باتجاه موجب، وأن الشركات ذات الربحية تمارس أدارة الأرباح بشكل سابل والشركات ذات الخسائر تمارس إدارة الأرباح بشكل موجب.

وتوصلت الدراسة كذلك الى عدم وجود تأثير لحجم الشركة ونوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة على إدارة الأرباح، وأشارت أيضا لوجود تأثير لكلا من عاملي المديونية والربحية على ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

12.دراسة (عمر محمد مسلم الحواتمه)، 2010[1]

بعنوان **"قياس مدى تحقق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية المساهمة العامة المتداولة في سوق عمان المالي –دراسة ميدانية–"**

هدفت الدراسة الى قياس مدى تحقق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، والتعرف على مدى أهمية قيمة رأس المال في تحديد مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة العامة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية الثلاثة (المعيار المحاسبي الدولي "1" بعنوان عرض القوائم المالية، المعيار المحاسبي الدولي "2" بعنوان المخزون، المعيار المحاسبي الدولي"16" بعنوان المعدات والممتلكات والمصانع).

ولتحقيق الأهداف قام الباحث بتحليل القوائم المالية لـ10 شركات صناعية مساهمة متداولة في سوق عمان المالي متفاوتة في رأس المال وفي ضوء ذلك جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

وقد استخدم الباحث العديد من الأساليب الإحصائية المرجوة من الدراسة وبعد إجراء التحليل لبيانات الدراسة توصل الباحث الى النتائج التالية:

01-بلغت نسبة التفسير الإجمالية للمعايير المحاسبية الثلاثة المعتمدة في الدراسة الحالية بالشركات الصناعية المساهمة العامة في مجتمعه الدراسة 59.731% وأن المعيار المحاسبي الدولي فسر ما نسبته 48.484% والمعيار المحاسبي الدولي الثاني ما نسبته 6.270% وأخيرا فسر المعيار الدولي السادس عشر ما نسبته 9.997%.

02-لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة الدخل الصدارة عن الشركات الصناعية حسب الاختلاف في رأس المال وفقا لقواعد الإفصاح في النصوص عليها في المعيار المحاسبي الدول 1 عند مستوى دلالة 05، ولا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية لطبيعة الإفصاح المطلوب معلومات المركز المالي الصدارة عن المنشات الصناعية حسب الاختلاف في رأس المال وفقا لقواعد الإفصاح في النصوص عليها في المعيار المحاسبي الدول 1 عند مستوى دلالة 05، ولا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية لطبيعة الإفصاح المطلوب في قائمة التدفقات الصدارة عن المنشات الصناعية حسب الاختلاف في رأس المال وفقا لقواعد الإفصاح في النصوص عليها في المعيار المحاسبي الدول 1 عند مستوى دلالة 05، ولا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية لطبيعة الإفصاح المطلوب في المعلومات المدرجة في الملاحظات

[1] عمر محمد مسلم الحواتمه، " قياس مدى تحقق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية المساهمة العامة المتداولة في سوق عمان المالي –دراسة ميدانية–"رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة الشرق الأوسط،2010 منشورة

والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الصدارة عن المنشات الصناعية حسب الاختلاف في رأس المال وفقا لقواعد الإفصاح في النصوص عليها في المعيار المحاسبي الدول 1 عند مستوى دلالة 05.

03-وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية لطبيعة الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصدارة عن المنشات الصناعية حسب الاختلاف في رأس المال وفقا لقواعد الإفصاح في النصوص عليها في المعيار المحاسبي الدول 1 عند مستوى دلالة 05.

وقدم الباحث في نهاية الدراسة بمجموعة من التوصيات:

01-إهتمام الشركات الصناعية المساهمة العمة بالإفصاح والتطبيق لبنود القوائم المالية غير المفصح عنها ذات العلاقة بالمعايير المحاسبية الدولية رقم (المعيار المحاسبي الدولي "1" بعنوان عرض القوائم المالية، المعيار المحاسبي الدولي "2" بعنوان المخزون، المعيار المحاسبي الدولي"16" بعنوان المعدات والممتلكات والمصانع).

02-إجراء دراسة عن مدى تطبيق الإفصاح المحاسبي لمعايير المحاسبية الدولية رقم (المعيار المحاسبي الدولي "1" بعنوان عرض القوائم المالية، المعيار المحاسبي الدولي "2" بعنوان المخزون، المعيار المحاسبي الدولي"16" بعنوان المعدات والممتلكات والمصانع).

13. دراسة (أكرم يحي على الشامي)، 2009.[1]

بعنوان" **أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة القوائم المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية"**

هدفت هذه الدراسة الى قياس اثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة القوائم المالية للبنوك التجارية العاملة في اليمن، من خلال قياس أثر الخصائص الأساسية ومكوناتها كخاصية القابلية للفهم للمعلومات المحاسبية، وخاصية الإفادة، وخاصية الملائمة، وخاصية الموثوقية على جودة التقارير المالية للبنوك العاملة في اليمن، من خلال قياس أثر الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية ومكوناتها كخاصية الاتساق (الثبات)، وخاصية القبلية للمقارنة على جودة التقارير المالية للبنوك العاملة في اليمن.

ولأجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانه استهدف من خلالها المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمحاسبين، حيث وزع 70 استبانه على عينة الدراسة واسترجع منها 63 بنسبة 90% وقد خضعت جميعها للتحليل.

وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية (One sample T-Test) لتحليل البيانات واختبار الفرضيات، وكانت من بين أهم ما توصل الباحث الى أن هناك تأثير غالبا للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية حيث بلغت 83%.

كما أظهرت الدراسة أن الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية تؤثر على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في اليمن بنسبة عالية جدا 85%.

[1] **أكرم يحي على الشامي، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة القوائم المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية"**، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة كلية الإعلام جامعة الشرق الأوسط 2009 م؛

وفي الأخير كانت من أهم التوصيات التي قدمها الباحث الى ضرورة قيام للبنوك العاملة في اليمن، بزيادة الاهتمام باستخدام المعلومات ذات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبة، وكذلك ضرورة تحسين جودة التقرير المالية الصادرة عن هذه البنوك.

وضرورة قيام البنك المركزي بعقد مؤتمرات ودورات علمية لتكثيف وزيادة وعي العملين في البنوك التجارية بأهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية.

المطلب الثالث: الدراسات المرتبطة بالتدقيق المحاسبي وعلاقته بإدارة الأرباح.

بعد عرض أهم الدراسات السابقة باللغة العربية سواء في البيئة المحلية الجزائرية أو البيئة العربية التي تناولت موضوع التدقيق المحاسبي، إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية في المطلبين السابقين جاء هذا المطلب ليعرض أهم الدراسات التي تناولت علاقة التدقيق المحاسبي وإدارة الأرباح.

1. دراسة (كمال زواق)، 2019.[1]

بعنوان **"أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الاحتيال– دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر"**؛

هدفت الدراسة الى التحقيق في تصورات المدققين في عن طبيعة أدوارهم وحجم مسؤولياتهم في مجال الوقاية من الاحتيال والكشف عن الإبلاغ عنه، وعلاقة هذا لإدراك بالحد من ممارسة إدارة الإحتيال وقبل هذا التحقيق تصوراتهم عن مدى وجود ممارسات الاحتيال في المؤسسات الجزائرية، وذلك من خلال دراسة التفاعل بين آلية التدقيق الخارجي وآلية التدقيق الداخلي ولجان التدقيق في تعزيز الدور الحوكمي للمدقق الخارجي بهدف كشف الاحتيال في البيئة الجزائرية وصولا الى دور المدققين في الجزائر في البحث عن الاحتيال خلال تقديم خدمات التدقيق.

كما سعت الدراسة الى الإحاطة بالجوانب النظرية للتدقيق وحوكمة الشركات ومعرفة دور كل من التدقيق وحكومة الشركات في الوقاية من الاحتيال والإبلاغ عنه بعد الكشف عليه.

وذلك من خلال دراسة استقصائية لعينة من المهنيين بأسلوب يحاكي وقاع المهنة وذلك بغرض إبراز الدور ومساهمة التدقيق الخارجي في الرقابة ورصد آليات الحوكمة والوقاية من الاحتيال والكشف والإبلاغ عنه في بيئة الإعمال الجزائرية من وجهة نظر مدققي الحسابات في الجزائر.

كما توصلت الدراسة الى اتفاق عام بين ممارسي المهنة على وجود مختلف ممارسات الإحتيال سواء ما تعلق بالغش أو إحتيال الموظفين في المؤسسات الجزائرية، كما توصلت الدراسة الى وجود وعي وإدراك من قبل مدققي الحسابات بطبيعة وحجم أدوارهم ومسؤولياتهم نحو تقييم والكشف عن الإحتيال والكشف والإبلاغ عنه.

[1] كمال زواق، "أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الإحتيال –دراسة ميدانية إستقصائية لبيئة الجزائر– ". أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 03 السنة الجامعية 2018-2019؛منشورة.

2. دراسة (محمد أمين لونيسة)، 2017.[1]

بعنوان **"تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية – دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية–)"**؛

تسعى كل دول العالم اليوم إلى إيجاد آليات قوية تتصدي للازمات المالية، أين نجدها تركز في ذلك على تطوير مهنة التدقيق كأحد الآليات الفاعلة للحد من ها ته الأزمات الناتجة في مجملها عن سوء جودة المعلومة المالية، كذلك هو الحال وعلى نفس نهج الهيئات الدولية المنظمة لمهنة التدقيق، تحرص الجزائر هي الأخرى على تطوير المهنة في جميع جزئياتها للرقي بها إلى مصف الدول الرائدة في المجال، ذلك ما ع بر عنه بسن قانون -01 10 المتبع بحزمة من المراسيم التنفيذية والأوامر، لضمان التطبيق الحسن والفهم الجيد لحقيقة الرقي بالمهنة وتطويرها سوآءا على الصعيد الأخلاقي أو المهني.

حيث جاءت الأطروحة ل درس أثر تطور المهنة على جودة المعلومة المالية، من خلال دراسة مدى مواكبتها لتطورات العالمية على مختلف الأصعدة؛ انطلاقا من معايير الشخص المهني ومعايير العمل الميداني وكذا معايير إعداد التقرير وصولا للمسؤوليات، أين أصبح المدقق الآن حريص على التطبيق الأمثل للإجراءات والتعليمات والمعايير كما هو معمول به في الساحة الدولية.

3. دراسة (علي بن قطيب)،2017.[2]

بعنوان **"دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية–دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية–"**

هدفت هده الدراسة الى دراسة العلاقة بين التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية كمتغير مستقل، جودة المعلومات المحاسبية كمتغير تابع، ولتجسيد دلك تم تصميم استبان وزع على عينة الدراسة والتي كان عددها 34 عينة من المؤسسات الإقتصادية في ولاية تيارت، وفد تم تحليل مفردات الاستبيان إعتمادا على إستخدام برنامج SPSS برنامج الحزم الإحصائية، حيث تطرق الباحث في هده الدراسة في شقها النظري الى التدقيق في ظل التكنولوجيا المعلومات والجانب النظري المفسر الى لجودة المعلومات المحاسبية، وتسليط الضوء على مساهمة تكنولوجيا المعلومات في تطوير وظيفة التدقيق.

ومن أهم النتائج التي توصل لها الباحث هو وجود دور لتكنولوجيا المعلومات والاتصال في عملية التدقيق والتي تؤثر إجابيا في جودة المعلومات المحاسبية، مع الأخذ بعين الاعتبار لمخاطر التدقيق التي تمثل تهديدا حقيقا لهده المهنة وعلى دلك إيجاد السبل الكفيلة للتصدي لهده المخاطر حتى يؤدي التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات دوره الحقيقي وبالتالي تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

---

[1] حمد أمين لونيسة،" **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية – دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية–)** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة السنة الجامعية 2016-2017؛منشورة.

[2] علي قطيب، "**دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية–دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية–** ". أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص بنوك، مالية ومحاسبة جامعة محمد بوضياف المسيلة السنة الجامعية 2016-2017؛منشورة.

4. دراسة (سامر دوارة)، 2014.[1]

بعنوان "**أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق المحاسبة الإبداعية – دراسة ميدانية–**".

تناولت هده الدراسة أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، وهدفت هده الدراسة الى دراسة جودة المراجعة الخارجية، والعوامل المؤثرة فيها، وأخر إصدارات المعايير الدولية التي تدعمها، وتحديد مفهوم هامش أمان المستثمر ومراحل تكوينه وبيان اثر المراجعة الخارجية عليه، بالإضافة الى أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على العلاقة بين جودة المراجعة وهامش المستثمر، وتم استخدم الباحث دراسة ميدانية على سوق دمشق للأوراق المالية حيث تم تقسيم المجتمع الى أربع فئات: الشركات وفئة شركات الوساطة وفئة مراجعي الحسابات وفئة المشرفين في السوق المالية.

وقد توصل الباحث الى عدة نتائج في نهاية دراسته كان أهمها:

- إن أداء المراجعة الخارجية بجودة وفعالية من قبل المراجع من شأنه الحد من إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية؛
- إن زيادة ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنه تخفيض هامش أمان المستثمر؛
- إن زيادة ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل معد البيانات يضف الى العلاقة الإجابة بين جودة المراجعة الخارجية وبين هامش أمان المستثمر.

وتوصل الباحث في نهاية الدراسة بأنه كان من الحسن أن تتبنى الجزائر المعايير الدولية مباشرة بموجب قانون حتى تتفادى المشاكل والصعوبات الناجمة عن التبني الضمن لها، وبينت أن هناك توافقا جزئيا بين المراجعة في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق، وبالتالي الشروع في تطبيق تلك المعايير يلقى قبولا واسعا من طرف الممارسين، والطريقة المقترحة من طرف أفراد العينة من أساتذة جامعين ومهنيين من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، هي تبني جزء من تلك المعايير وتطوير محليا الجزء الباقي منها، باستثناء الخبراء المحاسبين الدين فظلوا التبني الكامل لها.

5. دراسة (إبراهيم عبد الحي محمد خالد) 2011[2]

بعنوان "**دراسة العلاقة بين لجان المراجعة وجودة التقارير المالية –دراسة نظرية ميدانية–**"

هدفت هذه الدراسة الى إيضاح العلاقة بين لجان المراجعة وجودة التقارير المالية، ولتحقيق ذلك تم التعرف على الفجوة البحثية من خلال تناول الدراسات السابقة بموضوع البحث وفي أيطار ذلك تعرض الباحث لدور لجان المراجعة في تحسين جودة القوائم المالية من حيث ضبط تشكيل لجان المراجعة وأنشطتها ودور لجنة المراجعة في دعم استقلالية المراجع، وفي دعم وظيفة المراجعة الداخلية ومن خلال هذه الدراسة توصل الباحث الى مجموعة من النتائج أهمها:

- أن لجان المراجعة تدعم استقلالية المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.

---

1 **سامر دوارة**، "**أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق المحاسبة الإبداعية – دراسة ميدانية–**." رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة حلب كلية الاقتصاد قسم المحاسبة سنة 2014.

2 **إبراهيم عبد الحي محمد خالد**، " **دراسة العلاقة بين لجان المراجعة وجودة التقارير المالية –دراسة نظرية ميدانية–**" رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة جامعة قسم المحاسبة جامعة أسيوط مصر 2011.

- أن تشكيل لجان المراجعة من أعضاء مستقلين من ذوي الخبرات العلمية والعملية يوثر ايجابيا على جودة التقارير المالية.
- أن قيام لجان المراجعة بأداء مجموعة من الأنشطة تتعلق بإعداد التقارير المالية يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية.

6. دراسة (بوسنة حمزة)، 2011.[1]

بعنوان **"التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح «دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية"**.

تمحور الهدف الرئيسي من الدراسة في دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح وذلك من خلال الدور الذي يلعبه محافظي الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بين البيئة المحاسبية الفرنسية والجزائرية.

حيث هدفت الدراسة في جزئها الأول وهي على الصعيد الدولي الى فحص سلوك إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الفرنسية المسجلة في مؤشر (SBF250) خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2009، وتأثير إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الدولية على سلوك إدارة الأرباح وقد توصل الباحث إلى المؤسسات الفرنسية تستخدم المستحقات الاختيارية بشكل سالب بهدف تخفيض النتيجة المحاسبية ووجود علاقة عكسية بين مستوى التدقيق إتجاه المؤسسات الفرنسية نحوى تبني سلوك إدارة الأرباح.

وأما على الصعيد المحلي الوطني هدفت الدراسة الى معرفة مدى ممارسة سلوك المؤسسات الجزائرية إلى إدارة الأرباح خلال نفس الفترة، حيث توصل الباحث الى ان المؤسسات الجزائرية تستخدم المستحقات الاختيارية بشكل موجب بهدف تضخيم النتيجة المحاسبية.

7. دراسة (ليندا حسن نمر الحلبي)، 2009.[2]

بعنوان **"دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"**

هدفت هذه الدراسة الى تبيان أهمية وخصائص موثوقية البيانات المالية ودورها في إتخاذ القرار والتعرف على أشكال التحيز في القياس المحاسبي وخاصة الموثوقية، كما اهتمت الدراسة على التعرف على أساليب المحاسبية الإبداعية المستخدمة وأثرها على موثوقية البيانات المالية وذلك من خلال دوافع الإدارة لاستخدام مثل هذه الأساليب وبالتحديد عينة الدراسة وهي مجالس إدارة الشركات المساهمة العامة الأردنية من إجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات.

---

[1] **بوسنة حمزة، "التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح « دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية »** مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير علوم تجارية تخصص محاسبة وجباية جامعة فرحات عباس سطيف السنة الجامعية 2011-2012؛

[2] ليندا حسن نمر الحلبي، " **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"** رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات درجة الماجستير في تخصص المحاسبة جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا كلية الإعلام قسم المحاسبة 2009 م؛

كما تمحور الهدف الرئيسي من هذه الدراسة الى الوقوف على دور مدققو الحسابات في الحد من هذه الممارسات التي تمارسها مجالس إدارات الشركات العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة.

كما توصل الباحث في نهاية الدراسة الى مجموعة من النتائج كان أهمها أن المحاسبة الإبداعية هي أسلوب يعتمده المحاسب لتحقيق مصالح الشركة كذلك صنفي المحاسبة الإبداعية القانوني والغير القانوني، وقد توصلت الدراسة الى أن كافة أفراد مجتمع الدراسة وهي شركات المساهمة الأردنية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية بصورة ضعيفة، كذلك أن كافة أعضاء عينة الدراسة من مدققي الحسابات الخارجين الأردنيين يقومون بكافة الإجراءات المهنية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

بعد التعرف على العديد من الدارسات السابقة والتي جاءت باللغة العربية سواء في البيئة الجزائرية أو البيئة العربية، التي تناولت التدقيق المحاسبي، إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية، سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة، سوف نقوم في هذا المبحث الثاني بعرض الدراسات باللغة الأجنبية التي تناولت موضوع التدقيق المحاسبي، إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية.

المطلب الأول: الدراسات المرتبطة بإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بعرض الدراسات التي تناولت موضوع إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية باللغة الأجنبية والتي كانت على النحو التالي:

1. دراسة (Fei Guo & Shiguang Ma)، 2015. [1]

بعنوان: "**Ownership Characteristics and Earnings Management in China**"

حسب الدراسة أن الشركات الصينية تتميز بملكية متعددة وتركيز ملكية مرتفع لهذا ستتطرق هذه الدراسة إلى تحديد خصائص الملكية في سلوكيات إدارة الأرباح للشركات المحلية المدرجة في الصين، حيث أشارت النتائج إلى أن ممارسات إدارة الأرباح يتم تحديدها من خلال دوافع مختلف أنواع الملكية وعلى وجه الخصوص عندما تكون الهيئة الحكومية هي المالك الأكبر تكون هذه الشركات أقل إحتمالا للقيام بممارسات إدارة الأرباح على الرغم من إرتباط نسبة ملكية الدولة بشكل إيجابي مع إدارة الأرباح، كذلك إن الملكية القابلة للتداول والملكية الخاصة المركزة بشكل خاص تقلل من ممارسات إدارة الأرباح في حين أن تركيز الملكية الكلي يعزز ممارسات إدارة الأرباح.

2. دراسة (Houqe, et..al)، 2015. [2]

بعنوان: "**Secrecy and mandatory IFRS adoption on earnings quality**"

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير الاعتماد الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية على جودة الأرباح حيث تم حساب جودة الأرباح من خلال المستحقات باستخدام نموذج جونز المعدل، تكون مجتمع الدراسة من 19,324شركة من حوالي 14دولة على مدار الفترة من 1998 – 2011، أوضحت الدراسة أن الاعتماد الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية يسحن من جودة الأرباح.

---

[1] Fei Guo & Shiguang Ma " **Ownership Characteristics and Earnings Management in China**" The Chinese Economy Translation and Studies Volume 48، Issue 5 – University of Wollongong - Australia - 2015 pp. 372 – 395..

[2] Houqe, M., Monem, R., Tareq, R., & Zajil, T,'**Secrecy and mandatory IFRS adoption on earnings quality'.** Wellington, New Zealand: center for Accounting, Governance and Taxation Research (2015).

3. دراسة (Jaweher & Mounira)، 2014. [1]

بعنوان: **" the effects Of mandatory IAS/IFRS regulation On the properties of earnings quality in Australia and Europe"**

تهدف الدراسة إلى معرفة تأثير معايير التقارير المالية الدولية على جودة الأرباح, وعلى وجه التحديد إلى التحقق من أن هذه المعايير تؤدي إلى جودة ايرادات أفضل من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما محليا للشركات المدرجة في 17دولة من أوروبا واستراليا. كما تبحث الدراسة تجريبيا في المجموعات الأساسية لسمات جودة الأرباح لتقديم أدلة حول ضرورة اعتماد معايير التقارير المالية الدولية من خلال استخدام نموذج جونز المعدل, من خلال مجموعة بيانات تغطي عينة الدراسة المتكونة من 1,901 شركة خلال الفترة من 2001-2010 أظهرت الدراسة أن جودة المستحقات أفضل في ظل التطبيق الإجباري لمعايير التقارير المالية الدولية.

4. دراسة (Liu & Su)، 2014. [2]

بعنوان: **" Did the mandatory adoption of IFRS affect the earnings quality of Canadian firms"**

هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كان الاعتماد الالزامي لمعايير التقارير المالية الدولية لها أثرها على جودة الأرباح للشركات الكندية العامة، عملت الدراسة مقارنة بين جودة الأرباح ما قبل معايير التقارير المالية الدولية وما بعدها، باستخدام عينة من حوالي 461 شركة لديها بيانات في مرحلة ما قبل معايير التقارير المالية الدولية وما بعدها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استخدام نموذج جونز المعدل، وقد أظهرت النتائج أن الايرادات أكثر ثباتا بعد اعتماد معايير التقارير المالية الدولية. في العموم، تقترح نتائج الدراسة الاعتماد الالزامي لمعايير التقارير المالية الدولية في كندا لما توفره من جودة أعلى في الأرباح مما يحقق فائدة لمستخدمي البيانات المحاسبية في هذا المجال.

5. دراسة (Chiha, et..a)، 2013. [3]

بعنوان: **" The effect of IFRS on earnings quality in a European stock market: Evidence from France"**

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير اعتماد معايير التقارير المالية الدولية على جودة الأرباح لعينة من الشركات المدرجة في سوق المال الأوروبي. تكون مجتمع الدراسة من الشركات المدرجة في سوق المال الأوروبي في بورصة باريس، للسنوات في الفترة من 2002 – 2010. تم استخدام التحليل الوصفي لتحقيق أهداف الدراسة، حيث

[1] Jaweher & Mounira, **the effects Of mandatory IAS/IFRS regulation On the properties of earnings quality in Australia and Europe**, European Journal of Business and Management, 2014.

[2] Liu, G., & Sun, J., " **Did the mandatory adoption of IFRS affect the earnings quality of Canadian firms?"**, ocial Science Research Network (Online), available.2015.

[3] Chiha, H., Trabelsi, N.S & Hamza, **The effect of IFRS on earnings quality in a European stock market: Evidence from France** Interdisciplinary Journal of Research in Business, 2013.

تم اعتماد نموذج جونز المعدل لتحقيق نتيجة البحث، وقد أشارت النتائج إلى أن قياس جودة الأرباح باستخدام معايير التقارير المالية الدولية هي أكثر فائدة في تقييم الشركات، بالإضافة إلى أن نوعية المعلومات المحاسبية تحسنت بزيادة العلاقة بين الأرباح والقيمة السوقية، وأوصت الدراسة بالتركيز على عوامل أخرى غير حجم الشركة مثل العائد على الأصول والرافعة التشغيلية.

6. دراسة (Sarra Elleuch Hamza)، 2012. [1]

بعنوان: " **Les spécificités de la gestion des résultats des entreprises tunisiennes à travers une démarche par entretiens** "

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة معرفة الدوافع والأسباب التي تؤدي بالشركات التونسية إلى إدارة أرباحها ودراسة الممارسات المختلفة المستخدمة لهذا الغرض، بعد القيام بسلسلة من اللقاءات والحوارات مع مجموعة من المسؤولين لدى مجموعة من الشركات، خلصت الدراسة إلى أن الشركات غير المدرجة تدير أرباحها من أجل تدنية الضرائب، أما الشركات المدرجة تدير أرباحها من أجل تجنب الخسائر وصقل أرباحها. البنوك التي تعتبر الممول الرئيسي للإقتصاد التونسي، تبحث لعرض نتائج في القمة، للقيام بذلك في تلجأ ليس فقط إلى التلاعب بالمستحقات بل تذهب إلى التلاعبات الحقيقية، ضف إلى ذلك أن فروع الشركات المتعددة الجنسيات الأقل لجوء إلى هذه الممارسات.

7. دراسة (Kamel and Elbanna)، 2012.[2]

بعنوان: "**Investigating the phenomenon of earnings management in the Egyptian stock market**"

هدفت هذه الدراسة الى دراسة ظاهرة إدارة الأرباح في مصر، مع الإشارة بوجه الخصوص إلى أسعار الإكتتابات العامة، كما أوضحت هذه الدراسة بعض التصورات حول العوامل التي من المرجح أن تضعف فعالية آليات حوكمة الشركات الداخلية في منع الإنخراط في ممارسات إدارة الأرباح.

تتكون عينة البحث من 77 شركة طرحت أسهمها للاكتتاب وأدرجت في سوق الأوراق المالية المصرية، خلال الفترة 1995-2002 كما تم قياس ظاهرة إدارة الأرباح، بإستخدام نموذج Jones المعدل.

حيث توصلت الدراسة إلى ما يلي :إنّ مديري الاكتتابات المصرية لا يملكون الحافز للتأثير على عائدات الاكتتاب للشركات من خلال استخدام السلطة التقديرية للتلاعب بالمستحقات قبل طرحها للجمهور. على العكس من ذلك، فإنّ النتائج تشير إلى أنّ كمية الأسهم المحتفظ بها من قبل الشركات المصدرة لها وحجم الاكتتابات عليها يكون لها تأثير كبير جد اً على تحديد أسعار الاكتتاب في سوق الأوراق المالية المصرية، كما أشارت الدراسة أيضا إلى أن الشركات المملوكة للدولة هي حرصا على تحقيق أقصى قدر من العائدات أثناء طرح أسهمها للاكتتاب العام من الشركات المملكة للقطاع الخاص.

---

[1] Sarra Elleuch Hamza، " **Les spécificités de la gestion des résultats des entreprises tunisiennes à travers une démarche par entretiens** "، Comptabilité - Contrôle – Audit 2012/1 (Tome 18)، p. 39-65...

[2] Kamel, H; Elbanna, **Investigating the phenomenon of earnings management in the Egyptian stock market**, Emerald Group Publishing Limited. Vol 12(3), 337- 352.

8. دراسة (Subhrendu Rath & Lan Sun)، 2010. [1]

بعنوان: "**Have IFRS Affected Earnings Management in the European Union**"

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على إدارة الأرباح، وكان ذلك بمحاولة فحص ما إذا كان إعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الإتحاد الأوروبي قد أدى إلى الزيادة أو التقليل من الممارسات المحاسبية الإختيارية من خلال مقارنة المستحقات الإختيارية في الفترات السابقة للتغيير أي قبل المعايير وبعده مباشرة، كذلك محاولة معرفة سيمات الشركات والعوامل المفسرة للنتائج قبل وبعد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، لأجل ذلك إتخذت الدراسة عينة من الشركات غير المالية المدرجة في إحدى عشرة سوقا من أسواق الأسهم الأوروبية حيث أفرزت الدراسة على نتائج مهمة جدا هو أن ممارسات إدارة الأرباح قد زادت وتكثفت بعد إعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في أوروبا حيث زادت المستحقات الإختيارية في الفترة التي أعقبت التنفيذ، والذي أدى إلى زيادة ممارسات إدارة الأرباح هو وجود مساحة للتلاعب بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) مقارنة بالمعايير السابقة أو المحلية.

المطلب الثاني: الدراسات المرتبطة بالتدقيق المحاسبي وعلاقته بإدارة الأرباح.

1. دراسة (Affes H & and Smii T)، 2016. [2]

بعنوان: **The Impact of the Audit Quality on that of the Earnings Management: Case Study in Tunisia**

الغرض من هذا المقال هو دراسة تأثير نوعية التدقيق المحاسبي على الأرباح المحاسبية، حيث اختار الباحث جودة الاستحقاق، المحافظة المحاسبية الربح ذات الصلة كمقياس لجودة الأرباح المحاسبية، الدراسة الميدانية، والمدرجة في هذا المقال تضمنت مثال من 20 مؤسسة تونسية مدرجة في البورصة التونسية TSE (التونسية للأوراق المالية) للفترة (2005-2009) حيث توصل الباحث إلى أن يؤكد التأثير الكبير لجودة التدقيق المحاسبي على الأرباح المحاسبية، وتشير نتائج الدراسة إلى أن المتغيرات: حجم شركة مراجعة الحسابات، خصائص قطاع شركة مراجعة الحسابات، التدقيق والمشترك وحجم لجنة التدقيق، تحسن جودة الأرباح المحاسبية.

2. دراسة (Nurddeen Usman Miko & Hasnah kardin)، 2015 [3]

بعنوان: **The Impact of Audit Committee and Audit Quality on Preventing Earnings Management in the Pre- and Post- Nigerian Corporate Governance Code 2011**

هدفت هذه الدارسة إلى تبيان أن إدارة الأرباح واحدة من الأساليب المستخدمة من قبل رجال الأعمال لتضليل الجهات المستفيدة ومستخدمي القوائم المالية، وذلك بتقديم تقارير وهمية، رغم اختلاف الضوابط والموازين

[1] Susana Callao & José Ignacio Jarne " **Have IFRS Affected Earnings Management in the European Union?** " Accounting in Europe - Volume 7، Issue 2 – European Accounting Association- Brussels – BELGIUM - 2010 pp. 159 – 189.

[2] Affes H & and Smii T**, The Impact of the Audit Quality on that of the Earnings Management: Case Study in Tunisia,** Journal of Accounting & Marketing, Volume 5 , 2016.

[3] Nuarddeen usman milko& Hasnah Kamardin: **Impact of Audit Committee and Audit Quality on Preventing Earnings Management in the Pre- and Post- Nigerian Corporate Governance Code 2011,**, procedia- social and behavioral sciences 172 p 651-657,2015.

(مثل قانون حوكمة الشركات)، حيث اختبرت نيجيريا قانونين لحوكمة الشركات الصادرة عن البورصة، قانون 2003 وقانون 2011، كما تسعى هذه الدراسة إلى قياس فعالية هذه القانونين ومن ثم إعطاء مقارنات باستخدام لجنة مراجعة الحسابات وجودة المراجعة ضد إدارة الأرباح في مرحلة ما قبل وما بعد قانون عام 2011.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أنه تم إستخدام الإستحقاقات التقديرية للتلاعب بالحسابات وتضليل المساهمين، وأن لجنة مراجعة الحسابات وجودة المراجعة سيساهمان في الحد من إدارة الأرباح جذريا، كما أوضحت هذه الدراسة كيف تقلل لجنة مراجعة الحسابات وجودة المراجعة من التلاعب بالحسابات عن طريق الإستحقاقات التقديرية في مرحلة ما قبل وما بعد قانون العام 2011 ومقارنة مخرجات المرحلتين في قياس أداء القوانين.

3. دراسة (Masoyi Dadi Aliyu, PhD; Abubakar Usman Musa & Peter Zachariah)، 2015[1]

بعنوان: **Impact of Audit Quality on Earnings management of Listed Deposit Money Banks in Nigeria**

توضح هذه الدراسة أن جودة مراجعة الحسابات العالية هي القدرة على كشف الأخطاء المادية والأخطاء في البيانات المالية، تمشيا مع التخلف والفشل، وعمليات الاندماج والاستحواذ الغير المرغوب فيها في القطاع المصرفي النيجيري مؤخرا، مراجعي الحسابات لأغلب المصارف المشاركة، شكك في نوعية مراجعة الحسابات في القطاع المصرفي، بحثت هذه الدراسة مدى تأثير جودة التدقيق في إدارة الأرباح للأموال المودعة في البنوك في نيجيريا، صمم هذا البحث بإستخدام علاقة ترابطية لعينة لقائمة من عشرة (10) بنوك الودائع لمدة ثمانية (8) سنوات (2006-2013)، وباستخدام البيانات الثانوية، وقد استخدمت الدراسة تقنية إرتداد المربعات الصغرى العادية (OLS) لتحليل البيانات، توصلت الدراسة أن جودة المراجعة لها تأثير كبير على إدارة الأرباح لقائمة بنوك الودائع في نيجيريا خلال فترة الدراسة، كما توصلت الدراسة إلى أن حجم شركة المراجعة وخدمات المراجعة المشتركة تؤثر سلبا على إدارة الأرباح في بنوك الودائع في نيجيريا،كما أظهرت الدراسة أن الإستقلال المالي للمراجع له تأثير إيجابي كبير على إدارة الأرباح في بنوك الودائع في نيجيريان أوصت الدراسة على أن بنوك الودائع يجب أن يركزوا على استخدام خدمات مراجعة الحسابات (بيغ 4) ومراجعة الحسابات المشتركة،كما توصي الدراسة بوجوب قيام البنك المركزي النيجيري بزيادة المراقبة في مجالات مراجعة الحسابات والأجور.

[1] Masoyi Dadi Aliyu, PhD; Abubakar Usman Musa & Peter Zachariah, **Impact of Audit Quality on Earnings management of Listed Deposit Money Banks in Nigeria**Journal of Accounting and Financial Management ISSN 2504-8856 Vol. 1 No.8 2015.

4. دراسة (Clive Lennox, XiWu & Tianyu Zhang)، 2015[1]

بعنوان **The effect of audit adjustments on earnings Quality: Evidence from China**

تبحث هذه الدراسة في كيفية تعديل الدخل أثناء المراجعة في نهاية السنة على مقاييس جودة الأرباح، هناك أربع نتائج رئيسية، أولا مراجعة التعديلات تسبب أرباح تصبح أكثر سلاسة وأكثر دواما، وثانيا هذه التسويات تنتج لنا جودة استحقاق عالية، ثالثا مراجعة التسويات لها تأثير سلبي على الإستحقاقات الموقعة أكبر من الاستحقاقات المطلقة، رابعا إن التعديلات لا تقلل الفجوة في توزيع المكاسب حول الصفر، وهذه النتائج تهم الباحثين الذين يستخدمون ممتلكات الدخل كبدائل عن جودة الأرباح وجودة المراجعة، مع ذلك تحذر الدراسة من أن النتائج التي توصلنا إليها في الصين لا يجوز تعميمها إلى بلدان أخرى.

5. دراسة (Remi Janin, Charles piot)، 2014[2]

بعنوان: **Qualité De L'audit, Gouvernance Et Gestion Du Résultat Comptable En France**

تبحث هذه الورقة تأثير جودة التدقيق على إدارة الأرباح، من خلال متغيرات الوكالة وحوكمة الشركات، على المستحقات التقديرية في البيئة الفرنسية، وتكونت عينة الدراسة من 102 شركة وفق المؤشر SBF120 خلال الفترة 1999-2001، حيث تعالج الدراسة ما يلي: (1) وجود لجنة التدقيق يرتبط فقط مع وجود حذر محاسبي عالي مع وجود الخمسة الكبار (بيغ 05) لا يؤثر على النتيجة، (2) في حين أن الوكالة ليس لها تداعيات ملحوظة في هذا السياق، (3) استقلالية مجلس الإدارة ووجود المساهمين من شأنه التأثير على الحد من إدارة الأرباح

6. دراسة (Mehmet Ünsal Memiş, Emin Hüseyin Çetenak)، 2012[3]

بعنوان: **Earnings Management, Audit Quality and Legal Environment: An International Comparison**

هذه الدراسة تبحث في العلاقة بين –جودة المراجعة– إدارة الأرباح —جودة الأنظمة القانونية– وذلك باستخدام ملاحظات لـ 1507 شركة من الشركات المدرجة في القطاع الخاص، في أنحاء 08 من الدول الناشئة المختلفة، اتفاقا مع بحوث سابقة، الإختلاف بين بيغ 4 وغير بيغ 4 من مكاتب المراجعة هي إستخدام وكالة جودة المراجعة والإستحقاقات التقديرية لقياس إدارة الأرباح.

وفقا للنتائج الدراسة، هناك علاقة كبيرة بين الاستحقاقات التقديرية وجودة المراجعة فقط من أجل الشركات البرازيلية والمكسيكية، أما بالنسبة للبلدان الأخرى فلا توجد علاقة كبيرة، وعلاوة على ذلك تساعد كفاءة النظام القانوني في تقليل إدارة الأرباح والحوافز، جنبا إلى جنب مع النتائج، البيغ 4 لا تقيد إدارة الأرباح

---

[1] Clive Lennox, XiWu & Tianyu Zhang, **The effect of audit adjustments on earnings Quality: Evidence from China**, Journal of Accounting and Economics, 2015.

[2] Remi Janin, Charles piot, **Qualité De L'audit, Gouvernance Et Gestion Du Résultat Comptable En France,** The user has requested enhancement of the downloaded file 07 July 2014..

[3] Mehmet Ünsal Memiş, Emin Hüseyin Çetenak, **Earnings Management, Audit Quality and Legal Environment: An International Comparison,** International Journal of Economics and Financial Issues, Vol. 2, No. 4, 2012, pp.460-469

والحوافز على عكس النظام قانوني الفعال في كل بلد من البلدان الناشئة، في هذا التحليل إستخدم متغيرات أخرى متعلقة بإدارة الأرباح مثل حجم الشركات، الرافعة المالية، تخلف عائدات الأصول من الشركات التي لديها خسائر في السنة الماضية، توبين كيو(نسبة سعر السوق لأصول المؤسسة) كمتغيرات رقابية .

7. دراسة (M. Krishna Moorthy, A. Seetharaman , Zulkifflee Mohamed, Meyyappan Gopalanand Lee Har San)، 2010[1]

بعنوان: **The impact of information technology on internal Auditing, African Journal of Business Management**

تسعى هذه الورقة الى تقييم دور تكنولوجيا المعلومات وكيف تؤثر على عملية التدقيق الداخلي في المنظمة، وتؤكد الدراسة أيضا على الاتجاه العالمي لاعتماد نظام تكنولوجيا المعلومات (البرمجيات/الأجهزة)، في إنتاج بيئة أكثر للرقابة في تقديم عملية التدقيق، وهو يشكل أيضا عن كيفية تأثير تكنولوجيا المعلومات الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة وتقييم المخاطر ومراقبة الأنشطة والمعلومات والاتصالات والمراقبة)، ويقدم الإرشادات وأفضل الممارسات في تقييم التقنيات المتاحة لأداء فعال لمهام التدقيق الداخلي، ويتناول أيضا كيف أن التكنولوجيا، ونظام المعلومات(IS) والمعالجة الالكترونية للبيانات (EDP) قد غيرت طريقة المنظمات في تسيير أعمالها، تعزيز الكفاءة التشغيلية واتخاذ القرارات المساعدة.

8. دراسة (Charles E. Jordan, Stanley J. Clark, Charlotte C. Hames)، 2010[2]

بعنوان: **The Impact Of Audit Quality On Earnings Management To Achieve User Reference Points In EPS,**

يسعى الباحثون من خلال هذه الدراسة إلى تقديم أدلة على أن المسيرين يتلاعبون بالدخل لتضخيم ربحية السهم (EPS) إلى مفتاح نقطة مرجعية المستخدم عندما تنخفض عائدات السهم قليلا دون نقاط الانكسار، في الولايات المتحدة، بعض دراسات جودة التدقيق تشير إلى أنه بمقارنة مكاتب المراجعة صغيرة الحجم، وشركات CPA هذه الأخيرة توفر جودة تدقيق عالية، تتعامل بقوة مع محاولات عملائها لإدارة الأرباح عموما، وتناولت الدراسة الحالية سواء إذا كانت جودة التدقيق، من خلال حجم مراقب الحسابات في الولايات المتحدة تقيد إدارة الأرباح لإحداث نقطة مرجعية للمستخدم في ربحية السهم، تستخدم شركات المراجعة الكبيرة مقابل استخدام شركات المراجعة الأخرى كمقياس لحجم مراقب الحسابات وجودة مراجعة الحسابات، تشير النتائج إلى أن جودة التدقيق تقيد إلى حد كبير محاولات الإدارة لتضخيم عائدات الأسهم كعملاء لشركات التدقيق الأربعة الكبرى لا تظهر أي علامات رئيسية لهذا السلوك المتلاعب في حين عند استخدام شركات التدقيق الأخرى تظهر تضخيم

---

[1] M. Krishna Moorthy, A. Seetharaman , Zulkifflee Mohamed, Meyyappan Gopalanand Lee Har San, **The impact of information technology on internal Auditing, African Journal of Business Management,** Vol. 5(9), pp. 3523-3539, 4 May, 2011 .

[2] Charles E. Jordan, Stanley J. Clark, Charlotte C. Hames, **The Impact Of Audit Quality On Earnings Management To Achieve User Reference Points In EPS,** The Journal of Applied Business Research – January/February 2010,Volume 26, Number 1.

موقع الرقم الأول من النقاط العشرية في ربحية السهم من الصفر عن طريق زيادة أرقام على الفور إلى النقاط العشرية لتصل الى قيمة الواحد.

9. دراسة (Khaled Hussainey)، 2009.[1]

بعنوان: **The impact of audit quality on earnings predictability**

الغرض من هذا البحث هو دراسة تأثير جودة مراجعة الحسابات، للقوائم المالية المدققة من قبل شركات المحاسبة الأربع الكبرى للمراجعة، على قدرة المستثمرين على تنبؤ الأرباح المستقبليةللشركات الربحيةوغير الربحية هذا البحث يستخدم نموذج انحدار عائدات الأرباح حيث، تتفاعل جميع المتغيرات المستقلة في هذا النموذج مع متغير وهمي، التدقيق، حيث يعادل الرقم واحد إذ دققت القوائم المالية من قبل شركات المحاسبة الأربع الكبرى (بيغ 4)، صفر في الحالات الأخرى .معامل استجابة المداخيل المستقبلية هو مقياس التنبؤ الأرباح.

توصل الباحث إلى أن المستثمرين يمكن أن يتوقعوا أرباح مستقبلية بشكل أفضل عندما يتم تدقيق القوائم المالية من قبل شركات المحاسبة الأربع الكبرى .ومع ذلك، فإن النتائج لا تنطبق على الشركات الغير ربحية. إن النتائج التي توصل إليها هذا البحث لها آثار على البحوث الأكاديمية ذات الصلة بالتدقيق ومستخدمي القوائم المالية. على وجه الخصوص، تظهر الدراسة ان شركات التدقيق الأربع الكبرى لم تخسر ميزة جودة تدقيقهم و ان القوائم المالية المراجعة من قبل شركات التدقيق الأربع الكبرى بدون أدنى شك ذات جودة عالية من تلك المدققة من قبل شركات المحاسبة غير الأربعة الكبرى . ويعتقد أنه لم يسبق لأي دراسة حتى الآن في المملكة المتحدة ان قامت بفحص العلاقة بين جودة القوائم المالية المراجعة من قبل شركات المحاسبة الأربع الكبرى وعائدات الأرباح .وبناء على ذلك، فإن هذه الدراسة تساهم بشكل كبير في إدراك أهمية قيمة نوعية التدقيق.

[1]Khaled Hussainey, **The impact of audit quality on earnings predictability,** The current issue and full text archive of this journal is available at, Vol. 24 No. 4, 2009 pp. 340-351

.

المبحث الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.

بعد التعرف على أهم الدراسات السابقة التي تناولت التدقيق المحاسبي وإدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية والدولية في فترات وأزمنة مختلفة فيما سبق سوف نحاول خلال هذا المبحث التعرف على ما يمز الدراسة الحالية عن الدارسات السابقة من خلال إستعراض نتائج الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية.

المطلب الأول: أوجه التشابه

من خلال التطرق ومراجعة الدراسات السابقة نجد أن هناك العديد من الدراسات التي تناولت التدقيق المحاسبي وإدارة والأرباح، حيث اختلفت رؤية الباحثين حول التدقيق المحاسبي ودوره في محاربة سلوك إدارة الأرباح، بينما نجد أن معظم الدراسات التي تناولت إدارة الأرباح قامت بمعالجتها من خلال قياس مدى ممارسات إدارة الأرباح وربطها بجودة المعلومة المالية وتأثيرها على سوق الأسهم وعلى جودة الأرباح حيث كانت الدارسات على النحو التالي: **دراسة (كمال زواق، 2019)** قد تناولت مساهمة ودور التدقيق المحاسبي في محاربة الاحتيال والتلاعب بالأرباح وهو ما سعت له دراساتنا، بينما نجد **دراسة (سليمة بن نعمة، 2018) ودراسة (رشيد سفاحلو، 2017)** تناولت هذه الدراسات موضوع أثر النظام المحاسبي المالي على جودة التدقيق المحاسبي حيث أظهرت النتائج أن للنظام المحاسبي المالي دور هام في تطوير ممارسات مهنة التدقيق، كما نجد أن دراسة كل من **(محمد أمين لونيسة)،2017**، و**(علي بن قطيب،2017)** قد تناولا موضوع أثر تطوير مهنة التدقيق في تحسين المعلومة المالية وهو ما تسعى له دراستنا من خلال دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، بينما نجد أن دراسة **(فارس سعيدي، 2015)** تناولت موضوع مدى إلتزام البيئة الجزائرية بتوفير فعالية الرقابة على جودة التدقيق وبالتالي تحسين جودة التدقيق وتحسين المعلومة المالية. بينما نجد أن كل من دراسات **(سامر دوراه، 2014)** و**(إبراهيم عبد الحميد محمد خالد، 2011)** و**(بوسنة حمزة، 2011)** و**(ليندا حسن نمر الحلبي 2009)**، قد تناولت مساهمة التدقيق والمراجعة في الحد من ممارسات وسلوك المحاسبة الإبداعية وممارسات إدارة الأرباح، بينما نجد ما يمز دراساتنا الحالية أنها ربطت علاقة ممارسات إدارة الأرباح بجودة القوائم المالية هذا فيما يخص الدراسات في البيئة الجزائرية والعربية، بينما نجد أن معظم الدراسات الأجنبية قد تناولت أثر التدقيق المحاسبي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث نجد أن جل الدارسات قد إتفقت فيما بينها على مساهمة التدقيق وجودة التدقيق المحاسبي في محاربة سلوك إدارة الأرباح رغم إختلاف البيئة.

وبعد قراءة الدراسات السابقة التي تناولت موضوع إدارة الأرباح نجد أن **(دراسة عبد النور شنين، 2019)**، قد عالجت موضوع أثر النظام المحاسبي المالي على سلوك إدارة الأرباح والذي توصل في دراسته أن لتطبيق النظام المحاسبي المالي أثر في الحد من ممارسات سلوك إدارة الأرباح، بينما نجد أن كل من دراسة **(إسماعيل قزال، 2018)** و**(حمزة بوسنة، 2018)** و**(علاء أسامة محمد، 2016)** و**(جميل النجار، 2014)** و**(عمر محمد مسلم الحواتمه، 2010)** و**(أكرم يحي علي الشامي، 2009)** و**(عبد الناصر إبراهيم وحنان العوادة، 2015)** و**(جميل النجار، 2014)** قد تناولت موضوع مهم جدا وهو جودة القوائم والمعلومات المالية وذلك من خلال أثر جودة ممارسات سلوك إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، وربطها بالعديد من السياسات أهمها التحفظ المحاسبي ومحددات تحديد جودة الأرباح رغم إختلاف

أزمنة وبيئة هذه الدراسات، في حين ربطت دراسة (**عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن وعمر محمد الحسن أحمد هاشم، 2016**)، أثر ممارسات إدارة الأرباح على الأداء المالي، وذلك من خلال تأثير على مؤشرات الربحية والنشاط وسعر السهم، ونجد أن دراسة كل من (**طارق الهندي، 2015**) و(**هاني محمد الأشقر، 2010**)، و(**فواز بن سفير معيض القتامي، 2010**) قد تناولت تقييم ممارسات إدارة الأرباح من خلال النماذج المختلفة كل على حسب المعطيات المتاحة حيث توصلت الدراسات لوجود سلوك إدارة الأرباح دى بعض المسيرين، بينما نجد أن معظم الدراسات الأجنبية قد تناولت أثر ممارسات سلوك إدارة الأرباح على التقارير المالية وبالتالي التأثير على القوائم المالية، بينما نجد أن دراسة (**Sarra Elleuch Hamza, 2012**) تناولت الدوافع والأسباب التي تؤدي بالبيئة التونسية لممارسة سلوك إدارة الأرباح، حيث توصلت الى أن الدوافع تتمثل في تدنية الضرائب وتفادي الخسائر، بينما نجد أن كل من دراسة (**كهينة شاوشي، 2017**) و(**subharendu Rath et Lan Sun, 2010**) قد ربطت ممارسات إدارة الأرباح بالمعايير الدولية وتأثيرها على سلوك إدارة الأرباح.

وفي الأخير نجد أن الهدف الأساسي من الدراسات السابقة هو معالجة ظاهرة سلوك إدارة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية، ومساهمة التدقيق وجودة التدقيق المحاسبي في تحسين هذه الأخيرة وهذا ما ميز دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة وهو ربط جميع المتغيرات التدقيق المحاسبي وإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية، من خلال دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، عن طريق الحد من سلوك ممارسات إدارة الأرباح وهو ما إستخلصته الدراسة في نهايتها أن للتدقيق المحاسبي دور فعال إتجاه ممارسات سلوك إدارة الأرباح.

المطلب الثاني: أوجه الإختلاف

سوف نقوم في هذا المطلب بالتعرف على أوجه الإختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة وذلك بإعتماد على عدة أوجه من المكان والزمان، من حيث المتغيرات، من حيث الأداة المستخدمة، من حيث مجتمع الدراسة.

الجدول رقم (02-01): مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

إسم الباحث	عنوان الدراسة	زمان ومكان الدراسة	أوجه الإختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
الدراسات المرتبطة بالتدقيق المحاسبي			
كمال زواق	أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الاحتيال- دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر "	2019، الجزائر	عالجت هذه الدراسة دور التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الإحتيال في ظل الحوكمة وإستعملت الدراسة أسلوب الإستقصاء بينما عالجت الدراسة الحالية دور التدقيق إتجاه إدارة الأرباح.
سليمة بن نعمة	النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية	2018، الجزائر	عالجت هذه الدراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الدقيق

	(حالة الجزائر)		المحاسبي وأثره على الممارسات المحاسبية بينما اتجهت الدراسة الحالية لمعالجة إدارة الأرباح في ظل النظام المحاسبي المالي
محمد أمين لونيسة	تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية – دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-	2017، الجزائر	عالجت هذه الدراسة جودة أهمية جودة التدقيق في تحسين جودة المعلومات المالية بينما عالجت الدراسة الحالية دور التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية.
رشيد سفاحلو	أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (IAS) في ظل تبنيه للمعايير الدولية المحاسبية(IFRS).	2017، الجزائر	عالجت هذه الدراسة جودة التدقيق من منظور المعايير الدولية بينما الدراسة الحالية عالجت الموضوع في ظل النظام المحاسبي المالي.
علي قطيب	دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية-	2017، الجزائر	ربط هذه الدراسة إشكالية تحسين جودة المعلومات المالية بتكنولوجيا المعلومات بينما اهتمت الدراسة الحالية بتحسين جودة القوائم المالية بإدارة الأرباح
فارس سعيدي	مدى التزام مكاتب التدقيق في الجزائر بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة الخدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار المراجعة رقم220-دراسة حالة عينة من مكاتب التدقيق في الجزائر-	2015، الجزائر	اهتمت هذه الدراسة بنوعية التدقيق من خلال جودة التدقيق في ظل معايير المراجعة بينما إعتمدت الدراسة على النظام المحاسبي المالي لإعداد القوائم المالية عينة الدراسة
سامر دوارة	أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق المحاسبة الإبداعية – دراسة ميدانية-.	2014، سوريا	عالجت هذه أثر المراجعة الخارجية على المحاسبة الإبداعية بينما عالجت الدراسة الحالية دور التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، تمت هذه الدراسة في بيئة مختلفة الأردن واستخدمت الدراسة الميدانية بينما إ'عمدت الدراسة الحالية على أسلوب دراسة الحالة وفي بيئة الجزائر
إبراهيم عبد الحي محمد خالد	دراسة العلاقة بين لجان المراجعة وجودة التقارير المالية –دراسة نظرية ميدانية-"	2011، مصر	عالجت هذه الدراسة علاقة لجان التدقيق وجودة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية استخدمت

			أسلوب الدراسة الميدانية في بيئة مختلفة مصر، بينما إستخدمت الدراسة الحالية على أسلوب دراسة الحالة وفي بيئة الجزائر
حمزة بوسنة	"التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح « دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية »	2011، الجزائر	عالجت هذه الدراسة موضوع التدقيق ودوره في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح بينما عالجت الدراسة الحالية، دور التدقيق في الحد رغم اختلاف بيئة الدراسة
ليند حسن نمر الحلبي	" دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"	2009، الأردن	عالجت هذه الدراسة دور المراجع الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية بينما عالجت الدراسة الحالية دور التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح رغم اختلاف البيئتين
Affes H & and Smii T	The Impact of the Audit Quality on that of the Earnings Management	2016، تونس	عالجت هذه الدراسة جودة التدقيق وأثرها على ممارسات إدارة الأرباح بينما عالجت الدراسة الحالية دور التدقيق في الحد من إدارة الأرباح، كانت البيئة الأولى في تونس أما بيئة الدراسة الحالية الجزائر
Nurddeen Usman Miko & Hasnah kardin	Impact of Audit ommittee and Audit Quality on Preventing Earnings Management in the Pre- and Post- Nigerian Corporate Governance Code 2011	2015، نيجيريا	ربطت هذه الدراسة الحوكمة بلجان التدقيق في معالجة إدارة الأرباح بينما ربطت الدراسة الحالية إدارة الأرباح ب التدقيق المحاسبي من خلال دراسة ميدانية ودراسة تطبيقية لعينة المؤسسات الجزائرية
Masoyi Dadi Aliyu, PhD; Abubakar Usman Musa & Peter Zachariah	Impact of Audit Quality on Earnings management of Listed Deposit Money Banks in Nigeria	2015، نيجيريا	عالجت هذه الدراسة أثر لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في مجموعة من البنوك النيجرية حيث اختلفت البيئة ومجتمع الدراسة مع الدراسة الحالية
Clive Lennox, XiWu & Tianyu Zhang	The effect of audit adjustments on earnings Quality: Evidence from China	2015، الصين	عالجت هذه الدراسة أثر التعديلات في الجودة التدقيق على جودة الأرباح في الصين بينما عالجت هذه الدراسة

			دور التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح
Remi Janin, Charles piot	Qualité De L'audit, Gouvernance Et Gestion Du Résultat Comptable En France	2014، فرنسا	عالجت هذه الدراسة أثر جودة التدقيق على الحوكمة في تنظيم مهنة المحاسبة في الفرنسية بينما ربطت الدراسة الحالية التدقيق بجودة القوائم المالية في البيئة الجزائرية
Mehmet Ünsal Memiş, Emin Hüseyin Çetenak	Earnings Management, Audit Quality and Legal Environment: An International Comparison,	2012، تركيا	عالجت هذه الدراسة علاقة جودة المراجعة والبيئة القانونية في ظل البيئة الدولية بينما عالجت هذه الدراسة إدارة الأرباح في البيئة الجزائرية
Charles E. Jordan, Stanley J. Clark, Charlotte C. Hames	The Impact Of Audit uality On Earnings Management To Achieve User Reference Points In EPS,	2010، الولايات المتحدة الأمريكة	هدفت هذه الدراسة في البحث في أثر جودة المراجعة في تحقيق ربحية الأسهم من خلال أثر المراجعة على سلوك إدارة الأرباح في الولايات المتحدة الأمريكية بينما إعتمدت الدراسة الحالية إدارة الأرباح كمدخل لجودة القوائم المالية في الجزائر
Khaled Hussainey	The impact of audit quality on earnings predictability	2010، المملكة المتحدة (بريطانيا)	عالجت هذه الدراسة قدرة جودة المراجعة بالتنبؤ بالإيرادات وبالتالي حماية الأرباح من التلاعب بها في بريطانيا بينما لم عالجت هذه الدراسة قدرة التدقيق المحاسبي في حماية الأرباح من خلال الحد من إدارة الأرباح
الدراسات المرتبطة بإدارة الأرباح وجودة القوائم المالية			
شنين عبد النور	"المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح لدي المؤسسات الإقتصادية الجزائرية" ؛	الجزائر، 2019	عالجت هذه الدراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على سلوك ممارسات إدارة الأرباح بينما ربط هذه الدراسة إدارة الأرباح بالتدقيق المحاسبي كعامل أساسي في الحد من هذه الظاهرة في البيئة الجزائرية ما ميز الدراسة الحالية هو الدراسة الميدانية من خلال رأي ممارسي مهنة المراجعة

			حول ظاهرة إدارة الأرباح
إسماعيل قزال	"دراسة تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي	2018، الجزائر	عالجت هذه الدراسة السياسات المحاسبية ودورها في التأثير على جودة القوائم المالية، بينما إعتمدت الدراسة الحالية على إدارة الأرباح كمدخل لجودة القوائم المالية ما ميز الدراسة الحالية هو الدراسة الميدانية من خلال رأي ممارسي مهنة المراجعة حول ظاهرة إدارة الأرباح
حمزة بوسنة	"العوامل المؤثرة على جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة في البورصة"؛	2018، الجزائر	عالجت هذه الدراسة جودة الأرباح واعتمدت على الدقيق المحاسبي كوسيلة لتحقيق جودة الأرباح وذلك من منظور إدارة الأرباح بينما إعتمدت الدراسة الحالية على الدراسة الميدانية من خلال رأي ممارسي مهنة المراجعة حول ظاهرة إدارة الأرباح
كهينة شاوشي	إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية"؛	2017، الجزائر	ربط هذه الدراسة دور المعايير المحاسبية والمحلية في الحد من سلوك إدارة الأرباح بينما إعتمدت الدراسة الحالية على التدقيق المحاسبي لتحسين من جودة القوائم المالية وذلك من خلال الحد من إدارة الأرباح
علاء أسامةّ أحمد	أثر التعديلات في معايير التقارير المالية على جودة الأرباح في قطاع البنوك التجارية في الأردن"	2016، الأردن	عالجت هذه الدراسة أثر التعديلات في معايير إعداد التقارير المالية على جودة الأرباح بينما إعتمدت الدراسة الحالية على إدارة الأرباح كمدخل لتحديد جودة القوائم المالية
عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن & عمر محمد الحسن أحمد هاشم	"أثر ممارسات إدارة الأرباح على تقويم الأداء المالي– دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية"	2016، السودان	عالجت هذه الدراسة أثر ممارسات إدارة الأرباح على الأداء المالي وذلك من خلال الأثر على ربحية الأسهم وذلك من خلال دراسة لعينة من البنوك في السودان بينما عالجت الدراسة الحالية إدارة الأرباح على عينة من الشركات وأثره على جودة

			القوائم المالية
طارق الهندي	"إستخدام نموذج جونز المعدل ونموذج مخصصات القروض LLPs لتقييم ممارسات إدارة الأرباح –دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السورية	2015، سوريا	قامت هذه الدراسة بتقييم الشركات السورية والبنوك المدرجة في البورصة لممارسة إدارة الأرباح بإستخدام نموذجين بينما إعتمدت الدراسة الحالية على عينة المؤسسات الجزائرية بإستخدام نموذج جونز ودراسة إستبيانية على عينة من المهنيين
عبد الناصر إبراهيم وحنان العوادة	إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية –دراسة اختباريه على الشركات الصناعية المساهمة العامة"	2015، الأردن	عالجت هذه الدراسة أثر إدارة الأرباح على جودة الأرباح المحاسبية بينما إعتمدت الدراسة الحالية على عينة الشركات الجزائرية بإستخدام نموذج جونز ودراسة إستبيانية على عينة من المهنيين لتحديد جودة القوائم المالية من منظور إدارة الأرباح
جميل النجار	قياس التحفظ المحاسبي في التقارير المالية وأثره على القيمة السوقية للسهم– دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العمة المدرجة في بورصة فلسطين"	2014، فلسطين	قامت هذه الدراسة بقياس مستوى التحفظ في التقارير المالية وأثره على القيمة السوقية للمؤسسات الفلسطينية المدرجة في البورصة وإعتمدت على إدارة الأرباح كمدخل تحقيق التحفظ المحاسبي في التقارير المالية بينما إعتمدت الدراسة الحالية على إدارة الأرباح لتحديد جودة القوائم المالية
هاني محمد الأشقر	"إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثر العلاقة بحجم الشركة – دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في فلسطين للأوراق المالية"	2010، فلسطين	عالجت هذه الدراسة علاقة ممارسة إدارة الأرباح بعوائد الأسهم ومدى تأثيرها على حجم الشركة كمدخل لتحديد جودة القوائم المالية بينما إعتمدت الدراسة الحالية على إدارة الأرباح لتحديد جودة القوائم المالية
فواز بن سفير معيص القتامي	"إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية– دراسة تطبيقية" –	2010، السعودية	قامت هذه الدراسة بقياس مدى ممارسة الشركات السعودية لسلوك إدارة الأرباح، بينما عالجت هذه الدراسة البيئة الجزائرية من خلال عينة

			من المؤسسات الجزائرية
عمر محمد مسلم الحواتمه	"قياس مدى تحقق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية المساهمة العامة المتداولة في سوق عمان المالي– دراسة ميدانية"–	2010، عمان	عالجت هذه الدراسة الحالية مساهمة الإفصاح في تحقيق جودة التقارير المالية لشركات العمانية، بينما عالجت هذه الدراسة أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية في البيئة الجزائرية.
أكرم يحي على الشامي	"أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة القوائم المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية"	2009، اليمن	عالجت هذه الدراسة أثر خصائص المعلومات المالية ودورها في تحسين جودة القوائم المالية في اليمن وذلك لعينة من البنوك اليمنية بينما عالجت هذه الدراسة أثر سلوك إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية في البيئة الجزائرية.
Shiguang Ma & Fei Guo	Ownership Characteristics and Earnings Management in China	2015، الصين	عالجت هذه الدراسة خصائص الأرباح وجودتها في البيئة الصينية وذلك من خلال خصائص الأسهم بينما عالجت هذه الدراسة أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية في البيئة الجزائرية.
Houqe, et..al	Secrecy and mandatory IFRS adoption on earnings quality	2015، نيوزلندا	عالجت هذه الدراسة جودة معايير الابلاغ المالي الدولية وأثرها على نوعية وجودة الأرباح المعلن عنها بينما عالجت هذه الدراسة أثر سلوك إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية في البيئة الجزائرية، وذلك من خلال أثر التدقيق المحاسبي على جودة الأرباح
Jaweher & Mounira	the effects Of mandatory IAS/IFRS regulation On the properties of earnings quality in Australia and Europe,	2014، أستراليا	عالجت هذه الدراسة بالتفصيل أثر معايير المحاسبة الدولية على جودة الأرباح المحاسبية في البيئة الأسترالية والأوروبية دراسة مقارنة بينما عالجت هذه الدراسة أثر التدقيق المحاسبي على إدارة الأرباح في البيئة الجزائرية
Liu & Su	Did the mandatory doption of IFRS affect the earnings	2014، كندا	عالجت هذه الدراسة أثر معايير

	quality of Canadian irms?",		الإبلاغ المالي على جودة الأرباح في كندا بينما عالجت هذه الدراسة أثر التدقيق المحاسبي على إدارة الأرباح في البيئة الجزائرية
Chiha, et..a	the effect of IFRS on earnings quality in a European stock market: Evidence from France	2013، فرنسا	هدفت هذه الدراسة الى تأثير تبني المعايير الدولية للمحاسبة على نوعية سوق الأسهم في السوق الأوربية بينما عالجت هذه الدراسة أثر التدقيق المحاسبي على إدارة الأرباح في البيئة الجزائرية
Sarra Elleuch Hamza	Les spécificités de la gestion des résultats des entreprises tunisiennes à travers une démarche par entretiens "	2012، تونس	عالجت هذه الدراسة الى دراسة محددات الخاصة في إدارة الأرباح من قبل الشركات التونسية بينما عالجت الدراسة الحالية ممارسة إدارة الأرباح في البيئة الجزائرية من خلال عينة المؤسسات الجزائرية
Subhrendu Rath & Lan Sun	Have IFRS Affected arnings Management in the European Union? "	2010، بلجيكا	عالجت هذه الدراسة أثر ممارسات إدارة الأرباح على السوق الأوربية بينما عالجت الدراسة الحالية ممارسة الشركات الجزائرية إدارة الأرباح وأثره على جودة القوائم المالية في البيئة الجزائرية

ما يمز الدراسة الحالية على الدراسات السابقة، هو أن الدراسة الحالية تبنت منظور إدارة الأرباح كمدخل لتحديد جودة القوائم المالية، وربط هذه الأخير بالتدقيق المحاسبي من خلال أثر التدقيق المحاسبي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، ذلك من خلال قياس مدى ممارسة الشركات الجزائرية لسلوك إدارة الأرباح، ثم رأي مدققي الحسابات حول ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة أرباحها وأثر ذلك على جودة القوائم المالية ودورهم كوسيلة للحد من هذا السلوك، وتوصلت الدراسة الى أن العينة المدروسة ليس لها أين لأن تمارس إدارة الأرباح وأن هذه الأخيرة لها تأثير سلبي على جودة القوائم المالية، وأن لمدقق الحسابات دور هام في الحد من هذا السلوك وفقا ما تتطلبه معايير وأخلاقيات مهنة التدقيق المحاسبي.

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الدراسات السابقة

خلاصة الفصل

بعد عرض الدراسات السابقة التي تعلقت بالتدقيق المحاسبي وإدارة الأرباح، وجودة القوائم المالية، ومقارنتها مع الدراسة الحالية، يمكن القول أن التدقيق المحاسبي وإدارة الأرباح لقي إهتمام العديد من الباحثين سواء على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي، حيث تم ربطه بالعديد من المتغيرات كان أهمها التحفظ المحاسبي، جودة التقارير المالية، حوكمة الشركات، حيث اختلفت معظم الدراسات في العينات المعتمد بين المؤسسات المسعرة في البورصة والبنوك التجارية، والاختلاف في الأساليب والمناهج المعتمدة في الدراسات، هذا ما جعل التباين في نتائج الدراسات السابقة من حيث مدى ممارسة العينات المدروسة لسلوك إدارة الأرباح، إلا أن جل الدراسات السابقة اتفقت فيما بين بينها على أن لممارسات إدارة الأرباح أثر على جودة الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية، حيث جاءت الدراسة الحالية لتدرس دور التدقيق المحاسبي في الحد من هذه الممارسات في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الفصل الثالث

قياس مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح.

تمهيد:

بعد التعرف على الجوانب والأسس النظرية فيما يتعلق بالتدقيق المحاسبي، إدارة الأرباح والقوائم المالية، في الفصل الأول، والولوج في العديد من الدراسات السابقة التي تناولت التدقيق المحاسبي وإدارة الأرباح وجودة القوائم، حيث توصلت معظم الدراسات والأبحاث السابقة لتأثير التدقيق المحاسبي على إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية، وذلك من خلال قياس ممارسات إدارة الأرباح في العديد من البيئات المختلفة.

وسوف نتطرق في هذا الفصل الذي خصص لدراسة ممارسة إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية، وذلك بالإعماد على نموذج جونس المعدل 1995 في قطاعين مختلفين لعينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في مجال إنتاج المحروقات والإسمنت، وهذا ما سيتم التطرق إليه في المباحث التالية:

المبحث الأول: منهجية وأدوات الدراسة

المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج الدراسة

المبحث الأول: منهجية وأدوات الدراسة التطبيقية

نهدف من خلال هذا الجزء من الدراسة للتعرف على مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح، ومن أجل التأكد من ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح من عدمها سوف نقوم بإجراء دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الإقتصادية على المستوى الوطني والتي قمنا بتوفير قوائمها المالية، وبتطبيق نموذج جونس المعدل 1995 الذي من خلاله سوف نقوم بقياس ممارسات إدارة الأرباح.

المطلب الأول: منهج الدراسة التطبيقية

تمثلت إشكالية البحث بشقيه التطبيقي والنظري في دور التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح للتحسين جودة القوائم المالية، وبغية الوصول الى الإجابة على إشكاليات الدراسة والوصول إلى النتائج المرجوة بطريقة علمية ممنهجة، تم الإعتماد على المنهج الوصفي بإستخدام المسح المكتبي من خلال مراجعة الكتب والأطروحات والمقالات والأعمال العلمية والتي لها علاقة بموضوع إدارة الأرباح وكيفية قياس هذه الأخيرة سواء في البيئة الجزائرية أو في البيئة الدولية، كما خصص هذا الجانب من الدراسة الفصل الثالث إلى دراسة التطبيقية والتي تم استلهام مراحلها على ما سبق من الأبحاث العلمية التي استهدفت إدارة الأرباح سواء على المستوى المحلي أو الدولي وذلك من خلال دراسة بعض المؤسسات الناشطة في بيئة الأعمال الجزائرية.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة التطبيقية

مجتمع الدراسة هو عبارة عن مجموعة من المؤسسات في البيئة المحاسبية الجزائرية والتي قسمناها إلى قطاعين مختلفين متمثلين في قطاع المحروقات وقطاع إنتاج الإسمنت، حيث شملت عينة الدراسة 20 مؤسسة تم الحصول على بياناتها بشكل عشوائي وبإختلاف رقعتها الجغرافية المقسمة على التراب الوطني، حيث تم قبول العينة وذلك بتوفر جميع بياناتها التي تحتاجها الدراسة من جدول أصول وخصوم وحسابات النتائج وذلك خلال مدة خم05س سنوات للفترة من 2014 الى غاية 2018 والتي تحصلنا من خلالها على 100 مشاهدة حيث مكنتنا هذه الفترة من دراسة وتحليل مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح والوصول لنتائج بأكثر دقة حيث قسمت على النحو التالي:

أولا: قطاع المحروقات

شملت الدراسة عينة من المؤسسات الوطنية الناشطة في قطاع المحروقات وذلك خلال فترة 05 سنوات ابتداءا من سنة 2014 الى غاية 2018، في حدود القوائم المالية التي استطعنا الحصول عليها من الميزانية (أصول، خصوم) وحسابات النتائج، حيث تمكنا من تحقيق 40 مشاهدة في قطاع المحروقات ومدى ممارسة هذه الأخيرة لإدارة الأرباح من عدمه.

ثانيا: قطاع إنتاج الإسمنت

القطاع الثاني وهو قطاع الإنتاج وبالتحديد كانت العينة قد مست قطاع إنتاج الإسمنت على المستوى الوطني، وفي حدود ما تحصل عليه الباحث وذلك بجمع 12 مؤسسة موزعة على جل أقطار التراب الوطني، حيث مكنت العينة من تحديد 60 مشاهدة قابلة للتحقيق ومعالجة مدى ممارسات هذا النوع من المؤسسات إدارة الأرباح من عدمه والتي مثلت أكثر من نصف عينة الدراسة بنسبة 60%.

الجدول رقم (03-01): توزيع العينة حسب كل قطاع

القطاع	العدد	النسبة
قطاع المحروقات	08	%40
قطاع إنتاج الإسمنت	12	%60
المجموع	**20**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب

وفق الجدول رقم (03-03) والذي يوضح توزيع عينة الدراسة حيث مثل قطاع المحروقات ب ثـ08انية مؤسسات في مجال قطاع المحروقات بنسبة 40%، ،كانت أعلى نسبة في قطاع انتاج الاسمنت والتي تمثلت في 12 مؤسسة في هذا القطاع بنسبة 60% من عينة الدراسة، كما تعتبر مؤسسات الإنتاج أكبر عرضة لممارسة إدارة الأرباح كونها تتحمل أعباء أكثر من غيرها من مؤسسات الأخرى، خصوصا فيما يتعلق بتكاليف الإنتاج.

المطلب الثالث: النموذج المستخدم لقياس إدارة الأرباح

الفرع الأول: خطوات قياس إدارة الأرباح

تباينت معظم الدراسات السابقة في إختيار النموذج المستخدم، حيث اختلف الباحثون بين نموذجي كوثاري (kothari) وجونس المعدل 1995 كأدوات لتحديد خلو القوائم المالية من ممارسات إدارة الأرباح، وبالتالي التعبير عن جودتها، ونحن في دراستنا هذه ووفق المعطيات المقدمة لنا سوف نعتمد على النموذج الأكثر شيوعا بين الباحثين ألا وهو نموذج جونس المعدل 1995 والمقدم من طرف (Dechow & el)، حيث يعتبر الأقوى بين النماذج في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية حيث يقوم هذه النموذج وفق الخطوات التالية:

أولا: حساب المستحقات الإختيارية:

وحسب ما جاء به الباحثون في مجال ممارسات إدارة الأرباح فإنه يستحسن إستخدام منهج التدفقات النقدية والذي يعتبر أكثر دقة في تحديد المستحقات الإختيارية والذي يقوم على المعادلة التالية:

$$TACit = NIit - CFOit$$

وتفسر المعادلة على النحو التالي:

TACit: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

NIit: صافي دخل المؤسسة (i) خلال الفترة (t)

CFOit: التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

إلا أنه لكل دراسة أو بحث حيثياته تحتم عليه طريقة وأسلوب تحديد المستحقات الإختيارية، وذلك وفق الإمكانيات المتوفر عليها في عينة الدراسة فيما يتعلق بالحصول على التقارير المالية، وهذا ما واجهنا خلال الدراسة وهو عدم حصولنا على قائمة الدخل وأقتصرت على ما توفر لنا من معطيات على الميزانية (الأصول، والخصوم، حسابات النتائج)، سوف نتبع طريقة حساب المستحقات الإختيارية وفق منهج الميزانية والمعادلة التالية تفسر لنا كيفية حساب المستحقات الكلية وفق منتهج الميزانية:

$$TACC_{it} = (\Delta CA_{it} - \Delta CL_{it} - \Delta Chach_{it} + \Delta STDEPT_{it} - DEPIN_{it})$$

حيث أن:

$TACC_{it}$: تمثل مجموع المستحقات الإختيارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

ΔCA_{it}: التغير في الأصول الجارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

ΔCL_{it}: التغير في الخصوم الجارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

$\Delta Chach$: التغير في الخزينة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

$\Delta STDEPT_{it}$: التغير في الديون القصيرة الأجل (i) خلال الفترة (t)

$DEPINit$: الإهتلاك ومخصصات المؤونة (i) خلال الفترة (t)

ثانيا: تحديد معالم معادلة الإنحدار

من خلال هذه الخطوة سوف يتم تقدير المستحقات غير الإختيارية NDACCit وذلك لمجموعة من مؤسسات العينة المدروسة لكل سنة لوحدها حسب المعادلة التالية:

$$TACit / Ait\text{-}1 = \alpha_1 (1 / Ait\text{-}1) + \alpha_2 [(\Delta REVit - \Delta RECit) / Ait\text{-}1] + \alpha_3 (PPEit / Ait\text{-}1) + eit$$

حيث أن:

TACit: المستحقات الكلية للمؤسسة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

Ait-1 : إجمالي أصول المؤسسة (i) خلال الفترة (t)

$\Delta REVit$: التغير في رقم الأعمال المؤسسة (i) بين الفترة (t) و(t-1)

$\Delta RECit$: التغير في رصيد العملاء المؤسسة (i) بين الفترة (t) و(t-1)

PPEit: إجمالي العقارات والممتلكات والآلات المؤسسة (i) بين الفترة (t) و(t-1)

eit: تمثل عن الخطأ العشوائي ويعبر عن قيمة المستحقات الإختيارية المؤسسة (i) بين الفترة (t) و(t-1)

α_1 α_2 α_3: معالم نموذج خاصة بالمؤسسة المؤسسة (i)

ثالثا: حساب المستحقات غير الإختيارية

في هذه الخطوة سوف يتم تقدير وحساب المستحقات غير الإختيارية لكل مؤسسات العينة خلال الفترة من 2014 الى غاية 2018 وذلك بإستخدام نموذج معالم الإنحدار التي يتم إستخراجها في المعادلة السابقة في الخطوة الثانية وذلك تبعا للمعادلة التالية:

$$NDACit / Ait\text{-}1 = \hat{a}1 (1 / Ait\text{-}1) + \hat{a}2 [(\Delta REVit - \Delta RECit) / Ait\text{-}1] + \hat{a}3 (PPEit / Ait\text{-}1)$$

حيث أن

NDACit /Ait-1: قيمة المستحقات الغير إختيارية المؤسسة (i) خلال الفترة (t)

رابعا: حساب المستحقات الإختيارية

تعبر المستحقات الكلية عن مجموع المستحقات الإختيارية وغير الإختيارية وعليه يمكن تحديد المستحقات الكلية من الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الإختيارية خلال فترة معينة والتي يتعبر عنها كما يلي:

$$DACit/Ait\text{-}1 = TACit/Ait\text{-}1 - NDACit/Ait\text{-}1$$

حيث نعبر عن:

DACit: المستحقات الإختيارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

الفرع الثاني: الحكم على ممارسة إدارة الأرباح

بعد تحديد كل من المستحقات الإختيارية لكل مؤسسة من عينات الدراسة خلال الفترة من 2014 الى غاية 2018، يتم بعدها حساب القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية للمؤسسة خلال سنوات الدراسة ومتوسط هذه الحسابات والذي من خلاله يمكن لنا تصنيف عينات الدراسة على أنها تمارس إدارة الأرباح من عدمها.

وذلك بإعتبار إذا ما إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية في سنة معينة أكبر من المتوسط فإن المؤسسة قد مارست إدارة الأرباح، أما إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية في سنة معينة أقل من المتوسط نقول أن المؤسسة لم تمارس إدارة الأرباح.

المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج الدراسة.

في هذا المبحث سوف نقوم بعرض وتفسير نتائج عينة الدراسة من خلال التأكد من ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح خلال الفترة من 2014 الى غاية 2018 وفق نموذج جونز المعدل 1995، من خلال منهج الميزانية بتقدير المستحقات الكلية والمستحقات الاختيارية، وذلك بعد الإختبارات والنماذج التي قمنا بها في الدراسة السابقة، من أجل إختبار الفرضية الأولى "ما مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح".

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة التطبيقية

خلال هذا المطلب سوف نقوم بعرض نتائج حساب المستحقات الاختيارية وغير الاختيارية والمستحقات الكلية وفق طريقة منهج الميزانية للعينة المدروسة حسب كل قطاع وخلال فترة الدراسة، حيث في الفرع الأول سوف نقوم بالتأكد من مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح من خلال المتوسط الحسابي، وفي الفرع الثاني سنقوم بالاستعانة بالمقاييس الإحصائية المعتمدة في معادلة الدراسة.

الفرع الأول: عرض نتائج قطاع المحروقات

بعد الحصول على القوائم المالية لعينة الدراسة وذلك خلال فترة الدراسة وبعد تحديد معادلات حساب كل من المستحقات الإختيارية وغير الإختيارية وذلك وفق المعدلات السالفة والمذكورة في المطلب الثاني من المبحث الأول في هذا الفصل والتي تحصلنا من خلالها على مجموعة من النتائج، ونظرا لحساسية موضوع الدراسة تم تشفير المؤسسات التابعة لقطاع المحروقات وبطريقة عشوائية وفق رموز معينة حيث تم إعطائها ترقيم من 01 الى 08:

في الجدول التالي سوف يتم تصنيف المؤسسات في قطاع المحروقات خلال فترة الدراسة وتوجيه الإجابة من ممارسة أو غير ممارسة من خلال الحكم على القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية ومتوسط المستحقات غير إختيارية حيث:

- ✓ إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية أكبر من متوسط المستحقات الاختيارية تكون المؤسسة قد مارست إدارة الأرباح؛
- ✓ إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية أقل من متوسط المستحقات الاختيارية تكون المؤسسة لم تمارس إدارة الأرباح.

الجدول رقم (03– 02): حساب المستحقات الإختيارية والكلية لقطاع المحروقات

رمز المؤسسة	السنة	المستحقات الكلية	المستحقات الغير إختيارية	متوسط المستحقات الإختيارية	الاتجاه العام لممارسة إدارة الأرباح
01	2014	4 459 993 576,50	35 956 661,49	46017356.80	لا تمارس
	2015	- 3 107 011 419,93	38 515 127,62	46017356.80	
	2016	4 362 043 598,48	41 084 731,43	46017356.80	
	2017	1 481 276 836,62	41 211 186,51	46017356.80	
	2018	1 692 271 910,42	41 906 426,06	46017356.80	
02	2014	27 335 536 518,80	53 457 456,27	1040434992.39	لا تمارس
	2015	- 43 232 663 033,02	102 425 400,65	1040434992.39	
	2016	8 029 553 129,17	105 381 967,78	1040434992.39	
	2017	- 853 756 248,49	106 522 416,60	1040434992.39	
	2018	3 993 904 610,21	106 962 697,32	1040434992.39	
03	2014	11 025 440 838,03	47 422 825,48	3657514486.96	لا تمارس
	2015	16 320 881 513,31	34 300 388,99	3657514486.96	
	2016	- 46 795 647 477,46	72 040 985,53	3657514486.96	
	2017	17 349 929 814,60	72 761 395,42	3657514486.96	
	2018	- 15 888 169 722,62	73 481 805,24	3657514486.96	
04	2014	130 719 084 036,73	- 10 441 456 923,95	6011028863.84	لا تمارس
	2015	- 156 087 160 533,24	204 491 075,88	6011028863.84	
	2016	- 23 945 730 305,94	222 639 926,32	6011028863.84	
	2017	5 112 580 234,42	222 895 272,62	6011028863.84	
	2018	4 579 517 925,28	224 866 325,57	6011028863.84	
05	2014	92 784 801 746,58	76 828,02	-536075577.11	لا تمارس
	2015	- 56 512 962 437,69	73 957,53	-536075577.11	
	2016	- 38 104 789 723,04	35 701 461,49	-536075577.11	
	2017	1 855 319 269,01	37 129 519,94	-536075577.11	
	2018	2 768 477 332,26	37 486 534,55	-536075577.11	
06	2014	2 859 632 673,74	83 094 434,78	15187077718.11	لا تمارس
	2015	-16 805 710 728,10	95 822 544,37	15187077718.11	
	2016	- 63 017 360 498,15	124 198 506,82	15187077718.11	
	2017	664 938 464,45	125 440 491,90	15187077718.11	
	2018	918 362 372,17	126 694 896,81	15187077718.11	
07	2014	- 39 479 107 987,74	495 097 194,77	-15407820272.47	لا تمارس
	2015	- 2 262 751 568,38	516 240 397,29	-15407820272.47	
	2016	87 573 703 565,56	477 534 939,14	-15407820272.47	
	2017	19 988 541 263,36	457 750 554,39	-15407820272.47	
	2018	13 623 318 376,17	457 979 201,04	-15407820272.47	
08	2014	71 469 650 778,81	77 228 200,55	-1458667467.85	تمارس
	2015	- 90 242 549 870,73	196 679 944,84	-1458667467.85	
	2016	-96 632 525 646,77	226 626 131,71	-1458667467.85	
	2017	213 806 270 829,26	77 305 428,82	-1458667467.85	
	2018	- 90 332 792 420,60	196 876 624,78	-1458667467.85	

المصدر: من إعداد الطالب

✓ **قطاع المحروقات**:

من خلال الجدول السابق رقم (03-02) المتعلق بحساب المستحقات الكلية وغير إختيارية لقطاع المحروقات والذي جاء في المرتبة الثانية من حيث عدد العينة، والتي أفرزت النتائج:

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 01**:

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة بـ: 46017356.80 بينما حققت أكبر قيمة للمستحقات غير إختيارية في سنة 2016 والتي كانت بقيمة تقدر بـ: 41906426,06 وأصغر قيمة تقدر بـ: 35956661,49 في سنة 2014، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة بـ:

4362043598,48 في سنة 2016، بينما حققت أصغر قيمة تقدر بـ: 4459993576,50- في سنة 2014، بقيمة سالبة، وهذا يدل على عدم ممارسة هذه المؤسسة لإدارة أرباح.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 02**:

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية لهذه المؤسسة خلال فترة الدراسة 1040434992.39 وحققت أكبر قيمة للمستحقات غير إختيارية في سنة 2018 والتي كانت بقيمة: 106962697,32 وأصغر قيمة تقدر بـ: 53457456,27 في سنة 2014، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة قدرت بـ: 27335536518,80 في سنة 2014، بينما حققت أصغر قيمة قدرت بـ: 43232663033,02 - في سنة 2015، وهذا ما إن يدل على عدم ممارسة هذه المؤسسة لإدارة أرباح.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 03**:

وصل متوسطات المستحقات الاختيارية قيمة 3657514486.96 بينما بلغت أكبر قيمة للمستحقات الغير إختيارية في سنة 2018، والتي كانت بقيمة بـ: 224866325,57 وأصغر قيمة تقدر بـ: 34300388,99 في سنة 2015، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة تقدر بـ: 17349929 في سنة 2017 بينما حققت أصغر قيمة بـ: 46795647477,46 - في سنة 2016. وهذا ما إن يدل على عدم ممارسة هذه المؤسسة لإدارة أرباح.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 04**:

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية قيمة 6011028863.84 حققت أكبر قيمة للمستحقات الغير إختيارية في سنة 2016 والتي كانت بقيمة بـ: 35701461,49 وأصغر قيمة بـ: 10441456923,94- في سنة 2014، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة بـ: 130719084036,73 في سنة 2014، بينما حققت أصغر قيمة بـ156087160533,24- في سنة 2015، وهذا ما إن يدل على عدم ممارسة هذه المؤسسة لإدارة أرباح.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 05**:

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية 536075577.11- وحققت أكبر قيمة للمستحقات الغير إختيارية في سنة 2015 والتي كانت بقيمة: 58,261445417812 وأصغر قيمة تقدر بـ: 73957,53 في سنة 2015، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة تقدر بـ: 92784801746,58 في سنة 2014، بينما حققت أصغر قيمة: 56512962437,69 - في سنة 2015، وهذا ما إن يدل على عدم ممارسة هذه المؤسسة لإدارة أرباح.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 06**:

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية قيمة 15187077718.11 وحققت أكبر قيمة للمستحقات الغير إختيارية في سنة 2018، والتي كانت بقيمة:126694896,81 وأصغر قيمة بـ: 83094434,78 في سنة 2014، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة بـ 2.859632673.74 في سنة 2014، بينما حققت أصغر قيمة بـ: 63017360498,15 - في سنة 2016، وهذا ما إن يدل على عدم ممارسة هذه المؤسسة لإدارة أرباح.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 07:**

بلغ مجموع متوسط المستحقات الاختيارية بـ: 15407820272.47- وحققت أكبر قيمة للمستحقات الغير إختيارية في سنة 2016، والتي كانت بقيمة: 516240397,29 وأصغر قيمة بـ: 457750554,39 في سنة 2017، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة بـ 87573703565,56 في سنة 2017، بينما حققت أصغر قيمة بـ: 39479107987,74 - في سنة 2014.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 08:**

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية قيمة: 1458667467.85- بينما حققت أكبر قيمة للمستحقات الغير إختيارية في سنة 2016، والتي كانت بقيمة بـ: 226626131,71 وأصغر قيمة قدرت بـ: 77228200,55 في سنة 2014، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة قدرت بـ 213806270829,26 في سنة 2017، بينما حققت أصغر قيمة بـ: 96632525646,77- في سنة 2018.

كخلاصة فيما يخص الجدول رقم (03-04) والخاص بحساب المستحقات الاختيارية وغير الاختيارية والمستحقات الكلية لقطاع المحروقات خلال فترة الدراسة، والبالغ عددها 08 مؤسسات بمجموع 40 مشاهدة، نلاحظ أن إدارة هذه المستحقات فيما يخص قطاع المحروقات كانت بين سنوات 2014 الى 2016 كأكبر قيم، هذا بالرغم من وجود بعض التباين فيما يخص بعض السنوات الأخرى والتي تعود لسبب سياسات المحاسبين والإداريين فيما يتعلق بالتسجيل المحاسبي ومرونة النظام المحاسبي المالي الجزائري، حيث كانت أكبر قيمة للمستحقات الغير إختيارية في سنة 2016 للمؤسسة ذات الترقيم 07، أصغر قيمة كانت في سنة 2014 للمؤسسة ذات الترقيم 04 بقيمة (10441456923,95)، بالمقابل نجد أكبر قيمة للمستحقات الكلية كانت في سنة 2017، بقيمة 213806270829,26 في المؤسسة ذات الترقيم 08، وأصغر قيمة كانت في سنة 2015، في المؤسسة ذات الترقيم 08 بقيمة 156087160533,24-، وهذا ما يدل على أن المحاسبين يزداد تحكمهم بقواعد النظام المحاسبي المالي بزيادة خبرتهم والتعامل مع مرونة هذا سياسات هذا الأخير، كما يمكن تفسير المتوسط الحسابي بالقيمة السالبة على أن المؤسسة تسعى الى تخفيض أرباحها وذلك من خلال تدنية التكاليف الجبائية المدفوعة، وأما القيمة الموجبة فتشير إلى أن المؤسسة تقوم بتعظيم أرباحها. حيث أظهرت النتائج المتحصل عليها وجود مؤسسة واحدة في قطاع المحروقات قد مارست إدارة الأرباح خصوصا خلال الفترة الأخيرة من الدراسة.

الفرع الثاني: عرض نتائج قطاع إنتاج الإسمنت

من خلال الجدول التالي سوف يتم تصنيف المؤسسات في قطاع إنتاج الإسمنت خلال فترة الدراسة وتوجهات إجابات العينة من ممارسة أو غير ممارسة، من خلال الحكم على القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية، ومتوسط المستحقات الإختيارية حيث:

- ✓ إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية أكبر من متوسط المستحقات الاختيارية تكون المؤسسة قد مارست إدارة الأرباح؛

✓ إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية أقل من متوسط المستحقات الاختيارية تكون المؤسسة لم تمارس إدارة الأرباح.

بعد الحصول على القوائم المالية لعينة الدراسة وبعد تحديد معادلة حساب كل من المستحقات الإختيارية وغير الإختيارية وذلك وفق المعدلات السالفة والمذكورة في المطلب الثاني من المبحث الأول من هذا الفصل والتي تحصلنا من خلالها على النتائج التالية ونظرا لحساسية الموضوع تم تشفير المؤسسات التابعة لقطاع إنتاج الإسمنت وبطريقة عشوائية وفق رموز معينة حيث تم إعطائها ترقيم من 09 إلى 20:

الجدول رقم (03– 03): حساب المستحقات الإختيارية والكلية لقطاع إنتاج الإسمنت

رمز المؤسسة	السنة	المستحقات الكلية	المستحقات الغير إختيارية	متوسط المستحقات الإختيارية	الاتجاه العام لممارسة إدارة الأرباح
09	2014	- 176 308 921,07	8 395 221,69	-135725062.58	تمارس
	2015	- 1 824 519 461,66	9 459 643,64	-135725062.58	
	2016	-1 364 789 423,58	10 501 830,19	-135725062.58	
	2017	3 934 368 182,47	8 013 571,22	-135725062.58	
	2018	154 262 777,52	8 017 574,04	-135725062.58	
10	2014	5 373 911 248,02	31 198 890,26	-5417225847.28	غير ممارسة
	2015	9 216 528 440,98	30 328 991,72	-5417225847.28	
	2016	- 1 119 005 498,57	35 629 387,51	-5417225847.28	
	2017	6 502 938 056,86	36 341 975,28	-5417225847.28	
	2018	7 281 776 356,06	36 520 122,19	-5417225847.28	
11	2014	4 617 649 954,18	37 015 699,71	-733301236.17	غير ممارسة
	2015	2 673 819 013,83	37 658 130,95	-733301236.17	
	2016	- 68 216 790 588,84	73 854 698,84	-733301236.17	
	2017	64 078 978 997,54	37 574 383,04	-733301236.17	
	2018	736 544 868,09	37 593 151,41	-733301236.17	
12	2014	2 392 314 340,37	22 418 327,64	-676228809.74	غير ممارسة
	2015	2 947 471 606,42	21 177 810,55	-676228809.74	
	2016	- 14 529 066 665,53	30 356 920,58	-676228809.74	
	2017	13 236 156 783,52	21 283 699,57	-676228809.74	
	2018	- 548 147 373,24	22 347 884,51	-676228809.74	
13	2014	2 283 080 074,12	24 491 717,16	707951574.11	غير ممارسة
	2015	20 488 942 519,27	2 454 634,21	707951574.11	
	2016	- 27 988 969 423,34	28 353 224,61	707951574.11	
	2017	28 381 586 401,03	2 577 365,63	707951574.11	
	2018	- 26 617 883 743,14	28 636 756,89	707951574.11	
14	2014	2 957 759 734 472,31	34 885 409,37	-587687473068.21	غير ممارسة
	2015	3 526 102 251,93	34 046 466,59	-587687473068.21	
	2016	- 25 528 061 474,87	41 133 772,43	-587687473068.21	
	2017	3 854 991 241,85	36 716 656,83	-587687473068.21	
	2018	- 989 584 465,66	39 034 379,29	-587687473068.21	
15	2014	- 2 499 938 975,33	13 062 549,82	375340848.98	غير ممارسة
	2015	5 123 670,21	13 184 138,43	375340848.98	
	2016	217 269 697,05	13 815 516,90	375340848.98	
	2017	- 125 270 326,17	13 975 186,70	375340848.98	
	2018	594 102 752,50	13 953 671,30	375340848.98	
16	2014	2 163 752 892,64	20 689 333,76	-889525349.94	غير ممارسة
	2015	5 530 487 576,33	17 123 337,40	-889525349.94	
	2016	- 10 016 347 950,46	23 927 840,18	-889525349.94	
	2017	10 455 577 071,22	17 140 460,86	-889525349.94	

	-889525349.94	17 294 570,84	- 3 589 667 297,48	2018	
غير ممارسة	-1441491347.77	24 440 472,14	2 315 108 150,25	2014	17
	-1441491347.77	24 406 994,34	3 194 290 729,05	2015	
	-1441491347.77	32 534 264,17	- 20 169 342 325,28	2016	
	-1441491347.77	24 513 793,62	18 817 098 666,67	2017	
	-1441491347.77	24 489 353,12	3 180 686 395,57	2018	
تمارس	66719660336.34	3 402 321 809,56	- 3 425 598 388 430,88	2014	18
	66719660336.34	34 719 237,37	3 474 929 386 214,87	2015	
	66719660336.34	36 578 262,25	- 2 886 098 427,23	2016	
	66719660336.34	31 916 372,88	65 709 763 430,51	2017	
	66719660336.34	35 066 430,27	- 442 212 362 356,64	2018	
غير ممارسة	-295649608887.08	1 714 492 443,54	92 035 148 599,94	2014	19
	-295649608887.08	19 435 905,84	1 685 569 155 054,84	2015	
	-295649608887.08	20 297 189,70	- 179 197 891 061,72	2016	
	-295649608887.08	19 455 332,35	- 241 976 692 646,12	2017	
	-295649608887.08	19 455 335,30	123 611 460 695,17	2018	
غير ممارسة	-19943079763.16	81 107 750,32	- 12 073 094 081,15	2014	20
	-19943079763.16	90 590 639,12	5 430 661 700,08	2015	
	-19943079763.16	100 802 586,02	- 9 061 725 124,04	2016	
	-19943079763.16	15 778 871,62	114 004 299 343,15	2017	
	-19943079763.16	15 936 660,64	1 719 473 485,49	2018	

المصدر: من إعداد الطالب

✓ **قطاع إنتاج الإسمنت:**

من خلال الجدول السابق رقم (03-03) المتعلق بحساب المستحقات الكلية وغير إختيارية، للعينة من قطاع إنتاج الإسمنت والذي يمثل نسبة 60% من العينة المدروسة والتي أفرزت النتائج التالية:

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 09:**

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية 135725062.58- وحققت أكبر قيمة للمستحقات غير الإختيارية في سنة 2016، والتي كانت بقيمة: 10501830,19 وأصغر قيمة قدرت بـ:8013571,22 في سنة 2017، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة قدرت بـ:3934368182,47 في سنة 2017، بينما حققت أصغر قيمة: 176308921,07- في سنة 2014.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 10:**

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية 5417225847.28- وحققت أكبر قيمة للمستحقات غير الإختيارية في سنة 2016، والتي كانت بقيمة:35629387,51 وأصغر قدرت قيمته بـ: 30328991,72 في سنة 2015، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة قدرت بـ: 9216528440,98 في سنة 2014، بينما حققت أصغر قيمة بـ: 1119005498,57 - في سنة 2014.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 11:**

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية 733301236.17- وحققت أكبر قيمة للمستحقات غير الإختيارية في سنة 2016، والتي كانت بقيمة: 73854698,84 وأصغر قيمة قدرت بـ:37015699,71 في سنة 2014، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة قدرت بـ: 4617649954,18 في سنة 2014، بينما حققت أصغر قيمة قدرت بـ: 68216790588,84 - في سنة 2016.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 12**:

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية 676228809.74- وحققت أكبر قيمة للمستحقات غير الإختيارية في سنة 2016، والتي كانت بقيمة:30356920,58 وأصغر قيمة قدرت بـ: 21283699.57 في سنة 2017، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة بـ: 13236156783,52 في سنة 2017، بينما حققت أصغر قيمة بـ: 14529066665,53 - في سنة 2016.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 13**:

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية 707951574.11 وحققت أكبر قيمة للمستحقات غير الإختيارية في سنة 2018، والتي كانت بقيمة بـ28636756,89 وأصغر قيمة بـ:2454634,21 في سنة 2015، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة بـ: 28381586401,03 في سنة 2017، بينما حققت أصغر قيمة بـ: 27988969423,34 - في سنة 2016.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 14**:

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية 587687473068.21- وحققت أكبر قيمة للمستحقات غير الإختيارية في سنة 2015، والتي كانت بقيمة بـ 41133772,43 وأصغر قيمة بـ 34046466,59 في سنة 2015، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة بـ: 2957759734472,31 في سنة 2014، بينما حققت أصغر قيمة والتي كانت سالبة بـ:25528061474,87 – في سنة 2016.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 15**:

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية 375340848.98 وحققت أكبر قيمة للمستحقات غير الإختيارية في سنة 2017، والتي كانت بقيمة بـ13975186,70 وأصغر قيمة بـ 13062549,82 في سنة 2014، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة بـ: 594102752,50في سنة 2018، بينما حققت أصغر قيمة بـ: 2499938975,33 - في سنة 2014.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 16**:

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية 889525349.94- وحققت أكبر قيمة للمستحقات غير الإختيارية في سنة 2016، والتي كانت بقيمة بـ 23927840,18 وأصغر قيمة بـ 17123337,40 في سنة 2016، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة بـ: 10455577071,22 في سنة 2017، بينما حققت أصغر قيمة بـ: 10016347950,46 - في سنة 2016.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 17**:

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية 1441491347.77- وحققت أكبر قيمة للمستحقات غير الإختيارية في سنة 2016، والتي كانت بقيمة بـ 32534264,17 وأصغر قيمة بـ 24406994,34 في سنة 2015، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة بـ: 18817098666,67 في سنة 2017، بينما حققت أصغر قيمة بـ: 20169342325,28 - في سنة 2016.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 18**:

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية 66719660336.34 و حققت أكبر قيمة للمستحقات غير الإختيارية في سنة 2014، والتي كانت بقيمة بـ 3402321809,56 وأصغر قيمة سالبة قدرت بـ 31916372,88- في سنة 2016، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة بـ: 3474929386214,87 في سنة 2014، بينما حققت أصغر قيمة بـ: 3425598388430,88 - في سنة 2016.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 19**:

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية حققت 295649608887.08- وأكبر قيمة للمستحقات غير الإختيارية في سنة 2014 والتي كانت بقيمة بـ 1714492443,54 وأصغر قيمة بـ 19435905,84 في سنة 2015، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة بـ: 1685569155054,84 في سنة 2015، بينما حققت أصغر قيمة بـ: 241976692646,12 -في سنة 2017.

- **المؤسسة ذات الترقيم رقم 20**:

بلغ متوسط المستحقات الاختيارية 19943079763.16- وحققت أكبر قيمة للمستحقات غير الإختيارية في سنة 2016 التي كانت بقيمة بـ100802586,02 وأصغر قيمة بـ 15936660,64 في سنة 2018، أما فيما يخص المستحقات الكلية فكانت أكبر قيمة بـ: 114004299343,15 في سنة 2017، بينما حققت أصغر قيمة بـ: 12073094081,15 -في سنة 2014.

كخلاصة فيما يخص الجدول رقم (03-05) والخاص بحساب المستحقات الإختيارية وغير الإختيارية والمستحقات الكلية لقطاع إنتاج الإسمنت والذي يمثل ما نسبته أكثر من نصف العينة المدروسة، الملاحظ أن أكبر قيمة للمستحقات غير الإختيارية كانت في سنة 2016، مما يعكس ممارسة هذه المؤسسات لإدارة أرباحها من أجل تعظيم أرباحها بسبب تذبب سعر الاسمنت، خصوصا بعد توسع مؤسسات إنتاج الاسمنت الجزائرية عبر التراب الوطني، حيث كانت أكبر قيمة للمستحقات غير الإختيارية في سنة 2016 للمؤسسة ذات الترقيم 18 بقيمة 3402321809,56، وأصغر قيمة كانت للمؤسسة ذات الترقيم 13 وفي سنة 2015 بقيمة 2454634,21، بالمقابل نجد أكبر قيمة للمستحقات الكلية كانت في سنة 2015، بقيمة 3474929386214,87 في المؤسسة ذات الترقيم 18، وأصغر قيمة كانت في سنة 2015، في المؤسسة ذات الترقيم 18 بقيمة 3425598388430,88-، وهو ما يعكس توجه هذه المؤسسة لإدارة أرباحها بين سنتي 2015 و2016 وهذا راجع لتذبذب أسعار الاسمنت في السنوات الأخيرة خصوصا منها 2016، إلى آخر سنة من الدراسة حيث يفسر ذلك سعي الإدارة للتخلص أكثر من المخزون السلعي.

المطلب الثاني: عرض النتائج الإحصائية

الفرع الأول: عرض متوسط الحسابات لعينة الدراسة

بعد تحديد المستحقات الإختيارية وغير الإختيارية والمستحقات الكلية وتحديد معالم الإنحدار لمعادلة نموذج جونس المعدل 1995، سوف نقوم بعرض نتائج الدراسة الإحصائية موالين في ذلك قياس مدى ممارسة العينة لإدارة الأرباح وذلك بالتفسير الذي إعتمدنا عليه في الفرع الثاني من المطلب الثاني في المبحث الأول والذي كان على النحو التالي:

الجدول رقم (03- 04): التحليل الإحصائي للمستحقات الإختيارية لعينة الدراسة من 2014 الى غاية 2018

الفترة	أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية	أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية	المتوسط الحسابي للمستحقات الاختيارية	الانحراف المعياري للمستحقات الاختيارية
2014	0.05414	-0.00466	-0.00048	0.00578
2015	0.05241	-0.00427	-0.00463	0.00786
2016	0.56379	-0.21781	-0.32036	0.00710
2017	0.71855	-0.18535	-0.04446	0.07761
2018	0.75599	-0.63878	-0.00598	0.11099
المجموع	**0.75599**	**-0.63878**	**-0.00641**	**0.10804**

من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

أسفرت الدراسة من خلال الجدول (03-04) وتبعا لما تقرر فيما يخص بناء فرضية ممارسة إدارة الأرباح من عدمها بالنسبة للعينة المدروسة نلاحظ: عدم ممارسة المؤسسات المدروسة لإدارة الأربح، أي ما يفسر عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح بوساطة المستحقات الإختيارية، حيث نجد أن قيم المستحقات الإختيارية تظهر بقيم سالبة، وبلغ متوسط المستحقات الإختيارية الإجمالي خلال فترة الدراسة 0.00641- والإنحراف المعياري بقيمة 0.10804، كما يلاحظ:

من خلال الجدول رقم (03-04)، وكتفسير عام حول توجه عينة الدراسة نلاحظ أن المؤسسات وفي آخر سنوات الدراسة منذ 2017 الى غاية نهاية الدراسة قد توجهت نحو إدارة أرباحها من خلال مستحقاتها الإختيارية حيث كانت أكبر قيمة في سنة 2014 تقدر بـ: 0.05414 لتتواصل بمنحى تصاعدي حتى سنة 2018 لتبلغ قيمة 0.75599 وذلك بغرض تضخيم أرباحها المعلن عنها في القوائم خصوصا قطاع إنتاج الإسمنت والذي عرف تراجع كبير في الآونة الأخيرة فيما يخص مبيعات الإسمنت حيث سجلت المؤسسة ذات الترميز رقم 15 في سنة 2018 قيمة 0.75599.

كما نجد أن في سنة 2014 قد مارست كل من المؤسسات ذات الترقيم (01، 07، 09، 15، 18و20) حيث بلغت قيمة متوسط المستحقات غير الإختيارية أكبر من القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية.

وفي سنة 2015 نجد أن المؤسسات ذات الترقيم (01، 02، 04، 05، 06، 07، 08، 09 و10)، حيث بلغ قيمة متوسط المستحقات غير الإختيارية أكبر من القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية.

وفي سنة 2016 نجد أن المؤسسات التي مارست إدارة الأرباح ذات الترقيم (03، 04، 05، 06 و08 ومن 09 إلى 20) من خلال ذلك يمكن الحكم على أن مؤسسات القطاع الثاني قد مارست إدارة الأرباح. حيث بلغت قيمة متوسط المستحقات غير الإختيارية أكبر من القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية وهذا راجع لتذبذب أسعار الإسمنت.

وفي سنة 2017 انخفض عدد المؤسسات الممارسة لإدارة الأرباح ليصبح عددها 03 مؤسسات فقط وهي ذات الترقيم (02، 15 و19). حيث بلغت قيمة متوسط المستحقات غير الإختيارية أكبر من القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية خلال هذه السنة.

وفي السنة الأخيرة من الدراسة زاد عدد المؤسسات الممارسة لإدارة الأرباح مقارنة بالسنة التي قبلها ليبلغ 07 مؤسسات وهي ذات الترقيم (03، 08، 12، 13، 14، 15 و18) حيث بلغت قيمة متوسط المستحقات غير الإختيارية أكبر من القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية.

كخلاصة عامة فيما يخص توجه المؤسسات الجزائرية لإدارة أرباحها من عدمها، نجد أن المؤسسات المدروسة لم تمارس إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة وذلك راجع لثبات معظم مجالس الإدارة وقرارات المسيرين فيما يتعلق بـ: عدم ممارسة إدارة الأرباح وتوجيهها ويعود ذلك للتخوف من الجانب الجبائي، وتبعية هذه المؤسسات لقطاع الدولة، وفيما يتعلق بممارسة إدارة الأرباح الملاحظ عن بعض المؤسسات من قطاع الإسمنت التي قامت بإدارة أرباحها بسبب تذبذب أسعار الإسمنت خلال هذه الفترة، وإن دل ذلك فإنه يدل على تحكم معدي القوائم المالية بعد مضي مدة أكثر من 06 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، والتحكم في سياساته المحاسبية المتاحة، وهو ما تبينه نتائج المستحقات الإختيارية خلال السنوات الأخيرة 2017 و2018، وهذا ما يفسر المنحى التصاعدي لهذه المستحقات خلال الفترة الأخيرة من الدراسة وبقيمة موجبة بلغت 0.75599.

الفرع الثاني: عرض تكرارات ممارسات إدارة الأرباح

الجدول رقم (03– 05): التكرارات والنسب المئوية لعينة لممارسات إدارة الأرباح والغير ممارسة لإدارة الأرباح من 2014 الى غاية 2018.

السنة	الشركات الممارسة لإدارة الأرباح خلال فترة الدراسة		الشركات الغير الممارسة لإدارة الأرباح خلال فترة الدراسة		المجموع	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
2014	06	%06	14	%14	**20**	%100
2015	09	%09	11	%11	**20**	%100
2016	16	%16	04	%04	**20**	%100
2017	03	%03	17	%17	**20**	%100
2018	07	%07	13	%13	**20**	%100
المجموع	**41**	**%41**	**59**	**%61**	**100**	**%100**

من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

تبعا لما جاءت به معطيات الجدول رقم (03-05) نلاحظ أن هناك تباين من حيث ممارسات إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة، وهو ما يفسر عدم توجه العينة المدروسة نحو ممارسة إدارة الأرباح، حيث سجلت أكبر نسبة لممارسة إدارة الأرباح خلال سنة 2016 والذي بلغ عددها 16 مؤسسة بنسبة 16%، حيث قدرت القيمة الكلية للمشاهدات المتعلقة بممارسة إدارة الأرباح من عينة الدراسة بـ: 41% من مجموع العينة في سنة 2014 الى غاية سنة 2018.

وفي قراءة أخرى للمؤسسات غير الممارسة للإدراة الأرباح نلاحظ أن أكبر نسبة سجلت في سنة 2017 بنسبة 17% وبتكرار 17 مؤسسة حيث بلغ المجموع الكلي حوالي 59% من عدد المشاهدات الى غاية 2018، وهو ما يفسر عدم توجه المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح.

المطلب الثالث: إختبار الفرضية الأولى

من أجل الإجابة على الإشكالية العامة للدراسة إرتيئينا الى تحليلها الى أسئلة فرعية كان أولها وأهمها مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة أرباحها وبغية التأكد من صحة هذه الفرضية تم تقسيمها على النحو التالي:

H_0: لا توجد دلالة إحصائية على قيام المؤسسات الجزائرية إدارة أرباحها.

H_1: توجد دلالة إحصائية على قيام المؤسسات الجزائرية إدارة أرباحها.

حيث تختبر هذه الفرضية مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة أرباحها، وبما أن العينة أظهرت وجود بعض التكرارات خصوصا في سنة 2016 وذلك بمجموع كلي بلغ نسبة 41% وتكرار 41 من مجموع المشاهدات (100 مشاهدة)، وبالمقابل بلغت المؤسسات غير الممارسة لإدارة الأرباح نسبة 59% وبتكرار 59 مشاهدة من أصل (100 مشاهدة) أي أكثر من نصف العينة المدروسة وهو ما يثبت عدم توجه المؤسسات الجزائرية لإدارة أرباحها وبطريقة مباشرة أو مقصودة وهو ما سوف يتم إثباته من إختبار Binomial test والذي يقوم بمقارنة توزيع المشاهدات الفعلية بالتوزيع الافتراضي حيث تشير قيمة sig أكبر قيمة من 0.05 الى توزيع المشاهدات التي لا تختلف عن التوزيع الافتراضي، حيث نجد أن مستوى دلالة الاختبار بلغ 0.751 وهي أكبر من 0.05 مما يعني عدم وجود إختلاف ذو دلالة إحصائية بين المؤسسات الجزائرية الممارسة لإدارة الأرباح والمؤسسات غير الممارسة لإدارة الأرباح ومنه قبول الفرضية الصفرية **H_0** التي تشير الى أنه لا وجود لدلالة إحصائية لتوجه المؤسسات الجزائرية لإدارة أرباحها.

وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (03- 06): نتائج إختبار Binomial test لممارسات إدارة الأرباح

	category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp.Sig (2-Tailed)
EM Group1	1	41	0.41	0.50	0.751
Group2	0	59	0.59		
total		100	1.00		

المصدر: من إعداد الطالب وفقا لمخرجات برنامج spss

خلاصة

بينت الدراسة التي قمنا من خلالها بقياس ممارسات إدارة الأرباح لعينة من المؤسسات الجزائرية وذلك باستخدام نموذج جونس المعدل 1995، والتي نسعى من خلالها الى إختبار الفرضية الأولى حيث جاءت نتائج الدراسة الى نفي الفرضية وهو عدم توجه المؤسسات الجزائرية لممارسة إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة، رغم وجود بعض الممارسات الشاذة لغرض التقليل من التكاليف الجبائية، لكن تبقى النسبة الأكبر هي عدم توجه المؤسسات الجزائرية لممارسة إدارة الأرباح حيث بلغت المشاهدات غير الممارسة نسبة 59% من مجموع المشاهدات (100 مشاهدة)، وجاءت هذه النتائج لتتوافق ونتائج الدراسات السابقة والتي أكدت وأثبتت عدم توجه المؤسسات الجزائرية لممارسة إدارة الأرباح، وهذا ما سوف نسى إليه في خلال الفصل الرابع من خلال رأي مدققي الحسابات نحو ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح من عدمها.

الفصل الرابع

تقييم دور التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية.

تمهيد:

يعتبر الدور الذي يمارسه التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، بغرض ضمان سلامتها وشفافيتها هو الهدف الرئيسي لمهنة التدقيق، وذلك من خلال الثقة التي يضعه فيها الملاك، والأطراف المستفيدة من حقيقة وسلامة القوائم المالية، خصوصا بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الذي يتوافق والمعايير المحاسبية الدولية، وهذا سعيا منها في جلب المستثمر الأجنبي لأجل الرقي بالاقتصاد المحلي الى العالمي، من هنا تتجلى لنا إشكالية الدراسة وهي مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال الحد من إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية، وهذا ما سوف نسعى له من خلال هذا الفصل وهو التعرف على رأي ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح، وأثرها على جودة القوائم المالية، وصولا الى دورهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح هذا كله بعد الدراسة التطبيقية التي قمنا بها، والتي كانت نتائجها هي عدم تبني المؤسسات الجزائرية لممارسات إدارة الأرباح، وهذا ما يتم التطرق إليه في المباحث التالية:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة.

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها.

.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة وتحليل مدى قدرة التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية، قبل ذلك كنا قد تطرقنا الى دراسة تطبيقية حاولنا من خلالها معرفة مدى ممارسات المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح باستخدام بنموذج جونس المعدل 1995، وهذا ما سوف نتعرف عليه خلال هذا الفصل وهو رأي ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر حول مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح وتأثيرها على جودة القوائم المالية وصولا الى دورهم في الحد من هذه الممارسات، من خلال عرض استبيان لمجتمع وعينة الدراسة، والأدوات والبرامج المستخدمة، وكذا تحديد متغيرات الدراسة وصولا الى عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

المطلب الأول: الطرق والأدوات المستخدمة.

نتطرق في هذا المطلب إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان، ثم إلى هيكله ومحتواه ومجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الأول: منهجية الدراسة الميدانية

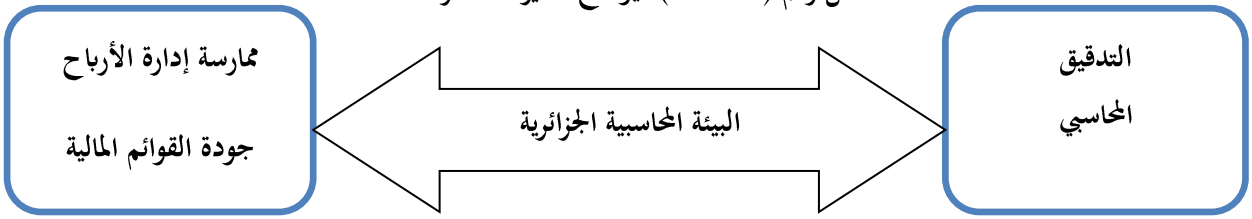
نسعى من خلال هذه الدراسة الى معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية وبغية ذلك قمنا بدراسة مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح وأثرها على جودة القوائم المالية ودور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، كما تم الإعتماد على دراسة إستقصائية لمعرفة رأي مدققي الحسابات في الجزائر حول رأيهم في مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح وأثرها على جودة القوائم المالية، وفي الأخير رأيهم حول دور مدققي الحسابات في الحد من هذه الممارسات.

الفرع الثاني: متغيرات الدراسة

من أجل الإجابة عن إشكالية الدراسة قمنا بتحديد متغيرات الدراسة والتي كانت على النحو التالي:

- **المتغير المستقل**: يتمثل المتغير المستقل للدراسة في: التدقيق المحاسبي، وتم تحديده في المحور الثالث للدراسة الاستقصائية.
- **المتغيرات التابعة**: أما المتغيرات التابعة لممارسة إدارة الأرباح وجودة القوائم المالية وتم تحديدها في المحور الأول والثاني للدراسة الاستقصائية.

شكل رقم (04-01): يوضح متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الثالث: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.

بعد التعرف على منهجية الدراسة وتحديد معالمها من خلال النموذج المتصور للدراسة سوف نتعرف من خلال هذا الفرع على مجتمع وعينة الدراسة:

أ. مجتمع الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة مجموعة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات المعتمدين من المجلس الوطني للمحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية، ولصعوبة إجراء دراسة كاملة لبيئة الجزائرية تم تعيين وتحديد الدراسة في الجنوب الشرقي الجزائري، وقصد الحصول على إجابات موضوعية فقد حرصنا على أن يكون أفراد العينة من:

- **الفئة الأولى:** خبراء المحاسبة (باعتباره المكلف بالقيام بالمراجعة الخارجية التعاقدية)؛
- **الفئة الثانية:** محافظي الحسابات (باعتباره المكلف بمهام المراجعة الخارجية القانونية).

ب. حدود الدراسة

1) **الحدود الزمنية:** مضمون الدراسة ونتائجها مرتبطان بالزمن التي أجريت فيه الدراسة، حيث استغرقت هذه الدراسة الاستقصائية مدة أش08هر بداية من شهر أكتوبر 2018 الى شهر ماي 2019، وذلك بداية من تحضير الإستبيان، مرورا بتوزيعه ومن ثم جمع البيانات وتفريغها.
2) **الحدود المكانية:** تمثلت الحدود المكانية للدراسة في الجنوب الشرقي الجزائري؛
3) **الحدود البشرية:** إستهدفت الدراسة ممارسي مهنة المراجعة والتدقيق المحاسبي كونهم مسؤولين بصفة قانونية عن إعداد تقارير مراجعة الحسابات.

ت. عينة الدراسة:

تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة بطريقة منتظمة، بحيث تم توزيع 170 إستمارة مقسمة على ولايات الجنوب الشرقي الجزائري، بحيث شملت الاستمارات كل من (خبراء محاسبة ومحافظي حسابات) كما اعتمدنا في عملية توزيع الاستمارات طريقة التسليم والاستلام المباشر، وكذلك عن طريق البريد الالكتروني بالإضافة إلى مساعدة بعض الزملاء في الأماكن البعيدة.

وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر إبقاء على 158 استمارة من مجموع الاستمارات لتمثل عينة الدراسة، ثم قمنا بعدها بإقصاء 23 استمارة، لتبقى لدينا 135 إستمارة قابلة للتحليل، استبعدت الأخرى لنقص الإجابات أو لعدم استلامها والجدول التالي يبين الإحصائيات المتعلقة بالاستمارات الموزعة:

الجدول رقم (04-01): الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان الموزعة

البيان	العدد	النسبة%
عدد الاستبيانات الموزعة	170	%100
عدد الاستبيانات المفقودة أو غير المسترجعة	12	%07
عدد الاستبيانات الملغاة	23	%14
عدد الاستبيانات المستخدمة	135	%79

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على فرز استمارات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (04-01) يتبين لنا أن عدد الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 170 استمارة من بينها 12 استمارات ضائعة و23 ملغاة، أماّ الصالحة للدراسة 135 وهي حجم العينة المدروسة، حيث بلغت نسبتها 79%.

الفرع الرابع: مراحل ومحتوى الاستبيان.

أولا: مراحل تصميم الاستبيان

بعد الإطلاع على الدراسات والأبحاث السابقة التي تناولت أبعاد المراجعة والتدقيق المحاسبي وعلاقتها بإدارة الأرباح، تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، ومثلت استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، وذلك قصد معرفت أراء ووجهات نظر ممارسي مهنة التدقيق من خبراء محاسبة ومحافظي الحسابات حول مشكلة الدراسة، حيث تم الإعتماد على مقياس ليكارت الخماسي، قسمت الإجابات الى ثلاث فئات حسب كل محور فالمحور المتعلق بـ: مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح بين (تمارس بشدة الى لا تمارس بشدة)، أما المحور الثاني المتعلق بأثر ممارسات إدارة الأرباح بين (تأثر بشدة الى لا تأثر بشدة)، أما المحور الأخير والمتعلق برأي محافظي الحسابات في الحد من إدارة الأرباح بين (موافق بشدة الى غير موافق بشدة).

وحتى تكون استمارة الاستبيان دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون، فقد تم تصميمها على ثلاث خطوات (مراحل) وهي:

1/ مرحلة التصميم الأولي:

وهي الخطوة الأول والأساسية في عملية إعداد أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، فيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة، ووفق استطلاعنا على الدراسات والأبحاث السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة حول معايير المراجعة الدولية وواقع مهنة المراجعة المحلية وإدارة الأرباح من الجانب العلمي والمهني من خلال التعرف على النظام المحاسبي المالي، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة أخدين بعين الاعتبار توافقها وإشكالية البحث، كما تم مراعاة صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة بإستعمال اللغة السليمة بالإضافة إلى ترتيبها وتسلسلها مع ربطها بأهداف الدراسة.

وحتى يكون المقياس صالحا ويعطي نتائج موضوعية وموثوقة يمكننا من خلالها بناء فرضيات ومناقشة نتائج الدراسة، قبل البدء في عملية توزيعه خضع الإستبيان لعملية التحكيم من طرف مجموعة من الأساتذة بلغ عددهم أربعة (04) مختصين في مجال المحاسبة والمراجعة، والجانب المنهجي والإحصائي من عدة جامعات مختلفة غرداية، ورقلة وسكيكدة هذا فيما يخص الجانب العلمي والأكاديمي للدراسة، وللإحاطة أكثر وتسهيل فهم الإستبيان فقد تم عرضه على ثلاث مهنيين من ولاية ورقلة متمثلة في ثلاث محافظي حسابات، قصد التأكد من وضوح الأسئلة وشموليتها وواقعيتها في مختلف الجوانب التطبيقية وتناسق العبارات وتجنب الغموض في الإجابة عن الأسئلة المقترحة، أنظر (الملحق رقم 05).

2/ مرحلة التصميم النهائي

وهي الخطوة الأخيرة في إعداد أداة الدراسة الميدانية (الإستبيان)، بحيث يتم إجراء التعديلات والمقترحات المقدمة من طرف المحكمين اللازمة بناءا على الملاحظات والتوصيات الواردة في المراحل السابقة بغرض الخروج بورقة إستبيانية واضحة ومفهومة تساعد أفراد العينة على الإجابة بشكل واضح ودقيق وبكل موثوقية، تم تصميم الاستبيان بشكله النهائي، ثم توزيعه ونشره على عدة طرق أهمها:

- التسليم المباشر بأفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان؛ والتي ساعدت الباحث في توضيح العديد من المفاهيم وتبسيطها في إختبار العينة خصوصا فيما يخص ممارسة المؤسسات الجزائرية إدارة الأرباح.
- الإرسال عن طريق البريد الالكتروني، أو عن طريق مواقع التواصل الإجتماعي، وهذا ساعد كثيرا في جمع العديد من الإجابات.
- الاستعانة ببعض الزملاء في الأماكن البعيدة، بغرض توزيع وتبسيط الغموض في الإستبيان والاستفادة من ملاحظات المهنيين حول أسئلة الإستبيان.

وبهذا تمكنّا من ضمان جمع عدد مقبول من الإجابات والبيانات الصالحة، للإجابة عن إشكالية الدراسة المطروحة، أما فيما يخص عملية استرجاع الاستمارات الموزعة فقد اختلفت عملية الاسترجاع حسب إختلاف طرق التوزيع المذكورة سلفا.

ثانيا: محتوى الاستبيان

بعد الإنتهاء من التعديلات الضرورية وإخراج الاستبانة في شكلها النهائي، تضمن الاستبيان بسيطة تعريفية لأهمية موضوع إدارة الأرباح ودور التدقيق المحاسبي في الحد منه لتحسين جودة القوائم المالية، كما تم الإشارة الى أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها من خلال هذه الأسئلة ستحضى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة.

وبغية ضمان الإجابة بكل شفافية ووضوح وموثوقية فقد تم الإعتماد على محدودية الأسئلة الهادفة والقادرة على الإجابة عن الإشكالية المدروسة، حيث تضمن الاستبيان (الملحق رقم 03) على 03 صفحات تتضمن 33 سؤالا مقسمة إلى جزئيين:

- **الجزء الأول:** الخاص بمعلومات تخص أفراد العينة، والذي تضمن معلومات عامة عن أفراد المجتمع، بحيث تضم سـ07بعة معلومات: الإسم (إختياري)، الجنس، السن، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة، عنوان البريد الإلكتروني (إختياري)، والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج، والبعد المهني للتدقيق المحاسبي.
- **الجزء الثاني:** هو الجزء الذي يعبر عن الدراسة الميدانية بحيث يتعلق بفرضيات الدراسة الثلاث والتي من خلالها يتم الإجابة على إشكالية الدراسة، بحيث احتوى على 30 سؤالا بين مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح

وتأثير هذه الأخيرة على جودة القوائم المالية وصولا الى دور مدققي الحسابات في الحد من إدارة الأرباح، فقد تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور كآلاتي:

- ✓ **المحور الأول**: تضمن عشر10ة أسئلة والمتعلقة بالفرضية الأولى والتي تهدف لمعرفة رأي ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح؛
- ✓ **المحور الثاني**: يحتوي على عشر10ة أسئلة والمتعلقة بالفرضية الثانية والتي تهدف لمعرفة رأي ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي حول تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية؛
- ✓ **المحور الثالث**: تضمن عشر10ة أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة والتي تسعى لمعرفة أثر التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الفرع الخامس: الأدوات المستخدمة.

تم إستخدام مقياس ليكارات الخماسي في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاث، لقياس رأي أفراد العينة بشأن أسئلة الاستبيان إضافة إلى تحديد أوزانها.

الجدول رقم (04-02): مقايس ليكارات الخماسي (للفرضية الأولى)

الإجابة	تمارس بشدة	تمارس	محايد	لا تمارس	لا تمارس بشدة
الوزن	05	04	03	02	01

المصدر: من إعداد الطالب

الجدول رقم (04-03): مقايس ليكارات الخماسي (للفرضية الثانية)

الإجابة	تؤثر بشدة	تؤثر	محايد	لا تؤثر	لا تؤثر بشدة
الوزن	05	02	03	02	01

المصدر: من إعداد الطالب

الجدول رقم (04-04): مقايس ليكارات الخماسي (للفرضية الثالثة)

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	05	02	03	02	01

المصدر: من إعداد الطالب

تم تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (5 - 1 =4) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (4/5=0.80)، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية، ويكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي:

الجدول رقم (04-05): الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة

المتوسط المرجح	الاتجاه		
	درجة الممارسة	درجة التأثير	درجة التوافق
(من 1 الى 1.8)	لا تمارس بشدة	لا تؤثر بشدة	غير موافق بشدة
(من 1.8 الى 2.6)	لا تمارس	لا تؤثر	موافق
(من 2.6 الى 3.4)	محايد	محايد	محايد
(من 3.4 الى 4.2)	تمارس	تؤثر	موافق
(من 4.2 الى 5)	تمارس بشدة	تؤثر بشدة	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب

الفرع السادس: البرامج والأساليب المستخدمة.

من أجل إعطاء صورة واضحة عن المعلومات التي تخص عينة الدراسة وتسهيل عمليتي الملاحظة والتحليل ارتأينا أن نختار الأسلوب الملائم في التحليل والذي يتوافق مع الدراسة بحيث يكون متوافق مع نوع البيانات المراد تحليلها، قمنا بعد عملية الحصر النهائي لعدد الاستمارات الصالحة للدراسة بتفريغها في برنامج المجدول الالكترونية (**Excel 2010**)، لغرض معالجة المعطيات والبيانات والذي يقوم بدوره بترجمة البيانات من شكل جداول إلى رسومات بيانيه وذلك من أجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل، وبناءا على الأساليب السابقة اعتمدنا أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي بإستخدامها البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (**SPSS 22**).

ولتحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي كالتالي:

1) حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان وكذا المحاور؛

2) قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية؛

3) استخراج النسب المئوية لكل عبارة؛

4) حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة؛

5) إختبار وتحليل معامل الإرتباط الخطي ليرسون (Pearson) لتحديد الإتساق الداخلي لقائمة الاستبيان؛

6) إختبار (one sample T-test) لإختبار الفرضيات.

المطلب الثاني: صدق وثبات الأداة (الإستبيان)

تم خلال هذا المطلب قياس صدق فقرات الإستبيان وثباتها وهو ما سوف نتطرق له فيما يلي:

الفرع الأول: صدق الأداة

بغية التوصل لنتائج تثبت صحة أو نفي الفرضيات من خلال مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح وأثرها على جودة القوائم المالية، ودور التدقيق المحاسبي في الحد من هكذا ممارسات، من أجل هذا أستندنا على الاستبيان كأداة للإجابة على الإشكالية المطروحة، ولأجل ذلك تم إعداد مجموعة من الأسئلة تتوافق مع ما تبحث عنه الدراسة في

شكل قائمة، تم عرضها على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين في ولايات مختلفة من الجزائر والمختصين في مجال المحاسبة والتدقيق (خبرا محاسبة، محافظي حسابات)، وكذا على اختصاصين في الإحصاء من أجل معرفة رأيهم حول قدرة هذه الأداة لجمع البيانات، وفي ظل الاقتراحات والتصويات التي استلمناها من طرفهم تم إعداد الإستبيان في شكله النهائي ليصبح أداة للإجابة على الدراسة.

الفرع الثاني: صدق الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة

ويقصد بالاتساق الداخلي لفقرات الإستبيان هو مدى اتساق جميع فقرات الإستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه وذلك بغرض الوصول الى الهدف المراد منه، ولأجل ذلك استعملنا معامل الارتباط بيرسون (pearson) تبعا لمحاور الإستبيان والتي كانت على النحو التالي:

1. الصدق الداخلي للمحور الأول: مدى ممارسات المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح

الجدول رقم (04-06): الصدق الداخلي للمحور الأول مدى ممارسات المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح

الرقم	البيان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تقييد فواتير شراء وبيع لعمليات لاحقة في نهاية العام ويتم إلغاءها في العام الموالي	0.857**	0.000
02	الإعتماد على نسب معينة لتحديد الحقوق المشكوك فيها مقارنة بإجمالي الحقوق	0.992**	0.001
03	إثبات إيرادات تتعلق بقوائم مالية لسنوات سابقة ضمن القوائم المالية الحالية	0.871**	0.000
04	تسديد قروض قصيرة الأجل قبل نهاية السنة بالحصول على ديون طويلة الأجل	0.952**	0.001
05	الزيادة في تحديد القيم الحالية للأصول وتكرار عملية التقييم من سنة لأخرى	0.909**	0.000
06	المبالغة في تقييم الأصول خصوصا منها المالية بالقيمة الحالية وتكرارها كل سنة	0.775**	0.000
07	الإعتماد على أسعار صرف غير مدرجة من أجل تسوية المعاملات الخارجية	0.929**	0.000
08	إهمال ضبط خصوم المؤسسة من خلال تصنيف الديون الى قصيرة أو طويلة الأجل	0.890**	0.001
09	إدراج المخزون التالف ضمن المخزون السلعي رغم ضرورة إخراجها منها	0.961**	0.000
10	تغيير طرق الإهتلاك دون مبررات حقيقية وبالتالي التأثير في قيمة الأصول	0.960**	0.001
الارتباط المعنوي عند مستوى دلالة 01%			

المصدر من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول رقم (04-06) السابق، نجد أن جميع معاملات الارتباط بيرسون بين فقرات المحور الأول مدى ممارسات المؤسسات الجزائري لإدارة الأرباح، والدرجة الكلية للمحور عند مستوى دلالة إحصائيا معنوي (0.01)، حيث بلغ أكبر حد لمعامل الارتباط 0.992 وأصغر حد لمعاملات الارتباط 0.775 ومستوى كل فقرة من فقرات المحور الأول أقل من 0.01 وهذا ما يدل على وجود ارتباط قوي ومعنوي بين جميع فقرات المحور الأول.

2. الصدق الداخلي للمحور الثاني: أثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

الجدول رقم (04-07): الصدق الداخلي للمحور الثاني: أثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

الرقم	البيان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	التغيير في طبيعة نشاط المؤسسة من سنة لأخرى وعدم الثبات على مورد رئيسي	0.743**	0.000
02	عدم الإفصاح على جميع المتاحات المقيدة وإستبعادها من القوائم المالية للمؤسسة	0.991**	0.003
03	التهاون في تصنيف الذمم المالية الى قصيرة أو الطويلة الأجل في خصوم المؤسسة	0.971**	0.000
04	تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي في القوائم المالية مقارنة بالأسعار الحقيقة لها	0.966**	0.001
05	تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي المفصح عنها في القوائم المالية دون مبررات مقبولة	0.909**	0.000
06	تغيير طريقة الإهتلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر المتراكم للتغيير	0.831**	0.000
07	الإعتماد على أسعار سوق غير عادلة أي غير حقيقية لتقييم أصول المؤسسة	0.897**	0.000
08	التساهل في تحديد معدل مصاريف الاستهلاك غير المتعارف عليها في الأسواق	0.902**	0.002
09	تسجيل إيرادات تتعلق بقوائم سنوات سابقة ضمن القوائم المالية لسنة الحالية	0.933**	0.000
10	إدراج أرباح أو خسائر الأسعار التي تدخل ضمن تثبيتات المؤسسة في قيم المبيعات	0.991**	0.001
الارتباط المعنوي عند مستوى دلالة 01%			

المصدر من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

بعد ما تقدم ووفقا الجدول رقم (04-07) السابق، نجد أن جميع معاملات الارتباط بيرسون بين فقرات المحور الثاني أثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، والدرجة الكلية للمحور عند مستوى دلالة إحصائيا معنوي (0.01)، حيث بلغ أكبر حد لمعامل الارتباط بيرسون 0.991 وأصغر حد لمعاملات الارتباط 0.743، ومستوى كل فقرة من فقرات المحور الثاني أقل من 0.01 وهذا ما يدل على وجود ارتباط قوي ومعنوي بين جميع فقرات المحور الثاني.

3. الصدق الداخلي للمحور الثالث: أثر مدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ومساهمته في تحسين جودة القوائم المالية

الجدول رقم (04-08): الصدق الداخلي للمحور الثالث: أثر مدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ومساهمته في تحسين جودة القوائم المالية

الرقم	البيان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	التحقق من سلامة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.	0.890**	0.000
02	يعيد مدقق الحسابات إعداد جدول النتائج للتحقق من نتيجة النشاط التشغيلي	0.968**	0.003
03	يفحص المدقق حسابات النقديات للتأكد من تقدير نسب السيولة	0.903**	0.000
04	يم التحقق من قيم المخزونات في القوائم المالية ومقارنتها بالمخزون الفعلي	0.900**	0.001
05	على مدقق الحسابات البحث في أسباب تغيير معدلات وطرق الإهتلاك	0.833**	0.000
06	التأكد من عدم إستخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل	0.913**	0.000
07	التحقق من أسعار الصرف وتعديل الأخطاء الموجودة فيها أثناء التقييد المحاسبي	0.850**	0.000
08	يتحقق مدقق الحسابات من صحة أسعار الأسواق لتحديد قيم الأصول	0.970**	0.002
09	مقارنة معدلات الاستهلاك المستخدمة في القوائم المالية والمتواجدة في السوق	0.902**	0.000
10	التأكد من عدم إدراج إيرادات سنوات سابقة في القوائم المالية لدورة الحالية	0.996**	0.001
الارتباط المعنوي عند مستوى دلالة 01%			

المصدر من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

ووفقا الجدول رقم (04-08) السابق والمتعلق بتحديد الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث، نجد أن جميع معاملات الارتباط بيرسون بين فقرات هذا المحور أثر مدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ومساهمته في تحسين جودة القوائم المالية، والدرجة الكلية للمحور عند مستوى دلالة إحصائيا معنوي (0.01)، حيث بلغ أكبر حد لمعامل الارتباط بيرسون 0.996 وأصغر حد لمعاملات الارتباط 0.850، ومستوى كل فقرة من فقرات المحور الثالث أقل من 0.01، وهذا ما يدل على وجود ارتباط قوي ومعنوي بين جميع فقرات المحور الثالث.

الفرع الثالث: صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

بعد تحديد الاتساق الداخلي لفقرات محاور الإستبيان سوف نقوم في هذا الفرع بقياس مدى تحقق أهدف أداة الدراسة، حيث يبين لنا الاتساق البنائي لمحاور الاستبيان مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبيان مجمعة وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (04-09): الصدق الداخلي البنائي لمحاور الإستبيان

المحور	البيان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	**مدى ممارسات المؤسسات الجزائرية لممارسات إدارة الأرباح**	0.971**	0.000
02	**أثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية**	0.903**	0.000
03	**أثر مدقق الحسابات في الحد ممارسات إدارة الأرباح ومساهمته في تحسين جودة القوائم المالية**	0.993**	0.000
الارتباط المعنوي عند مستوى دلالة 01%			

المصدر من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

مما سبق في الجدول رقم (04-09) المتعلق بالصدق البنائي لمحاور الإستبيان، يتضح لنا بأن جميع معاملات الارتباط بين كل محور من محاور الاستبيان مع المعدل الكلي لفقرات الاستبيان ذو دلالة إحصائية وذلك عند مستوى (0.01)، حيث بلغ أكبر معامل ارتباط عند المحور الثالث هو أثر مدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ومساهمته في تحسين جودة القوائم المالية بـ0.993، يليه مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح بـ0.971 ويأتي أصغر معامل ارتباط عند تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية بـ0.903. وهو ما يدل على وجود اتساق داخلي قوي جدا بين محاور الدراسة الثلاث مع المعدل الكلي لفقرات الإستبيان.

الفرع الرابع: ثبات أداة الدراسة

من أجل التحقق من ثبات الدراسة والتي من خلاله يمكن الاستقرار في نتائج الاستبيان، استعانّا بمعامل ألفا كرونباخ (Alpha Cropbach's)، والذي يعتبر أداة مناسبة وملائمة كونه يشمل عدة أبعاد وعادة ما يتراوح معامل ألفا كرونباخ بين (0-1) ،كلما اقتربت من الواحد يعكس ذلك قوة التماسك الداخلي للاستبيان وهو ما يظهره الجدول التالي:

الجدول رقم (04-10): الصدق الداخلي البنائي لمحاور الإستبيان (Alpha Cropbach's)

المحور	البيان	قيمة المعامل	عدد الفقرات
01	**مدى ممارسات المؤسسات الجزائرية لممارسات إدارة الأرباح**	0.971	10
02	**أثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية**	0.903	10
03	**أثر مدقق الحسابات في الحد ممارسات إدارة الأرباح ومساهمته في تحسين جودة القوائم المالية**	0.993	10
	المجموع	0.986	30

المصدر من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق المتعلق بقياس ثبات أداة الدراسة نجد أن المعاملات تراوحت بين (0.903 و0.993) حيث بلغ معامل ألفا كرونباخ الإجمالي 0.986 أي بنسبة 98% ولقي ثبات المحاور بين 90% كحد أدنى و98% كحد أقصى، وتمثل نسبة 98% معامل مرتفع جدا مما يزيد الاستبيان من ثباته وهو ما يجعله يتمتع بدرجة عالية من القبول والثبات وهو ما يسمح لنا بتطبيقه على جميع أفراد العينة.

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها

من خلال هذا المبحث سوف نقوم بعرض وتحليل النتائج المتوصل إليها وذلك عن طريق الأدوات الإحصائية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات المتحصل عليها، ثم في الأخير سنقوم باختبار الفرضيات الثلاثة وذلك وفقا لعرض التوزيع الطبيعي، ثم عرض وتحليل خصائص العينة ثم نتائج أراء عينة الدراسة وصولا الى اختبار الفرضيات.

المطلب الأول: عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

سوف نقوم في هذا المطلب بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخصائص الديمغرافية لها وفق السن، المؤهل العلمي، نوع المهنة الحالية، الخبرة المهنية:

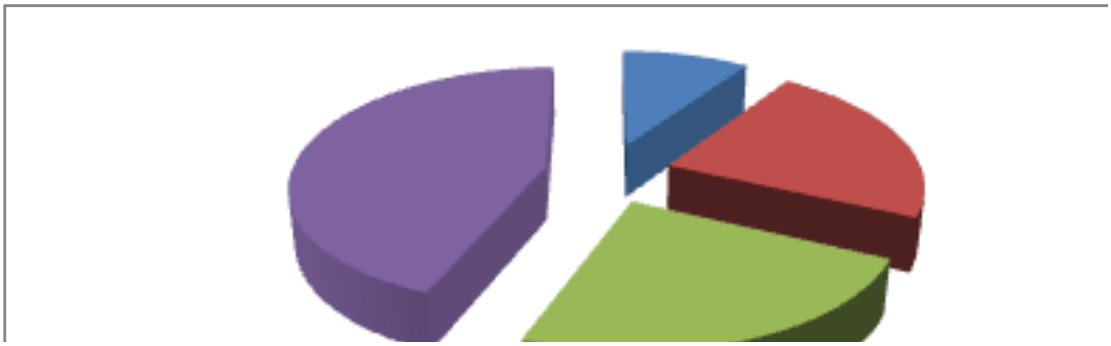
1. توزيع أفراد العينة حسب متغير السن

الجدول رقم (04-11): أفراد العينة حسب متغير السن

السن	أقل من 30 سنة	من 31 الى 40 سنة	من 41 الى 50 سنة	أكبر من 50 سنة	المجموع
التكرار	13	30	32	60	135
النسبة	%09.5	%22.5	%24	%44	%100

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (04-02): توزيع أفراد العينة حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الجدول والشكل السابقين والخاصين بتوزيع أفراد العينة حسب متغير السن، نلاحظ أن الفئة العمرية الأكثر تكرارا هي (أكبر من 50 سنة) بنسبة 44%، تليها الفئة الأقل (من 41 الى 50 سنة) بنسبة 24% والفئة التي تليها (من 31 إلى 40 سنة) بنسبة 22.5%، والفئة الأخيرة هي الأقل نسبة بـ 09.5% وتمثل فئة الأفراد العمرية (الأقل من 30 سنة) وهذا ما إن يدل عن حسن الفئة المستهدفة من أفراد ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي والتي تتراوح أعمارهم بين 30 وأكثر من 50 سنة وهي الفئة التي تسيطر على مهنة المراجعة في البيئة المحاسبي الجزائرية خصوصا بعد توقف منح الاعتماد بدخول قانون 10-01 الأخير والذي حرم العديد من الفئات الشبابية من ممارسة مهنة المحاسب المعتمد، أما مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات أصبحت أكثر تعقيدا.

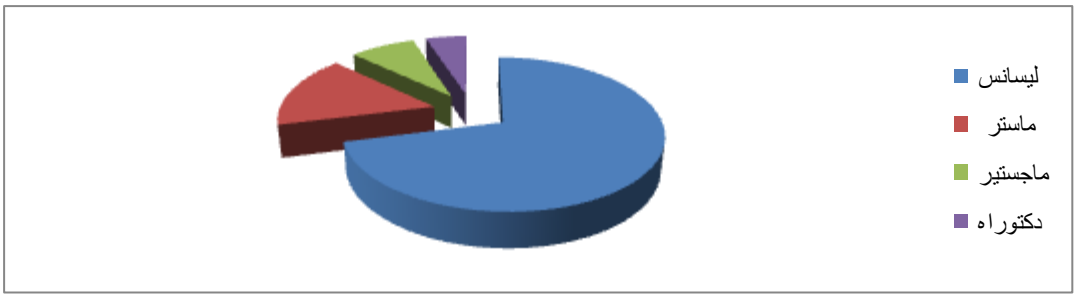
2. توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي (الشهادة)

الجدول رقم (04-12): أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

السن	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه	المجموع
التكرار	95	22	11	07	135
النسبة	%70	%16	%08	%05	%100

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (04-03): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب

يوضح الجدول والشكل السابقين والخاصين بتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي، أن الفئة الحاملة لشهادة ليسانس الأكثر تكرار بنسبة 71%، تليها فئة حملة الماستر بنسبة 16% والفئة التي تليها حملة شهادة الماجستير بنسبة 08%، والفئة الأخيرة هي الأقل تكرارا نسبة بـ 05% وتمثل فئة حملة الدكتوراه وهذا ما يدل عن حسن الفئة المستهدفة من أفراد ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي وهم كله من حملة الشهادات العلمية وما يعيب ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر هو عدم مواصلتهم دراستهم العلمية إلا فئة قليلة منهم والتي تمثل نسبة 13% والذين يحملون شهادات الماجستير والدكتوراه رغم عودة الكثير منهم في الآونة الأخيرة لمواصلة دراسة الماستر والتدرج في مستويات علمية أكبر.

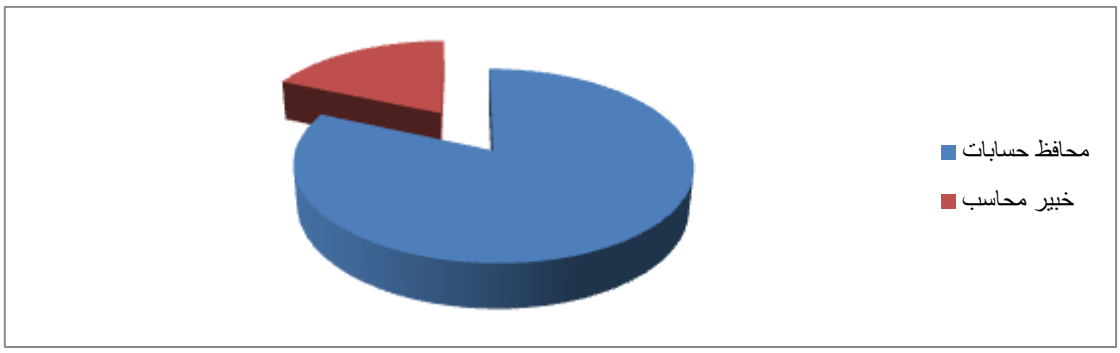
3. توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة

الجدول رقم (04-13): أفراد العينة حسب متغير المهنة

السن	خبير محاسب	محافظ حسابات	المجموع
التكرار	127	08	135
النسبة	% 95	% 05	%100

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (04-04): توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الطالب

يوضح الجدول والشكل السابقين والخاصين بتوزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة نلاحظ أن مهنة محافظي الحسابات هي الأكثر تكرار بنسبة 95%، بتكرار 127 محافظ حسابات وفئة خبراء المحاسبة تمثل الفئة الأقل تكرارا بنسبة 05%، بتكرار 08 خبراء محاسبة فقط وهو ما يعيب مهنة التدقيق والخبرة المحاسبية في الجزائر وهو محدودية خبراء المحاسبة رغم محاولة المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الآونة الأخيرة منح العديد من محافظي الحسابات شهادة الإعتماد لممارسة مهنة خبير محاسبي ليلغيها قانون 10-01 مع تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي وحل هذا المصف وحل محله المجلس الوطني للمحاسبة، فأصبحت المهنة عن طريق مسابقة وطنية ينظمها المجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية وزارة المالية.

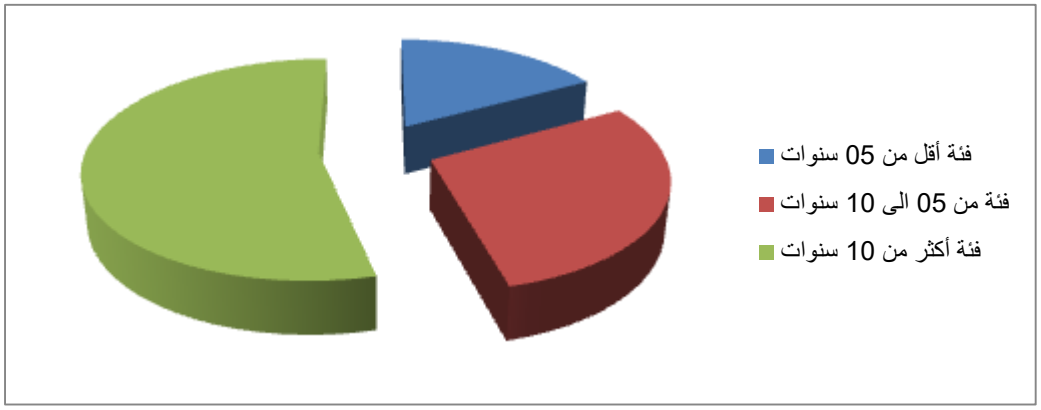
4. توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

الجدول رقم(04-14): أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

السن	أقل من 05 سنوات	من 05 الى 10 سنة	أكثر من 10 سنوات	المجموع
التكرار	23	39	73	135
النسبة	% 17	% 29	% 54	%100

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (04-04): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب

يوضح الجدول والشكل السابقين والخاصين بتوزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية، نلاحظ أن الفئة الأقل تكرارا بنسبة 17% هي فئة الأقل من 05 سنوات، وتليها الفئة من 05 سنوات الى 10 سنوات بنسبة 29%، والفئة الأخيرة هي الأكثر تكرارا بنسبة 54% وتمثل فئة الأكثر من 10 سنوات، وهذا ما يدل عن حسن الفئة المستهدفة من أفراد ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي وهم كلهم من حملة الشهادات العلمية ويملكون خبرة كبيرة جدا في مجال التدقيق المحاسبي حيث حققت فئة بين 05 سنوات فما فوق نسبة 83% وهو ما يدل على أن أجوبة هذه الفئة ذات دلالة ومصداقية كون هذه الفئة صالت وجالت في مجال مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة الإستبانية (أراء عينة الدراسة)

تكملة لما جاءت به دراسة كل من (كهينة شاوشي، 2016) و(إسماعيل قزال، 2018) و(عبد النور شنين، 2019) والتي أثبتت عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية، والدراسة التطبيقية التي قمنا بها خلال الفصل الثالث على عينة من المؤسسات الجزائرية في قطاعين مختلفين (المحروقات، إنتاج الإسمنت) خلال الفترة من 2014 الى غاية 2018، والدراسة الميدانية في محورها الأول تم تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (5- 1 =4) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (4/5 = 0.80) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا (1 إلى 1.80)، (1.80 إلى 2.60)، (2.60 إلى 3.4)، (3.4 الى 4.2)و (4.2 الى 5). ليصبح تحديد الإجابة على النحو التالي:

(من 01 الى 1.80)	(من 1.80 الى 2.60)	(من 2.60 الى 3.40)	(من 3.40 الى 4.20)	(من 4.20 الى 05)
لا تمارس بشدة	**لا تمارس**	**محايد**	**تمارس**	**تمارس بشدة**

1. عرض وتحليل أراء العينة حول المحور الأول: ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح

الجدول رقم (04-15): تحليل ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية	إتجاه الإجابة
01	تقييد فواتير شراء وبيع لعمليات لاحقة في نهاية العام ويتم إلغاءها في العام الموالي	1.341	0.662	81.707	0.000	لا تمارس بشدة
02	الإعتماد على نسب معينة لتحديد الحقوق المشكوك فيها مقارنة بإجمالي الحقوق	1.410	0.964	55.339	0.000	لا تمارس بشدة
03	إثبات إيرادات تتعلق بقوائم مالية لسنوات سابقة ضمن القوائم المالية الحالية	1.253	0.666	82.835	0.000	لا تمارس بشدة
04	تسديد قروض قصيرة الأجل قبل نهاية السنة بالحصول على ديون طويلة الأجل	1.543	0.998	51.835	0.000	لا تمارس بشدة
05	الزيادة في تحديد القيم الحالية للأصول وتكرار عملية التقييم من سنة لأخرى	1.276	0.687	79.765	0.000	لا تمارس بشدة
06	المبالغة في تقييم الأصول خصوصا منها المالية بالقيمة الحالية وتكرارها كل سنة	1.340	0.566	97.617	0.000	لا تمارس بشدة

07	الإعتماد على أسعار صرف غير مدرجة من أجل تسوية المعاملات الخارجية	1.342	0.660	82.055	0.000	لا تمارس بشدة
08	إهمال ضبط خصوم المؤسسة من خلال تصنيف الديون الى قصيرة أو طويلة الأجل	1.119	0.360	101.693	0.000	لا تمارس بشدة
09	إدراج المخزون التالف ضمن المخزون السلعي رغم ضرورة إخراجها منها	1.237	0.542	77.260	0.000	لا تمارس بشدة
10	تغيير طرق الإهتلاك دون مبررات حقيقية وبالتالي التأثير في قيمة الأصول	1.329	0.702	39.998	0.000	لا تمارس بشدة
المجموع		**1.307**	**0.680**	**الاتجاه العام للإجابة لا تمارس بشدة**		
مستوى الدلالة 0.80 (80%) شدة الممارسة						

المصدر: من إعداد الطالب من مخرجات SPSS.22

قبل تحليل أراء العينة فيما يخص ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح، يجدر الإشارة الى أنه تم إختبار هذه الفرضية في الفصل الثالث (الدراسة التطبيقية)، من خلال قياس مدى ممارسة إدارة الأرباح لعينة من المؤسسات الجزائرية في قطاعين مختلفين (المحروقات، إنتاج الإسمنت)، في حدود ما تحصلنا عليه من القوائم المالية لهذه المؤسسات، باعتماد نموذج جونس المعدل 1995، خلال الفترة من 2014 الى 2018، حيث خلصت الدراسة لوجود طفيف وفي سنة واحدة لهذه الممارسات خلال سنة 2016.

وحيث بإعتبار فرضية ممارسة إدارة الأرباح المتغير التابع الأساسي للدراسة تم إدراجها ضمن محاور الدراسة الميدانية بأخذ رأي ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي، من خلال طرح أسئلة تتوافق وممارسات إدارة الأرباح المتعارف عليها، وفق ما يناسب البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، بعد تحكيم الإستبيان من قبل عينة من الأساتذة المختصين في مجال المراجعة وعينة من المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

العبارة رقم (01) من المحور الأولى: تقييد فواتير شراء وبيع لعمليات لاحقة في نهاية العام ويتم إلغاءها في العام الموالي.

يعتبر تقييد الفواتير المتعلقة بالأعباء والإيرادات ثم إلغائها في السنة الموالية واسترجاع الأعباء كإيرادات والأعباء كنواتج من بين أهم الأساليب المعتمدة في توجيه الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية، حيث نجد أن ما نسبته 97% من أفراد العينة رفضوا رفضا قاطعا هذا الأسلوب من قبل المحاسبين في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث جاء المتوسط الحاسبي بين مجال (1 الى 1.80) بقيمة 1.341 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: لا تمارس بشدة حيث كانت القيمة المعنوية أقل من 0.005، وهذا ما يعني وجود دلالة إحصائية، ومن خلال هذا يمكن الحكم أن البيئة الجزائرية لا تقوم تقييد فواتير شراء وبيع لعمليات لاحقة في نهاية العام ويتم إلغاءها في العام الموالي.

العبارة رقم (02) من المحور الأولى: الإعتماد على نسب معينة لتحديد الحقوق المشكوك فيها مقارنة بإجمالي الحقوق

يسعى بعض المحاسبين من خلال تصنيف العملاء فيما يخص تسديد الديون بين عملاء مشكوك فيهم الى عملاء معدومين وبالتالي تكوين مؤونة ومنه إستعمال الحساب 685 المتعلق بالمؤونات وعليه التأثير على النتيجة المحاسبية، لكن في البيئة المحاسبية الجزائرية وبعد المقابلات التي اعتمدنا عليها خلال توزيع الإستبيان فإن معظم المحاسبين يقوم بتحديد نوعية العملاء وفق ما تنص عليه القوانين والتشريعات الجزائرية، وليس على نسب محددة ومعينة مسبقا وذلك من خلال ما وجدنا عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (02) من المحور الأول حيث أجابوا وبشكل كبير تعد نسبة 95% أنه مثل هذه الممارسات غير متعارف عليها في البيئة المحاسبية الجزائرية، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (1 الى 1.80) وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: لا تمارس بشدة حيث كانت القيمة المعنوية أقل من 0.005، وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تقوم الإعتماد على نسب معينة لتحديد الحقوق المشكوك فيها مقارنة بإجمالي الحقوق.

العبارة رقم (03) من المحور الأولى: إثبات إيرادات تتعلق بقوائم مالية لسنوات سابقة ضمن القوائم المالية الحالية

يعتبر النظام المحاسبي المالي هو الأساس في الإجراءات والقوانين المحاسبية موازاتا والقوانين الجبائية فيما يخص البيئة المحاسبية الجزائرية، وحيث وفقا لمبدأ استقلالية الدورات، فإن هذا النظام يرفض تسجيل إيرادات وأعباء سنوات سابقة ضمن السنة الحالية، إلا أنه يدخله ضمن الضرائب المؤجلة وذلك وفقا للقوانين الجبائية، وذلك من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (03) من المحور الأول حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 90% أن البيئة المحاسبية الجزائرية تطبق ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجزائري فيما يخص هذه العبارة، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (1 الى 1.80) وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: لا تمارس بشدة حيث كانت القيمة المعنوية أقل من 0.005، وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تمارسّ أسلوب إثبات إيرادات تتعلق بقوائم مالية لسنوات سابقة ضمن القوائم المالية الحالية.

العبارة رقم (04) من المحور الأولى: تسديد قروض قصيرة الأجل قبل نهاية السنة بالحصول على ديون طويلة الأجل

يبدو من خلال ما تحصلنا عليه وفق المتوسط الحسابي والانحراف المعياري أن أفراد العينة لا يستوعبوا الفكرة أو أنهم لم يقتنعوا بالإجابة وهو إستعمال ديون طويلة الأجل لتسديد ديون قصيرة الأجل أو ما يعرف التسبيق على الحساب وهي أداة تستعمل من قبل الملاك والمسيرين بالتعاون مع البنوك من خلال تسديد ديون الموردين على أن يتم تسديد هذه الديون للبنوك على فترات لاحقة عادة ما تكون من ثلاث سنوات فأكثر، وذلك من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (04) من المحور الأول حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 93% أنه بالحياد، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (1 الى 1.80) وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: لا تمارس بشدة حيث كانت القيمة المعنوية أقل من 0.005، وهذا ما يعني أن النتيجة دالة إحصائيا، وبذلك يمكن الحكم على أن البيئة المحاسبية الجزائرية في ما يخص العبارة الرابعة من المحور الأول: لا تستعمل تسديد قروض قصيرة الأجل قبل نهاية السنة بالحصول على ديون طويلة الأجل.

العبارة رقم (05) من المحور الأولى: الزيادة في تحديد القيم الحالية للأصول وتكرار عملية التقييم من سنة لأخرى

جاء النظام المحاسبي المالي لتبسيط ولتسهيل ولمسايرة التطورات العالمية في المجال المحاسبي، حيث سمح بإعادة تقييم الأصول وممتلكات الكيانات الاقتصادية، حيث يعتبر تكرار عملية التقييم من الأساليب التي ينتهجها معدي القوائم المالية وأصحاب القرار، وذلك لتفادي الإفصاح على الأرباح، بشكلها القانوني والكامل خصوصا فيما يخص إعادة إهتلاك هذه الأصول المعاد تقييمها وبالتالي التأثير على الأرباح المعلن عنها، حيث ومن خلال إجابات أفراد العينة وهو عدم توفر بيئة محاسبية كفئة للتقييم وتفادي التصادم مع الإدارة الجبائية فيما يخص إعادة تقييم الأصول، وذلك من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (05) من المحور الأول حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 96% أنه بالرفض، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (1 الى 1.80) وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: لا تمارس بشدة حيث كانت القيمة المعنوية أقل من 0.005، وهذا ما يعني أن النتيجة دالة إحصائيا، وبذلك يمكن الحكم على أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تمارس الأسلوب في ما يخص العبارة الخامسة من المحور الأول: الزيادة في تحديد القيم الحالية للأصول وتكرار عملية التقييم من سنة لأخرى.

العبارة رقم (06) من المحور الأولى: المبالغة في تقييم الأصول خصوصا منها المالية بالقيمة الحالية وتكرارها كل سنة

وفق ما جاء في العبارة السابقة رقم (05) فيما يخص تقييم الأصول في البيئة المحاسبية الجزائرية، فإن أفراد العينة يتفقون فيما بينهم حول تقييم الأصول المالية والتي تكاد تفتقر لها البيئة الجزائرية، وذلك من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (06) من المحور الأول حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 99% أنه بالرفض تماما فيما يخص تقييم الأصول المالية، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال(1 الى 1.80) وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: لا تمارس بشدة حيث كانت القيمة المعنوية أقل من 0.005، وهذا ما يعني أن النتيجة دالة إحصائيا، وبذلك يمكن الحكم على أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تمارس الأسلوب في ما يخص العبارة السادسة من المحور الأول: المبالغة في تقييم الأصول خصوصا منها المالية بالقيمة الحالية وتكرارها كل سنة.

العبارة رقم (07) من المحور الأولى: الإعتماد على أسعار صرف غير مدرجة من أجل تسوية المعاملات الخارجية

تعاني البيئة المحاسبية الجزائرية فيما يخص المعاملات الخارجية والتي تكون بعمولات أجنبية وذلك لعدم توفر البيئة الجزائرية على بنا تحتية قوية في ما يخص البورصة خصوصا تحديد سعر الصرف حيث تجد ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر يعتمدون على أسعار صرف قديمة عادة في التسجيل خصوصا وأن البيئة المحاسبية الجزائرية تعتمد على التكلفة التاريخية كأداة للقياس المحاسبي، حيث يجد المحاسبون صعوبة بالغة في تحديد أسعار الصرف حيث لقيت هذه العبارة إهتمام كبير من قبل المستجوبين خصوصا أنها النقطة الحساسة التي يعاني منها المحاسبين حيث وجدنا أن أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (07) من المحور الأول قد أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 99% بالرفض تماما فيما يخص إدراج أسعار سعر صرف، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (1 الى 1.80) وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: لا تمارس بشدة حيث كانت القيمة المعنوية أقل من 0.005، وهذا ما يعني أن النتيجة دالة إحصائيا، وبذلك يمكن الحكم على أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تمارس الأسلوب في ما يخص: الإعتماد على أسعار صرف غير مدرجة من أجل تسوية المعاملات الخارجية.

العبارة رقم (08) من المحور الأولى: إهمال ضبط خصوم المؤسسة من خلال تصنيف الديون الى قصيرة أو طويلة الأجل

تعتبر هذه العبارة أمر مفروق منه حيث فيما يخص تصنيف الديون بين قصيرة الأجل وطويلة الأجل لكن فيما يخص الديون البنكية التي تتعدى مدتها سنة نجد اختلاف كبير جدا بين المحاسبين في تسجيل هذا النوع من القيود خصوصا وأن النظام المحاسبي المالي لم يفصل في تحديد الديون البنكية من طويلة الأجل الى قصيرة الأجل، وهذا ما لمسناه في أجوبة أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (08) من المحور الأول حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 90% بالحياد في الإجابة فيما يخص تصنيف الديون، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (1 الى 1.80) وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: لا تمارس بشدة حيث كانت القيمة المعنوية أقل من 0.005، وهذا ما يعني أن النتيجة دالة إحصائيا، وبذلك يمكن الحكم على أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تهتم في ما يخص: إهمال ضبط خصوم المؤسسة من خلال تصنيف الديون الى قصيرة أو طويلة الأجل.

العبارة رقم (09) من المحور الأولى: إدراج المخزون التالف ضمن المخزون السلعي رغم ضرورة إخراجها منها

يعتبر عدم الإفصاح على المخزونات والتلاعب بها، من الأساليب المعتمدة من قبل ممارسي المحاسبة والمسرين خصوصا فيما يخص تدنية النتائج المعلن عنها وما يترب عليه من متابعات جبائية في البيئة المحاسبية الجزائرية حيث نجد أن أفراد عينة الدراسة، يرفضون هذا النوع من الممارسات، وذلك من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (09) من المحور الأول حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 99% بالرفض في الإجابة فيما يخص المخزونات، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال(1 الى 1.80) وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: لا تمارس بشدة حيث كانت القيمة المعنوية أقل من 0.005، وهذا ما يعني أن النتيجة دالة إحصائيا، وبذلك يمكن الحكم على أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تمارس: إدراج المخزون التالف ضمن المخزون السلعي رغم ضرورة إخراجها منها.

العبارة رقم (10) من المحور الأولى: تغيير طرق الإهتلاك دون مبررات حقيقية وبالتالي التأثير في قيمة الأصول

سمح النظام المحاسبي المالي بتغير طرق الإهتلاك، بين الثابت والمتزايد والمتناقص، لكن بعكس ذلك جاءت القوانين الجبائية لترفض التغيير دون مبررات واقعية، وبتغيير طريقة الإهتلاك وبالتالي التأثير على قيمة النتيجة طبعا لقيت هذه العبارة قبول عام من قبل العينة المستجوبة حيث أبدى العديد منهم موافقتهم على ان الكثير من المؤسسات الجزائرية تمارس هذا النوع من الأساليب، وذلك من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (10) من المحور الأول حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 75% بالموافق في الإجابة فيما يخص تغيير طرق الإهتلاك، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (1 الى 1.80) وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: تمارس حيث كانت القيمة المعنوية أقل من 0.005، وهذا ما يعني أن النتيجة دالة إحصائيا، وبذلك يمكن الحكم على أن البيئة المحاسبية الجزائرية تمارس: تغيير طرق الإهتلاك دون مبررات حقيقية وبالتالي التأثير في قيمة الأصول.

وبالتالي بعد ما تقدم في التحليل العام للمحور الأول فيما يخص ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح، فأنه إثباتا لما جاءت به الدراسة التطبيقية والتحليل الإحصائي لعبارات المحور الأول التي جاءت بمجموع متوسط حسابي

1.307 أي محصور في المجال بين (1 و1.80) والذي يشير إلى عدم الممارسة بشدة فأنه يمكن الحكم على أن البيئة لمحاسبية الجزائرية لا تمارس إدارة الأرباح، خلال فترة الدراسة وحسب أفراد عينة الدراسة.

2. عرض وتحليل أراء العينة حول المحور الثاني: تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

تم تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (5- 1 =4) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية(4/5 = 0.80) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا (1 إلى 1.80)، (1.80 إلى 2.60)، (2.60 إلى 3.4)، (3.4 الى 4.2)و (4.2 الى 5). ليصبح تحديد الإجابة على النحو التالي:

(من 01 الى 1.80)	(من 1.80 الى 2.60)	(من 2.60 الى 3.40)	(من 3.40 الى 4.20)	(من 4.20 الى 05)
لاتؤثر بشدة	**لاتؤثر**	**محايد**	**تؤثر**	**تؤثر بشدة**

الجدول رقم (04-16): تحليل تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية	إتجاه الإجابة
01	التغيير في طبيعة نشاط المؤسسة من سنة لأخرى وعدم الثبات على مورد رئيسي	4,022	1,168	39.998	0.000	تؤثر
02	عدم الإفصاح على جميع المتاحات المقيدة وإستبعادها من القوائم المالية للمؤسسة	4,681	0.528	103.092	0.000	تؤثر بشدة
03	التهاون في تصنيف الذمم المالية الى قصيرة أو الطويلة الأجل في خصوم المؤسسة	3,407	0.590	67.141	0.000	محايد
04	تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي في القوائم المالية مقارنة بالأسعار الحقيقة لها	4,556	0,779	67.940	0.000	تؤثر بشدة
05	تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي المفصح عنها في القوائم المالية دون مبررات مقبولة	4,519	0,752	69.848	0.000	تؤثر بشدة
06	تغيير طريقة الإهتلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر المتراكم للتغيير	4,563	0,527	100.602	0.000	تؤثر بشدة
07	الإعتماد على أسعار سوق غير عادلة أي غير حقيقية لتقييم أصول المؤسسة	4.570	0.686	6.789	0.000	بؤثر بشدة
08	التساهل في تحديد معدل مصاريف الاستهلاك غير المتعارف عليها في الأسواق	4.570	0.626	77.396	0.000	بؤثر بشدة

09	تسجيل إيرادات تتعلق بقوائم سنوات سابقة ضمن القوائم المالية لسنة الحالية	4.237	1.024	48.092	0.000	تؤثر بشدة
10	إدراج أرباح أو خسائر الأسعار التي تدخل ضمن تثبيتات المؤسسة في قيم المبيعات	3.556	0.895	46.159	0.000	تؤثر
المجموع		**4.271**	**0.757**	**الاتجاه العام للإجابة تأثر بشدة**		
مستوى الدلالة 0.80 (80%) / شدة التأثير						

المصدر: من إعداد الطالب من مخرجات SPSS.22

بعد التعرف على أراء العينة حول مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية والذي جاء ليثبت ما جاءت به الدراسة التطبيقية، سوف نقوم في هذا الجزء بالتعرف على مدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، وحسب الاتجاه العام للوسط الحسابي لمحور الثاني والذي جاء بمجموع عام (4.271) وهو محصور بين مجال (4.2 الى 5) أي يتجه أفراد العينة نحو الموافقة بالإجماع أن لممارسات إدارة الأرباح تأثير على جودة القوائم المالية، وهو ما سيتم التفصيل في تفسير إجابات العينة على فقرات المحور الثاني على النحو التالي:

تفسير العبارة رقم (01) من المحور الثاني: التغيير في طبيعة نشاط المؤسسة من سنة لأخرى وعدم الثبات على مورد رئيسي

الملاحظ خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (01) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 90% بالموافق في الإجابة فيما يخص تغيير نشاط المؤسسة وتأثيره على جودة القوائم المالية، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (3.40 و4.20) بقيمة 4.022 وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: تؤثر حيث بلغت قيمة T 39.998 وبقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن التغيير في طبيعة نشاط المؤسسة من سنة لأخرى وعدم الثبات على مورد رئيسي له تأثير على جودة القوائم المالية من خلال التأثير على مستخدمي هذه القوائم المالية من المحيط الخارجي للكيانات الإقتصادية وهو إحدى ممارسات إدارة الأرباح.

تفسير العبارة رقم (02) من المحور الثاني: التهاون في تصنيف الذمم المالية الى قصيرة أو الطويلة الأجل في خصوم المؤسسة

يعتبر عدم الإفصاح على جميع المتاحات التابعة للكيانات الاقتصادية واستبعادها من القوائم المالية، من أساليب التهرب الضريبي في البيئة الجزائرية قبل أن يكوم ممارسة محاسبية لإدارة الأرباح والملاحظ خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (02) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 98% بالموافق في الإجابة فيما يخص تغيير عدم الإفصاح على جميع المتاحات وتأثيره على جودة القوائم المالية، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (4.20 و5) بقيمة 4,681 وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: تؤثر بشدة حيث بلغت قيمة T 103.092 وبقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن عدم

الإفصاح على جميع المتاحات المقيدة وإستبعادها من القوائم المالية للمؤسسة له تأثير على جودة القوائم المالية، من جهة الإدارة الجبائية أولا ومن جهة مستخدمي هذه القوائم المالية من المحيط الخارجي للكيانات الإقتصادية وهو إحدى ممارسات إدارة الأرباح.

تفسير العبارة رقم (03) من المحور الثاني: التهاون في تصنيف الذمم المالية الى قصيرة أو الطويلة الأجل في خصوم المؤسسة

مثلما تقدمنا به في تحليل عبارات المحور الأول فيما يخص العبارة رقم (08) والتي جاءت حول تصنيف الديون بين قصيرة وطويلة الأجل لم نجد أي إهتمام للعينة فيما يخص هذه العبارة رغم خصوصيتها من خلال التأثير على جودة القوائم المالية، والملاحظ خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (03) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 89% بالموافق في الإجابة فيما يخص تصنيف الديون وتأثيره على جودة القوائم المالية، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.6 و3.4)، بقيمة 3.407 وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: محايد حيث بلغت قيمة T 67.141 وبقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن التهاون في تصنيف الذمم المالية الى قصيرة أو الطويلة الأجل في خصوم المؤسسة له تأثير على جودة القوائم المالية، من جهة مستخدمي هذه القوائم المالية من المحيط الخارجي للكيانات الإقتصادية وهو إحدى ممارسات إدارة الأرباح.

تفسير العبارة رقم (04) من المحور الثاني: تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي في القوائم المالية مقارنة بالأسعار الحقيقة لها

الملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (04) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 90% بالموافق فيما يخص الإجابة حول تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي وتأثيره على جودة القوائم المالية، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (4.20 و5)، بقيمة 4.556 وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: يؤثر بشدة حيث بلغت قيمة T 67.940 وتكون بذلك احتلت المرتبة الثالثة من حيث الأهمية بين العبارات وبقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي في القوائم المالية مقارنة بالأسعار الحقيقة لها تأثير على جودة القوائم المالية، من جهة مستخدمي هذه القوائم المالية من المحيط الخارجي للكيانات الإقتصادية وهو إحدى ممارسات إدارة الأرباح.

تفسير العبارة رقم (05) من المحور الثاني: تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي المفصح عنها في القوائم المالية دون مبررات مقبولة

بعد توافق أغلب أفراد العينة حول تأثير تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي في القوائم المالية مقارنة بالأسعار الحقيقة على جودة القوائم المالية، نلاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (05) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 95% بالموافق في الإجابة فيما يتعلق بتضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي وتأثيره على جودة القوائم المالية، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (4.20 و5)، بقيمة 4.519 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: يؤثر بشدة حيث بلغت قيمة T 69.848 وتكون بذلك احتلت المرتبة

الثانية من حيث الأهمية بين العبارات لدى عينة الدراسة وبقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي المفصح عنها في القوائم المالية دون مبررات مقبولة لها تأثير على جودة القوائم المالية، من جهة مستخدمي هذه القوائم المالية من المحيط الخارجي للكيانات الإقتصادية وهو إحدى ممارسات إدارة الأرباح.

تفسير العبارة رقم (06) من المحور الثاني: تغيير طريقة الإهتلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر المتراكم للتغيير

بعد توافق أغلب أفراد العينة حول العبارات رقم (04 و05) وتأثيرها على جودة القوائم المالية، وما لمسناه من خلال المحور الاول في العبارة رقم (10) والتي لاحظنا من خلالها وجود توافق من أفراد العينة على أن بعض المؤسسات الجزائرية تقوم بتغيير طرق الإهتلاك والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (06) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 99% بالموافق في الإجابة فيما يخص تغيير طريقة الإهتلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر المتراكم للتغيير وتأثيره على جودة القوائم المالية، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (4.20 و5)، بقيمة 4.563 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: يؤثر بشدة حيث بلغت قيمة T 100.602 وبقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن تغيير طريقة الإهتلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر المتراكم للتغيير لها تأثير على جودة القوائم المالية، من جهة مستخدمي هذه القوائم المالية من المحيط الخارجي للكيانات الإقتصادية وهو إحدى ممارسات إدارة الأرباح، وهذا ما يتنافى مع القوانين الجبائية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

تفسير العبارة رقم (07) من المحور الثاني: الإعتماد على أسعار سوق غير عادلة أي غير حقيقية لتقييم أصول المؤسسة

تبيان أفراد العينة فيما يخص تقييم الأصول وذلك لعدم وجود سوق كفء للتقييم والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (07) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 86% بالموافق في الإجابة فيما يخص الإعتماد على أسعار سوق غير عادلة أي غير حقيقية لتقييم أصول المؤسسة وتأثيره على جودة القوائم المالية، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (4.20 و5)، بقيمة 4.570 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: يؤثر بشدة حيث بلغت قيمة T 6.789 وبقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن الإعتماد على أسعار سوق غير عادلة أي غير حقيقية لتقييم أصول المؤسسة لها تأثير على جودة القوائم المالية، من جهة مستخدمي هذه القوائم المالية من المحيط الخارجي للكيانات الإقتصادية وهو إحدى ممارسات إدارة الأرباح، من خلال التأثير على قيمة الأرباح المعلن علنها، وهو ما يتنافى مع القوانين الجبائية في البيئة المحاسبية الجزائرية

تفسير العبارة رقم (08) من المحور الثاني: الإعتماد على أسعار سوق غير عادلة أي غير حقيقية لتقييم أصول المؤسسة

والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (08) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 90% بالموافق في الإجابة فيما يخص التساهل في تحديد معدل مصاريف الاستهلاك غير المتعارف عليها في الأسواق وتأثيره على جودة القوائم المالية، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (4.20 و5)، بقيمة 4.570 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: يؤثر بشدة حيث بلغت قيمة T 77.396 وبقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن التساهل في تحديد معدل مصاريف الاستهلاك غير المتعارف عليها في الأسواق لها تأثير على جودة القوائم المالية، من جهة مستخدمي هذه القوائم المالية من المحيط الخارجي للكيانات الإقتصادية.

تفسير العبارة رقم (09) من المحور الثاني: تسجيل إيرادات تتعلق بقوائم سنوات سابقة ضمن القوائم المالية لسنة الحالية

من المنظور الجبائي ومن منظور النظام المحاسبي المالي فإن لكل سنة إيراداتها ومصاريفها رغم إدراج هذا النوع من الممارسات ضمن الضرائب المؤجلة ومدى تأثيره على جودة القوائم المالية، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (09) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 95% بالموافق في الإجابة فيما يخص التساهل في تسجيل إيرادات تتعلق بقوائم سنوات سابقة ضمن القوائم المالية لسنة الحالية على جودة القوائم المالية، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (4.20 و5)، بقيمة 4.237 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: يؤثر بشدة حيث بلغت قيمة T 48.092 وبقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن تسجيل إيرادات تتعلق بقوائم سنوات سابقة ضمن القوائم المالية لسنة الحالية لها تأثير على جودة القوائم المالية، من جهة مستخدمي هذه القوائم المالية من المحيط الخارجي للكيانات الإقتصادية وهو إحدى ممارسات إدارة الأرباح، من خلال التأثير على قيمة الأرباح المعلن عنها في البيئة المحاسبية الجزائرية خصوصا في ظل رفض الإدارة الجبائية هكذا ممارسات وهو ما يتنافى مع معايير النظام المحاسبي المالي.

تفسير العبارة رقم (10) من المحور الثاني: إدراج أرباح أو خسائر الأسعار التي تدخل ضمن تثبيتات المؤسسة في قيم المبيعات

يعتبر تقييم أسعار التثبيتات المتنازل عنها من بين أهم ممارسات إدارة الأرباح التي تستهوي معدي القوائم المالية حيث نجد أن النظام المحاسبي المالي قد أشار لطرق التقييم وطرق تقييدها محاسبيا، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (10) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 97% بالموافق في الإجابة فيما يخص إدراج أرباح أو خسائر الأسعار التي تدخل ضمن تثبيتات المؤسسة في قيم المبيعات على جودة القوائم المالية، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (3.40 و4.20)، بقيمة 3.556 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: يؤثر حيث بلغت قيمة T 46.159 وبقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن إدراج أرباح أو خسائر الأسعار التي تدخل ضمن تثبيتات المؤسسة في قيم

المبيعات لها تأثير على جودة القوائم المالية، من جهة مستخدمي هذه القوائم المالية من المحيط الخارجي للكيانات الإقتصادية وهو إحدى ممارسات إدارة الأرباح، من خلال التأثير على قيمة الأرباح المعلن علنها في البيئة المحاسبية الجزائرية خصوصا في ظل رفض الإدارة الجبائية هكذا ممارسات وهو ما يتنافى مع معايير النظام المحاسبي المالي.

من خلال تحليلنا لعبارات المحور الثاني من الإستبيان والمتعلق بتأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، حيث يمكن الحكم من خلال أفراد العينة أن لممارسات إدارة الأرباح تأثير على جودة القوائم الماليةمن خلال توجيه الأرباح وبالتالي التأثير على مستخدمي القوائم المالية من ناحية اتخاذ القرار، هذا بالموازاة مع سعي الإدارة لتحسين صورة القوائم المالية بين مستخدميها، وذلك من خلال ثقة الملاك ومستخدمي القوائم المالية في رأي مدقق الحسابات حول مصداقية القوائم المالية، وكخلاصة للمحور الثاني يمكن القول أن لممارسات إدارة الأرباح تأثير على جودة القوائم المالية وإثباتا لذلك جاء مجموع المتوسط الحسابي 4.689 وهو محصور بين مجال (4.20 و5) والذي يدل على توجه أفراد العينة نحو الإجابة بالإجماع على أن لممارسات إدارة الأرباح تأثير على جودة القوائم المالية وبذلك يمكن اعتبراها كمدخل لتحديد جودة القوائم المالية.

3. عرض وتحليل أراء العينة حول المحور الثالث: دور مدقق الحسابات في الحد من إدارة الأرباح ومساهمته في تحسين جودة القوائم المالية

تم تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (5- 1 =4) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية(4/5 = 0.80) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا (1 إلى1.80)، (1.80إلى2.60)، (2.60إلى3.4)، (3.4 الى 4.2)و (4.2 الى 5). ليصبح تحديد الإجابة على النحو التالي:

(من 01 الى 1.80)	(من 1.80 الى 2.60)	(من 2.60 الى 3.40)	(من 3.40 الى 4.20)	(من 4.20 الى 05)
غير موافق بشدة	**موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**

الجدول رقم (04-17): دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتسحين جودة القوائم المالية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية	إتجاه الإجابة
01	التحقق من سلامة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.	4.526	0.741	70.927	0.000	موافق بشدة
02	يعيد مدقق الحسابات إعداد جدول النتائج للتحقق من نتيجة النشاط التشغيلي	3.956	1,085	42.361	0.000	موافق
03	يفحص المدقق حسابات النقديات للتأكد من تقدير نسب السيولة	4.326	0,961	52.322	0.000	موافق بشدة
04	يم التحقق من قيم المخزونات في القوائم المالية ومقارنتها بالمخزون الفعلي	4.526	0,678	77.522	0.000	موافق بشدة
05	على مدقق الحسابات البحث في أسباب	4.474	0,921	56.444	0.000	

	تغيير معدلات وطرق الإهتلاك					موافق بشدة
06	التأكد من عدم إستخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل	3.230	1,366	27.479	0.000	محايد
07	التحقق من أسعار الصرف وتعديل الأخطاء الموجودة فيها أثناء التقييد المحاسبي	3.578	0,680	47.430	0.000	موافق
08	يتحقق مدقق الحسابات من صحة أسعار الأسواق لتحديد قيم الأصول	3.274	0,876	35.617	0.000	محايد
09	مقارنة معدلات الاستهلاك المستخدمة في القوائم المالية والمتواجدة في السوق	4.230	1,068	42.416	0.000	موافق بشدة
10	التأكد من عدم إدراج إيرادات سنوات سابقة في القوائم المالية لدورة الحالية	4.615	1,159	78.846	0.000	موافق بشدة
المجموع		**4.073**	**0.953**	**الاتجاه العام للإجابة موافق**		
مستوى الدلالة 0.80 (80%) / شدة التوافق						

المصدر: من إعداد الطالب من مخرجات SPSS.22

يعتبر التدقيق المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، من المهن المهمة وعبر تدرج القوانين المنظمة لمهنة التدقيق عبر سنوات عديدة في الجزائر والتي توكل مهنة التدقيق المحاسبي لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات لاسيما ما جاء في أخر القوانين 10-01، المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، خصوصا وفي ظل ما أتاحه النظام المحاسبي المالي من مرونة في الممارسات المحاسبية هذا ما خلق صعوبة تدقيق هذه الحسابات من قبل ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر، ومن خلال تبني معايير منظمة لمهنة التدقيق، والدور الذي يلعبه مدقق الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، من خلال سعيه لإبداء رأيه بكل فنية وحيادية وفق ما تمنه عليه أخلاقيات مهنة التدقيق ووفق ما ينص عليه القانون المنظم لأخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كل هذا في ظل سعي الإدارة والمسيرين لأجل ضمان صورة صادقة على القوائم المالية المعلن عنها وكل هذا في ظل خدمة مستخدمي هذه القوائم، حيث من منطلق إدارة الأرباح كمدخل لقياس جودة القوائم المالية حاولنا خلال هذا المحور معرفة أثر مدققي الحسابات إتجاه ممارسات إدارة الأرباح والتي جاءت بإتفاق الجميع على أن لمدقق الحسابات أثر كبير في تحسين جودة القوائم المالية من خلال الحد من السلوكيات التي يمكن تصنيفها ضمن ممارسات إدارة الأرباح، وذلك حسب مجموع المتوسط الحسابي للمحور (3.40 الى 4.2) بقيمة 4.073، وهو ما سوف يتم التطرق إليه خلال تحليل فقرات المحور الثالث على النحو التالي:

تفسير الفقرة رقم (01) من المحور الثالث: التحقق من سلامة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.

ثقة الملاك ومستخدمي القوائم المالية التي يضعونها في مدقق الحسابات، هي ما تزيد من صعوبة المهمة حيث يسعى مدقق الحسابات للحصول على معلومات أكثر دقة ووضوح خصوصا فيما يخص مصدر المعلومات المحاسبية التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية، لذلك تجد مدقق الحسابات يأخذ عينة عشوائية عن طريق الخيار من الفواتير ومراجعتها ومراقبة كيفية يتم تقييدها محاسبيا، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم

(01) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 99% بالموافق في الإجابة فيما يخص إدراج التحقق من سلامة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي كعملية أساسية، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (4.2 الى 05)، بقيمة 4.526 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق بشدة حيث بلغت قيمة T 70.927 مسجلة بذلك أعلى قيمة ما يزيد من قوة هذه العبارة ويعطيها أكثر أهمية خصوصا أنها تعتبر أهم مدخل لإعداد القوائم المالية وبقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن التحقق من سلامة فواتير الشراء والبيع التي تتم أثناء عملية التدقيق المحاسبي له دور هام وإيجابي في الحد من هذا النوع من الممارسات، والذي قمنا بالحكم عليه في المحور الثاني على أنه من أساليب إدارة الأرباح وبالتالي المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية.

تفسير الفقرة رقم (02) من المحور الثالث: يعيد مدقق الحسابات إعداد جدول النتائج للتحقق من نتيجة النشاط التشغيلي.

يعتبر تحديد النتيجة من بين أهم مطالب معدي القوائم المالية، حيث يعكس ذلك قدرة المؤسسة على البقاء والاستمرارية، لذلك نجد أن القوانين الجزائرية قد خصصت في تقرير مدقق الحسابات (محافظ الحسابات)، تقرير خاص يتضمن تعليق ورأي مدقق الحسابات في تطور النتيجة خلال مدة تتراوح من 03 الى 05 سنوات ونجد حتى أبعد من ذلك أن نظرة القانون التجاري للمؤسسات والكيانات التي تحقق نتائج سنوات خسائر متتالية يدخلها ضمن المؤسسات الآلية للإفلاس، لذلك نجد أن معظم مدققي الحسابات يركزون بشكل كبير ومهم على جدول حسابات النتائج من خلال إعادة مراجعته بكل دقة، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (02) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 90% بالموافق في الإجابة فيما يخص يعيد مدقق الحسابات إعداد جدول النتائج للتحقق من نتيجة النشاط التشغيلي أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (3.40 الى 4.20)، بقيمة 3.956 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق حيث بلغت قيمة T 42.361، بقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن إعادة مدقق الحسابات إعداد جدول النتائج للتحقق من نتيجة النشاط التشغيلي أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي له دور هام وإيجابي في الحد من هذا النوع من الممارسات والذي يعتبر من أساليب إدارة الأرباح وبالتالي المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية.

تفسير الفقرة رقم (03) من المحور الثالث: يفحص المدقق حسابات النقديات للتأكد من تقدير نسب السيولة

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية البوابة الأساسية لتقرير مدقق الحسابات، حيث من بين أهم عماد هذا التقييم هو التأكد من صحة حسابات النقديات ووجود المقاربة البنكية ضمن وثائق الكيانات الإقتصادية، حيث من خلالها يتم الحكم على قوة ومتانة أي كيان من الكيانات على قوة نظام الرقابة فيه، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (03) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 93% بالموافق في الإجابة فيما يخص فحص المدقق حسابات النقديات للتأكد من تقدير نسب السيولة أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (4.20 و5)، بقيمة 4.326 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق بشدة حيث بلغت قيمة T 52.322، بقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية،

وبذلك يمكن الحكم على أن فحص المدقق حسابات النقديات للتأكد من تقدير نسب السيولة أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي دور هام وإيجابي في الحد من هذا النوع من الممارسات والذي قمنا بالحكم عليه في المحور الثاني على أنه من أساليب إدارة الأرباح وبالتالي المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية.

تفسير الفقرة رقم (04) من المحور الثالث: يتم التحقق من قيم المخزونات في القوائم المالية ومقارنتها بالمخزون الفعلي

تعتبر عملية الجرد من بيان قواعد المحاسبة التي تضيف للقوائم المالية شفافية أكثر ومصداقية، حيث عدم وجود عملية الجرد في نهاية كل دورة يطفئ على القوائم المالية مصداقيتها لذلك تجد معظم مدققي الحسابات في البيئة الجزائرية يسعون نحو قيام المؤسسة بعملية الجرد من عدمها، وللجرد قوانين وأسس تنظمه من خلال لجان وموظفين مؤهلين من المؤسسة سواء جرد المخزونات أو التثبيتات العينية، حيث نجد أن المشرع الجزائري خصص لها حيزا من خلال تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث أعطى لمدقق الحسابات الصلاحية من أجل إبداء رأيه في القوائم المالية من خلال ربطها بعملية الجرد، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (04) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 90% بالموافق في الإجابة فيما يخص التحقق من قيم المخزونات في القوائم المالية ومقارنتها بالمخزون أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (4.20 الى 5)، بقيمة 4.526 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق بشدة حيث بلغت قيمة T 77.522، بقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن التحقق من قيم المخزونات في القوائم المالية ومقارنتها بالمخزون أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي دور هام وإيجابي في الحد من النوع من هذه الممارسات والذي قمنا بالحكم عليه في المحور الثاني على أنه من أساليب إدارة الأرباح وبالتالي المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية.

تفسير الفقرة رقم (05) من المحور الثالث: على مدقق الحسابات البحث في أسباب تغيير معدلات وطرق الإهتلاك.

أعطى النظام المحاسبي المالي مرونة من خلال تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني، ومن بين هذا جاء تغيير طرق الإهتلاك في البيئة المحاسبية لكن نجد المتتبع لمهنة المحاسبة في الجزائر أن معظم الحاسبين في الجزائر يفضلون طريقة واحدة وهي الإهتلاك الخطي الثابت لذلك لم يجد مدققي الحسابات صعوبة في معاينة ومراجعة هذا النوع من الممارسات المحاسبية الذي يؤدي بها لإدارة الأرباح وبالتالي التأثير على جودة القوائم المالية، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (05) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 90% بالموافق في الإجابة فيما يخص بحث مدقق الحسابات في أسباب تغير طرق الإهتلاك ومعدلاتها أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (4.20 الى 5)، بقيمة 4.474 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق بشدة حيث بلغت قيمة T 56.444، بقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن البحث في أسباب تغيير معدلات وطرق الإهتلاك أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي دور هام وإيجابي في الحد من النوع من هذه الممارسات والذي قمنا بالحكم عليه في المحور الثاني على أنه من أساليب إدارة الأرباح وبالتالي المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية.

تفسير الفقرة رقم (06) من المحور الثالث: التأكد من عدم إستخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل

لم تحظى هذه العبارة بإهتمام العديد من مدققي الحسابات أثناء الإجابة على هذه الإستبانة وذلك كون هذا النوع من الممارسات يخص المسيرين في الكيانات الإقتصادية ولا يوجد له أهمية بالغة في البيئة المحاسبية الجزائرية، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (06) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 97% بالموافق في الإجابة فيما يخص التأكد من عدم إستخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.60 و3.40)، بقيمة 3.320 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: محايد حيث بلغت قيمة T 27.479، بقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن التأكد من عدم إستخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي، دور هام وإيجابي في الحد من النوع من هذه الممارسات والذي قمنا بالحكم عليه في المحور الثاني على أنه من أساليب إدارة الأرباح وبالتالي المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية، رغم عدم تبني هكذا ممارسة من قبل مدققي الحسابات في البيئة الجزائرية.

تفسير الفقرة رقم (07) من المحور الثالث: التحقق من أسعار الصرف وتعديل الأخطاء الموجودة فيها أثناء التقييد المحاسبي

يلقى معدي القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية صعوبة أثناء تقييد العمليات التي تتم مع أطرف خارجية وذلك لعدم وجود سوق مالية كفئة في الجزائر تحدد أسعار سعر الصرف لذلك نجد العديد من مدققي الحسابات وأثناء فترة طرح الاستبانة، لم تلقى اهتمام بنوعية هذه التعاملات خصوصا ما إذا كانت هذه القوائم تخص كيانات تعمل في مجال الإستراد والتصدير، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (07) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 89% بالموافق في الإجابة فيما يخص التأكد من التحقق من أسعار الصرف وتعديل الأخطاء الموجودة فيها أثناء التقييد المحاسبي، أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (3.4 و4.2)، بقيمة 3.578 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق حيث بلغت قيمة T 47.430، بقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن التأكد من التحقق من أسعار الصرف وتعديل الأخطاء الموجودة فيها أثناء التقييد المحاسبي أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي، دور هام وإيجابي في الحد من هذا النوع من الممارسات والذي قمنا بالحكم عليه في المحور الثاني على أنه من أساليب إدارة الأرباح وبالتالي المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية، رغم عدم تبني هكذا ممارسة من قبل مدققي الحسابات في البيئة الجزائرية.

تفسير الفقرة رقم (08) من المحور الثالث: يتحقق مدقق الحسابات من صحة أسعار الأسواق لتحديد قيم الأصول

مثلما أشرنا إليه في المحاور السابقة فيما يتعلق بعملية إعادة التقييم وأهميتها بالنسبة للمؤسسة في تحيين أصولها، فإن مدققي الحسابات في البيئة المحاسبية الجزائرية يعطون أهمية كبيرة لهكذا نوع من الممارسات من قبل معدي القوائم المالية، خصوصا في ظل مرونة النظام المحاسبي المالي وتعدد طرق تقييم الأصول وما جاء في ظل تعدد طرق القياس المحاسبي، بالموازاة والقوانين الجبائية التي أعطت أهمية كبيرة لتقييم الأصول لأجل مكافحة التهرب من نتائج المؤسسة وزيادة قيم

الإهتلاك، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (08) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 93% بالموافق في الإجابة فيما يخص التأكد من أسعار الأسواق لتحديد قيم الأصول أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.6 الى 3.4) بقيمة 3.274 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: محايد حيث بلغت قيمة T 35.617، بقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن التأكد من أسعار الأسواق لتحديد قيم الأصول، أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي له دور هام وإيجابي في الحد من هذا النوع من الممارسات والذي قمنا بالحكم عليه في المحور الثاني على أنه من أساليب إدارة الأرباح وبالتالي المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية، خصوصا في ظل إنعدام سوق كفء في البيئة لمحاسبية الجزائرية وإعتماد أغلب المحاسبين على خبراء عقاريين لتحديد قيم الأصول وهذا ما يخيف أكثر مدققي الحسابات في التحيز والتلاعب بأسعار تقييم الأصول من قبل الخبراء.

تفسير الفقرة رقم (09) من المحور الثالث: مقارنة معدلات الاستهلاك المستخدمة في القوائم المالية والمتواجدة في السوق

تجد الإدارة الجبائية صعوبة كبيرة في تحديد معدلات الاستهلاك المستخدمة من قبل معدي القوائم المالية فيما يتعلق بعملية البيع حيث يعتمد كل المحاسبين في البيئة الجزائرية على هوامش معدة من طرف موردين هذه السلع وعدم مراعاة أسعارها في الأسواق، حيث نجد أن معظم مدققي الحسابات يهتمون بهكذا نوع من الممارسات خصوصا أنها تعتبر القاعدة الأساسية في تحديد النتيجة والأرباح المعلن عنها في القوائم المالية فيما يخص الكيانات التي تقوم بنشاط التجارة (الشراء والبيع)، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (09) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 97% بالموافق في الإجابة فيما يخص مقارنة معدلات الاستهلاك المستخدمة في القوائم المالية والمتواجدة في السوق أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (4.20 و5) بقيمة 4.230 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق بشدة حيث بلغت قيمة T 42.416، بقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن التأكد من مقارنة معدلات الاستهلاك المستخدمة في القوائم المالية والمتواجدة في السوق أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي له دور هام وإيجابي في الحد من النوع من هذه الممارسات والذي قمنا بالحكم عليه في المحور الأول على أنه من أساليب إدارة الأرباح وبالتالي المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية، خصوصا في ظل إنعدام سوق كفء في البيئة المحاسبية الجزائرية وإعتماد أغلب المحاسبين على هوامش ربح مقيدة سلفا من قبل موردي السلع، وهذا ما يخيف أكثر مدققي الحسابات في التحيز والتلاعب بأسعار تقييم الأصول من قبل الموردين.

تفسير الفقرة رقم (10) من المحور الثالث: التأكد من عدم إدراج إيرادات سنوات سابقة في القوائم المالية لدورة الحالية

ما يميز النظام المحاسبي المالي هو معالجة إيرادات وأعباء سنوات سابقة حيث خصص لها حيز كبير في مجال المعالجة المحاسبية بالموازاة مع التشريعات الجبائية، فيما يتعلق بمفهوم الضرائب المؤجلة ومدى تأثيرها على جودة الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية، لذلك نجد إهتمام ومتابعة مدققي الحسابات بهكذا نوع من الإيرادات وتحديد طبيعتها ونوعها والحدث المنشئ لها ذا أهمية بالغة، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (10) من المحور الثالث

حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 94% بالموافق في الإجابة فيما يخص التأكد من عدم إدراج إيرادات سنوات سابقة في القوائم المالية لدورة الحالية بعملية التدقيق المحاسبي، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (4.20 و5)، بقيمة 4.615 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق بشدة حيث بلغت قيمة T 78.846، بقيمة معنوية أقل من 0.005 وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبذلك يمكن الحكم على أن التأكد من عدم إدراج إيرادات سنوات سابقة في القوائم المالية لدورة الحالية، أثناء القيام بعملية التدقيق المحاسبي له دور هام وإيجابي في الحد من هذا النوع من الممارسات والذي قمنا بالحكم عليه في المحور الأول على أنه من أساليب إدارة الأرباح وبالتالي المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية، خصوصا في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ومعالجته للضرائب المؤجلة.

بعد تفسير عبارات المحور الثالث من الإستبيان والمتعلقة بدور مدققي الحسابات على جودة القوائم المالية من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح، يمكن القول من خلال أراء أفراد العينة أن لمدقق الحسابات دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لأجل تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال المسؤولية القانونية اتجاه مثل هكذا ممارسات والتي نصت عليها التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر لاسيما قانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وإثباتا لذاك جاء المتوسط الحسابي بمجموع 4.0733 والمحصور بين مجال (3.4 الى 4.2) والذي يؤدي بنا الى توجه أفراد نحو الإجابة بالموافقة على فرضية المحور الثالث، وذلك كون أن مدققي الحسابات لا يؤمنون بإدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية.

تلخيص اتجاهات الإجابة على محاور الدراسة

الجدول رقم (04-18): تلخيص اتجاهات الإجابة على محاور الدراسة

المحور	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية	إتجاه الإجابة
01	**مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لأساليب إدارة الأرباح**	1.307	0.680	0.000	غير موافق بشدة
02	**تأثير أساليب إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية**	4.270	0.757	0.000	تؤثر بشدة
03	**أثر مدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية**	4.073	0.953	0.000	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب من مخرجات SPSS.22

تبقى البيئة المحاسبية الجزائرية كغيرها من بيئات العالم المحاسبية عرضة لممارسات إدارة الأرباح حيث جاءت هذه الدراسة لمعالجة دور التدقيق المحاسبي للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية، وبعد الدراسة الميدانية التي قمنا بها على عينة من ممارسي مهنة التدقيق في البيئة المحاسبية الجزائرية وبعد تحليل التفصيلي لأجزاء محاور الدراسة نستخلص من خلال هذه الدراسة مايلي:

- يتوجه معظم ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي للحكم على أن المؤسسات الجزائرية لا تمارس إدارة الأرباح رغم مرونة النظام المحاسبي المالي خصوصا تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني وهو ما يثبته مجموع المتوسط الحسابي لعبارات المحور الأول بمجوع: 1.307 ومستوى دلالة معنوية 0.000 مما يعطي دلالة إحصائية على أن المؤسسات الجزائرية لا تمارس إدارة الأرباح.

- يتفق معظم أفراد العينة من ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي أن لممارسات إدارة الأرباح تأثير على جودة القوائم المالية في البيئة لمحاسبية الجزائرية وذلك لسعي الملاك والمسيرين لتحسين صورة هذه الأخيرة لخدمة مستخدمي القوائم المالية وإثباتا لذلك كان مجموع المتوسط الحسابي لعبارات المحور الثاني المتعلق بأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية بـ: 4.271 حيث يثبت توجه أفراد العينة للإجابة يؤثر بشدة.
- حاولنا في هذا المحور الثالث معرفة رأي ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر حول دورهم في الحد من هكذا ممارسات لتكون الإجابة بالإجماع فيما بينهم أن لمدقق الحسابات دور فعال ومهم في تحسين جودة القوائم المالية من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحاسبي 4.073 حيث يثبت توجه رأيهم نحو موافق.

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

الجدول رقم (04-19): يوضح اختبار "ت" T-test للمحاور

One-Sample Test

	Test Value = 3.4					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
T01	-37.554	134	,000	-2.09218	-2.2024	-1.9820
T02	15,030	134	,000	,87037	,7558	,9849
T03	9,161	134	,000	,67333	,5280	,8187

سوف نقوم في هذه المرحلة بإختبار الفرضيات، وذلك عن طريق إختبار T للعينة الواحدة (One Sample t-test) والذي نكتشف من خلاله وجود دلالة إحصائية لمتوسط المجتمع الذي سحب منه العينة، ومن أجل ذلك تم إختبار المتوسط الحاسبي الافتراضي (3.4) والذي يمثل الحد الأدنى لدرجة الممارسة حسب مقياس ليكارت الخماسي للحكم على المتوسطات الحسابية، وتكون الفرضية محققة بمعنى أن أفراد العينة موافقون على محتوى الفرضية أي وجود تأثير لتلك الفرضية عندما تكون T المحسوبة أكبر من T الجدولية ومستوى معنوية أقل من 0.005، ومنه قبول الفرضية الأولى.

أما الفرضية الثانية ومن أجل ذلك تم إختبار المتوسط الحاسبي الافتراضي (3.4) والذي يمثل الحد الأدنى لدرجة التأثير حسب مقياس ليكارت الخماسي للحكم على المتوسطات الحسابية، وتكون الفرضية محققة بمعنى أن أفراد العينة موافقون على محتوى الفرضية أي وجود تأثير لتلك الفرضية عندما تكون T المحسوبة أكبر من T الجدولية ومستوى معنوية أقل من 0.005، ومنه قبول الفرضية الثانية.

أما بالنسبة للفرضية الثالثة تم إختبار المتوسط الحاسبي الافتراضي (3.4) والذي يمثل الحد الأدنى لدرجة الموافقة حسب مقياس ليكارت الخماسي للحكم على المتوسطات الحسابية، وتكون الفرضية محققة بمعنى أن أفراد العينة موافقون على محتوى الفرضية أي وجود تأثير لتلك الفرضية عندما تكون T المحسوبة أكبر من T الجدولية ومستوى معنوية أقل من 0.005، ومنه قبول الفرضية الثالثة.

1. إختبار الفرضية الأولى: مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح.

الجدول رقم (04-20): نتائج إختبار الفرضية الأولى

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
الفرضية الأولى: مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح.	**1.307**	**0.680**	**-37.554**	**0.000**

المصدر من إعداد الطالب مخرجات SPSS

H_0: لا تمارس المؤسسات الجزائرية إدارة الأرباح.

H_1: تمارس المؤسسات الجزائرية إدارة الأرباح.

من خلال الجدول السابق نجد المتوسط الحسابي لإجمالي فقرات المحور الأول حقق قيمة إجمالية بـ: 1.307 وهي محصورة بين مجال (1 و1.80)، حيث بلغت قيمة Sig (0.000) وهي أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.005 وهذا ما يعني وجود دلالة إحصائية على جميع إجابات أفراد العينة فيما يخص المحور الأول مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح، حيث بلغت قيمة T المحسوبة قيمة سالبة بـ:(37.554-)، وهي أقل من قيمة T الجدولية (1.307)، وعليه نقبل الفرضية الصفرية والتي تشير الى أن المؤسسات الجزائرية لا تمارس إدارة الأرباح وهذا حسب رأي أفراد العينة من ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

2. إختبار الفرضية الثانية: أثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم.

الجدول رقم (04-21): نتائج إختبار الفرضية الثانية

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة Tالمحسوبة	مستوى الدلالة
الفرضية الثانية: أثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية	**4.271**	**0.757**	**15.030**	**0.000**

المصدر من إعداد الطالب مخرجات SPSS

H_0: لا تأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية.

H_1: تأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية.

حسب الجدول السابق نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي فقرات المحور الثاني بلغ قيمة إجمالية بـ: 4.271 وهي محصورة بين مجال (4.20 الى 5)، حيث بلغت قيمة Sig (0.000) وهي أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.005 وهذا ما يعني وجود دلالة إحصائية على جميع إجابات أفراد العينة فيما يخص المحور الثاني تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، حيث بلغت قيمة T المحسوبة قيمة موجبة بـ:(15.030) وهي أكبر من قيمة T الجدولية (4.271)، وعليه فإننا وانطلاقا من المعطيات المقدمة فإننا نرفض الفرضية الصفرية والتي تشير لا تأثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، ونقبل الفرضية البديلة والتي تقوم على أن ممارسات إدارة الأرباح تأثر على جودة القوائم المالية، وهذا حسب رأي أفراد العينة من ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

3. إختبار الفرضية الثالثة: دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم (04-22): نتائج إختبار الفرضية الثالثة

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
الفرضية الثالثة: دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتسحين جودة القوائم المالية	**4.0733**	**0.953**	**9.161**	**0.000**

المصدر من إعداد الطالب مخرجات SPSS

H_0: مدقق الحسابات ليس له دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

H_1: مدقق الحسابات له دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

سوف نقوم من خلال هذا الجزء إختبار دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة القوائم المالية، وحسب الجدول السابق نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي فقرات المحور الثاني بلغ قيمة إجمالية بـ: 4.073 وهي محصورة بين مجال (3.40 الى 4.20)، حيث بلغت قيمة Sig (0.000) وهي أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.005 وهذا ما يعني وجود دلالة إحصائية على جميع إجابات أفراد العينة فيما يخص المحور الثاني دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية، حيث بلغت قيمة T المحسوبة قيمة موجبة بـ:(9.161) وهي أكبر من قيمة T الجدولية (4.073)، وعليه فإننا وانطلاقا من المعطيات المقدمة فإننا نرفض الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة والتي تقوم على أن مدقق الحسابات له دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية، وهذا حسب رأي أفراد العينة من ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل الذي خصص للدراسة الميدانية وهذا حسب طبيعة الموضوع المدروس، وذلك بدراسة ثلاث أبعاد قمنا من خلالها ببناء فرضيات الدراسة والتي تمثل مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لأساليب إدارة الأرباح، ليأتي وخلال المحور الأول من الدراسة الميدانية رأي مدققي الحسابات في ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح حيث وبإجماع أفراد العينة على أنه لا وجود لمثل هذه الممارسات في البيئة المحاسبية الجزائرية.

وتبعا للأهداف المنوطة وبغية الإجابة على إشكالية الدراسة حاولنا بناء محور ثاني متعلق بمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، وبعد الدراسة التي قمنا بها على عينة من ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر، أظهرت النتائج أن ممارسات إدارة الأرباح لها تأثير على جودة القوائم المالية المعلن عنها حسب أفراد العينة.

وبعد استظهار نتائج الفرضية الأولى والثانية فيما يخص عدم نية المؤسسات الجزائرية لممارسات إدارة الأرباح وتأثير هذه الأخيرة على جودة القوائم المالية، لنختم أهداف الدراسة بدراسة دور مدققي الحسابات في الحد من هذه الممارسات للتحسين جودة القوائم المالية، حيث جاء رأي أفراد العينة وبالإجماع على أنه لمدقق الحسابات دور فعال ومهم في تحسين جودة القوائم المالية من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي اعتبرناها في الدراسة أداة لقياس جودة القوائم المالية.

خاتـــمة

المتتبع لتاريخ المحاسبة والتدقيق عبر الأزمنة يجد الهدف الأساسي للمحاسبة هو عرض القوائم المالية بصورة واضحة وصادقة، تلبي رغبات وحاجيات مستخدميها حيث وخلال الفترة الأخيرة من القرن الماضي والفضائح التي تبعت شركة التدقيق العالمية ارنون، والتي بسببها فقدت مهنة التدقيق جودتها وزادادت مسؤولية مدققي الحسابات عبر العالم إتجاه القوائم المالية حيث أصبح نظر العالم نحو مصداقية القوائم المالية من خلال خلوها ما يعرف بمصطلح إدارة الأرباح الذي يندرج ضمن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبشكل خاص الجزائر من خلال تبنيها نظام محاسبي مالي جديد وفق قانون 01/10 والذي غير المنظومة المحاسبية ككل بداية من الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق في البيئة الجزائرية ومع مرونة السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي تزداد مسؤولية مدققي الحسابات إتجاه مصداقية القوائم المالية.

1. نتائج الدراسة:

بناءا على ما سبق مما تقدم فيما جاء به البحث في شقيه النظري والتطبيقي فيما يتعلق بمعالجته لإشكالية التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية لخصت الدراسة الى مجموعة من النتائج نوجز منها ما يلي:

- ✓ من خلال تبني معايير التدقيق المحاسبي وذلك حسب المذكرة رقم 20 الصادرة بتاريخ 13 مارس 2016 بالموازاة في السابق مع قانون 01/10 المنظم لمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الى تحسين نوعية التدقيق المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية وبالتالي تحسين نوعية القوائم المالية.
- ✓ مسؤولية مدقق الحسابات تزداد من خلال زيادة مرونة السياسات المحاسبية في الأنظمة المحاسبية من خلال توجيه الأرباح المعلن عنها من قبل معدي القوائم المالية وبالتالي التأثير على جودة التدقيق المحاسبي.
- ✓ تعتبر مخرجات أي نظام محاسبي هي المدخلات الأساسية لعملية التدقيق المحاسبي هذا ما يظهر العلاقة بين نوعية النظام المحاسبي وجودة التدقيق.
- ✓ يسعى معظم مدققي القوائم المالية في العالم وفي الجزائر خاصة الى الحفاظ على سيرورة ودوام المؤسسات والكيانات الإقتصادية وذلك من خلال تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية المعدة للقوائم المالية.
- ✓ لإدارة الأرباح دور هام في جلب الأطراف الخارجية من خلال زيادة قيمة المؤسسة في السوق المالية، حيث يسعى معدي القوائم من جهة وملاك الكيانات من جهة أخرى لتوجيه الأرباح في القوائم وزيادة القيمة السوقية للمؤسسة.
- ✓ تبني الجزائر نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال عدة فروض ومفاهيم محاسبية جديدة، حيث سهل هذا مفهوم الممارسات المحاسبية مما جعل البيئة المحاسبية الجزائرية بيئة خصبة لممارسة إدارة الأرباح.
- ✓ إدارة الأرباح ماهي إلا تلك السياسات المتبعة من قبل معدي القوائم المالية من أجل توجيه الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية، وبالتالي إشباع رغبات الإدارة والملاك بغض النظر عن أثر ذلك على مستخدمي القوائم المالية.

- ✓ أسفرت الدراسة التطبيقية على عدم وجود سلوك للمؤسسات الجزائرية لممارسة إدارة الأرباح بمفهومها الصريح وهذا ما يزيد من قوة ومصداقية القوائم المالية لعينة الدراسة وهو ما أسفر على وجود تقارير بالمصادقة على القوائم المالية لهاته المؤسسات.
- ✓ عدم وجود ممارسات لإدارة الأرباح في عينة الدراسة يعود لملكية هذه المؤسسات للدولة وهو ما يفسر عدم الاحتياج لمثل هذه الممارسات.
- ✓ أثبتت الدراسة التطبيقية كذلك وجود بعض الممارسات وذلك بمعدل 41% من إجمالي المشاهدات حيث وبالتحديد في سنة 2016 زادت نسبة الممارسة لتصل الى 16 مؤسسة ممارسة لإدارة الأرباح وذلك بسبب الأزمات الإقتصادية خلال هذه الفترة خصوصا قطاع الإسمنت.
- ✓ أسفرت الدراسة الميدانية (الاستقصائية) من خلال رأي مدققي الحسابات (خبير محاسبي ومحافظ حسابات) الى عدم وجود ممارسات لإدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية ويعود ذلك للنظام المحاسبي المالي.
- ✓ كما أسفرت الدراسة الميدانية (الاستقصائية)، بأن لممارسات إدارة الأرباح تأثير على جودة القوائم المالية وبالتالي التأثير على جودة التدقيق المحاسبي وهذا سحب رأي العينة من مدققي الحسابات.
- ✓ أسفرت الدراسة الميدانية (الاستقصائية)، الى وعي ومسؤولية مدققي الحسابات في البيئة الجزائرية من خلال رأيهم ورفضهم للممارسات إدارة الأرباح وما لها من تأثير على جودة القوائم المالية وبالتالي التأثير على مصداقية الكيانات وتهديد قدرتها على الإستمراية.
- ✓ أسفرت الدراسة على إتفاق عام بين مدققي الحسابات في البيئة الجزائرية على دورهم ومسؤولياتهم إتجاه تحسين جودة القوائم المالية من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية.

2. نتائج إختبار الفرضيات.

من خلال الدراسة التطبيقية والتي جاءت لقياس مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح والدراسة الميدانية والتي جاءت حول رأي مدققي الحسابات في البيئة الجزائرية لممارسات إدارة الأرباح ودورهم في الحد من هذه الأخيرة، حاولنا معالجة الإشكالية الرئيسية للدراسة وقد تم وضع مجموعة من الأسئلة والفرضيات، وقد خلصت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج، قسمناها إلى نتائج نظرية خاصة بالجانب النظري، ونتائج تطبيقية والتي قمنا من خلالها إختبار الفرضيات الموضوعة في مقدمة الدراسة، وكانت النتائج وفقا لإختبار الفروض كما يلي:

- **الفرضية الأولى:**

تمثلت هذه الفرضية في مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية وقدم تم دراستها والتطرق إليها من خلال الجانب التطبيقي للدراسة وذلك عبر قياس ممارسة إدارة الأرباح للعينة المدروسة، كما تم اختباراها في الدراسة الميدانية حسب رأي ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجنوب الشرقي.

حيث أسفرت النتائج الإحصائية لإختبار هذه الفرضية الى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في البيئة المحاسبية الجزائرية لا تسعى لممارسة سلوك إدارة الأرباح وبالتالي نفي الفرضية الأولى وقبول الفرضية العدمية

وهي عدم ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح، وهو ما تم إثباته من إختبار Binomial test حسب ما جاءت به كل من الدراسة التطبيقية والميدانية في الفصول السابقة.

- **الفرضية الثانية:**

تم تخصيص هذه الفرضية لقياس أثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، وحسب رأي عينة الدراسة وبالاتفاق الكلي على أن لممارسات إدارة الأرباح تأثير على مصداقية القوائم المالية من خلال توجيه الأرباح المعلن عنها والتأثير على مستخدمي القوائم المالية، حيث جاء المتوسط الحسابي لإجمالي فقرات المحور الثاني المتعلق بالفرضية الثانية بقيمة إجمالية: 4.271 وهي محصورة بين مجال (4.20 الى 5)، حيث بلغت قيمة Sig (0.000) وهي أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.005 وهذا ما يعني وجود دلالة إحصائية على جميع إجابات أفراد العينة.

- **الفرضية الثالثة:**

تم تخصيص الفرضية الأخيرة الى معرفة مساهمة مدققي الحسابات في البيئة المحاسبية الجزائرية في تحسين جودة القوائم المالية من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح حيث أسفرت النتائج على إختبار مساهمة مدققي الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بغرض تحسين جودة القوائم المالية، وحسب المتوسط الحسابي لإجمالي فقرات المحور الثاني المتعلقة بالفرضية الأخيرة بلغ قيمة إجمالية بـ: 4.073 وهي محصورة بين مجال (4.20 الى 5)، حيث بلغت قيمة Sig(0.000) وهي أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.005 وهذا ما يعني وجود دلالة إحصائية على جميع إجابات أفراد العينة فيما يخص المحور الثالث.

3. توصيات ومقترحات الدراسة:

بناء على ما تقدم من نتائج، يمكن إعطاء بعض التوصيات والمقترحات التي نرى ضرورة العمل بها مستقبلا من أجل إنجاح وتطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر، وذلك على النحو التالي:

- عدم تبني السياسات المحاسبية التي يتيحها النظام المحاسبي المالي الجزائري في خدمة الأغراض والأهداف الشخصية وبالتالي التأثير على نوعية مخرجات النظام المحاسبي المالي في القوائم المالية.
- توعية معدي القوائم المالية بخطورة تبني هكذا ممارسات حتى وإن كانت في حدود الغش والتهرب الضريبي وبذلك تدنية التكاليف الجبائية وبالتالي الخروج بقوائم مالية تعكس الصورة الحقيقة للكيانات إقتصادية والرقي بالاقتصاد الوطني.
- تحديد التشريعات والقوانين الجزائرية وتطويرها للفصل في إستعمال مرونة السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية من خلال دورات تكوينية وتدريبية على خطورة مرونة السياسات المحاسبية لاستعمالها في أغراض وأهداف لصالح المؤسسة يمكن إدراجها ضمن ممارسات إدارة الأرباح.
- إهتمام الدولة أكثر بمهنة التدقيق المحاسبي من خلال تطوير وتبني معايير أخرى أوسع وتطويرها باعتبارها المهنة الوحيدة المسؤولة على سلامة القوائم المعلنة في البيئة المحاسبية الجزائري.

- تحسين مستوى مدققي الحسابات في البيئة المحاسبية الجزائرية، وذلك من أجل المساعدة وتسهيل مهمة اكتشاف السلوك اللاأخلاقي من قبل معدي القوائم المالية بالتوافق مع الملاك من أجل توجيه مستخدمي القوائم المالية.
- زيادة توعية المحاسبين بمخاطر ممارسات الغش والتهرب الضريبي والتي من الممكن أن تتطور لتصبح ممارسات إدارة أرباح وبالتالي التأثير على نوعية القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل السياسات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي.
- ضرورة دعم الدولة للقطاعات الحساسة التي يبنى عنها الإقتصاد الوطني مثل المحروقات، وإنتاج الإسمنت في الفترات التي تشهد أزمات إقتصادية حتى لا تلجأ هذه القطاعات الى توجيه الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية.
- ضرورة مراجعة التشريعات والقوانين الجبائية فيما يخص حجم التكاليف الجبائية التي على عاتق الكيانات الإقتصادية والتي من الممكن أن تؤدي الى تهرب أو غش ضريبي يسعى من خلاله ملاك هذه الكيانات الى ممارسة إدارة الأرباح.

4. آفاق ونقاط بحثية مستقبلية:

وفي النهاية، نجد أن البحث مازال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع، لذلك يبقى البحث في مجالاته خصبا، وبذلك نختتم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي:

1- أثر مرونة السياسات المحاسبية على سلوك إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

2- دور التدقيق المحاسبي إتجاه مرونة السياسات المحاسبية على ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري؛

3- تأثير جودة التدقيق المحاسبي في الحد من سلوك إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع باللغة العربية

- **الكتب**

1) أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث للتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2000.

2) أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار لجان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن،2015.

3) أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحتين النظرية والعلمية**؛ الدار الجامعية، الطبعة الثانية؛ لبنان، 2007، ص 234.

4) إدريس عبد السلام شتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، **1996.**

5) أمين أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعوملة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2005.

6) أمين السيد محمد لطفي، **إعداد القوائم المالية في ضوء المعايير الدولة المحاسبية**، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2008

7) حسين القاضي ومأمون حمدان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير**، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2006.

8) خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، ط01 دار وائل للنشر، عمان الأردن 1998.

9) خالد جمال الجاعرات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، إثراء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2008

10) خلف عيد الله وردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

11) رضوان حلوة جنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير**، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2006

12) ريتشارد شريدر، مارتر كلاك، جاك كاني، **نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، 2006.ص 203.**

13) شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية** ،الطبعة الأولى، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداو، الجزائر، 2008، ص 19 .

14) طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2005

15) عبد الفتاح الصحن وأحمد عبيد وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007،.

16) عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان وآخرون، **أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)**، الدار الجامعية، مصر 2004.

17) عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية**، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، 2009.

18) عبد المجيد الطيب الفار، **إدارة الأرباح**، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2011.

19) غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار أرام للدراسات والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى عمان، الأردن سنة 2006.

20) محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2009.

21) محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة والتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003.

22) محمد الصيرفي حماد، **تعلم كيفية تحديد هيكلك المالي وقراءة قوائمك المالية**، دار الفكر الجامعي، مصر، 2007

23) محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

24) محمد جاسم الشرع، **المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية**، دار وائل للنشر، عمان 2003.

25) محمد سمير الصبيان ومحمد القيومي، **التحليل المالي للقوائم المالية**، الدار الجامعية، بيروت لبنان، 2007

26) محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، دار الهناء للتجليد، الإسكندرية، مصر، 2009

27) مصطفى ثالح سلامة، **نظم المعلومات المحاسبية**، دار البداية، عمان،الأردن الطبعة رقم 01، 2010

28) منير إبراهيم هندي، **الإدارة المالية مدخل تحليل معاصر**، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر: الطبعة الخامسة، 2003

29) مؤيد محمد الفضل، **المحاسبة الإدارية**، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008، ص410.

30) هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، سنة 2006.

31) هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن، سنة 2006.

32) هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالية الجديد والمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

33) وليم توماس، امرسون هنكي، **تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج**، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997.

- **الأطروحات والمذكرات**

1) إبراهيم عبد الحي محمد خالد، " **دراسة العلاقة بين لجان المراجعة وجودة التقارير المالية –دراسة نظرية ميدانية–**" رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة جامعة قسم المحاسبة جامعة أسيوط مصر 2011.

2) إسماعيل قزال،" **دراسة تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي** ". أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة جامعة ورقلة السنة الجامعية 2018-2019؛منشورة.

3) أكرم يحي على الشامي، **أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة القوائم المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية"**، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة كلية الإعلام جامعة الشرق الأوسط 2009 م؛

4) حمزة بوسنة،" العوامل المؤثرة على جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح: دراسة **عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة في البورصة**"". أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص دراسات ماليةو محاسبية معمقة جامعة ورقلة السنة الجامعية 2018-2019؛منشورة.

5) حمزة بوسنة،" **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح– دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية** " مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر، 2012.

6) رشيد سفاحلو، "**أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (IAS) في ظل تبنيه للمعايير الدولية المحاسبية(IFRS)**. أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه في علوم التسيير جامعة حسيبة بن بوعلي السنة الجامعية 2016-2017؛

7) زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2010، ص44.

8) سامر دوارة، "**أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق المحاسبة الإبداعية – دراسة ميدانية–.**" رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة حلب كلية الاقتصاد قسم المحاسبة سنة 2014.

9) طارق الهندي، **استخدام نموذج جونز المعدل ونموج مخصصات خسائر القروض لتقييم ممارسة إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السورية**، رسالة دكتوراه، في المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا.

10) طلال حسن محمد، **درجة ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الكويتية لأساليب إدارة الإرباح وأثرها على ربحية تلك الشركات**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.

11) عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن & عمر محمد الحسن أحمد هاشم، **أثر ممارسات إدارة الأرباح على تقويم الأداء المالي –دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية**، العدد 2016.17 مجلة العلوم الاقتصادية.

12) عبد النور شنين،" **المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح لدي المؤسسات الإقتصادية الجزائرية** ". أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث تخصص محاسبة، جباية وتدقيق جامعة ورقلة السنة الجامعية 2018-2019؛منشورة.

13) علاء أسامة محمد، **أثر التعديلات في معايير التقارير المالية على جودة الأرباح في قطاع البنوك التجارية في الأردن** " رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة جامعة الشرق الأوسط كلية الإعلام قسم المحاسبة 2016 م؛

14) علي بن قطيب، **دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية– دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية تخصص، بنوك، مالية،ومحاسبة، جامعة المسيلة، 2017.

15) علي قطيب، "**دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية–دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية–** ". أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص بنوك، مالية ومحاسبة جامعة محمد بوضياف المسيلة السنة الجامعية 2016-2017؛منشورة.

16) علي محمود رمضان، **أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي**، مذكرة دكتوراه، غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، 2014.

17) عمر **محمد مسلم الحوامته**، " **قياس مدى تحقق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية المساهمة العامة المتداولة في سوق عمان المالي –دراسة ميدانية–**"رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة الشرق الأوسط،2010 منشورة

18) فارس سعيدي"**مدى التزام مكاتب التدقيق في الجزائر بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة الخدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار المراجعة رقم220–دراسة حالة عينة من مكاتب التدقيق في الجزائر–** ". أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات درجة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق جامعة لوينسي وعلي السنة الجامعية 2016-2017؛منشورة.

19) فارس سعيدي"**مدى التزام مكاتب التدقيق في الجزائر بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة الخدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار المراجعة رقم220–دراسة حالة عينة من مكاتب التدقيق في الجزائر–** ". أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات درجة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق جامعة لوينسي وعلي السنة الجامعية 2016-2017؛منشورة.

20) **فواز بن سفير معيض القثامي**،" **إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية –دراسة تطبيقية–**"، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة– السعودية، 2010.

21) كمال زواق، "**أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الإحتيال – دراسة ميدانية إستقصائية لبيئة الجزائر–** ". أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 03 السنة الجامعية 2018-2019؛منشورة.

22) كهينة شاوش، **إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية**، رسالة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس الجزائر، 2016.

23) **ليندا حسن نمر الحلبي**، " **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**" رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات درجة الماجستير في تخصص المحاسبة جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا كلية الإعلام قسم المحاسبة 2009 م؛

24) محمد أمين لونيسة**،" تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية – دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية–)** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة السنة الجامعية 2016-2017؛منشورة.

25) محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011 .

26) **هاني محمد الأشقر**، " **إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للهم ومدى تأثر العلاقة بحجم الشركة – دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في فلسطين للأوراق المالية** "، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل قسم المحاسبة والتمويل كلية التجارة الجامعة الإسلامية –غزة- فلسطين 2010 م؛

27) هاني محمد الأشقر، **إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثر العلاقة بحجم الشركة، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في البورصة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة،فلسطين، 2010.

- **المقالات والمؤتمرات العلمية**

➢ المقالات العلمية

1)رضا جاوحدو، إيمان بن قارة، **مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، مع المعايير الدولية**، دراسة ميدانية، مجلة النهضة، المجلد الرابع عشر (14)، العدد 01 سنة 2013.

2)زياد هاشك السقا، **متطلبات التدقيق البئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GASS)**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد 07، العراق، 2011

3)سمير كامل عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح**، دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد الثاني، جويلية 2008.

4)مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية**، مجلة جامعة الإسكندرية، العدد رقم 02 يوليو 2009،

5)محمد محمود جاسم، **انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح**، مجلة كلية التربية الأساسية، العدد الخامس، بابل، العراق، جويلية2005 .

➢ المداخلات في المؤتمرات العلمية

6)ربيع بوصبيع العايش وآخرون، الملتقى الوطني حول: **واقع وآفاق النظام المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، يومي 05-06 ماي 2013، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر،

7)عبد الناصر ابراهيم نور، حنان العواودة، **إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية – دراسة اختباريه على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة**، المؤتمر الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية – الأردن للفترة ما بين 22- 2015/4/24.

8)عماد محمد علي أبو عجيلة،علام حمدان، **أثر حوكمة الشركات المؤسسية على إدارة الأرباح**، ملتقى دولي جول: الأزمة الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف 20-21 أكتوبر 2009.

9)محمد خليل إبراهيم، **القياس المحاسبي لممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال وسبل معالجتها**، دراسة نظرية تطبقية، الإدارة العامة .

• القوانين

1)القانون التجاري للجمهورية الجزائرية ,ديوان المطبوعات الجامعية ,الجزائر ,1993، ص 184.

2)الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 من قانون المالية 1970 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 69/110.

3)القانون رقم 82/71 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتعلق . بمهنة المحاسب الخبير المحاسب الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 71/47. المادة 47.

4)القانون رقم 88/01 المؤرخ في 01 ديسمبر 1988 المتعلق . القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية االجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 88/02.

5)القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 ابريل 1991 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 20 /91.

6)المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 02.

7)المرسوم التنفيذي رقم (08-156) المؤرخ في 26 ماي سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم (07-
)

8)المواد 26-27 من قانون 10-01 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، الجزائرية العدد 74 الصادر في 25 نوفمبر 2007

قائـمة المراجـع باللغة الأجنبية

1) Affes H & and Smii T**, The Impact of the Audit Quality on that of the Earnings Management: Case Study in Tunisia,** Journal of Accounting & Marketing, Volume 5 , 2016.

2) Chaouki Ghoui, **La Manipulation des Résultats Explique-t-elle La Performance financière a moyen et Long Terme des Emission subséquents d'actions,** Maitrise administration des affaires, Un du Québec 2008.

3) Charles E. Jordan, Stanley J. Clark, Charlotte C. Hames**, The Impact Of Audit Quality On Earnings Management To Achieve User Reference Points In EPS,** The Journal of Applied Business Research – January/February 2010,Volume 26, Number 1.

4) Chiha, H., Trabelsi, N.S & Hamza, **The effect of IFRS on earnings quality in a European stock market: Evidence from France** Interdisciplinary Journal of Research in Business, 2013.

5) Clive Lennox, XiWu & Tianyu Zhang**, The effect of audit adjustments on earnings Quality: Evidence from China**, Journal of Accounting and Economics, 2015.

6) Daniel A, Cohen, Aiyesha Dey, Thomas Z. Lys, **Real and accrual-based Earning Management in the pre-and Post-Sarbanes Oxley periods**, Working paper, 2004.

7) Fei Guo & Shiguang Ma " **Ownership Characteristics and Earnings Management in China**" The Chinese Economy Translation and Studies Volume 48، Issue 5 – University of Wollongong - Australia – 2015.

8) Henrik Hoglund, **fuzzy linear regression based detecting of earning management**, experts systems with applications, 2013, pp6166_6172.

9) Houqe, M., Monem, R., Tareq, R., & Zajil, T,'**Secrecy and mandatory IFRS adoption on earnings quality'.** Wellington, New Zealand: center for Accounting, Governance and Taxation Research (2015).

10) Howard-F Stettler, Audit: **Principes et Méthodes Générale**, Edition Publi-Union Paris, 1976.

11) Jaweher & Mounira, **the effects Of mandatory IAS/IFRS regulation On the properties of earnings quality in Australia and Europe**, European Journal of Business and Management, 2014.

12) Johan M. Friedlan Accounting choices of issuers of initial public offerings, contemporary accounting research.1994.

13) Kamel, H; Elbanna, **Investigating the phenomenon of earnings management in the Egyptian stock market**, Emerald Group Publishing Limited. Vol 12(3), 337- 352.

14) Khaled Hussainey, **The impact of audit quality on earnings predictability,** The current issue and full text archive of this journal is available at, Vol. 24 No. 4, 2009 pp. 340-351

15) Linda Elizabeth DeAngelo, Accounting numbers as market valuation **substitutes: a study of Management buy-outs of public stockholders, the accounting review**, volume 61, 1986.

16) LIONNEL.C et GERARD .V. Audit et control intern-aspect financiers. Opérationnels et stratégiques, Dalloz Paris, 1992.

17) Liu, G., & Sun, J., " **Did the mandatory adoption of IFRS affect the earnings quality of Canadian firms?"**, ocial Science Research Network (Online), available.2015.

18) M. Krishna Moorthy, A. Seetharaman , Zulkifflee Mohamed, Meyyappan Gopalanand Lee Har San**, The impact of information technology on internal Auditing, African Journal of Business Management,** Vol. 5(9), pp. 3523-3539, 4 May, 2011 .

19) Masoyi Dadi Aliyu, PhD; Abubakar Usman Musa & Peter Zachariah, **Impact of Audit Quality on Earnings management of Listed Deposit Money Banks in Nigeria**Journal of Accounting and Financial Management ISSN 2504-8856 Vol. 1 No.8 2015.

20) Mehmet Ünsal Memiş, Emin Hüseyin Çetenak, **Earnings Management, Audit Quality and Legal Environment: An International Comparison,** International Journal of Economics and Financial Issues, Vol. 2, No. 4, 2012, pp.460-469

21) Nadine A. Fry and Roy Chandler, **acceptance of international accounting standard-setting: emerging economies versus developed countries, Accounting, Banking and Corporate Financial Management in Emerging Economies Research in Accounting in Emerging Economies, University of Birmingham**, UK Volume 7

22) Nedal Al-fayoumi, Bana abuzayed, David Alexander,**Owe nership structure and earning management** in emerning markets:The case of Jordan, international research JOURNAL of Financier and Economics, Issue38, 2010.

23) Nuarddeen usman milko& Hasnah Kamardin: **Impact of Audit Committee and Audit Quality on Preventing Earnings Management in the Pre- and Post- Nigerian Corporate Governance Code 2011,**, procedia- social and behavioral sciences 172 p 651-657,2015.

24) Remi Janin**,** Charles piot, **Qualité De L'audit, Gouvernance Et Gestion Du Résultat Comptable En France,** The user has requested enhancement of the downloaded file 07 July 2014..

25) Sarra Elleuch Hamza، " **Les spécificités de la gestion des résultats des entreprises tunisiennes à travers une démarche par entretiens** "، Comptabilité - Contrôle – Audit 2012/1 (Tome 18).

26) Shahrokh M. Saudagaran and jeselito G. Diga, Economic integration and Accounting harmonization options in emerging markets: Adopting the **IASC/IASB model in ASEAN , Article in Research in Emerging Economies** , January 2003, Available from: https://www.researchgate.net/publication/238308778_12_

27) Suhaily Hasnan, Rashdah Abdul Rahman,Sakthi Mahenthiran **Management Predisposition, Motive, Opportunity and Earning Management for Fraudulent Financial Reporting in Malaysia,** Working. (24/07/2018).. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1321455,

28) Susana Callao & José Ignacio Jarne " **Have IFRS Affected Earnings Management in the European Union?** " Accounting in Europe - Volume 7، Issue 2 – European Accounting Association- Brussels – BELGIUM - 2010 pp. 159 – 189.

مواقع الأنترنت

- **مواقع على الخط:**

1. الموقع الإلكتروني للبوابة الوطنية لإيداع الحسابات الإجتماعية (المركز الوطني للسجل التجاري): **sidjilcom.cnrc.dz**

الملاحق

ملحق رقم (01):

مدخلات نموذج

Jones modifier 1995

المعتمد في الدراسة

محددات مصفوفة Jones Modf 1995 من الميزانيات

حساب جونز

رقم الشركة	20
â1	0,00122
â2	0,324
â3	0,4457

	البيان	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	إجمالي أصول الشركة	26 637 971 729,72	29 472 673 203,36	31 569 776 556,94	33 676 009 210,83	33 779 660 915,93	34 349 529 395,05
	التغير في الأصول الجارية		-2 834 701 473,64	-2 097 103 353,58	-2 106 232 653,89	-103 651 705,10	-569 868 479,12
	إجمالي خصوم الشركة	19 370 190 062,15	21 632 506 897,58	23 351 374 869,59	23 105 293 491,59	23 009 569 693,30	22 109 303 403,66
	التغير في الخصوم الجارية		-2 262 316 835,43	-1 718 867 972,01	246 081 378,00	95 723 798,29	900 266 289,64
	إجمالي الخزينة	2 129 886 441,88	2 193 756 822,51	1 885 218 122,97	1 922 922 485,43	1 793 655 450,44	2 215 694 390,74
	التغير في الخزينة		-63 870 380,63	308 538 699,54	3 976 094 949,65	129 267 034,99	-422 038 940,30
	إجمالي الديون قصيرة الأ	5 785 240 409,49	6 488 464 168,14	7 855 050 430,64	7 061 114 249,20	7 119 336 601,33	7 120 101 104,44
	التغير في الديون قصيرة الأجل		-703 223 758,65	-1 366 586 262,50	793 936 181,44	-58 222 352,13	-764 503,11
	مخصصات الهتلاك و المؤ	1 650 635 579,06	1 404 118 871,85	1 767 007 468,62	1 452 163 743,28	1 418 160 060,57	1 784 677 543,31
	إجمالي رقم الأعمال	12 082 627 079,61	12 320 619 786,55	11 712 507 609,64	11 273 357 013,92	11 070 469 320,55	11 000 563 099,42
	التغير في رقم الأعمال		-237 992 706,94	608 112 176,91	439 150 595,72	202 887 693,37	69 906 221,13
	حساب العملاء	7 095 053 209,71	6 889 640 725,32	7 864 600 769,62	8 225 280 560,57	7 943 246 777,32	8 307 533 366,18
	التغير في حساب العملاء		205 412 484,39	-974 960 044,30	-360 679 790,95	282 033 783,25	-364 286 588,86
	إجمالي العقارات و الممتلكات		12 320 242 577,65	12 562 344 705,05	14 344 776 367,88	14 707 968 152,10	14 707 968 152,10

	البيان	2013	2014	2015	2016	2017	2018
2	إجمالي أصول الشركة	71 855 000 000,00	43 817 587 146,94	83 955 246 201,91	86 378 661 954,92	87 313 456 049,99	87 674 341 884,24
	التغير في الأصول الجارية		28 037 412 853,06	-40 137 659 054,97	-2 423 415 753,01	-934 794 095,07	-360 885 834,26
	إجمالي خصوم الشركة	41 909 000 000,00	48 817 587 146,94	48 399 365 185,23	46 650 601 825,34	48 883 358 837,08	48 983 131 916,61
	التغير في الخصوم الجارية		-6 908 587 146,94	418 221 961,71	1 748 763 359,89	-2 232 757 011,74	-99 773 079,52
	إجمالي الخزينة	4 263 000 000,00	0,00	5 315 941 101,55	4 311 813 885,01	5 369 100 512,57	5 422 791 517,69
	التغير في الخزينة		4 263 000 000,00	-5 315 941 101,55	1 004 127 216,54	-1 057 286 627,56	-53 691 005,13
	إجمالي الديون قصيرة الأ	4 940 000 000,00	7 516 241 744,17	9 856 510 133,00	6 695 212 590,35	7 591 404 161,61	7 667 318 203,23
	التغير في الديون قصيرة الأجل		-2 576 241 744,17	-2 340 268 388,83	3 161 297 542,65	-896 191 571,26	-75 914 041,62
	مخصصات الهتلاك و المؤونات		4 519 952 556,85	4 142 983 550,62	4 538 780 763,10	4 267 273 057,14	4 584 168 570,73
	إجمالي رقم الأعمال	17 020 000 000,00	18 777 262 836,28	20 326 452 216,42	21 984 079 196,21	22 203 919 988,17	22 425 959 188,05
	التغير في رقم الأعمال		-1 757 262 836,28	-1 549 189 380,14	-1 657 626 979,79	-219 840 791,96	-222 039 199,88
	حساب العملاء	18 763 000 000,00	0,00	24 345 898 447,47	20 092 012 620,83	20 292 932 747,04	20 495 862 074,51
	التغير في حساب العملاء		18 763 000 000,00	-24 345 898 447,47	4 253 885 826,64	-200 920 126,21	-202 929 327,47
	إجمالي العقارات و الممتلكات		10 185 273 277,57	36 501 649 082,16	42 707 673 043,58	43 134 749 774,02	43 566 097 271,76

	البيان	2013	2014	2015	2016	2017	2018
3	إجمالي أصول الشركة	43 831 331 680,56	38 871 168 311,25	28 115 072 781,20	59 049 987 975,40	59 640 487 855,15	60 230 987 734,91
	التغير في الأصول الجارية		4 960 163 369,31	10 756 095 530,05	-30 934 915 194,20	-590 499 879,75	-590 499 879,75
	إجمالي خصوم الشركة	31 482 031 497,68	30 911 168 310,25	27 774 154 278,51	44 715 036 198,94	28 885 120 449,65	46 503 637 646,90
	التغير في الخصوم الجارية		570 863 187,43	3 137 014 031,74	-16 940 881 920,43	15 829 915 749,29	-17 618 517 197,25
	إجمالي الخزينة	4 081 931 361,67	4 064 570 049,49	4 022 639 445,52	4 287 632 753,64	4 227 152 851,47	4 311 695 908,50
	التغير في الخزينة		17 361 312,18	41 930 603,97	-264 993 308,12	60 479 902,17	-84 543 057,03
	إجمالي الديون قصيرة الأ	9 315 741 299,84	5 739 250 037,71	5 451 450 318,27	6 596 462 516,86	6 728 391 767,20	6 862 959 602,54
	التغير في الديون قصيرة الأجل		3 576 491 262,13	287 799 719,44	-1 145 012 198,59	-131 929 250,34	-134 567 835,34
	مخصصات الهتلاك و المؤونات		1 900 561 706,98	2 098 041 628,11	2 490 155 143,88	2 181 963 293,23	2 539 958 246,76
	إجمالي رقم الأعمال	16 504 334 736,11	16 366 492 098,16	14 000 748 663,77	21 797 662 550,52	15 120 808 556,87	22 233 615 801,53
	التغير في رقم الأعمال		137 842 637,95	2 365 743 434,39	-7 796 913 886,75	6 676 853 993,65	-7 112 807 244,66
	حساب العملاء	9 619 088 286,01	9 116 224 957,74	9 206 933 366,43	13 861 556 687,23	9 943 488 035,74	14 138 787 820,97
	التغير في حساب العملاء		502 863 328,27	-90 708 408,69	-4 654 623 320,80	3 918 068 651,49	-4 195 299 785,23
	إجمالي العقارات و الممتلك	22 384 257 489,01	12 077 747 213,00	10 698 402 601,60	28 437 376 933,16	29 006 124 471,82	29 586 246 961,26

	البيان	2013	2014	2015	2016	2017	2018
4	إجمالي أصول الشركة	139 035 331 515,72	1,00	167 615 635 703,50	182 491 742 663,32	182 701 042 916,82	184 316 660 089,95
	التغير في الأصول الجارية		139 035 331 514,72	################	-14 876 106 959,82	-209 300 253,49	-1 615 617 173,14
	إجمالي خصوم الشركة	74 468 464 233,63	88 642 016 360,58	88 954 653 295,93	95 577 017 757,43	96 960 572 092,56	97 488 558 112,58
	التغير في الخصوم الجارية		-14 173 552 126,95	-312 636 935,35	-6 622 364 461,50	-1 383 554 335,13	-527 986 020,01
	إجمالي الخزينة	1 505 755 711,64	1,00	1 812 489 156,07	7 719 079 467,56	7 796 270 262,24	7 873 461 056,91
	التغير في الخزينة		1 505 755 710,64	-1 812 489 155,07	-5 906 590 311,49	-77 190 794,68	-77 190 794,68
	إجمالي الديون قصيرة الأ	19 444 387 380,54	23 273 571 118,67	16 568 607 407,30	20 075 511 832,60	20 276 266 950,93	20 477 022 069,25
	التغير في الديون قصيرة الأجل		-3 829 183 738,13	6 704 963 711,37	-3 506 904 425,30	-200 755 118,33	-200 755 118,33
	مخصصات الهتلاك و المؤ	1,00	8 180 732 676,45	6 948 637 548,31	6 966 235 852,17	6 983 380 736,05	7 001 067 031,43
	إجمالي رقم الأعمال	45 538 633 383,78	53 429 189 231,16	52 414 633 002,22	54 812 691 248,13	55 035 364 652,33	55 908 945 073,09
	التغير في رقم الأعمال		-7 890 555 847,38	1 014 556 228,94	-2 398 058 245,91	-222 673 404,20	-873 580 420,76
	حساب العملاء	24 336 163 056,07	1,00	24 559 537 934,14	32 315 122 947,06	32 638 274 176,53	32 964 656 918,30
	التغير في حساب العملاء		24 336 163 055,07	-24 559 537 933,14	-7 755 585 012,92	-323 151 229,47	-326 382 741,77
	إجمالي العقارات و الممتلك	83 248 483 779,46	1,00	104 241 395 729,87	108 275 746 861,48	108 411 051 559,07	109 358 504 330,10

5

البيان	2013	2014	2015	2016	2017	2018
إجمالي أصول الشركة	51 665 249 769,12	63 023 840,02	60 573 171,55	29 263 492 886,98	30 434 032 602,46	30 726 667 531,33
التغير في الأصول الجارية		51 602 225 929,10	2 450 668,47	-29 202 919 715,43	-1 170 539 715,48	-292 634 928,87
إجمالي خصوم الشركة	29 263 492 851,98	53 202 794,33	37 297 482 458,32	48 195 858 135,04	48 677 816 716,39	49 159 775 297,74
التغير في الخصوم الجارية		29 210 290 057,65	-37 244 279 663,99	-10 898 375 676,72	-481 958 581,35	-481 958 581,35
إجمالي الخزينة	1,00	14 405 017,09	15 628 434,22	15 784 718,56	16 416 107,30	16 878 708,96
التغير في الخزينة		-14 405 016,09	-1 223 417,13	-156 284,34	-631 388,74	-462 601,65
إجمالي الديون قصيرة الأ	8 282 647 064,35	52 802 678,31	23 079 559 093,23	24 839 743 529,66	25 088 140 964,96	25 339 022 374,61
التغير في الديون قصيرة الأجل		8 229 844 386,04	-23 026 756 414,92	-1 760 184 436,43	-248 397 435,30	-250 881 409,65
مخصصات الهتلاك و المؤونات		3 756 846 389,88	3 756 846 389,88	3 756 846 389,88	3 756 846 389,88	3 794 414 853,78
إجمالي رقم الأعمال	21 148 883 669,82	21 360 372 506,52	21 573 976 231,58	21 789 715 993,90	22 007 613 153,84	22 227 689 285,38
التغير في رقم الأعمال		-211 488 836,70	-213 603 725,07	-215 739 762,32	-217 897 159,94	-220 076 131,54
حساب العملاء	11 710 788 123,66	6 319 779,62	11 073 430 129,03	11 184 164 430,32	11 296 006 074,62	11 408 966 135,37
التغير في حساب العملاء		11 704 468 344,04	-11 067 110 349,41	-110 734 301,29	-111 841 644,30	-112 960 060,75
إجمالي العقارات و الممتلك	32 659 887 071,41	28 145 348,34	28 145 348,34	11 340 335 271,42	11 453 738 624,13	11 567 141 976,85

6

البيان	2013	2014	2015	2016	2017	2018
إجمالي أصول الشركة	66 394 084 613,79	68 110 192 224,73	78 543 068 976,22	101 802 054 629,62	102 820 075 175,92	103 848 275 927,68
التغير في الأصول الجارية		-1 716 107 610,94	-10 432 876 751,49	-23 258 985 653,40	-1 018 020 546,30	-1 028 200 751,76
إجمالي خصوم الشركة	48 565 335 504,87	48 654 793 503,35	54 713 322 433,67	76 113 079 059,62	76 874 209 850,22	77 642 951 948,72
التغير في الخصوم الجارية		-89 457 998,48	-6 058 528 930,32	-21 399 756 625,95	-761 130 790,60	-768 742 098,50
إجمالي الخزينة	13 396 147 005,73	11 553 399 637,01	11 434 301 604,81	16 150 586 090,90	16 312 091 951,81	16 392 844 882,26
التغير في الخزينة		1 842 747 368,72	119 098 032,20	-4 716 284 486,09	-161 505 860,91	-80 752 930,45
إجمالي الديون قصيرة الأ	9 770 492 214,01	9 301 973 362,01	12 141 817 829,22	29 393 894 310,64	29 687 833 253,75	29 834 802 725,30
التغير في الديون قصيرة الأجل		468 518 852,00	-2 839 844 467,21	-17 252 076 481,42	-293 938 943,11	-146 969 471,55
مخصصات الهتلاك و المؤونات		2 353 932 062,44	2 406 441 388,72	3 609 742 748,71	2 899 534 605,36	2 943 027 624,44
إجمالي رقم الأعمال	15 525 823 970,14	14 485 000 008,60	18 307 991 729,74	19 632 871 017,40	19 829 199 727,57	19 927 364 082,66
التغير في رقم الأعمال		1 040 823 961,54	-3 822 991 721,14	-1 324 879 287,66	-196 328 710,17	-98 164 355,09
حساب العملاء	5 912 612 121,27	6 906 297 611,43	6 245 914 709,06	4 849 985 242,76	6 277 144 282,61	6 062 481 553,45
التغير في حساب العملاء		-993 685 490,16	660 382 902,37	1 395 929 466,30	-1 427 159 039,85	214 662 729,16
إجمالي العقارات و الممتلكات		39 360 269 612,72	41 298 633 944,17	40 909 041 222,60	41 505 127 113,89	41 522 676 840,94

7

البيان	2013	2014	2015	2016	2017	2018
إجمالي أصول الشركة	374 830 541 727,10	405 817 372 600,25	423 147 866 457,01	391 422 081 085,33	375 205 372 268,83	375 392 787 539,69
التغير في الأصول الجارية		-30 986 830 873,15	-17 330 493 856,76	31 725 785 371,68	16 216 708 816,50	-187 415 270,86
إجمالي خصوم الشركة	248 833 185 254,19	269 724 876 355,32	278 477 112 347,35	252 183 764 690,78	249 082 018 439,44	249 206 435 032,07
التغير في الخصوم الجارية		-20 891 691 101,13	-8 752 235 992,03	26 293 347 656,57	3 101 746 251,34	-124 416 592,63
إجمالي الخزينة	100 057 023 094,36	104 674 987 002,20	97 406 430 421,15	92 270 681 002,15	100 157 080 117,45	100 207 108 629,00
التغير في الخزينة		-4 617 963 907,84	7 268 556 581,05	5 135 749 419,00	-7 886 399 115,30	-50 028 511,55
إجمالي الديون قصيرة الأ	110 951 850 547,18	111 675 707 946,44	109 150 914 295,51	101 860 311 179,62	111 062 802 397,73	111 118 278 323,00
التغير في الديون قصيرة الأجل		-723 857 399,26	2 524 793 650,93	7 290 603 115,89	-9 202 491 218,11	-55 475 925,27
مخصصات الهتلاك و المؤونات		17 741 235 293,64	14 026 628 048,43	17 128 218 002,42	17 758 976 528,93	14 040 654 676,48
إجمالي رقم الأعمال	326 340 715 682,05	332 739 294 283,79	333 232 622 825,67	336 340 715 682,05	333 072 033 578,07	333 565 855 448,50
التغير في رقم الأعمال		-6 398 578 601,74	-493 328 541,88	-3 108 092 856,38	3 268 682 103,98	-493 821 870,42
حساب العملاء	20 717 001 053,79	22 650 346 982,06	20 361 540 031,57	23 833 310 003,66	20 737 718 054,84	20 748 076 555,37
التغير في حساب العملاء		-1 933 345 928,27	2 288 806 950,49	-3 471 769 972,09	3 095 591 948,82	-10 358 500,53
إجمالي العقارات و الممتلكات		182 405 927 998,82	200 282 812 712,75	191 158 973 225,18	182 588 333 926,82	200 483 095 525,46

8

البيان	2013	2014	2015	2016	2017	2018
إجمالي أصول الشركة	116 813 319 729,70	63 301 803 619,00	161 213 069 520,00	185 759 124 160,00	63 365 105 422,62	161 374 282 589,52
التغير في الأصول الجارية		53 511 516 110,70	-97 911 265 901,00	-24 546 054 640,00	122 394 018 737,38	-98 009 177 166,90
إجمالي خصوم الشركة	50 304 555 473,72	50 101 803 619,00	50 005 022 639,00	101 846 066 093,00	50 151 905 422,62	50 055 027 661,64
التغير في الخصوم الجارية		202 751 854,72	96 780 980,00	-51 841 043 454,00	51 694 160 670,38	96 877 760,98
إجمالي الخزينة	2 450 183 479,82	1 689 100 067,00	1 461 226 776,00	7 088 316 086,00	1 690 789 167,07	1 462 688 002,78
التغير في الخزينة		761 083 412,82	227 873 291,00	-5 627 089 310,00	5 397 526 918,93	228 101 164,29
إجمالي الديون قصيرة الأ	10 460 246 332,76	1 029 138 869,19	1 011 938 108,92	27 779 977 381,69	1 030 168 008,06	1 012 950 047,03
التغير في الديون قصيرة الأجل		9 431 107 463,57	17 200 760,27	-26 768 039 272,77	26 749 809 373,63	17 217 961,03
مخصصات الهتلاك و المؤونات		7 563 191 937,00	7 326 860 999,00	12 149 701 030,00	7 570 755 128,94	7 334 187 860,00
إجمالي رقم الأعمال	28 386 911 937,96	17 945 172 838,00	26 421 189 524,00	39 643 512 547,00	17 963 118 010,84	26 447 610 713,52
التغير في رقم الأعمال		10 441 739 099,96	-8 476 016 686,00	-13 222 323 023,00	21 680 394 536,16	-8 484 492 702,69
حساب العملاء	18 685 088 019,70	13 492 464 603,00	14 255 792 561,00	15 502 241 081,00	13 505 957 067,60	14 270 048 353,56
التغير في حساب العملاء		5 192 623 416,70	-763 327 958,00	-1 246 448 520,00	1 996 284 013,40	-764 091 285,96
إجمالي العقارات و الممتلكات		15 063 198 654,00	14 251 677 106,00	107 993 931 839,00	15 078 261 852,65	14 265 928 783,11

9

2018	2017	2016	2015	2014	2013	البيان
6 571 781 695,02	6 568 500 725,63	8 608 057 274,08	7 753 805 995,00	6 881 329 030,08	6 561 938 786,84	إجمالي أصول الشركة
-3 280 969,39	2 039 556 548,45	-854 251 279,08	-872 476 964,92	-319 390 243,24		التغير في الأصول الجارية
3 165 110 841,80	3 163 530 656,66	4 802 523 494,06	4 135 206 352,79	3 430 444 512,77	3 160 370 286,37	إجمالي خصوم الشركة
-1 580 185,14	1 638 992 837,40	-667 317 141,27	-704 761 840,02	-270 074 226,40		التغير في الخصوم الجارية
668 366 198,90	668 032 516,32	720 542 865,43	873 644 296,24	861 567 807,13	667 365 151,17	إجمالي الخزينة
-333 682,58	52 510 349,11	153 101 430,81	-12 076 489,11	-194 202 655,96		التغير في الخزينة
1 171 041 087,65	1 170 456 444,07	1 257 084 586,07	1 073 828 014,22	678 597 591,02	1 169 287 156,91	إجمالي الديون قصيرة الأ
-584 643,58	86 628 142,00	-183 256 571,85	-395 230 423,20	490 689 565,89		التغير في الديون قصيرة الأجل
160 042 258,22	116 680 305,50	186 934 137,81	160 026 255,59	116 668 638,64		مخصصات الهتلاك و المؤونات
672 457 783,06	672 122 057,76	955 285 720,52	1 015 224 010,71	1 317 089 795,66	671 450 607,15	إجمالي رقم الأعمال
-335 725,30	283 163 662,76	59 938 290,19	301 865 784,95	-645 639 188,51		التغير في رقم الأعمال
75 782 800,17	75 744 965,53	62 326 461,99	79 598 825,13	76 425 989,19	75 669 296,23	حساب العملاء
-37 834,65	-13 418 503,54	17 272 363,14	-3 172 835,94	-756 692,96		التغير في حساب العملاء
5 469 262 790,32	4 657 728 510,94	6 120 629 072,46	5 468 715 918,73	4 657 262 784,66		إجمالي العقارات و الممتلكات

10

2018	2017	2016	2015	2014	2013	البيان
29 934 526 172,37	29 788 504 093,48	29 204 415 777,92	24 859 829 018,13	25 572 860 622,13	24 476 604 054,99	إجمالي أصول الشركة
-146 022 078,89	-584 088 315,56	-4 344 586 759,79	713 031 604,00	-1 096 256 567,14		التغير في الأصول الجارية
15 923 655 211,20	15 845 978 844,32	15 535 273 376,78	13 841 611 540,83	13 273 527 627,89	12 368 315 447,77	إجمالي خصوم الشركة
-77 676 366,88	-310 705 467,54	-1 693 661 835,95	-568 083 912,94	-905 212 180,12		التغير في الخصوم الجارية
3 169 689 230,73	3 121 001 605,68	3 074 878 429,24	218 931 943,78	2 015 341 604,27	2 087 974 052,73	إجمالي الخزينة
-48 687 625,05	-46 123 176,44	-2 855 946 485,46	1 796 409 660,49	72 632 448,46		التغير في الخزينة
2 350 721 178,37	2 238 782 074,63	2 024 118 252,34	2 216 615 915,48	1 916 595 275,25	1 719 152 990,72	إجمالي الديون قصيرة الأ
-111 939 103,73	-214 663 822,29	192 497 663,14	-300 020 640,23	-197 442 284,53		التغير في الديون قصيرة الأجل
7 666 101 530,61	7 658 518 838,69	7 582 691 919,49	7 575 191 729,66	7 500 189 831,35		مخصصات الهتلاك و المؤونات
8 933 226 632,96	8 221 059 477,26	8 836 030 299,66	7 829 580 454,53	7 710 776 173,80	7 576 995 262,88	إجمالي رقم الأعمال
-712 167 155,70	614 970 822,40	-1 006 449 845,13	-118 804 280,73	-133 780 910,92		التغير في رقم الأعمال
79 355 021,84	74 835 417,64	78 491 614,09	71 271 826,32	49 108 667,60	40 105 871,02	حساب العملاء
-4 519 604,21	3 656 196,45	-7 219 787,77	-22 163 158,72	-9 002 796,58		التغير في حساب العملاء
18 263 779 625,14	18 875 094 101,85	18 065 063 922,00	17 976 280 097,00	17 472 547 148,00	17 286 539 055,00	إجمالي العقارات و الممتلك

11

2018	2017	2016	2015	2014	2013	البيان
30 814 058 410,41	30 798 674 457,13	60 536 638 344,98	30 867 320 281,85	30 340 737 300,79	30 767 906 550,58	إجمالي أصول الشركة
-15 383 953,28	29 737 963 887,85	-29 669 318 063,13	-526 582 981,06	427 169 249,79		التغير في الأصول الجارية
23 057 635 223,86	23 046 123 673,57	49 305 659 361,00	19 401 571 689,00	20 439 937 760,00	23 023 100 573,00	إجمالي خصوم الشركة
-11 511 550,29	26 259 535 687,43	-29 904 087 672,00	1 038 366 071,00	2 583 162 813,00		التغير في الخصوم الجارية
2 122 094 212,48	2 121 034 754,56	1 058 208 067,39	2 104 213 598,43	2 078 235 652,77	2 118 915 838,72	إجمالي الخزينة
-1 059 457,92	-1 062 826 687,17	1 046 005 531,04	-25 977 945,66	40 680 185,95		التغير في الخزينة
3 620 073 240,93	3 618 265 915,29	12 074 610 289,30	1 314 254 037,13	2 735 968 414,47	3 614 651 264,03	إجمالي الديون قصيرة الأ
-1 807 325,63	8 456 344 374,01	-10 760 356 252,17	1 421 714 377,34	878 682 849,56		التغير في الديون قصيرة الأجل
766 307 155,20	687 961 735,43	1 070 965 867,42	766 299 492,21	687 954 855,88		مخصصات الهتلاك و المؤونات
7 468 825 483,20	7 465 096 663,68	8 816 008 134,20	753 844 795,67	6 198 404 832,92	7 457 639 024,66	إجمالي رقم الأعمال
-3 728 819,51	1 350 911 470,52	-8 062 163 338,53	5 444 560 037,25	1 259 234 191,74		التغير في رقم الأعمال
3 972 325,08	3 970 341,90	88 425 704,46	2 273 624,83	2 251 113,69	3 966 375,52	حساب العملاء
-1 983,19	84 455 362,56	-86 152 079,63	-22 511,14	1 715 261,83		التغير في حساب العملاء
10 627 569 851,54	12 993 069 813,08	13 620 451 528,84	10 627 463 576,90	12 992 939 883,68		إجمالي العقارات و الممتلكات

12

2018	2017	2016	2015	2014	2013	البيان
18 317 937 909,94	17 445 655 152,32	24 882 721 629,18	17 358 860 848,08	18 375 678 189,55	19 470 599 184,72	إجمالي أصول الشركة
-872 282 757,62	7 437 066 476,86	-7 523 860 781,10	1 016 817 341,47	1 094 920 995,17		التغير في الأصول الجارية
10 624 905 715,76	10 118 957 824,53	15 096 183 501,89	10 068 614 750,78	10 714 960 631,98	11 153 816 558,32	إجمالي خصوم الشركة
-505 947 891,23	4 977 225 677,36	-5 027 568 751,11	646 345 881,20	438 855 926,34		التغير في الخصوم الجارية
4 305 573 436,59	4 262 943 996,62	4 220 736 630,32	2 104 117 127,93	2 302 107 221,37	2 345 751 148,87	إجمالي الخزينة
-42 629 439,97	-42 207 366,30	-2 116 619 502,39	197 990 093,44	43 643 927,50		التغير في الخزينة
1 930 109 902,03	1 910 999 903,00	1 892 079 111,88	1 156 811 197,06	1 447 559 991,03	1 547 899 690,00	إجمالي الديون قصيرة الأ
-19 109 999,03	-18 920 791,12	-735 267 914,82	290 748 793,97	100 339 698,97		التغير في الديون قصيرة الأجل
891 822 714,60	882 992 786,73	874 250 283,89	795 569 496,34	714 553 792,39		مخصصات الهتلاك و المؤونات
6 659 213 602,02	6 342 108 192,40	6 353 333 428,85	6 310 555 415,32	6 330 532 507,99	5 521 613 453,22	إجمالي رقم الأعمال
-317 105 409,62	11 225 236,45	-42 778 013,53	19 977 092,67	-808 919 054,77		التغير في رقم الأعمال
112 013 712,29	110 904 665,64	109 806 599,64	103 366 673,61	78 900 027,36	94 971 309,80	حساب العملاء
-1 109 046,66	-1 098 066,00	-6 439 926,03	-24 466 646,25	16 071 282,44		التغير في حساب العملاء
11 051 271 477,12	10 941 852 947,64	10 833 517 769,94	12 223 714 452,22	10 761 915 545,36		إجمالي العقارات و الممتلكات

2018	2017	2016	2015	2014	2013	البيان
23 472 751 371,90	2 112 593 026,90	23 240 347 892,97	2 011 993 358,95	20 075 177 807,90	20 134 052 829,25	إجمالي أصول الشركة
-21 360 158 345,00	21 127 754 866,07	-21 228 354 534,02	18 063 184 448,95	58 875 021,35		التغير في الأصول الجارية
14 559 112 061,50	11 591 817 693,51	14 414 962 437,13	10 733 164 531,03	11 236 933 871,87	12 509 465 963,64	إجمالي خصوم الشركة
-2 967 294 367,99	2 823 144 743,62	-3 681 797 906,10	503 769 340,84	1 272 532 091,77		التغير في الخصوم الجارية
6 037 600 271,85	2 408 006 863,71	5 977 822 051,34	2 229 635 984,92	2 583 960 407,82	2 650 516 367,51	إجمالي الخزينة
-3 629 593 408,14	3 569 815 187,63	-3 748 186 066,42	354 324 422,90	66 555 959,69		التغير في الخزينة
4 132 586 349,53	4 130 523 151,15	4 126 396 754,40	3 467 819 722,38	4 389 506 401,68	4 418 189 739,16	إجمالي الديون قصيرة الأ
-2 063 198,38	-4 126 396,75	-658 577 032,02	921 686 679,30	28 683 337,48		التغير في الديون قصيرة الأجل
1 341 225 576,37	864 998 000,47	1 327 946 115,22	645 977 627,28	856 433 663,83		مخصصات الهتلاك و المؤونات
7 269 657 291,72	7 268 934 014,70	7 232 770 163,88	5 067 871 803,97	5 534 381 143,62	5 647 224 892,09	إجمالي رقم الأعمال
-723 277,02	-36 163 850,82	-2 164 898 359,91	466 509 339,65	112 843 748,47		التغير في رقم الأعمال
485 285 946,15	416 094 450,38	480 481 134,80	411 974 703,35	465 580 744,88	489 555 654,63	حساب العملاء
-69 191 495,76	64 386 684,42	-68 506 431,45	53 606 041,53	23 974 909,75		التغير في حساب العملاء
11 168 917 087,50	10 222 081 993,62	11 058 333 750,00	10 120 873 261,01	10 283 197 725,39		إجمالي العقارات و الممتلكات

13

2018	2017	2016	2015	2014	2013	البيان
31 995 392 663,20	30 095 620 136,00	33 716 206 726,47	27 906 939 603,23	28 594 597 661,92	################	إجمالي أصول الشركة
-1 899 772 527,20	3 620 586 590,47	-5 809 267 123,24	687 658 058,69	################		التغير في الأصول الجارية
19 292 036 296,01	19 288 182 513,29	19 268 913 599,69	1 386 136 079,79	1 420 783 721,29	1 534 198 530,00	إجمالي خصوم الشركة
-3 853 782,72	-19 268 913,60	-17 882 777 519,90	34 647 641,50	113 414 808,71		التغير في الخصوم الجارية
4 531 412 179,50	4 848 221 633,92	4 508 867 840,30	3 168 272 272,63	4 824 101 128,28	5 952 852 719,00	إجمالي الخزينة
316 809 454,42	-339 353 793,62	-1 340 595 567,67	1 655 828 855,65	1 128 751 590,72		التغير في الخزينة
2 570 046 777,74	2 567 489 517,26	2 557 260 475,36	1 409 713 797,77	1 763 649 386,30	1 862 263 510,00	إجمالي الديون قصيرة الأ
-2 557 260,48	-10 229 041,90	-1 147 546 677,59	353 935 588,53	98 614 123,70		التغير في الديون قصيرة الأجل
599 789 650,32	603 256 400,50	652 125 413,53	794 032 107,56	1 067 498 914,10		مخصصات الهتلاك و المؤونات
7 541 184 018,49	7 180 585 356,70	7 466 518 830,19	7 109 490 452,18	7 009 659 557,37	7 256 505 391,00	إجمالي رقم الأعمال
-360 598 661,79	285 933 473,49	-357 028 378,01	-99 830 894,81	246 845 833,63		التغير في رقم الأعمال
59 353 885,97	46 758 417,11	58 766 223,73	46 295 462,49	63 200 225,39	5 610 968 302,00	حساب العملاء
-12 595 468,85	12 007 806,62	-12 470 761,24	16 904 762,90	5 547 768 076,61		التغير في حساب العملاء
17 691 051 748,73	17 518 832 135,46	17 515 892 820,52	17 345 378 351,94	18 152 958 599,71		إجمالي العقارات و الممتلكات

14

2018	2017	2016	2015	2014	2013	البيان
11 437 435 886,88	11 455 070 834,38	11 324 193 947,41	10 806 670 598,47	10 707 007 826,58	9 534 255 819,09	إجمالي أصول الشركة
17 634 947,49	-130 876 886,97	-517 523 348,94	-99 662 771,89	-1 172 752 007,49		التغير في الأصول الجارية
5 933 155 274,41	5 980 303 553,93	5 874 411 162,78	5 641 795 805,59	5 485 001 507,01	4 481 180 591,40	إجمالي خصوم الشركة
47 148 279,52	-105 892 391,15	-232 615 357,19	-156 794 298,58	-1 003 820 915,61		التغير في الخصوم الجارية
1 377 408 257,25	1 583 438 865,39	1 287 297 436,68	1 762 519 688,78	1 567 761 252,86	1 027 150 678,90	إجمالي الخزينة
206 030 608,14	-296 141 428,71	475 222 252,10	-194 758 435,92	-540 610 573,96		التغير في الخزينة
778 336 225,10	800 985 695,33	867 630 448,65	995 396 342,08	1 042 473 461,15	846 982 127,54	إجمالي الديون قصيرة الأ
22 649 470,23	66 644 753,32	127 765 893,43	47 077 119,07	-195 491 333,61		التغير في الديون قصيرة الأجل
300 639 447,12	340 995 627,33	364 420 257,65	409 262 057,53	412 735 855,34		مخصصات الهتلاك و المؤونات
30 007 891 430,00	3 010 995 347,30	3 098 385 604,20	3 057 850 024,84	3 350 538 257,47	2 773 506 796,38	إجمالي رقم الأعمال
-26 996 896 082,70	87 390 256,90	-40 535 579,36	292 688 232,63	-577 031 461,09		التغير في رقم الأعمال
131 403 315,87	120 998 744,63	131 390 176,85	104 832 747,40	161 613 682,85	104 118 003,65	حساب العملاء
-10 404 571,24	10 391 432,22	-26 557 429,45	56 780 935,45	-57 495 679,20		التغير في حساب العملاء
7 227 867 672,75	7 220 654 231,96	7 213 440 791,17	7 046 949 079,24	7 016 034 029,38		إجمالي العقارات و الممتلكات

15

2018	2017	2016	2015	2014	2013	البيان
14 175 877 413,14	14 049 557 713,42	19 612 983 505,93	14 035 522 191,23	16 958 470 007,41	17 068 829 476,46	إجمالي أصول الشركة
-126 319 699,72	5 563 425 792,51	-5 577 461 314,70	2 922 947 816,18	110 359 469,05		التغير في الأصول الجارية
11 376 074 625,92	8 421 720 665,94	11 353 367 890,14	8 413 307 358,58	9 953 179 583,81	10 675 139 572,32	إجمالي خصوم الشركة
-2 954 353 959,98	2 931 647 224,20	-2 940 060 531,56	1 539 872 225,23	721 959 988,51		التغير في الخصوم الجارية
1 095 684 396,13	772 067 204,28	1 095 574 838,65	353 736 325,82	504 315 472,09	770 526 151,98	إجمالي الخزينة
-323 617 191,85	323 507 634,37	-741 838 512,83	150 579 146,27	266 210 679,89		التغير في الخزينة
2 919 092 135,26	1 993 802 554,21	2 918 800 255,23	1 421 973 512,65	1 635 177 717,19	1 989 822 908,39	إجمالي الديون قصيرة الأ
-925 289 581,05	924 997 701,02	-1 496 826 742,58	213 204 204,54	354 645 191,20		التغير في الديون قصيرة الأجل
739 913 135,13	711 998 719,12	739 839 151,21	703 884 184,11	710 577 563,99		مخصصات الهتلاك و المؤونات
5 290 233 034,53	4 019 972 326,36	5 289 704 064,12	4 002 528 509,61	4 011 948 429,50	4 144 486 078,06	إجمالي رقم الأعمال
-1 270 260 708,17	1 269 731 737,76	-1 287 175 554,51	9 419 919,89	132 537 648,56		التغير في رقم الأعمال
109 229 809,60	88 082 457,72	269 151 252,00	12 821 691,05	87 819 000,72	109 120 688,91	حساب العملاء
-21 147 351,88	181 068 794,28	-256 329 560,95	74 997 309,67	21 301 688,19		التغير في حساب العملاء
13 362 363 976,02	13 375 699 668,61	13 883 734 916,97	10 478 493 917,29	13 335 692 590,84		إجمالي العقارات و الممتلكات

16

17

2018	2017	2016	2015	2014	2013	البيان
20 073 239 932,39	20 093 273 105,98	26 667 429 404,53	20 005 732 715,13	20 033 173 585,22	20 182 463 975,00	إجمالي أصول الشركة
20 033 173,59	6 574 156 298,55	-6 661 696 689,40	27 440 870,09	149 290 389,78		التغير في الأصول الجارية
3 042 037 325,95	5 363 655 479,24	12 945 804 519,42	3 032 938 510,42	5 358 297 182,06	6 986 627 944,00	إجمالي خصوم الشركة
2 321 618 153,29	7 582 149 040,18	-9 912 866 009,00	2 325 358 671,64	1 628 330 761,94		التغير في الخصوم الجارية
456 375 206,33	466 658 430,67	2 840 334 710,21	455 010 175,80	466 192 238,43	487 048 141,74	إجمالي الخزينة
10 283 224,34	2 373 676 279,54	-2 385 324 534,41	11 182 062,63	20 855 903,31		التغير في الخزينة
2 009 426 323,41	2 026 127 958,73	3 804 526 416,65	2 003 416 075,18	2 024 103 854,88	2 032 524 570,00	إجمالي الديون قصيرة الأ
16 701 635,33	1 778 398 457,92	-1 801 110 341,47	20 687 779,70	8 420 715,12		التغير في الديون قصيرة الأجل
812 050 209,02	508 718 590,48	591 655 249,00	809 621 344,99	508 210 380,10		مخصصات الهتلاك و المؤونات
4 379 885 555,60	4 512 645 781,01	4 504 763 856,59	4 366 785 200,00	4 499 148 336,00	4 500 263 593,00	إجمالي رقم الأعمال
132 760 225,41	-7 881 924,41	-137 978 656,59	132 363 136,00	1 115 257,00		التغير في رقم الأعمال
49 337 156,14	70 737 842,53	49 336 662,77	70 730 769,45	87 282 364,39	89 997 134,00	حساب العملاء
21 400 686,39	-21 401 179,76	21 394 106,68	16 551 594,94	2 714 769,61		التغير في حساب العملاء
18 099 651 181,68	19 216 472 331,63	18 099 470 186,98	19 214 550 876,54	16 443 880 291,10	15 712 632 248,00	إجمالي العقارات و الممتلك

18

2018	2017	2016	2015	2014	2013	البيان
28 742 969 515,06	26 160 967 544,81	29 982 181 909,24	28 458 385 658,48	################	25 901 948 064,17	إجمالي أصول الشركة
-2 582 001 970,25	3 821 214 364,43	-1 523 796 250,76	################	################		التغير في الأصول الجارية
10 671 288 026,67	8 829 616 325,86	11 774 281 373,65	10 671 181 314,86	233 787 849 541,23	8 820 795 530,33	إجمالي خصوم الشركة
-1 841 671 700,81	2 944 665 047,79	-1 103 100 058,79	223 116 668 226,37	################		التغير في الخصوم الجارية
336 513 875 080,71	2 646 398 166,80	3 581 995 486,67	2 874 349 512,82	336 480 227 058,00	2 646 133 553,44	إجمالي الخزينة
################	935 597 319,87	-707 645 973,85	333 605 877 545,18	################		التغير في الخزينة
158 650 510 761,73	1 541 645 282,52	1 581 186 314,28	1 416 028 713,01	158 634 647 297,00	1 541 491 133,41	إجمالي الديون قصيرة الأ
################	39 541 031,76	-165 157 601,27	157 218 618 583,99	################		التغير في الديون قصيرة الأجل
53 187 653 707,55	57 968 745 666,66	613 601 457,44	658 239 227,81	53 182 335 474,00		مخصصات الهتلاك و المؤونات
6 082 611 900,37	640 682 023 887,19	6 022 388 020,17	4 932 177 882,20	587 781 673 291,00	4 603 205 563,99	إجمالي رقم الأعمال
634 599 411 986,82	################	-1 090 210 137,97	582 849 495 408,80	################		التغير في رقم الأعمال
168 770 743,39	67 445 014,58	168 770 574,62	51 219 494,34	6 973 307 256,00	67 438 270,75	حساب العملاء
-101 325 728,81	101 325 560,04	-117 551 080,28	6 922 087 761,66	-6 905 868 985,25		التغير في حساب العملاء
19 776 882 961,19	19 581 072 238,80	22 076 571 946,51	19 858 455 693,16	################	19 387 200 236,44	إجمالي العقارات و الممتلك

19

2018	2017	2016	2015	2014	2013	البيان
15 946 997 331,55	15 946 997 331,55	16 637 040 488,78	15 931 066 265,28	################	################	إجمالي أصول الشركة
0,00	690 043 157,23	-705 974 223,50	################	-14 227 895 764,53		التغير في الأصول الجارية
1 049 433 620,16	85 180 919 678,40	1 244 869 867,07	1 349 450 620,16	60 156 783 619,00	81 124 685 408,00	إجمالي خصوم الشركة
84 131 486 058,24	-83 936 049 811,33	104 580 753,09	58 807 332 998,84	20 967 901 789,00		التغير في الخصوم الجارية
182 912 212 611,61	246 227 598 081,73	182 912 212 611,61	3 508 633 157,68	181 101 200 605,55	243 789 701 071,02	إجمالي الخزينة
63 315 385 470,12	-63 315 385 470,12	################	177 592 567 447,87	62 688 500 465,47		التغير في الخزينة
121 687 028 112,00	97 349 622 489,60	1 244 869 867,07	1 349 450 620,16	60 156 783 619,00	81 124 685 408,00	إجمالي الديون قصيرة الأ
-24 337 405 622,40	-96 104 752 622,53	104 580 753,09	58 807 332 998,84	20 967 901 789,00		التغير في الديون قصيرة الأجل
501 994 789,20	689 452 100,63	702 501 109,53	971 313 118,02	1 638 740 321,00		مخصصات الهتلاك و المؤونات
328 649 796 110,33	242 816 989 149,44	3 832 751 325,20	4 287 336 894,62	240 412 860 544,00	325 395 837 733,00	إجمالي رقم الأعمال
-85 832 806 960,89	################	454 585 569,42	236 125 523 649,38	84 982 977 189,00		التغير في رقم الأعمال
1 910 169 487,18	4 997 970 356,01	111 605 267,68	61 137 724,90	4 948 485 501,00	1 891 256 918,00	حساب العملاء
3 087 800 868,83	-4 886 365 088,33	-50 467 542,78	4 887 347 776,10	-3 057 228 583,00		التغير في حساب العملاء
13 062 835 797,22	12 933 500 789,33	10 897 407 383,05	10 515 056 036,63	984 824 209 768,00	938 148 208 756,00	إجمالي العقارات و الممتلك

20

2018	2017	2016	2015	2014	2013	البيان
13 062 835 797,22	12 933 500 789,33	82 625 070 407,42	74 254 622 116,15	66 481 762 432,95	65 689 740 335,78	إجمالي أصول الشركة
-129 335 007,89	69 691 569 618,09	-8 370 448 291,27	-7 772 859 683,20	-792 022 097,17		التغير في الأصول الجارية
13 062 835 797,22	12 933 500 789,33	62 286 651 425,60	53 884 920 975,92	47 897 460 476,94	46 041 051 343,93	إجمالي خصوم الشركة
-129 335 007,89	49 353 150 636,27	-8 401 730 449,68	-5 987 460 498,98	-1 856 409 133,01		التغير في الخصوم الجارية
13 033 433 082,13	5 903 704 994,88	3 935 803 329,92	13 020 412 669,46	31 585 573 036,10	22 174 244 528,67	إجمالي الخزينة
-7 129 728 087,25	-1 967 901 664,96	9 084 609 339,54	18 565 160 366,64	-9 411 328 507,43		التغير في الخزينة
6 012 120 867,02	13 116 532 736,25	8 744 355 157,50	6 006 114 752,27	4 630 478 006,85	2 999 786 619,75	إجمالي الديون قصيرة الأ
7 104 411 869,23	-4 372 177 578,75	-2 738 240 405,23	-1 375 636 745,42	-1 630 691 387,10		التغير في الديون قصيرة الأجل
2 003 459 719,30	1 299 658 332,50	1 364 084 682,60	2 001 458 261,04	1 617 357 043,56		مخصصات الهتلاك و المؤونات
12 840 301 095,03	18 960 489 826,37	12 640 326 550,91	12 827 473 621,41	11 926 258 824,98	11 496 501 154,82	إجمالي رقم الأعمال
6 120 188 731,33	-6 320 163 275,46	187 147 070,50	-901 214 796,43	-429 757 670,16		التغير في رقم الأعمال
79 647 332,50	83 695 001,50	94 167 639,79	104 741 624,94	133 229 631,12	301 762 276,16	حساب العملاء
4 047 669,00	10 472 638,29	10 573 985,15	28 488 006,18	168 532 645,04		التغير في حساب العملاء
23 806 401 522,31	23 533 197 287,31	23 215 325 798,00	23 782 618 903,41	22 412 568 845,06		إجمالي العقارات و الممتلكات

ملحق رقم (02):

مخرجات نموذج

Jones modifier 1995

المعتمد في الدراسة

Colonne	المستحقات الكلية	المستحقات الغير إختيارية	ة المطلقة المستحقات الإختيا	متوسط المستحقات الإختيارية
2014	- 4 459 993 576,50	35 956 661,49	4 495 950 237,99	46 017 356,80
2014	27 335 536 518,80	53 457 456,27	- 27 282 079 062,53	1 040 434 992,39
2014	11 025 440 838,03	47 422 825,48	- 10 978 018 012,55	3 657 514 486,96
2014	130 719 084 036,73	- 10 441 456 923,95	- 141 160 540 960,68	6 011 028 863,84
2014	92 784 801 746,58	76 828,02	- 92 784 724 918,56	- 536 075 577,11
2014	2 859 632 673,74	83 094 434,78	- 2 776 538 238,96	15 187 077 718,11
2014	- 39 479 107 987,74	495 097 194,77	39 974 205 182,51	- 15 407 820 272,47
2014	71 469 650 778,81	77 228 200,55	- 71 392 422 578,26	- 1 458 667 467,85
2014	- 176 308 921,07	8 395 221,69	184 704 142,76	- 135 725 062,58
2014	5 373 911 248,02	31 198 890,26	- 5 342 712 357,76	- 5 417 225 847,28
2014	4 617 649 954,18	37 015 699,71	- 4 580 634 254,47	- 733 301 236,17
2014	2 392 314 340,37	22 418 327,64	- 2 369 896 012,73	- 676 228 809,74
2014	2 283 080 074,12	24 491 717,16	- 2 258 588 356,96	707 951 574,11
2014	2 957 759 734 472,31	34 885 409,37	- 2 957 724 849 062,94	- 587 687 473 068,21
2014	- 2 499 938 975,33	13 062 549,82	2 513 001 525,15	375 340 848,98
2014	2 163 752 892,64	20 689 333,76	- 2 143 063 558,88	- 889 525 349,84
2014	2 315 108 150,25	24 440 472,14	- 2 290 667 678,11	- 1 441 491 347,77
2014	- 3 425 598 388 430,88	3 402 321 809,56	3 429 000 710 240,44	66 719 660 336,34
2014	92 035 148 599,94	1 714 492 443,54	- 90 320 656 156,40	- 295 649 608 887,08

Colonne	المستحقات الكلية	المستحقات الغير إختبارية	ة المطلقة المستحقات الإختيا	متوسط المستحقات الإختيارية
2015	- 3 107 011 419,93	38 515 127,62	3 145 526 547,55	
2015	- 43 232 663 033,02	102 425 400,65	43 335 088 433,67	
2015	16 320 881 513,31	34 300 388,99	- 16 286 581 124,32	
2015	- 156 087 160 533,24	204 491 075,88	156 291 651 609,13	
2015	- 56 512 962 437,69	73 957,53	56 513 036 395,22	
2015	- 16 805 710 728,10	95 822 544,37	16 901 533 272,47	
2015	- 2 262 751 568,38	516 240 397,29	2 778 991 965,67	
2015	- 90 242 549 870,73	196 679 944,84	90 439 229 815,57	
2015	- 1 824 519 461,66	9 459 643,64	1 833 979 105,30	
2015	9 216 528 440,98	30 328 991,72	- 9 186 199 449,26	
2015	2 673 819 013,83	37 658 130,95	- 2 636 160 882,88	
2015	2 947 471 606,42	21 177 810,55	- 2 926 293 795,87	
2015	20 488 942 519,27	2 454 634,21	- 20 486 487 885,06	
2015	3 526 102 251,93	34 046 466,59	- 3 492 055 785,34	
2015	5 123 670,21	13 184 138,43	8 060 468,22	
2015	5 530 487 576,33	17 123 337,40	- 5 513 364 238,93	
2015	3 194 290 729,05	24 406 994,34	- 3 169 883 734,71	
2015	3 474 929 386 214,87	34 719 237,37	- 3 474 894 666 977,50	
2015	1 685 569 155 054,84	19 435 905,84	- 1 685 549 719 149,00	
2015	5 430 661 700,08	90 590 639,12	- 5 340 071 060,96	
		1 124 561 810,67		#DIV/0!

Colonne	المستحقات الكلية	المستحقات الغير إختيارية	ة المطلقة للمستحقات الإختيا	متوسط المستحقات الإختيارية
2016	4 362 043 598,48	41 084 731,43	- 4 320 958 867,05	
2016	8 029 553 129,17	105 381 967,78	- 7 924 171 161,39	
2016	- 46 795 647 477,46	72 040 985,53	46 867 688 462,99	
2016	- 23 945 730 305,94	222 639 926,32	24 168 370 232,26	
2016	- 38 104 789 723,04	35 701 461,49	38 140 491 184,54	
2016	- 63 017 360 498,15	124 198 506,82	63 141 559 004,97	
2016	87 573 703 565,56	477 534 939,14	- 87 096 168 626,42	
2016	- 96 632 525 646,77	226 626 131,71	96 859 151 778,48	
2016	- 1 364 789 423,58	10 501 830,19	1 375 291 253,77	
2016	- 1 119 005 498,57	35 629 387,51	1 154 634 886,08	
2016	- 68 216 790 588,84	73 854 698,84	68 290 645 287,68	
2016	- 14 529 066 665,53	30 356 920,58	14 559 423 586,11	
2016	- 27 988 969 423,34	28 353 224,61	28 017 322 647,95	
2016	- 25 528 061 474,87	41 133 772,43	25 569 195 247,30	
2016	217 269 697,05	13 815 516,90	- 203 454 180,15	
2016	- 10 016 347 950,46	23 927 840,18	10 040 275 790,64	
2016	- 20 169 342 325,28	32 534 264,17	20 201 876 589,45	
2016	- 2 886 098 427,23	36 578 262,25	2 922 676 689,48	
2016	- 179 197 891 061,72	20 297 189,70	179 218 188 251,41	
2016	- 9 061 725 124,04	100 802 586,02	9 162 527 710,06	
		1 124 561 810,67		#DIV/0!

Colonne	المستحقات الكلية	المستحقات الغير إختيارية	ة المطلقة المستحقات الإختيا	متوسط المستحقات الإختيارية
2017	1 481 276 836,62	41 211 186,51	- 1 440 065 650,11	
2017	- 853 756 248,49	106 522 416,60	960 278 665,09	
2017	17 349 929 814,60	72 761 395,42	- 17 277 168 419,19	
2017	5 112 580 234,42	222 895 272,62	- 4 889 684 961,80	
2017	1 855 319 269,01	37 129 519,94	- 1 818 189 749,07	
2017	664 938 464,45	125 440 491,90	- 539 497 972,55	
2017	19 988 541 263,36	457 750 554,39	- 19 530 790 708,98	
2017	213 806 270 829,26	77 305 428,82	- 213 728 965 400,44	
2017	3 934 368 182,47	8 013 571,22	- 3 926 354 611,26	
2017	6 502 938 056,86	36 341 975,28	- 6 466 596 081,58	
2017	64 078 978 997,54	37 574 383,04	- 64 041 404 614,50	
2017	13 236 156 783,52	21 283 699,57	- 13 214 873 083,96	
2017	28 381 586 401,03	2 577 365,63	- 28 379 009 035,40	
2017	3 854 991 241,85	36 716 656,83	- 3 818 274 585,02	
2017	- 125 270 326,17	13 975 186,70	139 245 512,87	
2017	10 455 577 071,22	17 140 460,86	- 10 438 436 610,36	
2017	18 817 098 666,67	24 513 793,62	- 18 792 584 873,05	
2017	65 709 763 430,51	31 916 372,88	- 65 677 847 057,63	
2017	- 241 976 692 646,12	19 455 332,35	241 996 147 978,47	
2017	114 004 299 343,15	15 778 871,62	- 113 988 520 471,54	
		1 124 561 810,67		#DIV/0!

Colonne	المستحقات الكلية	المستحقات الغير إختيارية	ة المطلقة للمستحقات الإختيا	متوسط المستحقات الإختيارية
2018	1 692 271 910,42	41 906 426,06	- 1 650 365 484,36	
2018	3 993 904 610,21	106 962 697,32	- 3 886 941 912,89	
2018	- 15 888 169 722,62	73 481 805,24	15 961 651 527,86	
2018	4 579 517 925,28	224 866 325,57	- 4 354 651 599,70	
2018	2 768 477 332,26	37 486 534,55	- 2 730 990 797,70	
2018	918 362 372,17	126 694 896,81	- 791 667 475,36	
2018	13 623 318 376,17	457 979 201,04	- 13 165 339 175,13	
2018	- 90 332 792 420,60	196 876 624,78	90 529 669 045,38	
2018	154 262 777,52	8 017 574,04	- 146 245 203,49	
2018	7 281 776 356,06	36 520 122,19	- 7 245 256 233,86	
2018	736 544 868,09	37 593 151,41	- 698 951 716,68	
2018	- 548 147 373,24	22 347 884,51	570 495 257,76	
2018	- 26 617 883 743,14	28 636 756,89	26 646 520 500,02	
2018	- 989 584 465,66	39 034 379,29	1 028 618 844,95	
2018	594 102 752,50	13 953 671,30	- 580 149 081,20	
2018	- 3 589 667 297,48	17 294 570,84	3 606 961 868,31	
2018	3 180 686 395,57	24 489 353,12	- 3 156 197 042,45	
2018	- 442 212 362 356,64	35 066 430,27	442 247 428 786,91	
2018	123 611 460 695,17	19 455 335,30	- 123 592 005 359,86	
2018	1 719 473 485,49	15 936 660,64	- 1 703 536 824,86	
		1 124 561 810,67		#DIV/0!

مخرجات الميزانيات

قياس ممارسات إدارة الأرباح

0,0000000002224224

الشركة	الفترة	المستحقات الكلية	المستحقات الغير إختيارية	قيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية	متوسط المستحقات الإختيارية	توجه إدارة الأرباح لكل فترة	توجه إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة
1	2014	- 4 459 993 576,50	35 956 661,49	4 495 950 237,99	46 017 356,80	1	لا تمارس
	2015	- 3 107 011 419,93	38 515 127,62	3 145 526 547,55		1	
	2016	4 362 043 598,48	41 084 731,43	- 4 320 958 867,05		0	
	2017	1 481 276 836,62	41 211 186,51	- 1 440 065 650,11		0	
	2018	1 692 271 910,42	41 906 426,06	- 1 650 365 484,36		0	
2	2014	27 335 536 518,80	53 457 456,27	- 27 282 079 062,53	1 040 434 992,39	0	لا تمارس
	2015	- 43 232 663 033,02	102 425 400,65	43 335 088 433,67		1	
	2016	8 029 553 129,17	105 381 967,78	- 7 924 171 161,39		0	
	2017	- 853 756 248,49	106 522 416,60	960 278 665,09		1	
	2018	3 993 904 610,21	106 962 697,32	- 3 886 941 912,89		0	
3	2014	11 025 440 838,03	47 422 825,48	- 10 978 018 012,55	3 657 514 486,96	0	لا تمارس
	2015	16 320 881 513,31	34 300 388,99	- 16 286 581 124,32		0	
	2016	- 46 795 647 477,46	72 040 985,53	46 867 688 462,99		1	
	2017	17 349 929 814,60	72 761 395,42	- 17 277 168 419,19		0	
	2018	- 15 888 169 722,62	73 481 805,24	15 961 651 527,86		1	
4	2014	130 719 084 036,73	- 10 441 456 923,95	- 141 160 540 960,68	6 011 028 863,84	0	لا تمارس
	2015	- 156 087 160 533,24	204 491 075,88	156 291 651 609,13		1	
	2016	- 23 945 730 305,94	222 639 926,32	24 168 370 232,26		1	
	2017	5 112 580 234,42	222 895 272,62	- 4 889 684 961,80		0	
	2018	4 579 517 925,28	224 866 325,57	- 4 354 651 599,70		0	
5	2014	92 784 801 746,58	76 828,02	- 92 784 724 918,56	- 536 075 577,11	0	لا تمارس
	2015	- 56 512 962 437,69	73 957,53	56 513 036 395,22		1	
	2016	- 38 104 789 723,04	35 701 461,49	38 140 491 184,54		1	
	2017	1 855 319 269,01	37 129 519,94	- 1 818 189 749,07		0	
	2018	2 768 477 332,26	37 486 534,55	- 2 730 990 797,70		0	
6	2014	2 859 632 673,74	83 094 434,78	- 2 776 538 238,96	15 187 077 718,11	0	لا تمارس
	2015	- 16 805 710 728,10	95 822 544,37	16 901 533 272,47		1	
	2016	- 63 017 360 498,15	124 198 506,82	63 141 559 004,97		1	
	2017	664 938 464,45	125 440 491,90	- 539 497 972,55		0	
	2018	918 362 372,17	126 694 896,81	- 791 667 475,36		0	
7	2014	- 39 479 107 987,74	495 097 194,77	39 974 205 182,51	- 15 407 820 272,47	1	لا تمارس
	2015	- 2 262 751 568,38	516 240 397,29	2 778 991 965,67		1	
	2016	87 573 703 565,56	477 534 939,14	- 87 096 168 626,42		0	
	2017	19 988 541 263,36	457 750 554,39	- 19 530 790 708,98		0	
	2018	13 623 318 376,17	457 979 201,04	- 13 165 339 175,13		0	
8	2014	71 469 650 778,81	77 228 200,55	- 71 392 422 578,26	- 1 458 667 467,85	0	تمارس
	2015	- 90 242 549 870,73	196 679 944,84	90 439 229 815,57		1	
	2016	- 96 632 525 646,77	226 626 131,71	96 859 151 778,48		1	
	2017	213 806 270 829,26	77 305 428,82	- 213 728 965 400,44		0	
	2018	- 90 332 792 420,60	196 876 624,78	90 529 669 045,38		1	
9	2014	- 176 308 921,07	8 395 221,69	184 704 142,76	- 135 725 062,58	1	تمارس
	2015	- 1 824 519 461,66	9 459 643,64	1 833 979 105,30		1	
	2016	- 1 364 789 423,58	10 501 830,19	1 375 291 253,77		1	
	2017	3 934 368 182,47	8 013 571,22	- 3 926 354 611,26		0	
	2018	154 262 777,52	8 017 574,04	- 146 245 203,49		0	

لا تمارس	0	- 5 417 225 847,28	- 5 342 712 357,76	31 198 890,26	5 373 911 248,02	2014	10
	0		- 9 186 199 449,26	30 328 991,72	9 216 528 440,98	2015	
	1		1 154 634 886,08	35 629 387,51	- 1 119 005 498,57	2016	
	0		- 6 466 596 081,58	36 341 975,28	6 502 938 056,86	2017	
	0		- 7 245 256 233,86	36 520 122,19	7 281 776 356,06	2018	
لا تمارس	0	- 733 301 236,17	- 4 580 634 254,47	37 015 699,71	4 617 649 954,18	2014	11
	0		- 2 636 160 882,88	37 658 130,95	2 673 819 013,83	2015	
	1		68 290 645 287,68	73 854 698,84	- 68 216 790 588,84	2016	
	0		- 64 041 404 614,50	37 574 383,04	64 078 978 997,54	2017	
	0		- 698 951 716,68	37 593 151,41	736 544 868,09	2018	
لا تمارس	0	- 676 228 809,74	- 2 369 896 012,73	22 418 327,64	2 392 314 340,37	2014	12
	0		- 2 926 293 795,87	21 177 810,55	2 947 471 606,42	2015	
	1		14 559 423 586,11	30 356 920,58	- 14 529 066 665,53	2016	
	0		- 13 214 873 083,96	21 283 699,57	13 236 156 783,52	2017	
	1		570 495 257,76	22 347 884,51	- 548 147 373,24	2018	
لا تمارس	0	707 951 574,11	- 2 258 588 356,96	24 491 717,16	2 283 080 074,12	2014	13
	0		- 20 486 487 885,06	2 454 634,21	20 488 942 519,27	2015	
	1		28 017 322 647,95	28 353 224,61	- 27 988 969 423,34	2016	
	0		- 28 379 009 035,40	2 577 365,63	28 381 586 401,03	2017	
	1		26 646 520 500,02	28 636 756,89	- 26 617 883 743,14	2018	
لا تمارس	0	##############	- 2 957 724 849 062,94	34 885 409,37	2 957 759 734 472,31	2014	14
	0		- 3 492 055 785,34	34 046 466,59	3 526 102 251,93	2015	
	1		25 569 195 247,30	41 133 772,43	- 25 528 061 474,87	2016	
	0		- 3 818 274 585,02	36 716 656,83	3 854 991 241,85	2017	
	1		1 028 618 844,95	39 034 379,29	- 989 584 465,66	2018	
لا تمارس	1	375 340 848,98	2 513 001 525,15	13 062 549,82	- 2 499 938 975,33	2014	15
	0		8 060 468,22	13 184 138,43	5 123 670,21	2015	
	0		- 203 454 180,15	13 815 516,90	217 269 697,05	2016	
	1		139 245 512,87	13 975 186,70	- 125 270 326,17	2017	
	0		- 580 149 081,20	13 953 671,30	594 102 752,50	2018	
لا تمارس	0	- 889 525 349,84	- 2 143 063 558,88	20 689 333,76	2 163 752 892,64	2014	16
	0		- 5 513 364 238,93	17 123 337,40	5 530 487 576,33	2015	
	1		10 040 275 790,64	23 927 840,18	- 10 016 347 950,46	2016	
	0		- 10 438 436 610,36	17 140 460,86	10 455 577 071,22	2017	
	1		3 606 961 868,31	17 294 570,84	- 3 589 667 297,48	2018	
لا تمارس	0	- 1 441 491 347,77	- 2 290 667 678,11	24 440 472,14	2 315 108 150,25	2014	17
	0		- 3 169 883 734,71	24 406 994,34	3 194 290 729,05	2015	
	1		20 201 876 589,45	32 534 264,17	- 20 169 342 325,28	2016	
	0		- 18 792 584 873,05	24 513 793,62	18 817 098 666,67	2017	
	0		- 3 156 197 042,45	24 489 353,12	3 180 686 395,57	2018	
تمارس	1	66 719 660 336,34	3 429 000 710 240,44	3 402 321 809,56	- 3 425 598 388 430,88	2014	18
	0		- 3 474 894 666 977,50	34 719 237,37	3 474 929 386 214,87	2015	
	1		2 922 676 689,48	36 578 262,25	- 2 886 098 427,23	2016	
	0		- 65 677 847 057,63	31 916 372,88	65 709 763 430,51	2017	
	1		442 247 428 786,91	35 066 430,27	- 442 212 362 356,64	2018	
لا تمارس	0	##############	- 90 320 656 156,40	1 714 492 443,54	92 035 148 599,94	2014	19
	0		- 1 685 549 719 149,00	19 435 905,84	1 685 569 155 054,84	2015	
	1		179 218 188 251,41	20 297 189,70	- 179 197 891 061,72	2016	

ملحق رقم (03):

إستمارة الإستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كليـــــة العلوم الاقتصاديـــة والتجارية وعلوم التسيير

قســـم العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق

إستمارة إستبيان

في إطار التحضير لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (LMD) في العلوم المالية و المحاسبية و

الموسومة بعنوان :

"التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الارباح لتحسين جودة القوائم المالية"

ـ دراسة تطبيقية في البيئة المحاسبية الجزائرية –

سيدي، سيدتي ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي:

نرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثنا، من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الإستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين بالميدان و المتعلق بمهنة التدقيق المحاسبي.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو لما سيترتب عليها من إجابة التساؤلات المطروحة، نعتقد بأنكم سوف تولون كل الإهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة،كما نعلكم أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث.

ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

من إعـــــداد المترشح:

– مسعود كسكس

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

محمد زرقون

بريد إلكتروني: kkogx88@gmail.com

أولا: معلومـــات عـــامة متعلقة بعينة الدراسة

1. الاسم (اختياري):.....

2. الجنس: ذكـــــر ☐ أنـــثى ☐

3. السن: أقل من 30 سنة ☐ 31- 40 ☐ 41- 50 ☐ أكبر من 50 ☐

4. المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

5. نوع المهنة الحـــالية التي تشغـــلها:

خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐

6. الأقدمية (الخبرة المهنية):

أقل من 5 سنوات ☐ 5- 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات☐

7. عنوان بريدك الالكتروني (اختياري): ..... /الهاتف (اختياري):.....

ثانيا: محاور الدراسة

المحور الأول:قياس مدى ممارسة الشركات الجزائرية لإدارة الأرباح

الرقم	البيان	تمارس	تمارس دائما	محايد	لا تمارس	لا تمارس أبدا
01	تقييد فواتير شراء وبيع لعمليات لاحقة في نهاية العام ويتم إلغاءها في العام الموالي					
02	الإعتماد على نسب معينة لتحديد الحقوق المشكوك فيها مقارنة بإجمالي الحقوق					
03	إثبات إيرادات تتعلق بقوائم مالية لسنوات سابقة ضمن القوائم المالية الحالية					
04	تسديد قروض قصيرة الأجل قبل نهاية السنة بالحصول على ديون طويلة الأجل					
05	الزيادة في تحديد القيم الحالية للأصول وتكرار عملية التقييم من سنة لأخرى					
06	المبالغة في تقييم الأصول خصوصا منها المالية بالقيمة الحالية وتكرارها كل سنة					
07	الإعتماد على أسعار صرف غير مدرجة من أجل تسوية المعاملات الخارجية					
08	إهمال ضبط خصوم المؤسسة من خلال تصنيف الديون الى قصيرة أو طويلة الأجل					
09	إدراج المخزون التالف ضمن المخزون السلعي رغم ضرورة إخراجها منها					
10	تغيير طرق الإهتلاك دون مبررات حقيقية و بالتالي التأثير في قيمة الأصول					

المحور الثاني: قياس أثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية

الرقم	البيان	يؤثر	يؤثر بشدة	محايد	لا يؤثر	لا يؤثر بشدة
01	التغيير في طبيعة نشاط المؤسسة من سنة لأخرى و عدم الثبات على مورد رئيسي					
02	عدم الإفصاح على جميع المتاحات المقيدة و إستبعادها من القوائم المالية للمؤسسة					
03	التهاون في تصنيف الذمم المالية الى قصيرة أو الطويلة الأجل في خصوم المؤسسة					
04	تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي في القوائم المالية مقارنة بالأسعار الحقيقة لها					
05	تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي المفصح عنها في القوائم المالية دون مبررات مقبولة					
06	تغيير طريقة الإهتلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر المتراكم للتغيير					
07	الإعتماد على أسعار سوق غير عادلة أي غير حقيقية لتقييم أصول المؤسسة					
08	التساهل في تحديد معدل مصاريف الاستهلاك غير المتعارف عليها في الأسواق					
09	تسجيل إيرادات تتعلق بقوائم سنوات سابقة ضمن القوائم المالية لسنة الحالية					
10	إدراج أرباح أو خسائر الأسعار التي تدخل ضمن تثبيتات المؤسسة في قيم المبيعات					

المحور الثالث:قياس أثر مدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ومساهمته في تحسين القوائم المالية

الرقم	البيان	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	التحقق من سلامة فواتير الشراء و البيع التي تتم في نهاية السنة المالية.					
02	يعيد مدقق الحسابات إعداد جدول النتائج للتحقق من نتيجة النشاط التشغيلي					
03	يفحص المدقق حسابات النقديات للتأكد من تقدير نسب السيولة					
04	يم التحقق من قيم المخزونات في القوائم المالية و مقارنتها بالمخزون الفعلي					
05	على مدقق الحسابات البحث في أسباب تغيير معدلات و طرق الإهتلاك					
06	التأكد من عدم إستخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل					
07	التحقق من أسعار الصرف و تعديل الأخطاء الموجودة فيها أثناء التقييد المحاسبي					
08	يتحقق مدقق الحسابات من صحة أسعار الأسواق لتحديد قيم الأصول					
09	مقارنة معدلات الاستهلاك المستخدمة في القوائم المالية و المتواجدة في السوق					
10	التأكد من عدم إدراج إيرادات سنوات سابقة في القوائم المالية لدورة الحالية					

لكم منا أسمى عبارات الشكر و التقدير لتعاونكم معنا

ملحق رقم (04):

مخرجات البرنامج الإحصائي

SPSS.22

```
GET
FILE='H:\messaoud.sav'.
DATASET NAME DataSet1 WINDOW=FRONT.
DESCRIPTIVES VARIABLES=s1q1 s1q2 s1q3 s1q4 s1q5 s1q6 s1q7 s1q8 s1q9 s1q10
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptives

Notes

	Output Created	06-JUL-2019 14:26:26
	Comments	
Input	Data	H:\messaoud.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	135
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
	Syntax	DESCRIPTIVES VARIABLES=s1q1 s1q2 s1q3 s1q4 s1q5 s1q6 s1q7 s1q8 s1q9 s1q10 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,00

[DataSet1] H:\messaoud.sav

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
تقييد فواتير شراء وبيع لعمليات لاحقة في نهاية العام ويتم إلغاءها في العام الموالي	135	2	5	4,65	,662
الإعتماد على نسب معينة لتحديد الحقوق المشكوك فيها مقارنة بإجمالي الحقوق	135	1	5	4,59	,964
إثبات إيرادات تتعلق بقوائم مالية لسنوات سابقة ضمن القوائم المالية الحالية	135	1	5	4,75	,666
تسديد قروض قصيرة الأجل قبل نهاية السنة بالحصول على ديون طويلة الأجل	135	1	5	4,45	,998
الزيادة في تحديد القيم الحالية للأصول وتكرار عملية التقييم من سنة لأخرى	135	2	5	4,72	,687
المبالغة في تقييم الأصول خصوصا منها المالية بالقيمة الحالية وتكرارها كل سنة	135	3	5	4,76	,566
الإعتماد على أسعار صرف غير مدرجة من أجل تسوية المعاملات الخارجية	135	3	5	4,66	,660
إهمال ضبط خصوم المؤسسة من خلال تصنيف الديون الى قصيرة أو طويلة الأجل	135	3	5	4,89	,360
إدراج المخزون التالف ضمن المخزون السلعي رغم ضرورة إخراجها منها	135	2	5	4,75	,542
تغيير طرق الإهتلاك دون مبررات حقيقية وبالتالي التأثير في قيمة الأصول	135	3	5	4,67	,702
Valid N (listwise)	135				

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=s2q1 s2q2 s2q3 s2q4 s2q5 s2q6 s2q7 s2q8 s2q9 s2q10
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptives

Notes

	Output Created	06-JUL-2019 14:26:48
	Comments	
Input	Data	H:\messaoud.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	135
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
	Syntax	DESCRIPTIVES VARIABLES=s2q1 s2q2 s2q3 s2q4 s2q5 s2q6 s2q7 s2q8 s2q9 s2q10 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,02

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
التغيير فى طبيعة نشاط المؤسسة من سنة لأخرى وعدم الثبات على مورد رئيسي عدم الإفصاح على جميع المتاحات	135	1	5	4,02	1,168
المقيدة وإستبعادها من القوائم المالية للمؤسسة	135	2	5	4,68	,528
التهاون في تصنيف الذمم المالية الى قصيرة أو الطويلة الأجل في خصوم المؤسسة	135	2	5	3,41	,590
تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي في القوائم المالية مقارنة بالأسعار الحقيقة لها	135	2	5	4,56	,779
تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي المفصح عنها في القوائم المالية دون مبررات مقبولة	135	1	5	4,52	,752
تغيير طريقة الإهتلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر المتراكم للتغيير	135	3	5	4,56	,527
الإعتماد على أسعار سوق غير عادلة أي غير حقيقية لتقييم أصول المؤسسة	135	1	5	4,57	,686

التساهل في تحديد معدل مصاريف الاستهلاك غير المتعارف عليها في الأسواق	135	2	5	4,59	,626
تسجيل إيرادات تتعلق بقوائم سنوات سابقة ضمن القوائم المالية لسنة الحالية	135	1	5	4,24	1,024
إدراج أرباح أو خسائر الأسعار التي تدخل ضمن تثبيتات المؤسسة في قيم المبيعات	135	1	5	3,56	,895
Valid N (listwise)	135				

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=s3q1 s3q2 s3q3 s3q4 s3q5 s3q6 s3q7 s3q8 s3q9 s3q10
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptives

Notes

	Output Created	06-JUL-2019 14:27:06
	Comments	
Input	Data	H:\messaoud.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	135
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
	Syntax	DESCRIPTIVES VARIABLES=s3q1 s3q2 s3q3 s3q4 s3q5 s3q6 s3q7 s3q8 s3q9 s3q10 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,00

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
التحقق من سلامة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.	135	2	5	4,53	,741
يعيد مدقق الحسابات إعداد جدول النتائج للتحقق من نتيجة النشاط التشغيلي	135	1	5	3,96	1,085
يفحص المدقق حسابات النقديات للتأكد من تقدير نسب السيولة	135	1	5	4,33	,961
يم التحقق من قيم المخزونات في القوائم المالية ومقارنتها بالمخزون الفعلي	135	1	5	4,53	,678
على مدقق الحسابات البحث في أسباب تغيير معدلات وطرق الإهتلاك	135	1	5	4,47	,921
التأكد من عدم إستخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل	135	1	5	3,23	1,366
التحقق من أسعار الصرف وتعديل الأخطاء الموجودة فيها أثناء التقييد المحاسبي	135	1	5	4,61	,680
يتحقق مدقق الحسابات من صحة أسعار الأسواق لتحديد قيم الأصول	135	1	5	3,58	,876
مقارنة معدلات الاستهلاك المستخدمة في القوائم المالية والمتواجدة في السوق	135	1	5	3,27	1,068
التأكد من عدم إدراج إيرادات سنوات سابقة في القوائم المالية لدورة الحالية	135	1	5	4,23	1,159
Valid N (listwise)	135				

```
RELIABILITY
/VARIABLES=s1q1 s1q2 s1q3 s1q4 s1q5 s1q6 s1q7 s1q8 s1q9 s1q10 s2q1 s2q2 s2q3 s2q4
s2q5 s2q6 s2q7 s2q8 s2q9 s2q10 s3q1 s3q2 s3q3 s3q4 s3q5 s3q6 s3q7 s3q8 s3q9 s3q10
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Notes

Input	Output Created	06-JUL-2019 14:27:20
	Comments	
	Data	H:\messaoud.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	135
	Matrix Input	

Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
	Syntax	RELIABILITY /VARIABLES=s1q1 s1q2 s1q3 s1q4 s1q5 s1q6 s1q7 s1q8 s1q9 s1q10 s2q1 s2q2 s2q3 s2q4 s2q5 s2q6 s2q7 s2q8 s2q9 s2q10 s3q1 s3q2 s3q3 s3q4 s3q5 s3q6 s3q7 s3q8 s3q9 s3q10 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,02

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	135	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	135	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,986	30

```
T-TEST
/TESTVAL=3.4
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=T01 T02 T03
/CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

Notes

	Output Created	06-JUL-2019 14:27:55
	Comments	
Input	Data	H:\messaoud.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	135
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
	Syntax	T-TEST /TESTVAL=3.4 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=T01 T02 T03 /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,00

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
T01	135	4,6881	,64462	,05548
T02	135	4,2704	,67283	,05791
T03	135	4,0733	,85398	,07350

One-Sample Test

	Test Value = 3.4					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
T01	23,218	134	,000	1,28815	1,1784	1,3979
T02	15,030	134	,000	,87037	,7558	,9849
T03	9,161	134	,000	,67333	,5280	,8187

ملحق رقم (05):

قائمة محكمي الإستبيان

قائمة المحكمين من الأساتذة الجامعيين

الأستاذ	المؤسسة الجامعية
محمد زرقون	جامعة– ورقلة–
محمد عجيلة	جامعة– غرداية–
أعمر عزاوي	جامعة– ورقلة–
نور الدين مزياني	جامعة– سكيكدة–

1) قائمة المحكمين من المهنيين

الأستاذ	المهنة وعنوان الإقامة
عبد الرزاق بن داود	محافظ حسابات محاسب معتمد– ورقلة– عضو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالمجلس الوطني للمحاسبة
قدور خراز	محافظ حسابات محاسب معتمد– ورقلة–
عبد الرحمن سايس	محافظ حسابات محاسب معتمد– ورقلة–

ملحق رقم (06):

القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

قائمة ميزانية الأصول

الأصل	ملاحظة	ن			ن-1
		اجمالي	اهتلاك رصيد	صافي	صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء- المنتوج الايجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراض					
مبان					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجرى انجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					

قائمة ميزانية الخصوم

ميزانية الخصوم			
الخصوم	ملاحظة	ن1	ن-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم اصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات -احتياطات مدمجة (1)			
فوارق اعادة التقيم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية/(نتيجة صافية حصة المجمع(1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى /ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير جارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غيرالجارية (2)			

جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

البيان	الملاحظة	N	N -1
رقم الأعمال			
تكلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للإهلاكات)			
منتجات مالية			
أعباء مالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
المنتوجات غير العادية			
الأعباء غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغيير مخزون النتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الإستغلال			
1–انتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
2–استهلاك السنة المالية			
3–القيمة المضافة للاستغلال			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4–الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
مخصصات الإهلاكات والمؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
5–النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6–النتيجة المالية			
7–النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8–النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر الغير العادية – منتجات يطلب بيانها			
العناصر غير العادية – أعباء يطلب بيانها			
9– النتيجة غير العادية			
10– النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11– النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			

ومنها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

جدول تدفقات الخزينة

البيان	المبالغ الجزئية	المبالغ الكلية
1- التدفقات النقدية الداخلية من أنشطة التشغيل: النقدية المقبوضة من العملاء 2- التدفقات النقدية الخارجية من أنشطة التشغيل: النقدية المدفوعة للموردين النقدية المدفوعة لمصاريف التشغيل الفوائد والضرائب النقدية 3- مجموع التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (1-2) التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار شراء معدات بيع أراضي 4- مجموع التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار التدفقات النقدية من أنشطة التمويل الزيادة في القروض طويلة الأجل أقساط قروض توزيعات أرباح 5- مجموع التدفقات النقدية من أنشطة التمويل: صافي الزيادة في النقدية خلال الفترة (3+4+5) رصيد النقدية أول المدة (رصيد النقدية للسنة السابقة) رصيد النقدية نهاية المدة (رصيد النقدية للسنة الحالية)		

جدول حركة رؤوس الأموال

البيان	رأس المال	علاوات الإصدار	فارق إعادة التقييم	فارق التحويل	النتائج المجمعة غير الموزعة	المجموع
الأرصدة في N-2/12/31						
أثر تغيرات الطرق المحاسبية						
الأرصدة المعاد معالجتها						
زيادة متعلقة بإعادة تقييم الأموال الثابتة						
نقص متعلق بإعادة تقييم التوظيفات						
فارق التحويل						
المبلغ للأرباح والخسائر غير المدرجة في حساب النتيجة						
النتيجة الصافية للسنة المالية						
حصص الأرباح						
زيادة رأس مال الشركة						
الأرصدة في N-1/12/31						
نقص متعلق بإعادة تقييم الأموال الثابتة						
زيادة متعلقة بإعادة تقييم التوظيفات						
فوارق التحويلات						
المبلغ الصافي للأرباح والخسائر غير المدرجة في حساب النتيجة						
النتيجة الصافية للسنة المالية						
حصص الأرباح						
زيادة رأس المال						
الأرصدة في N/12/31						

الفهرس

البيان	الصفحة

الإهداء والشكر	
ملخص الدراسة	I
قائمة المحتويات	V
قائمة الجداول	VIII
قائمة الأشكال	XX
قائمة الملاحق	XXII
المقدمة	أ
الفصل الأول : الجوانب النظرية للتدقيق المحاسبي، ادارة الارباح والقوائم المالية.	02-48
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي	03
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي	03
المطلب الثاني: ماهية وخصائص التدقيق المحاسبي	05
المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي	07
الفرع الأول: أهداف التدقيق المحاسبي	07
الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي	08
المطلب الرابع: أنواع وفروض ومعايير التدقيق	09
الفرع الأول: أنواع التدقيق المحاسبي	09
الفرع الثاني: فروض التدقيق المحاسبي	10
الفرع الثالث: معايير التدقيق المحاسبي	11
المبحث الثاني: الإطار النظري لإدارة الأرباح والقوائم المالية	13
المطلب الأول: الاطار النظري إدارة الأرباح	13
الفرع الأول: ماهية إدارة الأرباح	13
الفرع الثاني: دوافع إدارة الأرباح	15
الفرع الثالث: أساليب إدارة الأرباح	17
الفرع الرابع: نماذج قياس إدارة الأرباح	19
المطلب الثاني: الإطار النظري القوائم المالية	23
الفرع الأول: ماهية وخصائص القوائم المالية	23
الفرع الثاني: الأطراف المستفيدة من القوائم المالية	27
الفرع الثالث: عرض و إعداد القوائم المالية	28
المبحث الثالث: التدقيق المحاسبي وإدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية	31
المطلب الأول: مهنة التدقيق المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية	31
الفرع الأول: نشأة وظهور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر	31
الفرع الثاني: الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر	33
المطلب الثاني: إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية	34
الفرع الأول: مرونة النظام المحاسبي المالي لممارسات إدارة الأرباح	35
الفرع الثاني: مساهمة النظام المحاسبي المالي في الحد من إدارة الأرباح	40

المطلب الثالث: أساليب الكشف عن إدارة الأرباح.....	40
المطلب الرابع: مسؤولية المدقق إتجاه إدارة الأرباح والقوائم المالية.....	43
الفرع الأول: مساهمة المدقق في البحث عن إدارة الأرباح.....	43
الفرع الثاني: علاقة التدقيق المحاسبي بجودة المعلومات المالية.....	44
الفرع الثالث: مقاييس جودة وموثوقية القوائم المالية من قبل مدقق الحسابات	67
خلاصة.....	48
الفصل الثاني: **الدراسات السابقة للتدقيق المحاسبي وإدارة الأرباح.**	83-50
تمهيد.....	50
المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية.....	51
المطلب الأول: الدراسات المرتبطة التدقيق المحاسبي.....	51
المطلب الثاني: الدراسات المرتبطة إدارة الأرباح وجود القوائم المالية.....	53
المطلب الثالث: الدراسات المرتبطة التدقيق المحاسبي وعلاقته بإدارة الأرباح.....	61
المبحث الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.....	66
المطلب الأول: الدراسات المرتبطة إدارة الأرباح وجود القوائم المالية.....	66
المطلب الثاني: الدراسات المرتبطة التدقيق المحاسبي وعلاقته بإدارة الأرباح.....	69
المبحث الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدارسات السابقة.....	74
المطلب الأول: أوجه التشابه.....	74
المطلب الثاني: أوجه الإختلاف	75
خلاصة.....	83
الفصل الثالث: **قياس مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح.**	101-85
تمهيد.....	85
المبحث الأول: منهجية وأدوات الدراسة التطبيقية.....	86
المطلب الأول: منهج الدراسة التطبيقية	86
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.....	86
المطلب الثالث: النموذج المستخدم لقياس إدارة الأرباح	87
الفرع الأول: خطوات قياس إدارة الأرباح.....	87
الفرع الثاني الحكم على ممارسات إدارة الأرباح.....	89
المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج الدراسة.....	90
المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة التطبيقية	90
الفرع الأول: عرض نتائج قطاع المحروقات	90
الفرع الثاني: عرض نتائج قطاع إنتاج الإسمنت.....	93
المطلب الثاني: عرض النتائج الإحصائية.....	98
الفرع الأول: عرض متوسط الحسابات لعينة الدراسة.....	98
الفرع الثاني: عرض تكرارات ممارسات إدارة الأرباح	99
المطلب الثالث: إختبار الفرضية الأولى	100

خلاصة.....	101
الفصل الرابع : **تقييم دور التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات ادارة الارباح في البيئة المحاسبية الجزائرية.**	137-103
تمهيد.....	103
المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المستخدمة.....	104
المطلب الأول: الطرق والأدوات المستخدمة	104
الفرع الأول: منهجية الدارسة الميدانية	104
الفرع الثاني: متغيرات الدراسة.....	104
الفرع الثالث: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية	105
الفرع الرابع: مراحل ومحتوى الاستبيان.....	106
الفرع الخامس: الأدوات المستخدمة.....	108
الفرع السادس: البرامج والأساليب المستخدمة.....	109
المطلب الثاني: صدق وثبات الاستبيان	109
الفرع الأول: صدق الأداة	109
الفرع الثاني: صدق الاتساق الداخلي.....	110
الفرع الثالث: صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة.....	112
الفرع الرابع: ثبات أداة الدراسة.....	112
المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها.....	114
المطلب الأول: عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	114
المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة الإستبيانة (آراء عينة الدراسة)	117
المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة	134
خلاصة.....	137
الخاتمـــة.....	139
قائمة المصادر والمراجع.....	144
الملاحـــق.....	154
الفهـــــرس.....	190

الحمد لله