وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أحمد دراية – أدرار– الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه،الطور الثالث (ل،م ،د)
الميدان: علوم اقتصادية ،علوم تجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: مالية المؤسسة
العنوان :

محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية
-دراسة ميدانية استقصائية-

إعداد الطالب:
لوالبية فوزي

إشراف :
د.مسعودي محمد

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة :

أ.د. بوعزة عبد القادر	أستاذ	جامعة أحمد دراية– أدرار	رئيسا
د. مسعودي محمد	أستاذ محاضر قسم (أ)	جامعة أحمد دراية– أدرار	مشرفاً ومقررًا
د. لخديمي عبد الحميد	أستاذ محاضر قسم (أ)	جامعة أحمد دراية– أدرار	ممتحنا
د. فودوا محمد	أستاذ محاضر قسم (أ)	جامعة أحمد دراية– أدرار	ممتحنا
د. قراش محمد	أستاذ محاضر قسم (أ)	جامعة علي لونيسي– البليدة 2	ممتحنا
د. مازري عبد الحفيظ	أستاذ محاضر قسم (أ)	جامعة طاهري محمد– بشار	ممتحنا

السنة الجامعية:2020/2019

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أحمد دراية – أدرار– الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه،الطور الثالث (ل،م ،د)
الميدان: علوم اقتصادية ،علوم تجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: مالية المؤسسة
العنوان :

محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية
-دراسة ميدانية استقصائية-

إعداد الطالب:
لوالبية فوزي

إشراف :
د.مسعودي محمد

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة :

أ.د. بوعزة عبد القادر	أستاذ	جامعة أحمد دراية– أدرار	رئيسا
د. مسعودي محمد	أستاذ محاضر قسم (أ)	جامعة أحمد دراية– أدرار	مشرفاً ومقررًا
د. لخديمي عبد الحميد	أستاذ محاضر قسم (أ)	جامعة أحمد دراية– أدرار	ممتحنا
د. فودوا محمد	أستاذ محاضر قسم (أ)	جامعة أحمد دراية– أدرار	ممتحنا
د. قراش محمد	أستاذ محاضر قسم (أ)	جامعة علي لونيسي– البليدة 2	ممتحنا
د. مازري عبد الحفيظ	أستاذ محاضر قسم (أ)	جامعة طاهري محمد– بشار	ممتحنا

السنة الجامعية:2020/2019

الإهداء

إلى كل من أمي الغالية وأبي رحمه الله اللذان كانا لهما الفضل الكبير بعد الله عز وجل بتشجيعي و تحفيزي على الدراسة و بلوغ الهدف المسطر منذ بداية مشواري الدراسي .

إلى الزوجة الكريمة التي ضحت وتجشمت معي عناء ومشقة الأطروحة.

إلى هبة الله أبنائي نصر الدين و إسلام و يحي بلال.

راجيا من الله عز وجل أن يحفظهم جميعهم وأن يجعلهم قرة عين لي.

إلى جميع إخوتي وأخواتي الأعزاء .

كما أهديه إلى جميع أفراد أسرتي و أقاربي سواء كانوا من بعيد أو من قريب.

و لا يفوتني كل موظفي كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

و في الأخير أهديه إلى كل الأصدقاء وزملاء الدراسة و إلى كل من قدم لي يد المساعدة من قريب أو بعيد.

فوزي

شكر وتقدير

أحمد الله و أشكره على منه و كرمه و توفيقه لي لإتمام أطروحة الدكتوراه.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف الدكتور مسعودي محمد على التوجيهات والملاحظات والنصائح التي أفادنا بها طيلة فترة إعداد الأطروحة .

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء فريق لجنة التكوين في الدكتوراه كلاً بإسمه ، كما أتوجه بخالص شكري إلى كل من ساهم في تقديم المساعدة لي في إعداد الأطروحة وخاصة الدكتور طعيبة محمد سمير،الدكتور حديدي آدم،الأستاذ الدكتور علة مراد ،الدكتور طارق هازرشي ،الدكتور قمان عمر،الدكتور مراد عبد القادر ، المهندس بن مسعود عبد الحميد،المهندس مبدوعة بلقاسم،كما أشكر الأخ والصديق سليماني عبد الباقي العربي،وكل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز الأطروحة.

الملخص

حاولنا من خلال هذه الأطروحة معالجة موضوع إدارة الأرباح في الجزائر، وهذا بهدف دراسة محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية وآليات ضبطها في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ، عن طريق تحديد أهم المحددات التي قد يستغلها المسيرون للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ممارسة إدارة الأرباح ، وكيفية ضبطها من خلال بعض الآليات المقترحة.

كما جاءت الدراسة الميدانية كمحاولة منا لضبط أهم المحددات الرئيسية الفاعلة لممارسات إدارة الأرباح في الجزائر في ظل البيئة الماليّة والمحاسبية ، وهذا من خلال استخدام التحليل العاملي بنوعيه الاستكشافي و التوكيدي ، عن طريق تحليل آراء الممارسين والأكاديميين لمهنة المحاسبة والتدقيق والمالية والجباية، بالإضافة إلى دراسة وتحليل آليات ضبط ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر من خلال النمذجة بالمعادلات الهيكلية . وقد أظهرت نتائج الدارسة أن أهم المحددات التي قد يستغلها المسيرون للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تكمن في سلامة إعداد القوائم المالية، القواعد والمبادئ المحاسبية، ربحية الشركة، حوكمة المؤسسات، جودة التدقيق الخارجي،وجود لجان التدقيق ،كما أظهرت نتائج الدراسة كذلك أن الآليات المقترحة و المتمثلة في (النظام المحاسبي المالي،حوكمة المؤسسات ،جودة التدقيق) لا تؤثر في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في ضل ضعف مؤشرات البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.

الكلمات المفتاحية : إدارة الأرباح- البيئة المالية المحاسبية الجزائرية-المحددات- آليات الضبط-التحليل العاملي- النمذجة بالمعادلات الهيكلية.

Abstract

We have tried, in this thesis, to treat the issue of earnings management in Algeria in order to study the earnings management determinants of economic institutions as well as their control mechanisms in Algerian financial and accounting environment. The study is held through the identification of the most important determinants that facilitators in Algerian economic institutions may use in the practice of earnings management, and how to adjust them according to some suggested mechanisms.

The field study was also an attempt by us to control the most important key determinants of earnings management practices in Algeria under the financial and accounting environment circumstances. Thus, both types of analytical analysis are used; i.e. exploration and emphasis, by analyzing the opinions of practitioners and academics of accounting, auditing, finance and collection professions. In addition, the analytical analysis helped to studying and analyzing mechanisms for controlling earnings management practices in Algeria through modeling with structural equations. The study results have shown that the most important determinants that may be exploited by the facilitators of Algerian economic institutions are the correctness in the preparation of financial statements, accounting rules and principles, the earnings ability of the company, corporate governance, the quality of external audit, and the existence of audit committees. The results also evoked that the suggested mechanisms (financial accounting system, corporate governance, audit quality) do not affect the control of earnings management practices under the weakness of the Algerian financial and accounting environment indicators.

Keywords: Earnings management- Algerian financial and accounting environment- determinants- controlling mechanisms - analytical analysis- modeling with structural equations.

المحتويات	الصفحة
الإهداء	
الشكر والعرفان	
ملخص الدراسة	
فهرس المحتويات	I
قائمة الأشكال البيانية	V
قائمة الجداول	VI
قائمة الملاحق	VIII
قائمة شرح المصطلحات	XI
المقدمة	أ–ز
الباب الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة	
تمهيد	02
الفصل الأول : الأدبيات النظرية لممارسات إدارة الأرباح	
تمهيد	04
المبحث الأول: الإطار النظري لممارسات "إدارة الأرباح"	05
المطلب الأول: مفهوم وطبيعة ممارسات إدارة الأرباح	05
المطلب الثاني: دوافع ممارسات إدارة الأرباح	09
المطلب الثالث:النظريات المفسرة لممارسات إدارة الأرباح ومخاطرها	14
المطلب الرابع:أساليب ممارسات إدارة الأرباح	17
المطلب الخامس:طرق ممارسات إدارة الأرباح	18
المبحث الثاني: محددات ممارسات إدارة الأرباح	24
المطلب الأول: القواعد والمبادئ المحاسبية	24
المطلب الثاني: ضعف حوكمة المؤسسات	24
المطلب الثالث: التطور في التكنولوجيا وفي أساليب إدارة الأعمال	26
المطلب الرابع: رعاية العهدة مقابل التنافس في تخصيص الموارد	28
المطلب الخامس: حجم المؤسسة الاقتصادية	29
المطلب السادس: ربحية المؤسسة الاقتصادية ونسبة المديونية	30

المطلب السابع: جودة عملية التدقيق الخارجي	30
المبحث الثالث:طرق ونماذج الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح	33
المطلب الأول: مدخل تصنيف بنود جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)	33
المطلب الثاني: مدخل أسلوب التباين	35
المطلب الثالث: مدخل التغيرات المحاسبية	38
المطلب الرابع: مدخل المستحقات	40
خلاصة الفصل	51
الفصل الثاني : ممارسات إدارة الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدوليّة	
تمهيد	53
المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية	54
المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبة الدولية	54
المطلب الثاني: نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية	58
المطلب الثالث: مجلس المعايير المحاسبة الدولية	62
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية	69
المطلب الأول: مفهوم الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية	69
المطلب الثاني: محتوى الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية	72
المطلب الثالث: مراحل إعداد معايير المحاسبة الدولية	83
المبحث الثالث:المعايير المحاسبية الدولية وإدارة الأرباح	88
المطلب الأول:جودة القوائم المالية	88
المطلب الثاني: العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية و ممارسة إدارة الأرباح	94
المطلب الثالث: أثر المعايير المحاسبية الدولية على ممارسة إدارة الأرباح	98
خلاصة الفصل	102
الفصل الثالث: الدراسات السابقة	
تمهيد	104
المبحث الأول: الدراسات العربية	105
المبحث الثاني: الدراسات الأجنبية	124
خلاصة الفصل	142
خلاصة الباب	143

الباب الثاني: الدراسة التطبيقية على البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية	
تمهيد	145
الفصل الرابع: ممارسات إدارة الأرباح في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية	
تمهيد	147
المبحث الأول: البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية – الواقع والإطار العام–	147
المطلب الأول: واقع البيئة المالية والمحاسبية في الجزائر	147
المطلب الثاني: النظام التعليمي والتكويني للمحاسبة والمالية في الجزائر.	156
المطلب الثالث: مهنة المحاسبة في الجزائر	160
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	166
المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي	166
المطلب الثاني: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي وتحدياته	169
المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي في ظل الحوكمة المؤسسية	173
المبحث الثالث: ممارسات إدارة الأرباح في ظل النظام المحاسبي المالي	177
المطلب الأول: مداخل متعلقة بقواعد النظام المحاسبي المالي	177
المطلب الثاني: مداخل متعلقة بمبادئ والفروض المحاسبية للنظام المحاسبي المالي	184
المطلب الثالث: مداخل متعلقة بالعرض والإفصاح عن القوائم المالية	188
خلاصة الفصل	200
الفصل الخامس: الدراسة الميدانيّة الاستقصائية	
تمهيد	202
المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية	203
المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة	203
المطلب الثاني: أداة قياس الدراسة والقياس والمستخدم	208
المطلب الثالث: تحليل الوصفي لعبارات محاور الدراسة	216
المبحث الثاني:الدراسة الاستكشافية"محددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية"	228
المطلب الأول: التحقق من توفر شروط التحليل العاملي الاستكشافي	228
المطلب الثاني: استخراج العوامل	230
المطلب الثالث: تدوير العوامل	233

المطلب الرابع: التحليل العاملي التوكيدي	**237**
المبحث الثالث: دراسة وتحليل " آليات ضبط ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر"	**241**
المطلب الأول: قياس جودة المطابقة لنموذج الدراسة	**240**
المطلب الثاني: نموذج تحليل الانحدار واختبار فرضيات الدراسة	**248**
خلاصة الفصل	**253**
خلاصة الباب الثاني	**254**
الخاتمة	**256**
قائمة المراجع والمصادر	**263**
الملاحق	**287**

الرقم	قائمة الأشكال البيانية	الصفحة
1-1	يوضح مفهوم إدارة الأرباح مع المصطلحات المرادفة لها	09
2-1	دوافع ممارسة إدارة الأرباح	13
3-1	طرق تمهيد الدخل	19
1-2	يوضح هيكل المجالس واللجان لوضع المعايير المحاسبة الدولية IFRS	63
1-5	توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب المنصب الوظيفي	205
2-5	توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب المؤهل العلمي	206
3-5	توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب التخصص الدارسي	207
4-5	توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب الخبرة المهنية	208
5-5	التحليل العاملي التوكيدي لمحددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية	240
6-5	نموذج آليات ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية	242
7-5	نموذج الهيكلي لمحور النظام المحاسبي المالي	242
8-5	نموذج الهيكلي لمحور حوكمة المؤسسات في الجزائر	244
9-5	نموذج الهيكلي لمحور جودة التدقيق في الجزائر	245
10-5	نموذج الهيكلي لمحور ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية	246
11-5	المعادلة البنائية للنموذج	248
12-5	التحليل الانحدار المتعدد	250

الرقم	قائمة الجداول	الصفحة
1-1	أساليب ممارسات إدارة الأرباح	18
1-4	المؤشرات الفرعية لمؤشر الحوكمة للجزائر للفترة 2014-2017	149
2-4	درجة ورتبة الجزائر في مؤشر مدركات الفساد خلال الفترة 2003-2019.	150
3-4	ممارسة أنشطة الأعمال في الجزائر خلال الفترة 2011-2019.	151
1-5	توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب المنصب الوظيفي	204
2-5	توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب المؤهل العلمي	205
3-5	توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب التخصص الدارسي	206
4-5	توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب الخبرة المهنية	207
5-5	قيمة الأوزان لخيارات مقياس ليكرت الخماسي	209
6-5	مجالات طول الفئة حسب مقياس ليكرت الخماسي	210
7-5	صدق الاتساق الداخلي لعبارات الجزء الثاني	211
8-5	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	212
9-5	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	213
10-5	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث	213
11-5	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع	214
12-5	صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة	215
13-5	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام (Kolmogorov-Smirnov)	215
14-5	نتائج ثبات أدرة قياس الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ	216
15-5	اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد الأول "عدم الغموض في القواعد المحاسبية"	217
16-5	اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد الثاني " التصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبية "	217
17-5	اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد الثالث " سلامة إعداد القوائم المالية لصالح المستثمرين والأسواق"	218
18-5	اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد الرابع " الحوكمة المؤسسية "	218
19-5	اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد الخامس " حجم المؤسسات الاقتصادية"	219
20-5	اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد السادس " نسبة المديونية "	220
21-5	اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد السابع " ربحية المؤسسة"	220
22-5	اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد الثامن " جودة المراجعة الخارجية "	221
23-5	اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد التاسع " هيكل الملكية "	221
24-5	اتجاهات عينة الدراسة لعبارات المحور الأول " النظام المحاسبي المالي "	222

25-5	اتجاهات عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني" حوكمة المؤسسات في الجزائر "	224
26-5	اتجاهات عينة الدراسة لعبارات المحور الثالث " جودة التدقيق في الجزائر "	225
27-5	اتجاهات عينة الدراسة لعبارات المحور الرابع " ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية "	226
28-5	نتائج الاختبار **KMO and Bartlett's Test**	228
29-5	يوضح مدى جودة تمثيل المتغيرات (تحليل الاشتراكات)	229
30-5	تحليل التباين المفسر (القيم الذاتية و نسب التشتت)	231
31-5	تحليل تشبعات العوامل بعد التدوير	233
32-5	تحليل التباين المفسر بعد عملية التدوير	234
33-5	تحليل تشبعات العوامل بعد التدوير	236
34-5	محددات إدارة الأرباح بعد التحليل العاملي	237
35-5	قيم مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات	238
36-5	قيم مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات بعد التعديل	239
37-5	التحليل الوصفي للعوامل	241
38-5	قيم مؤشرات تطابق النموذج "نظام المحاسبي المالي" مع البيانات بعد التعديل	242
39-5	قيم مؤشرات تطابق النموذج "حوكمة المؤسسات في الجزائر" مع البيانات بعد التعديل	244
40-5	قيم مؤشرات تطابق النموذج " جودة التدقيق في الجزائر" مع البيانات بعد التعديل	246
41-5	مؤشرات تطابق النموذج " ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية " مع البيانات بعد التعديل	247
42-5	قيم مؤشرات تطابق نموذج المعادلة البنائية مع البيانات بعد التعديل	249
43-5	نتائج تقدير الانحدار بين النظام المحاسبي المالي وممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية المحاسبية الجزائرية .	250
44-5	تقدير الانحدار بين حوكمة المؤسسات في الجزائر وممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية المحاسبية الجزائرية .	251
45-5	نتائج تقدير الانحدار بين جودة التدقيق في الجزائر وممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية المحاسبية الجزائرية.	252

الرقم	قائمة الملاحق	الصفحة
01	قائمة المعايير المحاسبية الدوليّة المعمول بها حاليا	287
02	استبيان الدراسة	289
03	مخرجات برنامج Spss	299

الرمز	المصطلحات
ABAF	Association belge des analystes financiers
ASAF	the Accounting Standards Advisory Forum
CMP	Le coût moyen pondéré
CPI	Corruption Perceptions Index
CVM	Securities and Exchange Commission
EEC	European Economic Community
EFFAS	The European Federation of Financial Analysts Societies
EFRAG	The European Financial Reporting Advisory Group
FASB	Financial Accounting Standard Board
FIFO	First – In – First – Out method
FSC	Financial Services Commission
GAAP	Generally Accepted Accountingprinciples United State
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Education Standards board
IASC	International Accounting Standards Committee
ICCAP	International Cooperation Committee for the Accounting Profession
IFAC	International Federation of Accountants Committee
IFRIC	International Financial ReportingInterpretationsCommittee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	l'international organization of securities commissions
LIFO	Last–In– First– Out method
LMD	Licence–Master–Doctorat
NEPAD	Le Nouveau partenariat pour le développement de l'Afrique
PCN	PLAN COMPTABLE NATIONAL
SCF	Le Système Comptable Financier
SEC	Securities and Exchange Commission
SGBV	Société de gestion de la bourse des valeurs
SIC	Standing Interpretations Committee

مُقَدِّمَة

توطئة

تعد المحاسبة نشاطاً خدمياً يقوم على تنظيم المعلومات المالية بغرض الإفصاح عن القوائم المالية بشكل يمكّن الأطراف ذات العلاقة من إبداء الآراء ،واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، من خلال نظام للمعلومات يقوم على مجموعة من الطرق والإجراءات المحكومة بمبادئ وقواعد سليمة تهدف إلى تقديم معلومات مالية عن جميع العمليات التي تحدث في المؤسسة خلال فترة نشاطها، حيث تقوم معظم المؤسسات الاقتصادية على بناء تنظيمها المحاسبي بشكل إبداعي وفعال لتحقيق مجموعة من الأهداف على رأسها قوائم مالية عالية الجودة تتمتع بالدقة والمصداقية.

تبرز أهمية القوائم المالية في ظل عولمة أسواق المالية كونها أداة لجذب رؤوس الأموال من المستثمرين من خلال تجميع المدخرات الخاصة بهم نحو قنوات الاستثمارات المختلفة بهدف تنمية النشاط الاقتصادي للدول، حيث عرفت التطورات الأخيرة في البيئة المحاسبية والمالية ولاسيما إصدار المعايير المحاسبية الدولية التي يعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB على تطويرها بغرض عرض قوائم مالية ذات جودة عالية سمحت للمؤسسات الاقتصادية بالدخول إلى الأسواق المالية والاتجاه نحو العولمة.

كما أن عملية دخول المؤسسات الاقتصادية إلى الأسواق المالية وتطورها وانفتاحها العالمي ألزمها بتبني إستراتيجيات اتصال مالية قوية، كفيلة بربطها مع المستثمرين اللذين أصبحوا يبدون حساسية مفرطة اتجاه القوائم المالية التي تنشرها، لا سيما في أعقاب الفضائح المالية العالمية الأخيرة، كإعلان إفلاس الشركات العالمية الكبرى التاليّة: شركة الطاقة الأمريكية "Enron"، WorldCom، Xérox، مجموعة الألبان الإيطالية "Parmalat".

و تعد هذه الفضائح المالية جرائم احتيال مالي نتيجة الممارسات الخاطئة التي قامت بها المؤسسات الاقتصادية في إعداد قوائمها المالية من خلال استغلال المرونة المتاحة في القواعد والمبادئ المحاسبية عن طريق مجموعة من الأساليب يطلق عليها تسمية "**ممارسات إدارة الأرباح**"، وهذا في ظل غياب الرقابة على ممارساتها نتيجة ضعف الشفافية في عرض المعلومات المالية، وغياب توافق محاسبي دولي في الممارسات المحاسبية وتلاشي أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق .

وقد أدى قيام المؤسسات الاقتصادية بممارسات إدارة الأرباح إلى تغيير الغرض من عملية عرض القوائم المالية ، حيث أصبحت تضلل الأطرف ذات العلاقة حول الأداء الحقيقي للمؤسسات الاقتصادية ، الأمر الذي جعل المنظمات الدولية والدول والمهنيين يسنون مجموعة من القواعد و الآليات للحد من هاته الممارسات، حيث أن عملية تضليل وطمس الحقائق، جعل من بعض الهيئات العالمية ولاسيما هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) تندد وتحذر من هذه الممارسات عن طريق رئيسها الأسبق Arthur Levitt عام 1998 في خطاب مشهور ألقاه في مركز جامعة نيويورك للقانون والأعمال تحت عنوان" لعبة الأرقام" ، حيث أستنكر هذا السلوك ودعا إلى تغييرات ثقافية أساسية في إدارة المؤسسات الاقتصادية.

إن هذه الفضائح مست الدول المتقدمة ولاسيما الولايات المتحدة الأمريكية التي تتمتع ببيئة مهنية عالية في مجال المحاسبة والتدقيق، فما بالك بالدول النامية (بما فيها الجزائر) التي تعمل على تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق وكذا تفعيل السوق المالي، وهو ما يستدعي تسليط مزيد من الضوء على موضوع إدارة الأرباح سواء في الممارسة أو في الأساليب المتبعة أو العوامل المؤثرة، خاصة بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، والذي يشجع على الرفع من كفاءة النظام المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية خدمة للأطراف ذات العلاقة وخاصة المستثمرين الحاليين والمستقبلين. غير أن المعايير المحاسبية الدولية تتسم بالمرونة ووجود عدد من البدائل المحاسبية للمسائل المحاسبية التي تحتاجها المؤسسات في نشاطها الاقتصادي للتوافق مع المستجدات والظروف الاقتصادية الدولية الحديثة.

أولا: إشكالية الدراسة

إن المرونة التي يسمح بها النظام المالي المحاسبي عن طريق البدائل الموجودة في الطرق والبدائل المحاسبية قد يؤدي إلى سلوك منحرف للمؤسسات الاقتصادية سواء بتخفيض أرباحها بغرض التهرب الضريبي أو زيادة الربحية بغرض الرفع من قيمة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة أو توزيع الأرباح على المساهمين.

كما أن عمليات **ممارسات إدارة الأرباح** في البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية لا يزال بالكاد يتم اكتشافها، باعتبارها بيئة ناشئة نظرا للواقع الاقتصادي الجزائري الذي يعاني من **مجموعة من المحددات المالية والقانونية والمؤسساتية**، قد تستغلها المؤسسات الاقتصادية نتيجة عدم القدرة على الكشف عنها، إلا أن هناك بعض **الآليات** قد تحد من تلك الممارسات.

وعلى أساس ما سبق يمكن بلورة إشكالية الدراسة في صيغة التساؤل الآتي:

✍ **ما هي محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية وآليات ضبطها في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ؟**

إن هذه الإشكالية العامة قادتنا إلى عرض التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم وطبيعة ممارسات إدارة الأرباح وأهم أشكالها؟
- ما هي أهم النماذج لكشف ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية ؟
- هل يمكن استغلال المعايير المحاسبية الدولية في ممارسة إدارة الأرباح؟
- هل النظام المحاسبي المالي الجزائري يسمح بممارسة إدارة الأرباح؟
- ما هي أهم محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية؟
- ما هي أهم الآليات التي تحد من ممارسات إدارة الأرباح في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية؟

ثانيا: فرضيات البحث:

للوصول إلى تحليل لهذه الإشكالية وتساؤلاتها الفرعية، فقد انطلقنا من فرضيات وضعناها كحلول محتملة، وإجابات مبدئية ومؤقتة وهي:

- إدارة الأرباح سلوك خاطئ يتعارض مع أدبيات وأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة.
- هناك من المعايير المحاسبة الدولية التي يمكن استغلالها من طرف المؤسسات الاقتصادية في ممارسات إدارة الأرباح.
- النظام المحاسبي المالي الجزائري يسمح بممارسة إدارة الأرباح من خلال بعض الممارسات المحاسبية.
- تكمن أهم محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية في العناصر التاليّة:

➢ الغموض في القواعد المحاسبية.
➢ التصميم الخاطئ للمعايير المحاسبية.
➢ حوكمة المؤسسات .
➢ سلامة إعداد القوائم المالية.
➢ حجم المؤسسة الاقتصادية.
➢ نسبة المديونية.
➢ ربحية الشركة.
➢ جودة التدقيق الخارجي.
➢ هيكل الملكية

- لا يوجد أثر لنظام المحاسبي المالي على ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.
- لا يوجد أثر لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.
- لا يوجد أثر لجودة التدقيق في الجزائر على ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.

ثالثاً: نموذج ومتغيرات الدراسة الميدانية (من خلال الاستبيان):

الدراسة الميدانيّة في هذا البحث على مرحلتين هما:

1- الدراسة الاستكشافية:

وتستهدف إيجاد أهم المحدّدات الرئيسيّة " لممارسات إدارة الأرباح في الجزائر " في ظل البيئة الماليّة والمحاسبية الجزائرية.

2- دراسة وتحليل " آليات ضبط ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر":

وتضم المتغيّرات التالية:

- المتغير المستقل الأول: " **النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF** " كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- المتغيّر المستقل الثاني: " **حوكمة المؤسسات** " كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- المتغيّر المستقل الثالث: " **جودة التدقيق** " كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أمّا:

المتغيّر التابع فهو : " ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "

رابعاً: مبررات اختيار الموضوع :

تتمثل مبررات اختيار الموضوع فيما يلي:

- أهمية موضوع الدراسة في ظل تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق التي تقوم بها الدولة الجزائرية.
- معرفة مدى نجاح السياسات والإصلاحات التي تقوم بها الدولة الجزائرية في مجال المحاسبة والتدقيق في ظل تبني المعايير الدولية.
- الاهتمام الشخصي بموضوع إدارة الأرباح لارتباطه بموضوع المعايير المحاسبية الدولية و التدقيق و النظريات المالية.
- محاولة ربط الدراسات النظرية لموضوع إدارة الأرباح بالدراسات الميدانية في الجزائر.

خامساً: أهداف الموضوع:

تهدف الدراسة إلى ما يلي:

- التعرف على مفهوم وطبيعة ممارسات إدارة الأرباح، دوافعها، أساليبها، وأخيراً أهم نماذج قياسها.
- الوقوف على أهم المداخل التي تتيحها المعايير المحاسبية الدولية في ممارسة إدارة الأرباح .
- تحليل ودراسة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي وممارسات إدارة الأرباح في ظل الحوكمة المؤسسية والعولمة.
- معرفة المحددات القانونية والمالية والمؤسساتية التي تشجع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على ممارسات إدارة الأرباح.
- تحديد الآليات الواجب اتخاذها للحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.

سادساً: أهمية الموضوع:

تتمثل أهمية اختيار الموضوع فيما يلي:

- الاهتمام بموضوع ممارسات إدارة الأرباح والمحددات المؤثرة فيه ونماذج الكشف عليها و آليات الحد منها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- دراسة وتحليل المشاكل المحاسبية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية نتيجة المرونة التي يتيحها من خلال بدائل القياس المحاسبي في المعالجة المحاسبية والتي يمكن استغلالها من طرف المسيرين في ممارسات إدارة الأرباح.

- دراسة واقع البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية من خلال مدى توافقها مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي والحوكمة المؤسسية في ظل النظام الدولي.
- الإصلاحات التي تقوم بها الدولة الجزائرية في بيئتها المالية والمحاسبية للنهوض بالقطاع الاقتصادي عن طريق استقطاب رؤوس الأموال بتعزيز الإفصاح والشفافية في معرفة الوضع المالي للمؤسسات الاقتصادية وأدائها من خلال جودة المعلومات المحاسبية التي تعرضها القوائم المالية للأطراف ذات العلاقة.

سابعاً: حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

- **الحدود المكانية:** على الصعيد الوطني وعبر مختلف ولايات الوطن، من خلال دراسة آراء الأكاديميين والمهنيين في مجال المالية والمحاسبة والتدقيق والجباية في الجزائر سواء كانوا أساتذة جامعيين أو ممارسين لمهنة المحاسبة و التدقيق والجباية.
- **الحدود الزمنية:** تشمل فترة الدراسة تقييم البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010 إلى غاية يومنا هذا.
- **الحدود الموضوعية:** تركز الدراسة على تحليل إشكالية ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية من خلال مجموعة من المحددات القانونية والمالية والمؤسساتية في الجزائر التي يمكن استغلالها من طرف مسيرو المؤسسات الاقتصادية لتحقيق بعض الأهداف المحددة مسبقاً ، مما يستدعي وضع مجموعة الآليات للحد من هاته الممارسات تتمثل في الحوكمة المؤسسية، جودة التدقيق الخارجي، النظام المحاسبي المالي.

ثامناً: منهج البحث والأدوات المستخدمة:

رغبة في بلوغ تطلعات الدراسة، تمت الاستعانة بالمناهج المعتمدة في الدراسات والأبحاث حسب الحاجة، حيث تتطلب كل دراسة إلى مجموعة من المناهج البحثية للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات، حيث تم استخدام المنهج الوصفي من خلال وصف ظاهرة ممارسات إدارة الأرباح بالاعتماد على الجوانب النظرية للموضوع ، وذلك بالاستعانة بما هو متوفر من مصادر ومراجع عربية وأجنبية من الكتب والرسائل الجامعية والدوريات التي لها علاقة بموضوع الدراسة، كما تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في دراسة واقع بيئة المالية والمحاسبية في الجزائر من خلال الاستعانة ببعض الأدوات المنهجية من إحصائيات البنك الدولي أو منظمة الشفافية الدولية، النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة لبيئة المالية والمحاسبية الجزائرية مثل قوانين تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، كما تم استخدام منهج دراسة الحالة في شق المتعلق بالدراسة الميدانية بغرض ربط الجانب النظري للدراسة مع الجانب التطبيقي ضمن سياق البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، من خلال دراسة محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية وآليات ضبطها.

كما تم الاعتماد على الاستبيان كأداة للدراسة بغرض جمع البيانات والمعلومات بغرض تحقيق أهداف الدراسة ، حيث تم تحليلها ومعالجتها باستخدام برامج التحليل الإحصائي SPSS وAMOS من خلال

(معامل الثبات،المتوسط الحسابي،اختبار كفاية العينة،الانحراف المعياري، التحليل العاملي الاستكشافي، التحليل العاملي التوكيدي، تحليل الانحدار،...الخ) بهدف معرفة وجهة نظر عينة الدراسة حول أهم محددات إدارة الأرباح وآليات ضبطها في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.

تاسعاً: أهم صعوبات البحث:

تتمثل أهم الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذه الدراسة فيما يلي :

- صعوبة توزيع الاستبيان يدوياً على عينة الدراسة نتيجة الوضعية الوبائية التي تعيشها البلاد في ظل جائحة كورونا (كوفيد 19).
- عدم تجاوب بعض محافظي الحسابات وخبراء الحسابات والمحاسبين المعتمدين على الإجابة على أداة الدراسة.
- صعوبة استرداد استبانات الدراسة الموزعة يدوياً أو إلكترونياً ، حيث استغرق توزيعها مدة معتبرة من الزمن.

عاشراً: هيكل البحث :

لمعالجة البحث قمنا بتقسيمه إلى بابين،حيث أن الباب الأول يتضمن على ثلاثة فصول ،والباب الثاني يتضمن على فصلين، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة، تضمنت تلخيص واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث،ثم عرض للنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي رأينا بأنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها.

- الباب الأول:" **الأدبيات النظرية والدراسات السابقة**"، تم تقسيمه إلى ثلاث فصول وجاءت كالتالي:

- الفصل الأول:"**الأدبيات النظرية لممارسات إدارة الأرباح**"، حاولنا من خلال هذا الفصل أن نقدم نظرة حول موضوع ممارسات إدارة الأرباح، حيث تم تقسمه إلى ثلاث مباحث، الأول خصصناه للإطار النظري لممارسات إدارة الأرباح، والمبحث الثاني تناولنا فيه محددات إدارة الأرباح، أما المبحث الثالث فتضمن طرق ونماذج الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.
- الفصل الثاني: " **ممارسات إدارة الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدوليّة** "، خصصنا هذا الفصل إلى دراسة المعايير المحاسبية الدولية وأهم ممارسات إدارة الأرباح التي تتيحها ، حيث يتفرع هذا الفصل إلى ثلاث مباحث،حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية المعايير المحاسبية الدولية ، ثم انتقلنا إلى الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية في المبحث الثاني ، وفي المبحث الثالث تم دراسة العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية وممارسات إدارة الأرباح.
- الفصل الثالث:" **الدراسات السابقة** "، يهدف هذا الفصل إلى دراسة أهم الجوانب التي تناولتها الدراسات السابقة في موضوع إدارة الأرباح، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، الأول تناول الدراسات العربية، أما المبحث الثاني تطرق إلى الدراسات الأجنبية.

- الباب الثاني:"**الدراسة التطبيقية على البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية**"، تم تقسيمه إلى فصلين وجاءت كالتالي:

- الفصل الرابع:" **ممارسات إدارة الأرباح في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية** "، يضم هذا الفصل ثلاث مباحث تناول أهم المداخل التي يمكن استغلالها لممارسة إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ، حيث تم عرض في المبحث الأول تحليلاً وصفياً للبيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، أما المبحث الثاني فتم التطرق إلى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ، وفي المبحث الثالث تم دراسة أهم ممارسات إدارة الأرباح التي يسمح بها النظام المحاسبي المالي.
- الفصل الخامس:" **الدراسة الميدانيّة الاستقصائية** "، تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث بغرض تحليل واختبار الفرضيات الدراسة من خلال عرض وتحليل أداة الدراسة، حيث تم عرض في المبحث الأول الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، وفي المبحث الثاني تطرقنا إلى الدراسة الاستكشافية للاستخراج محددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ، أما في المبحث الثالث فتناولتا فيه آليات ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.

الباب الأول

الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

تمهيد

سنتطرق ضمن هذا الباب إلى كل من مقاربات أساسية حول ممارسات إدارة الأرباح وعلاقتها بالمعايير المحاسبية الدولية، وأيضا أهم الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت موضوع إدارة الأرباح، حيث قسمناه إلى ثلاث فصول:

- الفصل الأول: **الأدبيات النظرية لممارسات إدارة الأرباح**
- الفصل الثاني: **ممارسات إدارة الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدوليّة**
- الفصل الثالث: **الدراسات السابقة**

الفصل الأول

الأدبيات النظرية لممارسات إدارة الأرباح

تمهيد

إن ظهور مجموعة من الفضائح المالية التي مست بعضاً من الشركات الكبرى مثل (Worldcom) و (Enorn) و (Tyco)، بالإضافة إلى الأزمة المالية سنة 2007 ، أدى إلى انهيار عدد كبير من الشركات مما أثر على موثوقية القوائم المالية المنشورة ومصداقية معدّوها والمدققين لها باعتبارها المرشد الرئيسي في اتخاذ القرارات من قبل الأطراف ذات العلاقة.

إن هذه الفضائح المالية كان أحد أهم الأسباب التي كانت وراءها هو ممارسة إدارة الأرباح من خلال استغلال المرونة المتاحة في القواعد والمبادئ المحاسبية لإعداد القوائم المالية،بالإضافة إلى غياب الرقابة على سلوك المؤسسات ، مما جعل الهيئات الدولية والدول والمختصين يسنون قواعد و آليات للحد من هاته الممارسات.

سنتطرق ضمن هذا الفصل إلى كل من الإطار النظري لممارسات إدارة الأرباح، وأيضا لمحددات إدارة الأرباح، ثم طرق قياس إدارة الأرباح، حيث جاءت تقسيمات الفصل الأول على النحو ما يلي:

- ✓ **المبحث الأول: الإطار النظري لممارسات "إدارة الأرباح "**
- ✓ **المبحث الثاني: محددات ممارسات إدارة الأرباح**
- ✓ **المبحث الثالث : طرق ونماذج الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح**

المبحث الأول: الإطار النظري لممارسات إدارة الأرباح

لقد بينت الأدبيات المحاسبية عددا من المفاهيم لإدارة الأرباح ، انطلق واضعوها من وجهـــات نظـــر مختلفة،إذ استخدموا مدًا واسعًا من أشكال التعبير لوصف الظاهرة نفسها في جوانبها المختلفة، لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم وطبيعة ودوافع وطرق إدارة الأرباح ، إلى جانب المخاطر المترتبة عن إدارة الأرباح.

المطلب الأول: مفهوم وطبيعة ممارسات إدارة الأرباح

الفرع الأول: طبيعة ممارسات إدارة الأرباح

أصبحت العديد من المؤسسات الاقتصادية تمارس إدارة الأرباح بكل أنواعها، حيث أن موضوع إدارة الأرباح يرجع إلى الباحث (M.Healy Paul) الذي نشر مقالاً عام 1985 تحت عنوان تأثير خطط المكافآت على قرارات المحاسبية "The Effect of Bonus Schemes on Accounting " والذي ناقش العلاقة بين مكافآت المدراء والقرارات التي تم اتخاذها، حيث يرى أن المدراء يتخذون السياسات المحاسبية التي تعظم المكافآت التي يتم تحديدها مسبقا.[1]

كما ارتبط مفهوم إدارة الأرباح مع نظرية الوكالة ، التي تعود مفاهيمها إلى الاقتصادي المعروف " أدم سميث" ، إذ أشار عند مناقشة مشكلة الفصل بين الملكية والرقابة في كتابه ثروة الأمم " Wealth of Nations " الصادر في عام 1776، إلى أنه " **لا يمكن أن نتوقع من مدراء المؤسسات الذين يؤتمنون على أموال الآخرين أن يديروها بنفس اليقظة والحذر،كما لو كانوا مالكين لهذه الأموال** ". [2]

إن نتيجة هذا الصراع الذي أدى إلى ظهور تعارض بين المصالح، والتي تتجسد في صورة انتهازية للممارسة إدارة الأرباح عن طريق استغلال نظام الحوافز والمكافآت أو العمل على تكوين سمعة إدارية من خلال الاستفادة من الخيارات البديلة للسياسات المحاسبية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

إن مفهوم إدارة الأرباح ينظر إليه من زاويتين مختلفين، الالتزام القانوني بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والغير قانوني من خلال عدم احترام تلك المبادئ، وإن الممارسات المحاسبية التي تخالف تلك المبادئ، هي أكثر ضرراً على الأطرف ذات العلاقة من تلك التي تمتثل لها ، والتي تتم عن طريق اختيار الإدارة للأساليب وطرق مصنعة لتعظيم الأرباح ، وتشكل هذه الممارسات احتيالاً وانتهاكاً من الإدارة قد ينعكس عنه عقوبات قضائية نتيجة لأهمية الاعتماد على تلك المعلومات المقدمة،وبغض النظر إذا كان عملية التلاعب بالأرباح تدخل ضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فالنتائج قد تكون لها نفس الضرر لدى مستخدمي هذه المعلومات. [3]

---

[1] بوبكر رزيقات،"**أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على إدارة الأرباح – دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق)**"، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير ،جامعة بومرداس،الجزائر،2019،ص 61.

[2] المرجع السابق،ص ص : 61-62.

[3] عباس حميد يحي التميمي،حكيم حمود فليح الساعدي،" **إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليب وسبل الحد منها** "،دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان،الأردن،2015،ص 24.

ويرى المؤيدون لإدارة الأرباح أنها لا تعد انتهاكاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها ، إذ يقوم المسيرون باختيار السياسات المحاسبية والقواعد المحاسبية بأساليب وطرق ذكية، بهدف تحقيق أفضل صور الربح الممكنة، من أجل التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية لفهم الأداء المالي للمؤسسات واتخاذ القرارات المناسبة.

أما معارضي إدارة الأرباح فإنهم يرون أن دافع المسيرين من وراء ذلك هو الكفاءة من خلال التأثير على مستخدمي المعلومات المالية في إظهار ربح المؤسسة بما يحقق التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة، بهدف ضمان بقاء واستمرار المؤسسة في السوق من ناحية تحقيق الميزة التنافسية، لإظهار كفاءة المسيرين في عملهم، أما عندما يكون الدافع الذاتي للمسيرين في صوره الانتهازية أو غير أخلاقية يكون لممارسات إدارة الأرباح تأثير جوهري على الصورة الحقيقية للمؤسسة، مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية.

الفرع الثاني :مفهوم ممارسات إدارة الأرباح

اهتمت العديد من الدراسات والبحوث بممارسات المؤسسات الاقتصادية لعمليات الإفصاح وإعداد التقارير المالية من خلال استغلال المرونة المتاحة باختيار بدائل القواعد المحاسبية، حيث ظهرت العديد من المصطلحات المعبرة عن تلك الممارسات منها يلي:

- إدارة الأرباح (Earnings Mangement)
- التلاعب بالحسابات (Accounts Manipulation)
- الغش في التقارير (Fraudulent Reporting)
- المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting)

سنركز على مفهوم إدارة الأرباح مع تبيين اختلافه عن المصطلحات الأخرى التي تعبر عن سلوك المؤسسات الاقتصادية ،حيث تعرض العديد من الباحثين والهيئات إلى مفهوم ممارسات إدارة الأرباح وذكر بأنها:

- "هي قرار يتخذه المسيرون من أجل التأثير المباشر في التدفقات النقدية للخزينة".[1]
- " Copeland (1968) يستخدم مصطلح " التلاعب "حيث عرفه على أنه إمكانية الزيادة أو التخفيض من الأرباح الصافية المعلن عنها." [2]
- "تعتبر إدارة الأرباح من الممارسات التي تقوم بها إدارة المؤسسة بهدف التأثير على مستوى النتائج المحاسبية بالاعتماد على المرونة التي تتيحها المعايير المحاسبية عند وجود عدة بدائل محاسبية لمعالجة نفس البند أو الحدث الاقتصادي، أو بالاعتماد على الهوامش المتاحة لإصدار الأحكام والتقديرات عند تطبيق بعض

[1] Mouna Sellami, Fodil Adjaoud, **"La Gestion Réelle Des Résultats: Le Cas Des Entreprises Françaises",** Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France, p 4.

[2] Stolowy Hervé, Breton Gaétan, **"La gestion des données comptables : une revue de la littérature** ", Association Francophone de Comptabilité, «Comptabilité -Contrôle – Audit », Tome 9, Issue 1, 2003, P 128.

السياسات المحاسبية، أو عند اتخاذ قرارات تتعلق بنشاط المؤسسة (كيموش ،2014)، مما يوفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية عن المركز المالي للمؤسسة وأدائها، ويتم ذلك بطريقة متعمدة لتضليل أصحاب المصالح حول أداء المؤسسة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية (حماد،2005)."[1]

- " تدخل متعمد في عملية إعداد التقارير المالية بغرض تحقيق بعض من المكاسب الخاصة، كما أنها سلوك تقوم به الإدارة بغرض التأثير على التدفقات النقدية التي تحدث في الدخل بهدف معالجة الانحرافات غير العادية من خلال اختيار سياسات محاسبية معينة."[2]
- " Degeorge و الآخرون يعرفونها على أنها تلاعب اصطناعي من طرف المدراء لتحقيق النتائج المرغوب فيها من خلال القرارات المتخذة، والدافع في ذلك هو تحسين صورة المؤسسة لدى المستثمرين".[3]
- " ابتكار مقترح في إعداد التقرير المالي بغرض الحصول على منافع خاصة". بالإضافة إلى أنها " تغيير الأداء الاقتصادي المعلن للمؤسسة بواسطة الإدارة لتضليل المساهمين أو لتأثير في النتائج التعاقدية".[4]
- "تعريف (هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) ,2008) تحريف تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عنها والمقبولة قبولا عاما".[5]
- " استغلال للسياسات المحاسبية البديلة من طرف المؤسسات الاقتصادية بهدف تحقيق منافع ذاتية محددة سلفاً.[6]
- " مجمل الإجراءات التي تمارسها المؤسسات الاقتصادية بغرض زيادة الأرباح أو تقليلها من خلال العمليات المحاسبية التي تم التلاعب بها بشكل ابتكاري للتغطية على المخالفات والجرائم التي تم ارتكابها."[7]

من خلال التطرق لتعريف إدارة الأرباح يمكن الاستنتاج بأن ممارسة إدارة الأرباح هي عملية تلاعب متعمد في النتائج المعلن عنها عند إعداد القوائم المالية بغرض الحصول على منافع خاصة في نطاق انتهاك تطبيق

---

[1] بلال كيموش،حمزة بوسنة،"**إدارة الأرباح المحاسبية من خلال المستحقات الاختيارية:دراسة استكشافية للمؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر**"،دراسات،العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية،عمان،الأردن،المجلد 43،ملحق 1، 2016،ص 496.

[2] علي عبد الله أحمد شاهين،" **إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية**"،الجامعة الإسلامية،غزة، فلسطين،2011،ص 7.

[3] Fatemeh Darogheh Hazrati and al, "**Investigation of Political Costs' Effects on Earning Management in Accepted Firms in Tehran's Stock Exchange** ",Research Journal of Recent Sciences , Volume 4,N° 6, June 2015, p 2.

[4] نبيل عبد الرؤوف ابراهيم،"**فروق ضريبية الدخل الدفترية–مقياس جديد لإدارة الأرباح : دراسة تطبيقية**–"،مجلة الفكر المحاسبي،جامعة عين شمس،مصر،المجلد 20،العدد 3،أكتوبر 2016،ص 468.

[5] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي،مرجع سبق ذكره،ص 21.

[6] Scott Richardson and al ," **Predicting earnings management: The case of earnings restatements**",October 2002, p p:1-3. متاح على الموقع SSRN: https://ssrn.com/abstract=338681 تم الولوج إليه يوم 2020/01/31 على الساعة 14:53.

[7] جبار بوكثير،مصطفى عوادي،"**أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية**"، مجلة الدراسات المالية ،المحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي،الجزائر، ،العدد 1، 2014.ص 66.

المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما من خلال استغلال المرونة المتاحة في اختيار السياسات والبدائل المحاسبية مما يؤدي إلى تضليل الأطراف ذات العلاقة .

أما فيما يخص الفرق بين مصطلح إدارة الأرباح والمصطلحات الأخرى المذكورة ، التي تعبر في مجموعها عن سلوك المؤسسات الاقتصادية.

إن مصطلحات التلاعب في الحسابات والغش في التقارير و المحاسبة الإبداعية مصطلحات مترادفة تمثل تدخل المسيرين في عملية القياس والإبلاغ المالي باستخدام وسائل مدروسة بقصد التحريف والغش خارج ما تسمح به المبادئ المقبولة عموما (GAAP) ، فقد عرفها العديد من الباحثين كما يلي :

- فقد بين (Rosner, 2003) أن التلاعب في الحسابات والغش في التقارير مصطلحين مترادفين يمثلان تدخل المسيرون في عمليات القياس والإفصاح عنها من خارج ما تسمح به مبادئ المحاسبة المقبولة عموما (GAAP)، ويكون التدخل مقصوداً ومتعمداً بالتلاعب والغش بالأحداث الاقتصادية مما يجعلها تضل الأطراف ذات العلاقة.[1]
- أما (Babalyan, 2004) فقد أشار إلى أنه يمكن اعتبار المحاسبة الإبداعية مصطلحاً مرادفاً للتلاعب في الحسابات.[2]
- أما (Mulfoud and Comiskey, 2002) فقد عرفوها على أساس أنها "جميع الخطوات المستخدمة في لعبة الأرقام المالية، بما في ذلك التعمد في اختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية، و الغش في التقارير المالية و أي خطوات تؤدي إلى إدارة الأرباح وتمهيد الدخل".[3]

إن مصطلحات التلاعب في الحسابات و الغش في التقارير والمحاسبة الإبداعية تشير في مضامينها إلى الممارسات المحاسبية التي تعتمد على عدم عرض الحقائق المتعلقة بالأنشطة التي حدثت خلال فترة مالية معينة بطريقة متعمدة لتحقيق أهداف أطراف محددة من مجموع أصحاب المصلحة Stakeholders. غير أن Amat & Gowthorpe يرون أن هذه الأنواع السابقة من الممارسات المحاسبية هي بمعنى واحد ،حيث تستخدم المرونة المتاحة في القواعد والمبادئ المحاسبية من أجل إظهار المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية بالصورة التي يسعى إلى تحقيقها المسيرون.[4]

---

[1] المومني محمد عبد الله محمد،**"تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها: دراسة تحليلية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"**،أطروحة دكتوراه في فسلفة ،تخصص محاسبة،جامعة عمان للدراسات العليا،الأردن،2006، ص 23.

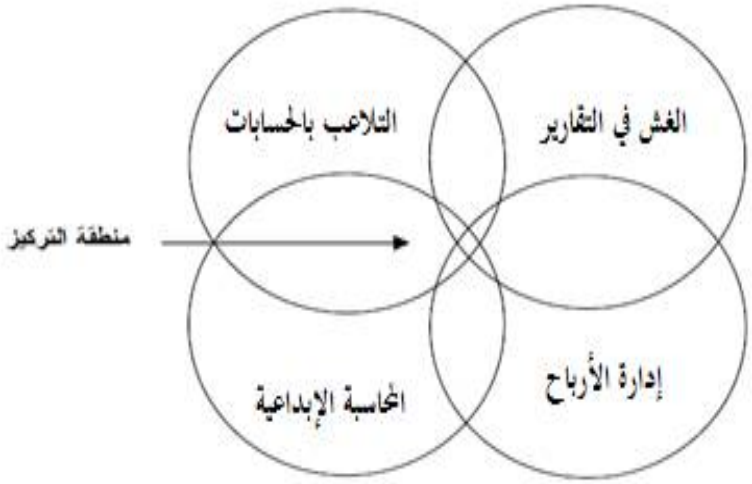
[2] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي،مرجع سبق ذكره،ص 32.

[3] Charles W. Mulford , Eugene E. Comiskey ," **The Financial Numbers Game : Detecting Creative Accounting Practices**" , John Wiley & Sons, Inc, New York, USA, 2002,p 3.

[4] سلمان حسين عبد الله،عدالت محمد توفيق،**"مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية،جامعة بغداد،العراق، المجلد 18،العدد 69،2012،ص 361.

والشكل الموالي يوضح العلاقة بين المصطلحات التلاعب بالحسابات و الغش في التقارير والمحاسبة الإبداعية مع مفهوم إدارة الأرباح.

الشكل رقم (1-1) : يوضح مفهوم إدارة الأرباح مع المصطلحات المرادفة لها



المصدر: عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي،مرجع سبق ذكره،ص 32.

المطلب الثاني: دوافع ممارسات إدارة الأرباح

هناك العديد من الدوافع للقيام بممارسات إدارة الأرباح من قبل المسيرين، مستغلة في ذلك مرونة المبادئ والمعايير المحاسبية لتحقيق أهداف معينة، وتتمثل دوافع ممارسات إدارة الأرباح في أحد أو بعض الدوافع التالية: [1]

الفرع الأول: تحقيق منافع ذاتية للإدارة

في ظل سعي المسيرين إلى التأثير على أرباح المؤسسات لتحقيق منافع ذاتية عن ممارسات إدارة الأرباح: [2]

يرى (Defond and AL,1997) أن من دوافع الذاتية للإدارة هي المحافظة على سمعة المؤسسة بهدف المحافظة على مناصبهم الإدارية وتحسينها من خلال التأثير في قيمة الأرباح سواء كانت الأرباح المستهدفة أو أرباح السنة الماضية أو من خلال التأثير في معدل نمو الأرباح المستهدف وهذا في إطار الإستراتيجية التي تسعى إليها الإدارة ؛

[1] علي عبد الله احمد الجبري،"**الإطار الفكري لإدارة الأرباح:دراسة نظرية**"،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،جامعة عين الشمس،مصر،العدد1 ،2013، ص 1313.

[2] محمد محمود جاسم، أسعد منشد محمد،" **انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح** "، مجلة كلية التربية الأساسية ،جامعة بابل، العراق، العدد 5، تموز 2011،ص 451.

فيما يرى (Holthausen, 1990) أن المكافآت الكبيرة للمؤسسة يكون لها دوافع للتأثير على قيمة الأرباح كنتيجة لخطة الحوافز المتبعة في المؤسسة وخاصة إذا ما ارتبطت مكافآتهم بأرقام الأرباح المحققة؛

فيما يرى (حماد، 2005 ،ص54) المسيرون الجدد يلجئون إلى التخلص من كل الخسائر و كل ما هو رديء في المؤسسة بتحميلهم على السنة التي حدث فيها التغير وبذلك يظهرون بشكل أفضل عند تقويم أدائهم في السنوات المستقبلية ؛

يرى (Waterhouse et al., 1993) أن المؤسسات تلجأ إلى ممارسة إدارة الأرباح لتخفيض الأرباح قبل الدخول في مفاوضات مع النقابات في ما يخص أجور العمال،[1] فعادة ما تتفاوض الإدارة مع ممثلي العمال في الأمور التي تتعلق بمصلحة العامل سواء كانت في الرفع من مستوى الأجر أو زيادة في المنح والعلاوات والمكافآت ومنحة التقاعد، مما يجعل قيمة الأرباح عامل مؤثر في عملية التفاوض والذي تعمل النقابات على التركيز عليه في عملية الزيادة في مستويات الأجر ، بالمقابل تعمل المؤسسات على إيهام المفاوضين بعدم القدرة على الزيادة في الأجور نتيجة عدم تحقيق معدلات كبيرة في نمو الأرباح في الفترة الحالية، مما يتيح لها إبرام عقود منخفضة الأجور وضمان عدم وجود أي زيادات في أجور الموظفين.[2]

الفرع الثاني:تخفيض الضرائب

هي عملية تبنى على مجموعة من الاستراتيجيات الضريبية لتقليل العبء الضريبي بهدف تعظيم ثروة المساهمين و زيادة حجم الأرباح.[3] و من بين تلك الاستراتيجيات نجد[4] :

1. تخفيض في قيمة الأرباح المعلن عليها في حالة توقع انخفاض في معدل الضريبة في السنوات القادمة لاستفادة من الامتيازات الضريبية المستقبلية .
2. تضخيم في قيمة الأرباح المعلن عنها في حالة توقع ارتفاع في معدل الضريبة في السنوات القادمة لاستفادة من الامتيازات الضريبية الحالية .

كما أن المؤسسات الاقتصادية عند إخضاعها للضرائب الواجب دفعها ، تعمل على التقليل من العبء الضريبي إلى أدنى حد ممكن من خلال الاختيار والمفاضلة بين الاستراتجيات والأساليب المحاسبية التي تؤثر على الربح الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية وتعرف هذه الممارسة بالتجنب الضريبي ، وتتميز

---

[1] Frédéric Demerens and al," **Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext**," , International Journal Of Business, Volume 18, N° 1,2013,p 63.

[2] آسيا لعروسي،"**تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر:دراسة تحليلية إحصائية** "، أطروحة دكتوراه في علوم في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر،2019، ص 103.

[3] Nor Atikah Binti Shafai and al , " **Earnings Management, Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility: Malaysia Evidence** ", International Academic Journal of Accounting and Financial Management, Volume 5, N° 3, 2018,p 47.

[4] Jussi Karjalainen ," **The effects of corporate versus owners' tax minimization on earnings management when incentives compete: Evidence from private Finnish firm**",February 2, 2015,p3. متاح على الموقع SSRN: https://ssrn.com/abstract=2364299.15:21 تم الولوج إليه يوم 2019/03/25 على الساعة.

عن الغش الضريبي كون الأولى قانونية ، بينما الأخيرة مخالفة للقانون[1]، وعلى الرغم من أن الإدارة الضريبية تقوم بفرض قواعد محاسبية لتحديد الربح الضريبي ، مما يحد من مجالات التلاعب لدى المؤسسات الاقتصادية ، ولكن يبقى لدى المسيرين أساليب متعددة للتأثير على الأرباح الخاضعة للضريبة، كما في حالة الاختيار بين تقييم المخزون السلعي ، مثلا يمكن أن تستخدم المؤسسات الاقتصادية طريقة التقييم الوارد أخيراً صادرا أولاً LIFO التي تمَ إلغاء استخدامها بموجب المعيار المحاسبي رقم 02 (IAS 02) لتقييم المخزون السلعي للأغراض الضريبية في فترات ارتفاع الأسعار.[2]

الفرع الثالث:تفادي شروط عقود الدين

تفرض عقود الدين التي تتم بين المؤسسات الاقتصادية المقرضة والمقترضة قيوداً على أنشطة المؤسسات المقترضة ، فقد تنص على عدم السماح للمؤسسات المقترضة بإصدار سندات جديدة أو بتوزيع أرباح على مساهميها أو بالاندماج في مؤسسات أخرى إذا تجاوزت نسبة الديون في هذه المؤسسات مقارنة مع حقوق الملكية عن حد معين ، أو إذا انخفضت أرباحها عن رقم معين. ومما لا شك فيه أن التغيير في الأساليب و السياسات المحاسبية قد تؤدي إلى تعديلات في مستوى القيود التي تفرضها عقود الدين،(نسبة الديون إلى حقوق الملكية أو رقم الربح) وما يترتب على ذلك من تحويلات بين أصحاب الأسهم و أصحاب السندات. أي أن التغيير في السياسات المحاسبية قد تؤثر في التدفقات النقدية للمؤسسات أو في الحقوق المختلفة على هذه التدفقات.[3]

إن من دوافع إدارة الأرباح التوافق مع اتفاقيات عقود الدين، وذلك النوع من إدارة الأرباح سيساعد المسيرين على تحويل الثروة من حملة الدين إلى حملة الأسهم ، وذلك من خلال زيادة توزيعات الأرباح، والحصول على قروض جديدة، بجعل صافي الثروة يقل عن الحد الأدنى المطلوب من قبل المقرضين. فالعلاقة الايجابية بين نسبة الدين إلى حقوق الملكية واستخدام الممارسات المحاسبية لزيادة الربح ،تفسر عادة كإجراء لتفادي شروط قيود عقود الديون.[4]

---

[1] علاء فريد عبد الأحد،"**أثر التحدي الأخلاقي في المحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة:دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق** "، أطروحة دكتوراه في المحاسبة،جامعة البصرة ، العراق،2006، ص 130.

[2] علي محمد رمضان، "**أثر إدارة الأرباح لدى لشركات على قياس الربح الضريبي (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية** "، أطروحة دكتوراه في المحاسبة،جامعة دمشق،سوريا،2014،ص 59.

[3] أحمد السيد حمد الله، " **تحديد المتغيرات المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية في ظل النظرية الواقعية المحاسبية:منهج مقترح**"، مجلة البحوث التجارية ،جامعة الزقازيق،مصر،المجلد 9، العدد 11، 1986،ص 331.

[4] كهينة شاوشي،"**إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية**"،أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،جامعة بومرداس،الجزائر ،2016،ص 90.

الفرع الرابع :تفادي التكاليف السياسية

يعد دافع تفادي التكاليف السياسية من العوامل المؤثرة في اختيار المسرين للسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تقليل من الربح وذلك بهدف تخفيض التكاليف السياسية التي تتحملها المؤسسة بشكل مباشر، أو غير مباشر نتيجة ما تقوم به الدولة من تشريعات تؤثر بها على المؤسسة .

حيث أن المؤسسات تتعرض إلى مجموعة من الضغوطات السياسية مما يجعلها تعدل في أرباحها من أجل تفادي حجم هاته التكاليف، وهذا انطلاقا من متغيرين أساسين هما : الحجم والمخاطر.[1]

إضافة إلى أن المؤسسات ذات الحجم الكبير تحاول أن ألا تكون محل أنظار الهيئات والسلطات السياسية في الدولة، فالأرباح الضخمة المحققة من طرفها قد تجعل السلطات التشريعية ترى أن قيمة هذه الأرباح يجب أن تخضع إلى معدلات ضريبية مرتفعة، أو أن حجم المؤسسة الكبير قد يؤثر على المنافسة مما يؤدي إلى الاحتكار، مما يستعدي ضرورة تجزئتها بهدف زيادة المنافسة، أو فرض قوانين خاصة لمنع الاحتكار،مما يدفع بالمسيرين إلى محاولة تقليل آثار الأرباح المرتفعة من خلال إتباع بعض الخطوات التي من شأنها تخفيض الربح المستهدف كأن تؤجل بعض الإيرادات أو تعجل بعض المصاريف .[2]

وهذا ما أكدته دراسة (Han and wang,1998) حيث أن مؤسسات صناعة النفط والغاز خلال حرب العراق مع الكويت سنة 1990 كانت تتوقع زيادات في الأرباح ، إلا أن أسعار المنتجات النفطية ارتفعت بسبب الحرب ، مما أدها إلى التلاعب بالأرباح عن طريق المستحقات الاختيارية لتخفيض الأرباح من أجل أن تتجنب التكاليف السياسية في صورة تكاليف إضافية تفرض عليها.[3]

الفرع الخامس:التأثير في سوق الأوراق المالية

تعد الأسواق المالية من أهم الأدوات المستعملة في تنمية الموارد الاقتصادية للدول، وذلك عن طريق جذب المدخرات وتوجيهها نحو الاستثمارات، حيث توفر معلومات مالية وغير مالية عن المؤسسات الاقتصادية التي يتم تداول أوراقها المالية، هذه المعلومات تنعكس بأسعار الأسهم المتداولة،فالمسيرون يعدون أسعار الأسهم السوقية وعوائدها من العوامل المؤثرة في اختيار البدائل المحاسبية للتأثير في قيمة الأرباح.

دوافع ممارسة إدارة الأرباح تظهر في التأثير على الأسواق المالية من خلال الرفع من قيمة الأسهم نتيجة توفر توقعات حول الأرباح مستقبلا بسبب اعتماد الأسواق المالية على الأرباح المعلنة عند تشكيل توقعاتها حول الأرباح في المستقبل، بمعنى وجود قدرة على ممارسة إدارة الأرباح للتأثير على قيمة الأسهم مستقبلا.

---

1 Yves Mard , **"Vers une information comptable plus transparente : L'apport des recherches portant sur la gestion des résultats comptables"**,. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom, 2005,p3. متاح على الموقع : https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581229/document تم الولوج إليه يوم 2019/03/25 على الساعة 13.36

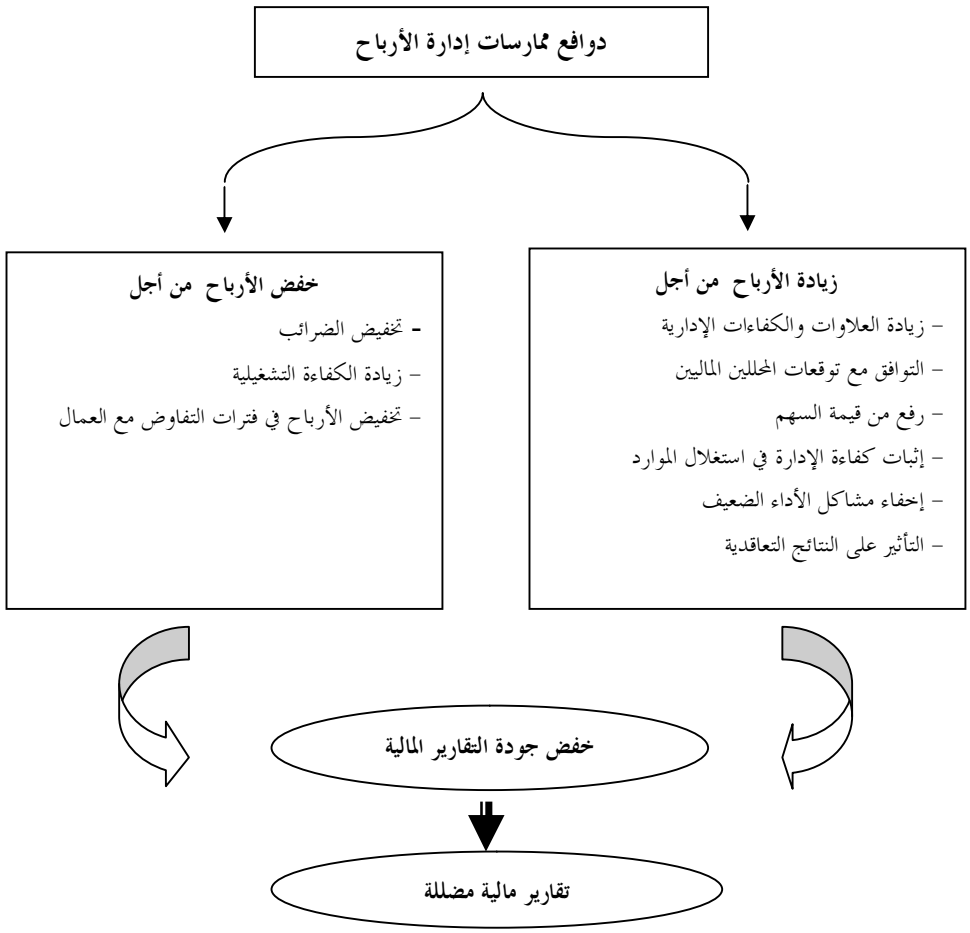
[2] غزالي زينب،" **دور الحوكمة في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية– دراسة لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"،مذكرة ماجستير في علوم التسيير ،جامعة سطيف1،الجزائر، 2016، ص13.

[3] عبد المجيد الطيب الفار،"**إدارة الأرباح**"،دار جليس الزمان،عمان، الأردن،2010 ، ص 54.

وهذا لتتوافق قيمة الأرباح مع توقعات المحليين، بحكم أن كثافة ممارسات إدارة الأرباح تؤدي إلى انخفاض في الإفصاح عن المعلومات حول الأرباح مما ينتج عنه انخفاض غير طبيعي في العائد عند ظهور مفاجآت في قيمة الأرباح.[1] وتشير دراسة (Beneish,1999) أن المسيرين يقومون بإدارة الأرباح لتحقيق منافع ذاتية من خلال الرفع من قيمة الأسهم في السوق المالي من خلال عملية انتهاك للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP)، سواء كانت هذه المنافع خاصة للمسيرين أو للمساهمين الحاليين، حيث أن منافع المسيرين تتمثل في بيع أسهم بأعلى سعر لتحقيق أكبر مكافآت مالية لارتباطها مع قيمة الأسهم، أما منافع المساهمين الحاليين فهي الرفع من القيمة السوقية للأسهم وزيادة العوائد وتفادي شروط عقود الدين.[2]

ويوضح الشكل رقم 1-2 دوافع ممارسات إدارة الأرباح

الشكل رقم(1-2):دوافع ممارسة إدارة الأرباح



المصدر: علي عبد الله احمد الجبري، المرجع السابق، ص 1313.

[1] فؤاد صديقي،"**ظروف وحوافز إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في سياق الغموض النسبي لممارسات النظام المحاسبي المالي SCF- دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الفترة (2010-2014)**"،أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير ،جامعة ورقلة،الجزائر، 2016،ص 30.

[2] Messod D. Beneish , " **Incentives and Penalties Related to Earnings Overstatements That Violate GAAP**", The Accounting Review, Volume 74, N° 4 , 1999, p 454.

المطلب الثالث:النظريات المفسرة لممارسات إدارة الأرباح ومخاطرها

هناك مجموعة من النظريات المفسرة لممارسات إدارة الأرباح، ونتائج المترتبة على تلك الممارسات:

الفرع الأول: النظريات المفسرة لممارسات إدارة الأرباح

إن دراسة ممارسات إدارة الأرباح يوجب التطرق إلى النظريات التي اهتمت بتفسيرها، والتي تتمثل في:

- **نظرية الوكالة:**

إن إسقاط فرضية غياب التضارب بين المدراء والمقرضين والمساهمين والملاك،و تزايد النشاط الاقتصادي وتعقد ممارسته أدى إلى ظهور نظريات اقتصادية تهتم بالسلوك والعلاقات القائمة في المؤسسة بين الأطراف ذات العلاقة ، ويعود إسقاط هذه الفرضية إلى نظرية تسمى "**الوكالة**" التي عرفها لـــ Jensen and Meckling بأنها " عقد بموجبه شخص أو أكثر (المدير) بإلزام شخص آخر (الوكيل) بأداء بعض المهام باسمه من خلال تفويضه ببعض السلطات لاتخاذ بعض القرارات " [1] ، ووفقا لنظرية الوكالة فالمؤسسة "عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية الصريحة والضمنية والإدارة هي محور العلاقات سواء مع الملاك أو الدائنين أو السوق المالي، وقد استخدمت نظرية الوكالة في تفسير مشكلات الحوافز الناتجة عن انفصال الملكية عن الإدارة، ومراقبة الموارد،وتعيين مدققي الحسابات ،وقد استخدمت أيضا لتفسير دوافع الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية لممارسة إدارة الأرباح"[2]، وهذه العلاقات التعاقدية حسب نظرية الوكالة لها أبعاد اقتصادية، سلوكية، محاسبية وقانونية:[3]

- **البعد الاقتصادي**: تفترض نظرية الوكالة أن كل طرف من أطراف التعاقد يسعى إلى تحقيق منفعة شخصية على حساب مصلحة الأطراف الأخرى من خلال التركيز على المنافع الاقتصادية التي ستؤول لكل طرف، مما يعكس نوعا من التعارض فيما بينها.
- **البعد السلوكي**: يركز على سلوك كل طرف من أطراف التعاقد عند إبرام عقد الوكالة، من خلال محاولة كل طرف تأمين مصالحه الشخصية عن طريق الرقابة على ممارسات الطرف الآخر مما يؤثر بدوره على التكاليف التي يتحملها كل طرف ، الأمر الذي يؤثر سلبا على مصالح كل الأطراف ذات التعاقد بالمؤسسة.
- **البعد المحاسبي والقانوني**: إن الإدارة وباعتبارها أحد أطراف التعاقد يمكنها التحكم في عملية الإفصاح عن كمية ونوعية المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية.

---

[1] Michael C. Jensen, William H. Meckling," **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure**", Journal of Financial Economics, volume 3, N° 4, October, 1976, p 5. متاح على الموقع SSRN: https://ssrn.com/abstract= 94043 تم الولوج إليه يوم 2020/02/07 على الساعة 21:47.

[2] آسيا لعروسي،مرجع سبق ذكره،ص 109.

[3] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم،"**دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**"،دار الجامعة الجديدة،الإسكندرية،2002،مصر،ص ص: 161-164.

إن هذه العلاقات التعاقدية بين أطراف المصلحة وفق نظرية الوكالة أدت إلى ظهور ثلاثة اتجاهات تبحث في ممارسات إدارة الأرباح :[1]

- ✓ **الاتجاه الأول**: يدرس ممارسات إدارة الأرباح من خلال عقود الحوافز ومكافآت التي تنشئها ، حيث أن المدراء يعملون على ممارسة إدارة الأرباح في حالة ترتبط حوافزهم ومكافآتهم بتحقيق نتائج محاسبية مستهدفة، مما يجعلهم يستخدمون بعض الطرق والأساليب لتحقيق هذه الأرباح من خلال تبني بعض الطرق و السياسات المحاسبية.
- ✓ **الاتجاه الثاني**: يقوم هذه الاتجاه على أساس أن مصالح المدراء تتماشى مع مصالح الملاك ، حيث أن ممارسة إدارة الأرباح من طرف المدراء بهدف زيادة الأرباح مبنية على أساس تفادي شروط عقد الدين .
- ✓ **الاتجاه الثالث**: هذا الاتجاه مبني على أساس جذب المستثمرين في الأسواق المالية فيما يتعلق بزيادة رأس المال ، حيث أن المدراء يعملون على زيادة في الأرباح حتى يتوافقون مع توقعات المحليين الماليين المستقبلية.

- **نظرية عدم تماثل المعلومات** :

يرى (Schipper, 1989) أن المعلومات هي عنصر رئيسي تقوم على ظاهرة ممارسة إدارة الأرباح ، حيث ينشأ التعارض بين الإدارة وأصحاب المصلحة نتيجة عدم تماثل المعلومات في هياكل المؤسسات، حيث يختار المدراء نتيجة استغلال مراكزهم لتحقيق منافع خاصة من خلال الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية حسب مصالحهم، فيتم الإفصاح عن معلومات وإخفاء بعضها ، مما يضر بمصالح الأطراف ذات العلاقة نظرا لأهمية هذه المعلومات في اتخاذ القرارات المالية المثلى في المستقبل ، لعدم قدرتهم على تحليل وتمييز عن صحة المعلومات المعروضة ومدى وجود تلاعب في الأرباح بسبب عدم توفر المهارة الشخصية أو عدم الرغبة في التحليل أو اللامبالاة.[2]

وقد أوضحت دراسة(Morris,1987) كيفية تخفيض عدم تماثل في المعلومات عن طريق الطرف الذي لديه معلومات أكثر، فنتيجة اختلاف في جودة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها من طرف المؤسسات المختلفة ، فإن المؤسسة التي تعرض معلومات ذات جودة فهي مضطرة للكشف على أنها لا تمارس إدارة الأرباح لتضليل المساهمين والمستثمرين من خلال الإفصاح عن الطرق والسياسات المحاسبية التي تستخدمها والتي لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[3]

---

[1] Joseph Ben Omonuk, ," **Rate regulation and earnings management: evidence from the U.S. electric utility industry** ", Doctor of Philosophy (Accountancy), Louisiana State University ,2007, p p: 21-22.

[2] Sunday O. Effiok, Okon E. Eton," **Creative Accounting and Managerial Decision on Selected Financial Institutions in Nigeria**", international Journal of Business Research and Management (IJBRM),Volume 3 ,N°1, 2012,p 38.

[3] طارق عبد العال حماد،"**حوكمة الشركات:شركات قطاع العام وخاص ومصارف،المفاهيم–المبادئ–التجارب–المتطلبات**"، الطبعة الثانية،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2007-2008،ص ص:80-81.

- **نظرية كفاءة السوق المالي:**هي من أوسع النظريات في البحث في المفاهيم الحديثة، حيث تفسر ممارسات إدارة الأرباح و تحليل سلوك الفاعلين في السوق المالي،وتفترض أن المتفاعلين في السوق المالي لا يشاركون وفق سلوك عقلاني ، مما يتيح للمؤسسات بأن تضللهم بالمعلومات المفصح عنها، بمعنى أن آليات السوق المالي لا يمكنها إثبات وجود ممارسات لإدارة الأرباح[1].
- **نظرية المحاسبة الإيجابية:** وفق هذه النظرية أن المسيرين يقومون بتأثير على قرارات المساهمين الحاليين والمقتربين من خلال تحويل أموالهم إلى مؤسسات أخرى من خلال ممارسة إدارة الأرباح، وتعتبر هذه النظرية من النظريات التي ساهمت في وضع نماذج تقيس مدى ممارسة المؤسسات لإدارة الأرباح لعلَ أهمها : المستحقات الكلية ،متغير المكافآت (يقيس الربحية لكل سهم) ، ومتغير الهيكل المالي للمؤسسة (نسبة الاستدانة الصافية/الأموال الخاصة).[2]

الفرع الثاني:مخاطر ممارسات إدارة الأرباح

- **تخفيض قيمة المؤسسة :**

توجد مجموعة من قرارات التشغيلية التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح في المدى القصير، يمكن أن تؤدي في المدى الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة. فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام المؤسسة ببيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط قد تكون أفضل لو تم بيع نفس المنتج لنفس العميل في 2 جانفي . كذلك تأجيل المصروفات الاختيارية يمكن أن يؤدي في المدى الطويل إلى الإضرار بأداء المؤسسة، فتأجيل الصيانة ، البحوث والتطوير، وتكوين المستخدمين قد يؤدي إلى فشل المعدات، خسارة الحصة السوقية للمؤسسة ، وتخفيض الإنتاجية .[3]

- **إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية:**

إن لجوء المسيرين إلى ممارسة إدارة الأرباح بغرض الحصول على مزايا إضافية والفوز بالترقيات وتجنب الانتقاد يؤدي إلى إبقاء الأخطاء كما هي بدون تصحيح وتأجيل المشكلات لفترة زمنية طويلة.[4]

- **العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:**

إن ممارسة المؤسسات الاقتصادية لإدارة الأرباح قد تعرضها إلى مجموعة من العقوبات الاقتصادية من طرف الهيئات الحكومية مع إلزامها بإعادة إعداد قوائمها المالية ، حيث فرضت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بممارسة إدارة أرباحها، فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينات وقعت البورصة عقوبة مالية قيمتها مليون دولار على مؤسسة W.R. Grace وطلب منها إعادة احتساب

---

[1] Stolowy Hervé, Breton Gaétan .Op.cite,p 126.
[2] Ibid,p 127.
[3] سمير كامل محمد عيسى، " **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح– مع دراسة تطبيقية**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية،مصر،المجلد 45، العدد 2،يوليو 2007،ص 18.
[4] وسيم أبو عريش ،"**إدارة الأرباح**"، الطبعة الأولى ،دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع،عمان ،2016،ص 105.

أرباحها والإفصاح عنها، والسبب في ذلك أن المؤسسة بين عامي 1992 و 1992 قامت بتخفيض أرباحها المعلنة، من خلال بتسجيل احتياطات غير حقيقية قيمتها 55 مليون دولار، وبين عامي 1993 و 1995 قامت بإعادة الاحتياطات إلى أرباح ، وذلك لمقابلة الأرباح الفصلية المستهدفة.[1]

- **تلاشي المعايير الأخلاقية :**

إن الوضع الأخلاقي لممارسة إدارة الأرباح هو موضع خلاف ويعتمد على إذا ما كانت ممارستها مبررة أخلاقيا من عدمه، وما إذا كان المسيرون يقصدون من وراء ذلك تحسينات جوهريا لبعض الجوانب المتعلقة بإستراتيجياتهم المستقبلية أو لغرض التضليل المتعمد للأطراف ذات العلاقة. وفي هذه الحالة فإن عنصر التعمد الذي يلجأ إليه المسيرون من خلال استخدام بعض الممارسات المحاسبية بغرض التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية.إن ممارسة إدارة الأرباح عادة ما تكون ممارسة مشكوكا فيها وتتعارض مع المعايير الأخلاقية للأداء، حيث أنها ترسل رسالة لمستخدمي القوائم المالية بأنها تخفي الحقيقة ومضللة لهم، مما يولد جواً غير أخلاقيا من خلال ممارسة أنشطة غير حقيقية نتيجة وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية.[2]

المطلب الرابع:أساليب ممارسات إدارة الأرباح

هناك العديد من التقنيات للتأثير على قيمة الأرباح، لكن يمكن تصنيفها إلى ثلاثة أنواع [3] :

(أنظر إلى الجدول رقم 01)

- **النوع الأول:**

يتشكل النوع الأول من التقنيات القائمة على استغلال المرونة المسموح بها في المبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP، والتي تعطي إمكانية الخيار بين مختلف تقنيات تقييم المخزون وكذا طرق حساب الاهتلاك ، والذي الغرض منه إعطاء الفرصة للمؤسسات في إعداد التقارير المالية من أجل التعبير بقدر الإمكان عن الأداء الاقتصادي للمؤسسة.وهذا ما قد يؤدي بالمؤسسات إلى استغلال هذا الأسلوب في إدارة الأرباح.

- **النوع الثاني:**

هو انتهاك صريح لمرونة المبادئ المحاسبية من أجل ممارسة إدارة الأرباح كالاعتراف المبكر للإيرادات بغرض زيادة الأرباح .

- **النوع الثالث:**

[1] صلاح حواس،حسياني عبد الحميد،" **تعزيز دور لجان المراجعة ظاهرة اتساع رقعة إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية** "،مجلة المؤسسة ،جامعة الجزائر 3،الجزائر،العدد2 ،2013، ص194.

[2] أحمد شوقي إسماعيل، "**المحاسبة الإبداعية في إدارة الأرباح**"، ،الطبعة الأولى، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع ،القاهرة،2018،ص128.

[3] H. Vander Bauwhede, M. Willekens," "E**arnings Management in Belgium : a Review of the Empirical Evidence**", Tijdschrift voor Economie en Management Voluue 13,N° 2, 2003.p 203.

يطبق هذا الأسلوب من خلال المعاملات الحقيقة التي تؤثر على قيمة الأرباح، ومن الأمثلة النفقات السابقة لعملية الصيانة أو عملية البحث أو التطوير عندما تكون الأرباح أعلى مما كان متوقعا بحيث يمكن تخفيض قيمة الأرباح،وبيع الأصول أدنى أو أعلى من القيمة الدفترية التي يمكن أن تخفض أو تضخم الأرباح.

الجدول رقم (1-1):أساليب ممارسات إدارة الأرباح

نوع أسلوب ممارسة إدارة الأرباح	الأسلوب الخاص	الأمثلة
القرارات المحاسبية:في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP	الاستغلال المسموح به في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها: الأمثلة: - اختيار أو تغير في المبادئ المحاسبية - تقدير المستحقات من خلال التحكم في وقت التسجيل ،في قيمة بعض المخصصات	**- طرق تقييم المخزون (FIFO مقابل LIFO)** **- تغير في طرق الاهتلاك (المتصاعد مقابل الخطي)** **- تغير في المنفعة الاقتصادية لأصل** **- التلاعب في إظهار أو إخفاء بعض المخصصات**
القرارات المحاسبية : خارج إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP	عدم تطبيق أو انتهاك مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	**الاعتراف المبكر بالإيرادات(مثال:قبل شحن البضاعة)**
المعاملات الحقيقة	**إدارة الأرباح عن طريق المعاملات الحقيقة**	• **توقيت:** - **التصرف في الأصول (قرار استثماري)** - **مصاريف البحث والتطوير (قرار عملياتي)** • **مصاريف الصيانة (قرار عملياتي)** • **إدارة عمليات الشراء في حالة الجرد وفق طريقة LIFO**

La Source: H. Vander Bauwhede, M. willekens, Op. cit, P 204.

المطلب الخامس:طرق ممارسات إدارة الأرباح

يعتمد المسيرون في ممارسة إدارة الأرباح على مجموعة من الطرق بهدف زيادة أو تخفيض الأرباح المقررة عنها وهذا وفق الربح المستهدف، وعليه سنتناول أهم الطرق لممارسة إدارة الأرباح:

الفرع الأول:تمهيد الدخل Income Smoothing

يعرف بأنه "عبارة عن مجموعة من الإجراءات الخاصة باستغلال المرونة المتاحة في عمليات اختيار السياسات والإجراءات المحاسبية، وذلك بهدف تخفيض التقلبات الطارئة على الدخل، والذهاب إلى التقارير

المالية التي تعكس الأداء المالي عبر الفترات المتتالية ، حيث يتم العمل في هذا ضمن قائمة الدخل وبنودها وإظهارها بصورة أكثر استقراراً ."[1]

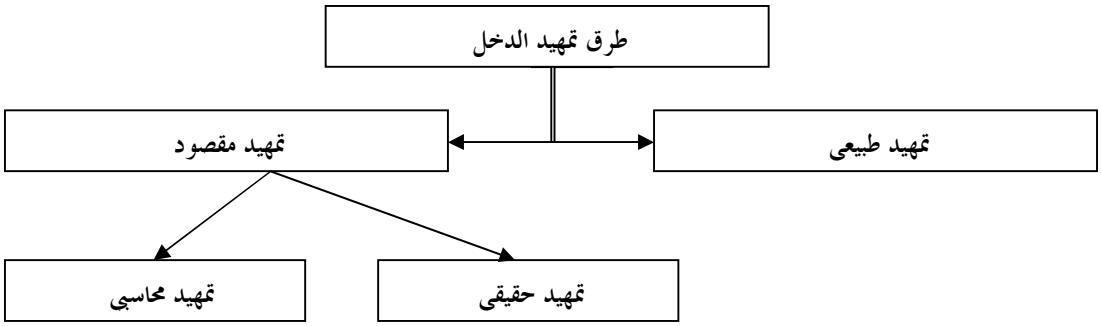
ويكون تمهيد الدخل بطريقتين إما تمهيد طبيعي (**Natural Smoothing**)، وهي نتيجة عملية طبيعية لتوليد الأرباح في المؤسسة دون وجود أي تأثير من المسيرين، أو طريقة التمهيد المقصود للدخل (**Intentional Smoothing**)، والتي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية إما في صورة تمهيد حقيقي (**Real smoothing**) والذي يعرف على أساس أنه " المعاملات التي تتم أو لا تتم على أساس تأثيرها على تمهيد الدخل."[2]، أو تمهيد اصطناعي، أو محاسبي والذي يشير إلى الإجراءات المحاسبية التي يتم تنفيذها لنقل التكاليف أو الإيرادات من فترة إلى أخرى[3] ، كما يطلق عليه الوهمي (**Artificial Smoothing**).[4]

وقد يتم تمهيد الدخل من خلال الأساليب التالية:

- ✓ **التوقيت**: وذلك عن طريق لجوء المؤسسات الاقتصادية إلى اختيار توقيت الحدث المحاسبي في فترة معينة بشكل يؤدي إلى تقليل التقلبات في الدخل (الربح) المعلن عنه بمرور الزمن.
- ✓ **التخصيص**: أي توزيع المصروفات التي يمتد أثرها لأكثر من فترة محاسبية واحدة، على الفترات المحاسبية المستفيدة طبقاً لطريقة معينة من طرق الاهتلاك أو الإطفاء، بحيث يؤدي ذلك إلى تقليل التفاوت في الربح عبر الفترات المحاسبية المتفاوتة.
- ✓ **التصنيف**: أي تصنيف بعض عناصر الإيرادات والمصروفات غير المتكررة عند قياس الدخل واعتبارها كعناصر عادية أو غير عادية.

والشكل التالي يوضح طرق تمهيد الدخل

الشكل رقم(1-3):طرق تمهيد الدخل



المصدر:من إعداد الباحث

[1] ميسون دهام حماد الشمري،"**أثر تمهيد الدخل على الأداء المالي(دراسة تطبيقية على بنك الإسكان والتمويل 2010-2014)**"،مذكرة ماجستير في المحاسبة،جامعة الشرق الأوسط،الأردن، 2016، ص 14.

[2] Ahmed Riahi-Belkaoui, " **Accounting-By Principle or Design** ?" , Praeger ,London,2003,p 8.

[3] Idem.

[4] عبير فايز الخوري، محمد زياد شخاترة،"**مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني**"،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،الجامعة الأردنية،الأردن،المجلد 10،العدد 4،2014،ص 572.

الفرع الثاني: تنظيف القوائم المالية Big Bath Accounting

تقوم المؤسسة وفقا لهذه الطريقة بتنظيف القوائم المالية عندما تتوقع ظهور مصاريف مرتفعة خلال فترة الدخول في تغييرات هيكلية رئيسية والتي قد تمتد إلى عدة سنوات،عوضا عن الاعتراف بهذه المصروفات عند ظهورها،فإن المؤسسة تخفض الربح بإجمالي المصروفات المتوقعة في سنة واحدة كنتيجة للقيام بتنظيف القوائم المالية، مما يؤدي إلى انخفاض الأرباح الحالية بشكل كبير،إلا أن ربح السنوات اللاحقة سوف يرتفع بسبب غياب هذه التكاليف.[1]

بمعنى أنها هي محاولة لزيادة الأرباح في السنوات اللاحقة من خلال تحميل العناصر التي تتوقع أن تكون لها تأثير سلبي على النفقات في الفترة التي تحقق فيها المؤسسة لنتائج ضعيفة.[2]

وتستخدم هذه الطريقة على أساس فرضيات الآتية :[3]

- ✓ يتم تنفيذ هذه الطريقة عندما تكون هناك خسارة في حدث اقتصادي معين أو عندما يتم تسجيل انخفاض في المبيعات بسبب عوامل خارجية.
- ✓ تتم عملية تنظيف القوائم المالية خلال السنوات السيئة (تحقيق نتائج ضعيفة).
- ✓ تتم عملية تنظيف القوائم المالية لضبط جميع الخسائر في وقت واحد، لتحقيق أرباح جيدة في المستقبل.
- ✓ يتم تنفيذ هذه الطريقة من أجل جذب الدائنين والمستثمرين من خلال تقديم صورة ايجابية على أداء المؤسسة.
- ✓ يتم تنفيذ هذه الطريقة عادة قبل وبعد تغيير الإدارة.
- ✓ تستخدم هذه الطريقة من طرف المسيرون في المؤسسات الكبرى للتلاعب بالتقارير المالية بهدف الحصول على منافع ذاتية أو لمحافظة على سمعة المؤسسة.

الفرع الثالث :تنويع الاحتياطات Cookie jar Reserves

الإفصاح العام مبدأ نادت به لجنة الأوراق المالية الأمريكية SEC وتعمل على الحد من الاحتياطات السرية بعد الحرب العالمية الثانية، مع الإشارة إلى أن مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB امتثل إلى ضغوطات اللجنة ، حيث أن خلال سنة 1990 أعلن على أنه سيقوم بالإفصاح عن الاحتياطات ضمن ملاحق التقارير المالية.

---

[1] إبراهيم أحمد محمد النعاس،"**إدارة الأرباح المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها في المؤسسات المساهمة الليبية (دراسة تطبيقية)**"،مذكرة ماجستير في المحاسبة،جامعة بنغازي،ليبيا،2014،ص 58.

[2] Yoshihiro Tokuga, Tomoaki Yamashita," **Big Bath and Management Change** " , Working Paper N° 123, Raduate School of Management, Kyoto University, 2011,p 2.

[3] Farahsblog," **Big Bath Accounting Theory/ Earnings Management** ", Friday, 9 December 2016,. متاح على الموقع http://farahsblog123.blogspot.com/2016/12/big-bath-accounting-theory-earnings.html تم الولوج إليه يوم 2020/02/07 على الساعة 15.01

يتم الحد من الحظر المرفوض على الاحتياطات السرية من خلال استخدام حسابات الاحتياطات في إطار ممارسة إدارة الأرباح لتعكس الخسائر المتوقعة مقارنة بالمعاملات التجارية.[1]

يستخدم هذا الأسلوب في حال وجود النفقات التي تحتاج إلى تقدير، عندما تكون المؤسسة تحقق نتائج جيدة في سنة ما، ولكنها تتوقع سنوات قادمة نتائج ضعيفة لها،فتقوم المؤسسة وفقا لهذه التقنية بالمبالغة في تقدير الاحتياطات والمخصصات عن طريق التقدير المبالغ فيه للالتزامات المستقبلية، وذلك بهدف احتجاز الأرباح في الأوقات الجيدة على شكل مخصصات واحتياطات ليتم استخدامها في فترات تكون فيها نتائج الأعمال متدنية.[2]

استخدمت هذه الطريقة من طرف المؤسسات الاقتصادية الأمريكية بالرغم من معارضة لجنة الأوراق المالية SEC، وقد اعترفت مؤسسة مايكروسوفت أنها قامت بممارسة تنويع الاحتياطات Cookie jar Reserves خلال سنوات التسعينات باحتجاز احتياطات بكميات كبيرة بغرض استخدامها في حالة انخفاض الإيرادات، كما أنه قد رفع دعوى قضائية ضد المؤسسة W.R. Grace, a Florida وهي مؤسسة تعمل في مجال المواد الكميائية من طرف لجنة الأوراق المالية SEC في سنة 1998 لاحتفاظها باحتياطات تقدر ب 20 مليون دولار، تم إنشاءها منذ سنوات سابقة لاستخدامها في المستقبل كطريقة لإدارة الأرباح،كما أن مؤسسة SmarTalk قامت بإنشاء احتياطي لإعادة هيكلة 25 مليون دولار في عام 1997 عندما لم تكن هناك رسوم هيكلة ذات صلة. هذا الاحتياطي سمح للشركة بإدارة الأرباح في السنوات المقبلة.[3]

الفرع الرابع:التلاعب بالدفاتر Cooking The Books

تقوم المؤسسات بالتلاعب بأرقام حساباتها إلى حد ما، مستخدمة العديد من الأساليب، وذلك لتحقيق موازنة مستهدفة، أو ضمان معدل معين من المكافآت، وفيما يلي بعض الطرق التي يمكن للمؤسسات استخدامها من أجل التلاعب بحساباتها، وتوليد أرباح (قد تكون وهمية أحيانا):[4]

- **تعجيل الإيرادات**

هناك طريقتان لتعجيل الإيراد هما:

1- حجز مبلغ معين بوصفه مبيعات جارية، عندما يكون تقديم الخدمات يمتد لأكثر من سنة، أي تسجيل الدفعة الكاملة من المبيعات في نفس الفترة التي تم استلامها فيها، مع أنها تخص أكثر من سنة مالية.

---

[1] Jerry W. Markham , "**A financial history of modern U.S. corporate scandals : from Enron to reform** ",M.E.Sharpe ,Armonk, New York,2006,p 217.

[2] حسن علي حسن المباشر،"**علاقة جودة التدقيق الداخلي بالحد من إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية على المؤسسات المدرجة في بورصة فلسطين)**"،مذكرة ماجستير في المحاسبة التمويل،الجامعة الإسلامية،غزة،فلسطين،2014،ص 45.

[3] Jerry W. Markham, op.cite , p p :217-218.

[4] عماد محمد علي أبو عجيلة،علام حمدان،"**أثر الحكومة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)**"،الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية،جامعة سطيف ،الجزائر، يومي 20-21 أكتوبر 2009، ص ص : 7-8.

2- أما الطريقة الأخرى فتعرف باسم (**Channel Stuffing**) ملء قنوات البيع، حيث ترسل المؤسسة هنا منتجات أكثر مما يمكن بيعه للموزعين وتجار التجزئة في نهاية الربع الأخير ، ويسجله في خانة المبيعات بالرغم من أنها ليست مبيعات فعلية.[1]

- **تأجيل المصروفات**

حيث تقوم بعض المؤسسات بتحميل بعض مصاريف التي تم رسملتها خلال السنة التي حدث فيها على عدد من السنوات اللاحقة، بدلا من خصمها من الربح السنة التي حدث فيها.[2]

- **المصاريف غير المتكررة**

حيث يتم دمج هذه المصاريف ضمن عناصر المصاريف العادية أو المتكررة، والذي ينتج عنه تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية.[3]

- **إيرادات أو المصاريف وهمية**

تقوم بعض المؤسسات بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية وذلك بهدف الرفع من قيمة الأرباح المعلن عنها، أو لتقليل الخسائر التي حققتها، أو لدوافع جبائية معينة.[4]

- **خطط التقاعد**

يمكن للمؤسسات التي تتواجد ضمن الأسواق التي تتميز بارتفاع الأسعار (**Bull Market**)، أن تحسن من إيراداتها من خلال تخفيض مصاريف التقاعد، وخاصة إذا كانت الاستثمارات المستهدفة في حالة نمو سريع أكبر من توقعات وتحليلات المؤسسة.[5]

- **بنود خارج جدول الميزانية**

تقوم بعض المؤسسات الأم بإدراج عناصر من التزامات أو مصاريف معينة ضمن حسابات بعض فروعها، بغرض إخفائها عن بعض الأطراف ذات العلاقة، كون تلك الفروع تمثل كيانات قانونية مستقلة.[6]

- **الإيجارات المصطنعة**

---

[1] Somnath Das and al, "**Detection of Channel Stuffing**", May 2011, p1. متاح على الموقع https://care-mendoza.nd.edu/assets/151939/helenzhang.pdf . تم الولوج إليه يوم 2019/06/14 على الساعة 19.25

[2] محمد حسن عمر، الساكني سعد،"**معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية**"، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان،الأردن،2015،ص 100.

[3] نعيم تومان مرهون الزيادي،"**تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية – دراسة تطبيقية –**"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية،العراق ،المجلد 17،العدد2، 2015، ص 199.

[4] بهاء صبحي عواد،"**أثر إدارة الأرباح على سياسة توزيع الأرباح وانعكاسها على القيمة السوقية للمؤسسة**"،أطروحة دكتوراه في فلسفة في التمويل،جامعة عمان العربية ،الأردن،2011، ص 26.

[5] عماد محمد علي أبو عجيلة،علام حمدان،مرجع سبق ذكره،ص 9.

[6] المرجع نفسه.

يمكن أن تستخدم المؤسسة الإيجار المصطنع لإخفاء مصاريف مبنى جديد من خلال عدم إفصاح عنه ضمن عناصر قائمة المركز المالي،من خلال إبرام عقد إيجار طويل المدى، يدفع بموجبه مصاريف ثابتة سنويا، مما يمكن المؤسسة أن تتخلص من المبلغ الخام المتعلق بالمبنى، باستخدامها لمصاريف الإيجار كبديل عنه.[1]

[1] المرجع نفسه.

المبحث الثاني: محددات ممارسات إدارة الأرباح

هناك العديد من العوامل والمحددات التي تتحكم في قيام المسيرين بإدارة الأرباح، ومن المحددات ما يلي:

المطلب الأول: القواعد والمبادئ المحاسبية

إن التشريعات والقواعد المحاسبية التي توضع لتوجيه التطبيق المحاسبي ، غالباً ما تصاغ بشكل غامض ومرن ، وأنها تهدف فقط إلى تضييق الخيارات المتوفرة ، كما أنها تتطلب الاستخدام المتسق للإجراءات المحاسبية، لكنها لا تهدف إلى تنميط جميع الطرائق المحاسبية، فهي تترك انطباعاً لتوحيد الممارسات المحاسبية، لكنها في الواقع تنطوي على معالجات محاسبية مختلفة لمسألة محاسبية واحدة، وبذلك فإنها تفسح المجال لممارسة إدارة الأرباح ، ومن أمثلة ذلك الإبلاغ عن المخزون بسعر الكلفة أو السوق أيهما أقل، واستخدام قيد التحفظ في تأجيل الاعتراف بالدخل، لكن الاعتراف بالخسائر بصورة مباشرة.[1]

يرى Graham أنه قد يجوز للتصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً أن تكون مساعداً على قيام إدارة المؤسسات بممارسة إدارة الأرباح، فعلى سبيل المثال: فإن المبادئ المحاسبة والمقبولة قبولاً عاماً، تسمح للوحدات الاقتصادية أن تنشر الأرباح التي لم تكتسب بعد، وقد وضح كل من Johnson and petrone العضوين في مجلس المحاسبة المالية حول طريقة توحيد المصالح المعمول بها سابقاً في اندماج الأعمال،إن طريقة توحيد المصالح Pooling-of-interests لإغراض النشر المالي بعد دمج الأعمال وهي وسيلة لنشر أرباح أعلى بدون جنيها، إذ يتم اللجوء إلى هذه الطريقة لغرض الإبلاغ عن دخل مرتفع، على أن ينظر له وكأنه حقيقي، أو العكس من ذلك فإنه في حالات أخرى لا تعترف بالأرباح المتحققة مثلاً إتباع سياسة الحيطة والحذر عند تقييم الاستثمارات؛

ومن وجهة نظر هيئة الأوراق المالية الأمريكية، أن التحريف في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً هو السبب الأصغر من سببين أساسيين لإدارة الأرباح، والسبب الأكبر هو التصميم الخاطئ قد يسمح للأرباح بأن تدار، والسبب في التطبيق الحالي للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاماً يؤدي إلى الفشل في الإبلاغ المالي فيما يخص الجزء الرئيس الكامن وراء الأحداث الاقتصادية التي تلي معايير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لمجلس معايير المحاسبة المالية الخاصة بنشر الأحداث في التقارير في بيانها الخاص بالمفاهيم ذو رقم 2 لسنة 1982.[2]

المطلب الثاني: ضعف حوكمة المؤسسات

إن مفهوم حوكمة المؤسسات يتميز بمستويين للتحليل ، المستوى التنظيمي والمستوى المؤسساتي .

1. المستوى التنظيمي

[1] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي،مرجع سبق ذكره،ص35.

[2] المرجع السابق،ص37.

على مستوى التنظيمي نجد نموذجين لحوكمة المؤسسات النموذج Shareholder (المساهمين) و النموذج Stakeholder (أصحاب المصالح).

حسب نموذج Shareholder (المساهمين) ، المؤسسات مسؤولة فقط أمام المساهمين ، حيث أن الهدف هو الوصول إلى تعظيم أرباح المساهمين، وعليه فإن حوكمة المؤسسات تقوم بوضع إجراءات داخلية على مستوى المؤسسة تسمح للمساهمين بمراقبة أداء وقرارات المسيرين بهدف عدم تركهم لاستغلال مناصبهم في ممارسات تضر بمصالحهم،وتوجيههم إلى الهدف الذي تسعى المؤسسة تحقيقه وهو تعظيم العائد من استثمارات المساهمين ، وهذا ما ينتج عنه تضارب بين المصالح .[1]

أما حسب نموذج Stakeholder يرون أن هدف المؤسسة هو الدفاع عن جميع مصالح أصحاب المصلحة حتى ولو يكن هناك توافق في الآراء.[2] فهم يتبنون نظرة أكثر تشاركية نتيجة أن المؤسسة تمثل شبكة من العقود لا يمكن أن تنحصر في المسير و المساهم، بل وجب تعريف متدخلين جدد وأصحاب مصالح جدد في سيرورة إنشاء الثروة والقيمة للمؤسسة كالعمال،الموردون ، البنوك ، الزبائن وغيرهم ، وهذا ما يوجب على المؤسسة أن تعطي اهتماماً لكل الأطراف ذات العلاقة.[3]

2. المستوى المؤسساتي

وحسب هذا المستوى هناك نظامين للحوكمة من جهة outsider أو based market (الخارجيين) ونموذج من insider أو blockholder (الداخليين).

- **نظام الخارجيين** : إن المؤسسات في هذا النظام تعتمد على الأعضاء المستقلين قي مجالس الإدارة لمراقبة السلوك الإداري والإشراف على بقائه تحت السيطرة وهذا راجع لأن هناك عدداً كبيراً من أصحاب الأسهم يملك كل منهم عدداً صغيراً من أسهم المؤسسة. وعادة ما لا يكون هناك اهتمام بالمشاركة في القرارات والتسيير الإداري للمؤسسة.وبالتالي يعتمدون على الأعضاء المستقلين الذين يملون إلى الإفصاح بشكل واضح وبدرجة متساوية عن المعلومات وتقييم الأداء الإداري بشكل موضوعي، وحماية مصالح وحقوق المساهمين بقوة ونتيجة لذلك يعتبر نظام الخارجيين أكثر قابلية وأقل فساداً، ويميل نحو تعزيز السيولة في الأسواق المالية.[4]

---

[1] Marianne Rubinstein, "**Le débat sur le gouvernement d'entreprise en France : un état des Lieux**",Revue d'économie industrielle, volume 98 ,1er trimestre 2002, p 8.

[2] Ibid , p 10.

[3] محمد مطر،موسى السويطي"**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات:القياس والعرض والإفصاح**"، الطبعة الثالثة ،دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع،عمان ،2012،الأردن،ص 100.

[4] جون سوليفان وأخرون ،ترجمة سمير كريم، "**حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين**"، الطبعة الثالثة،مركز المشروعات الدولية الخاصة،غرفة التجارة الأمريكية ، واشنطون،2003،ص 10.

و يتميز هذا النظام برقابة ضعيفة من طرف المساهمين بسبب وجود رأس مال مشتت ، حيث تقع ممارسة الرقابة أساسا من طرف المسيرين بهدف تحقيق أهداف قصيرة الأجل، مما أدى إلى سيطرة المديرين على مجالس الإدارة.[1]

- **نظام الداخليين** : تتركز عملية إدارة المؤسسات في هذا النظام في أيدي عدد قليل من المساهمين أو الملاك أو المدراء، حيث أنهم يسيطرون بملكية أغلبية أسهم الشركة وتمتعهم بأغلبية حقوق التصويت، مما يؤديهم إلى السيطرة على مجالس الإدارة ، وينتشر هذا النظام في الدول التي لا تتمتع بأسواق مالية متطورة وتعتمد على بدرجة أكبر على تمويل البنوك .[2]

ويتميز هذا النظام برقابة قوية من طرف بعض المساهمين سبب وجود رأس مال مركز لديهم ،حيث تمارس الرقابة من طرفهم بالإضافة إلى مشاركة البنوك بهدف تحقيق أهداف طويلة الأجل مما يؤدي إلى سيطرة أصحاب المصالح على مجالس الإدارة.[3]

إن أهمية الحوكمة تتضح من أهدافها التي تسعى إلى تحقيقها والتي نجده في الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة المؤسسة، بغرض تحقيق الحماية للمساهمين وحملة السندات مع مراعاة حقوق ومصالح العمل والعمال والحد من استغلال الإدارة في غير المصلحة العامة بما يؤدي إلى تنمية الاستثمارات وتعظيم الربحية. وأن وجود نظام فعال وقادر على توفير الثقة والحد من ممارسات إدارة الأرباح سيعود على المؤسسات بمزيد من النجاح ، وسيدعم توسيع عملياتها، على أن ذلك يتطلب دعم ما تقوم به الإدارات ذات العلاقة بالحوكمة داخل المؤسسات كمراجعة الداخلية وكذا إدارة الرقابة بنوعيها الداخلية والخارجية. كما أن تطبيق مبادئ الحوكمة ضرورة حتمية من أجل توفر نظام مالي سليم ، وهذا انطلاقا من فهم بأنظمة الحوكمة المؤسسية الجيدة وإدارة المخاطر لدى المسيرين من تعزيز ثقة المستثمرين وتوفير بيئة استثمارية أكثر استقراراً .[4]

المطلب الثالث: التطور في التكنولوجيا وفي أساليب إدارة الأعمال

أدى ظهور العولمة والتغيرات في بيئة الأعمال والتطور الكبير في التكنولوجيا وأساليب الأعمال مقارنة بالتشريع والقواعد المحاسبية إلى جعل مهنة المحاسبة تواجه في الوقت الحاضر العديد من التحديات نظرا لعدم التكيف مع المعطيات الجديدة التي تفرزها بيئة الأعمال، الذي جعل ممارسي المهنة يستخدمون أساليب إدارة الأرباح في القضايا التي تنشأ نتيجة هاته التطورات التي تمس تكنولوجيا المعلومات و بيئة الأعمال نتيجة التعقيدات التي مست المعلومات المالية ، ولاسيما الأدوات المالية عند ظهورها ،حيث لم تكن هناك معايير تحكم

[1] Gerard chareaux , " **le gouvernement des entreprise :** Corporate **govemance ,Théories et faits** ", economica,collection recherche en gestion, Paris, p465.

[2] Olivier Meier, Guillaume Schier ," **Entreprises Multinationales (Stratégie, restructuration , gouvernance)** " , Dunod, Paris,2005,p267.

[3] Gerard chareaux , op.cite , p 465.

[4] هواري معراج، حديدي آدم ،" **نحو تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ضبط إدارة الأرباح في البنوك التجارية الجزائرية**" ، الملتقى الوطني حول حوكمة المؤسسات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة،الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012،ص 20.

عملية تطبيقها و نصوص تفسر الإجراءات التي تخضع إليها، مما أدى إلى استعمال الحكم الشخصي للمحاسبين في ذلك الوقت من خلال تنمية معلوماتهم وتطوير مهارتهم وقدراتهم،أما عملية التشريع المحاسبي فقد كانت لاحقا لتلك الممارسات.[1]

أما خلال السنوات الأخيرة ، فنجد أن موضوع البيانات الضخمة **The Big Data** نال الاهتمام الكبير سواء من الأكاديميين والباحثين في دراسة أهمية البيانات الضخمة للمحاسبة وأثر خصائصها عليها ، من خلال تطور استخدام المؤسسات الاقتصادية للبيانات بشكل كبير ،حيث أن البيانات الضخمة لها القدرة على تطوير مهنة المحاسبة ، وهذا عن طريق الاستفادة من خصائصها والتي تتمثل :[2]

- **الحجم Volume** : وجود كميات كبيرة من البيانات في الفترة الحالية عن الفترات السابقة، مما أدى إلى استعمال تكنولوجيات المعلومات والاتصال في معالجة هذه البيانات.
- **السرعة Velocity** : إن عملية توليد المعلومات في الوقت الراهن تكون بسرعة كبيرة تفوق سرعة البيانات في التعاملات السابقة نتيجة تفاعل النشط مع الموضوعات من قبل الأطراف ذات المصلحة.
- **التنوع Variety**: أن البيانات الموجودة هي أكثر من البيانات المحاسبية الرقمية التقليدية،بل تتعدد إلى النصوص والصور والفيديو والصوت.
- **الصدق Veracity** : بمعنى موثوقية البيانات ،حيث أن أصحاب المصلحة يهتمون بمعلومات ذات جودة البيانات ، وليس كل البيانات المتوفرة لها الأهمية في اتخاذ القرارات الإدارية ، مما يتم التخلص من بعض البيانات.
- **القيمة Value** : إن مساهمة البيانات في اتخاذ القرارات المثلى في الوقت المناسب بالنسبة للمؤسسات ، يؤدي إلى فهم المؤسسات إلى متطلبات زبائنها والسوق ، و زيادة في المبيعات ، وعملية رفع أو تخفيض في الرأس المال وهذا من خلال الاستفادة من تكنولوجيات المعلومات والاتصال في تحليلها التحليل المناسب الذي يجعلها ذات قيمة.

وتكمن أهمية تطوير مهنة المحاسبة مع متطلبات تكنولوجيات المعلومات والاتصال في بيئة إدارة الأعمال في تحليل البيانات الضخمة والكشف عن الأنشطة غير القانونية، وهذا ما قامت به لجنة الأوراق المالية والبورصات **SEC**، حيث أبرمت مع إحدى مؤسسات البرمجيات الكبرى عقد لعدة سنوات لمواكبة التغيرات في بيئة أعمال الأسواق المالية.[3]

---

[1] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي،مرجع سبق ذكره،ص36.

[2] Daniel E. O'Leary , "**Big Data and Knowledge Management with Applications in Accounting and Auditing: The Case of Watson**", June 27, 2018,p p : 2-3 . SSRN: https://ssrn.com/abstract=3203842 الساعة. تم الولوج إليه يوم 2020/02/15 على 00:58.

[3] جمال علي محمد يوسف ،" **مدخل مقترح لتقييم أهمية تطوير المحاسبة في ظل بيئة البيانات الضخمة** "، مجلة الفكر المحاسبي،جامعة عين الشمس،مصر ،المجلد 22،العدد 4، 2018،ص 23.

المطلب الرابع: رعاية العهدة مقابل التنافس في تخصيص الموارد

إن الأسواق المالية الكفؤة تتميز بالقدرة على استيعاب المعلومات المالية المتاحة من مختلف المصادر نتيجة استجابتها بسرعة وبدقة ، ويرجع هذا لوجود عدد من المستثمرين على وعي وإدراك بأهمية المعلومات المحاسبية التي تعرض في القوائم المالية و أثر اختيار السياسات المحاسبية البديلة على هذه القوائم.[1]

إن من أهم النتائج المحاسبية التي تترتب عن كفاءة السوق أنه لا يمكن خداع السوق بالاختلافات التي تستخدم في اختيار الطرق المحاسبية، أو التغير في الفترات المحاسبية ، وأن مستخدمي القوائم المالية لا يحتجون إلا على الإفصاح التام على الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة وأي تغيير قد يحدث فيها.

ومن ناحية أخرى فإن نظرية كفاءة السوق تلعب دوراً بارزاً في التأثير على توجيه وتخصيص الموارد ، كما أن ندرة في الموارد الاقتصادية التي تقبل مخاطر الاستثمار ، يؤدي إلى وجود تنافس بين المؤسسات لجذب أكبر قدر ممكن من هاته الموارد، و ذلك لن يتحقق إلا إذا توفرت الثقة في المؤسسات وفي القوائم المالية، الأمر الذي سيؤدي إلي التنافس حول مصادر التمويل في سوق رأس المال سوف يمثل ضغطاً على كافة المؤسسات لإتباع سياسة محاسبية ملائمة وتوفير نظام تقارير واف حول أداء المؤسسات ، لأن عدم توفر الإفصاح التام عن الأداء المالي سوف يفسر على أنه إخفاء المشاكل التي تعاني منها المؤسسة مما يعجل بفشلها وخروجها من السوق.

ومن جهة أخرى فإن وظيفة الإدارة هي تنمية رأس المال المعهد إليها وينبغي أن تتم في إطار قانوني يضع في الاعتبار المصلحة العامة أولاً ومن ثم مصالح الأطراف الأخرى. وهنا فإن رعاية العهدة هي التزام الإدارة بالمتطلبات القانونية والتزام اتجاه المجتمع، وهناك التزام تجاه أصحاب رأس المال.[2]

إن منافسة على الموارد الاقتصادية النادرة، يجعل المؤسسات تواجه ضغوطا لعرض القوائم المالية بصورة صادقة عن الوضعية الحقيقة للأرباح المحققة من أجل جعل المستثمرين الحالين والمرتقبين راضين عن أداء المؤسسة ومركزها المالي مما يجعلها تقوم بعملية تمهيد الدخل في حالة يكون الأداء الفعلي للمؤسسة غير مستقر وغير مرضي، لإرضاء المستثمرين الحاليين منهم والمرتقبين، ولأجل أن تكون المؤسسة قادرة على الحصول على حصة من الموارد الاقتصادية النادرة بأقل تكاليف ممكنة ، ومن جانب آخر أن الإبلاغ المالي عن رعاية العهدة يتطلب من المؤسسات الإبلاغ عن الأداء الفعلي للمؤسسة حتى لو كانت النتائج غير مرضية.[3]

---

[1] عبد الباسط سويد،"**الفصل الثاني النظرية المحاسبية**"،الأحد،25 أكتوبر 2009،متاح على الموقع :
http://suwid.blogspot.com/2009/10/blog-post_25.html ، تم الولوج إليه يوم 2020/02/17 على الساعة 20.25.

[2] وفاء عبد الأمير الدباس،معاوية كريم شاكر العاني، "**ظاهرة التسوق المحاسبي ومدى إمكانية وجودها في العراق** "، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة،العراق،العدد 49، 2016، ص 258.

[3] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي،مرجع سبق ذكره،ص36.

المطلب الخامس: حجم المؤسسة الاقتصادية

يلعب حجم المؤسسة الاقتصادية دوراً هاماً في التحكم في سلوك الإدارة،حيث أن المؤسسات الاقتصادية الكبرى تكون محط أنظار المنظمات والهيئات والحكومات والمحللين لما لها من دور في دفع عجلة التنمية وارتكاز الاقتصاد عليها. وهناك وجهتي نظر متعارضتين حول دور حجم المؤسسة الاقتصادية في ممارسات إدارة الأرباح ، فالأولى تعتبر المؤسسات الكبرى بأنها تمتاز بنظام رقابة داخلي و مدققين متمكنين، وتدقق من طرف مكاتب التدقيق الكبرى محافظة على سمعتها وأسعار أسهمها، مما يجعلها تتجنب ممارسة إدارة الأرباح، أما الثانية فترى أن المؤسسات الكبرى تواجه ضغطاً كبيراً لمقابلة أو تجاوز توقعها المحللين ،كما لديها القدرة والإمكانيات على التفاوض الجيد مع المدققين للتغاضي عن الكشف عن ممارسة المؤسسة لإدارة الأرباح، وأن لديها مساحة أكبر لتفادي الكشف عن إدارة الأرباح،بالإضافة إلى أن المؤسسات الكبرى لديها إدارة قوية تمكنها من تجاوز نظام الرقابة الداخلي لممارسة إدارة الأرباح .وفي سياق أخر نجد أن المؤسسات الكبرى هي أكثر عرضة للتكاليف السياسة من خلال التدخل الحكومي في فرض القوانين والتشريعات في محاولة للضغط عليها ، مما يجعلها تلجأ إلى تخفيض الأرباح لتفادي وتجنب هذه التكاليف عن مجموعة من الممارسات والأساليب الإبداعية وتحقيق وفورات ضريبية أيضاً،أما المؤسسات الصغيرة قد تمارس إدارة الأرباح في حالة الخسائر أو التعثر المالي عن طريق إظهار النتائج في حالة جيدة[1]، وذلك من خلال تفادي اختيار طرق المحاسبية التي تخفض الأرباح من أجل الرفع من رأسمالها بغرض الحصول على القروض والامتيازات المالية الأخرى.[2]

وكذلك تعمل المؤسسات الكبرى على تجنب دخول منافسين جدد في مجال التنافسي ، مما قد يؤثر على حصتها السوقية ، بالإضافة إلى العمل على المحافظة على مستويات نمو الأرباح حتى لا تتأثر بالانخفاض الحاد في أرباحها مما قد يؤثر في قدرتها على تسديد التزاماتها ، ويقلل ثقة المستثمرين في المؤسسة،الذي يؤدي إلى مساس بأسهمها في السوق المالي وتزداد مخاوف من الإفلاس المحتمل للمؤسسة، لذا فإن من المتوقع أن تمارس المؤسسة إدارة الأرباح من خلال اختيارها إلى بعض السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى الحفاظ على المستويات التي ترغب فيها، ويقاس حجم المؤسسة بإجمالي الأصول المسجلة بقائمة المركز المالي حيث يستخدم حجم المؤسسة كدليل (Proxy) ليعبر عن كثير من الضغوطات التي تمارس على المؤسسة لتحمل مسؤوليتها الاجتماعية.[3]

---

[1] فواز سفير القثامي،توفيق بن عبد المحسن الخيال "**إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية (دراسة تطبيقية)**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة الإسكندرية ،مصر ، المجلد 47،العدد 1، يناير 2010،ص 264.

[2] جبار بوكثير،مصطفى عوادي،مرجع سبق ذكره،ص68.

[3] المومني محمد عبد الله محمد،مرجع سبق ذكره،ص 109.

المطلب السادس: ربحية المؤسسة الاقتصادية ونسبة المديونية

إن المؤسسات الاقتصادية التي تعتمد على الديون في إدارة نشاطها الاقتصادي ترتفع فيها نسبة المديونية وتقل أو تنعدم فيها سياسة توزيع الأرباح ، مما يجعلها عرضة للمخاطر المالية، وبالتالي يلجأ المسيرون إلى ممارسات إدارة الأرباح عن طريق اختيار السياسات والطرق المحاسبية التي تقلل الأرباح من الفترات المالية المستقبلية إلى الفترات المالية الحالية. بهدف العمل على تخفيض نسبة المديونية وتفادي الإخلال بشروط عقد الدين.وفي المقابل أن المؤسسات التي تتمتع بأرباح عالية تعمل على المحافظة على قيمتها السوقية مقابل توقعات المحللين باستخدام العديد من الأساليب والوسائل التي تؤثر على النتائج المالية، أما المؤسسات التي تكون أرباحها منخفضة فهي تحاول تجنب التقرير عن الخسائر أو التقليل منها في محاولة لإظهار تحسن في أرباحها لعدم وجود أساليب كافية في ممارسة إدارة الأرباح.[1]

فالمقرضون يهتمون بحجم الالتزامات على المؤسسة ، فكلما ارتفعت نسبة المديونية في المؤسسة ، ارتفعت المخاطر المالية في عدم القدرة على الوفاء بهذه الالتزامات ، مما يجعلها عرضة للإفلاس،بالإضافة أن ارتفاع في شروط عقد الدين وتكاليف الاقتراض في حالة البحث عن مصادر تمويل من المؤسسات المقترضة، أما في حالة الاستقرار المالي للمؤسسة ، تقل الالتزامات ويرتفع الإقبال على الاستثمار في أصولها نتيجة وجود ثقة من المستثمرين. وتقاس نسبة المديونية بقسمة إجمالي الالتزامات على إجمالي الأصول ، لذلك من المتوقع أن تختار المؤسسات السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض نسبة المديونية إلى الحدود التي تتوافق معها.[2]

المطلب السابع: جودة عملية التدقيق الخارجي

التدقيق الخارجي هو عملية التحقق من صحة ودقة المعلومات والبيانات المالية المعلن عنها من طرف المؤسسات الاقتصادية وخلوها من الأخطاء المادية من قبل شخص خارج المؤسسة.[3]

كما عرف التدقيق الخارجي على أنه عبارة عن عملية الفحص والبحث عن أدلة بصورة موضوعية من أجل إبداء رأي فني عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية من قبل شخص أو أشخاص مؤهلين مستقلين خارج المؤسسات الاقتصادية بهدف إعطاءها المصداقية والثقة للأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرارات المثلى.[4]

---

[1] فواز سفير القثامي،توفيق بن عبد المحسن الخيال ، مرجع سبق ذكره ،ص 264.

[2] مومني محمد عبد الله محمد، مرجع سبق ذكره ،ص 110.

[3] Maire Loughran," **Auditing For Dummies Cheat Sheet** ", متاح على الموقع https://www.dummies.com/business/accounting/auditing/auditing-for-dummies-cheat-sheet/. تم الولوج إليه يوم

[4] Iain Gray, Stuart Manson ," **The Audit Process: Principles, Practice and Cases** " , 4eme edition, Cengage Learning EMEA , 2007,p p: 53.-54.

أما جودة التدقيق الخارجي فهي تشير إلى مدى قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء و الغش في الممارسات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية في إعداد القوائم المالية ومدى استقلاليته في إبداء رأيه الفني عن تلك الممارسات.[1]

وتتوقف جودة التدقيق الخارجي على مجموعة من العوامل التي تحد المؤسسات الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح، نذكر منها :

1. حجم مكاتب التدقيق

أشارت دراسة Linda Elizabeth Deangelo [2] أن المكاتب الكبرى في عملية التدقيق لها القدرة على اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تقوم بها المؤسسات في إعداد القوائم المالية مقارنة بالمكاتب الصغرى وهذا راجع للميزات التي يتصف بها ونذكر منها :

- تتوفر على عدد كبير من المدققين في عدة مجالات ويحملون شهادات ومؤهلات عالية.
- اتساع نشاطها داخل الدولة ، بالإضافة إلى عدة فروع في مختلف الدول.
- تقسيم العمل على مجموعة من المدققين الذين يمتلكون الخبرات والقدرات المهنية.

2. سمعة مكاتب التدقيق

تكتسب مكاتب التدقيق سمعة مع مرور الزمن من خلال حجم التعاملات في المؤسسات التي تم مراجعتها من قبلهم، مما يعطيها ثقة عند المستثمرين من خلال المعلومات المقدمة، وبالتالي يزيد الطلب على أسهم هاته المؤسسات في الأسواق المالية ، وأن أي معلومة تقدمها هاته المكاتب لها تأثير كبير على المستثمرين وعلى أداء السوق المالي ، وهذا ما تم اختباره في عدة دراسات ، حيث أن إعلان **إنرون** بتعديل القوائم المالية و كذا إعلان **آرثر أندرسون** أن فريق التدقيق قد وقع في أخطاء جوهرية ، أدى إلى تقييم سلبي لأداء المؤسسات الاقتصادية، مما أثر على جودة عملية التدقيق.[3]

3. استقلالية المدقق

يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلالية المدقق، قامت بوضعها هيئة الأوراق المالية الأمريكية:[4]

---

[1] Linda Elizabeth Deangelo, "**Auditor size and audit quality** ", Journal of accounting and economics, Voluume 3,N° 3 , 1981,p p 183-184.

[2] Linda Elizabeth Deangelo, op.cite , p 197.

[3] سامر دوارة، «أثر **جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية**"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة حلب، سوريا،2014، ص ص: 29-30.

[4] سماح أسامة النعسان،"**العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين–دراسة ميدانية** "،مذكرو ماجستير في المحاسبة والتمويل،الجامعة الإسلامية بغزة،فلسطين،2018،ص 43.

- **الاستقلال الذهني**: هو أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط مصالح ذاتية عند الإبداء الفني المحايد، حيث وجب على المدقق الخارجي الالتزام بالنزاهة والأمانة والمصداقية في إعداده للتقرير الفني عن الأداء والمركز المالي للمؤسسة.
- **الاستقلال الظاهري**: أن المدقق تحكمه قواعد ومعايير محددة في علاقته المهنية مع المؤسسات الاقتصادية، حيث وجب على المدقق الخارجي الالتزام بالحياد، في عدم وجود أي ارتباط مصالحه مع إدارة المؤسسة.

4. تقرير المدقق:

يعد تقرير مدقق الخارجي الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة في قراءة القوائم المالية المفصح عنها ، فالمدقق الخارجي يدلي برأيه الفني المحايد المستقل حول موثوقية القوائم المالية ومصداقيتها ضمن حدود معايير التدقيق والمبادئ المحاسبية.

إن مستخدمي القوائم المالية يعتمدون على التقارير المعدة من طرف المدققين الخارجيين في اتخاذ القرارات الاستثمارية ، رغم أنها لا تعكس بالضرورة صدق المعلومات والبيانات المنشورة .

إن تقرير المدقق يوفر إفصاحا عن المعلومات عديدة ، نذكر منها :[1]

- معلومات عن التأثير المادي لعدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.
- معلومات حول وجود شك في قدرة المؤسسة على الاستمرارية.
- معلومات عن وجود أخطاء جوهرية، وحالات غش، ومخالفات من قبل المسيرين.
- معلومات عن التأثير المادي للتحول من طريق محاسبية إلى أخرى.
- معلومات حول مدى توافق إعداد القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

وبالتالي فإن تأثير نوع التقرير الصادر عن المدقق الخارجي (نظيف، متحفظ، سلبي، عدم إبداء الرأي) على جودة عملية التدقيق، يعتبر من عوامل المؤثرة في ممارسة المسيرين لإدارة الأرباح.

[1] Arens and al," **Auditing Assurance Services** "Ninth edition, New jersey, prentice hall , 2003 , pp 48-61 .

المبحث الثالث:طرق ونماذج الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح

يعتمد الكثير من مستخدمي القوائم المالية على المعلومات المحاسبية المعلن عنها لبناء قراراتهم الاستثمارية، ولكن بوجود المرونة المتاحة للمؤسسات في اختيار الطرق في السياسات والممارسات المحاسبية التي منحتها لهم المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (**GAAP**) ، مما يؤثر على مصداقية وموثوقية ما تقدمه تلك القوائم المالية.

إن تلاعب المؤسسات الاقتصادية في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي على الممارسات المحاسبية في تحديد الربح ،خدمة مصالحها الذاتية ، جعل من عملية الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح عليها أمراً صعباً، مما دفع الباحثين إلى استخدام الأساليب الإحصائية في تحليل القوائم المالية من أجل القياس الكمي لتلك الممارسات.

يمكن تصنيف طرق قياس إدارة الأرباح إلى أربعة مداخل رئيسية وحسب التسلسل الزمني لظهورها كما يلي:[1]

المطلب الأول: مدخل تصنيف بنود جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)

وفقا لهذا المدخل ، يتم تصنيف بنود جدول حسابات النتائج إلى أسلوب تصنيف البنود العادية وغير العادية (الاستثنائية) كوسيلة لقياس محاولات المؤسسات الاقتصادية بممارسة إدارة الأرباح ، من خلال أسلوب تمهيد الدخل الذي يقوم على أساس تغيير تصنيف بعض البنود العادية إلى البنود غير العادية وبالعكس، بهدف التأثير على الأرباح المعلن عنها من الأنشطة التشغيلية للتقليل من الانحرافات غير المتوقعة عن مستوياتها، والمحافظة على مستوى نموه.[2]

وهناك العديد من الأساليب التي استخدمت التصنيف لمعرفة تدخل الإدارة منها:

1. نموذج: رونر وسادان[3] (Ronen and Sadan ,1975)

اقترح الباحثان نموذجا لمعرفة مدى تدخل المؤسسات الاقتصادية في تصنيف مكاسب وخسائر البنود غير العادية، إما بتصنيفها كبنود مستقلة، أو تكون ضمن البنود العادية، وهذا بهدف تقليل الانحراف في دخل النشاط العادي للفترات المتتالية والمحافظة على مستويات النمو.

- **فرضيات النموذج :**

✓ تحدث البنود غير العادية سنويا وتظهر بجدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) كبند مستقل عن بنود النشاط العادي، و الانحراف بمستوياتها شبه ثابت في حال غياب تدخل الإدارة.

---

[1] بشرى نجم عبد الله المشهداني،ليلى ناجي مجيد الفتلاوي،"**المداخل المعتمدة في قياس إدارة أرباح الشركات وأثر آليات الحوكمة في تخفيظها**"،مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية،العراق،العدد 93،2012 ،ص 32.

[2] حوراء عبد الأمير احمد، "**أثر جودة التدقيق على عمليات إدارة الأرباح (دراسة استطلاعية تطبيقية)**"،مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية،جامعة بابل،العراق،المجلد 11،العدد 3 ،2019، ص 114.

[3] Joshua Ronen ,Simcha Sadan," **Classificatory Smoothing: Alternative Income Models**", Journal of Accounting Research, Volume 13, N° 1 (Spring, 1975), p 137.

- ✓ تتبع البنود غير العادية مؤشر إجمالي البنود غير العادية (Macro index) لكافة المؤسسات الذي يمثل الوسط الحسابي لها في حال غياب تدخل المسيرين في إدارة الأرباح.
- ✓ الانحراف باتجاه (Trend) البنود عبر العادية ثابت.

– خطوات تطبيق النموذج:

1) تحديد الانحراف المتوقع باتجاه دخل(ربح) النشاط العادي للمؤسسة وفق معادلة الانحدار التالية:

$$Y_t = \alpha + \beta M_t + U_t \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (1)$$

حيث أن:

Y_t : الفرق بين الربح الفعلي للنشاط العادي بين السنة الحالية والسابقة للمؤسسة الاقتصادية في الفترة (t).

M_t : متوسط الفرق في الربح النشاط الفعلي العادي لكافة عينات المؤسسات الاقتصادية في الفترة (t) ويعبر عنه بالمؤشر الكلي (Macro index) .

U_t : الانحراف المتوقع بربح النشاط العادي، أي بين M_t و Y_t .

α و β : معامل النموذج.

2) تحديد الانحراف المتوقع في الربح البنود غير العادية للمؤسسة وفق معادلة الانحدار التالية:

$$e_t = a + b E_t + W_t \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (2)$$

حيث أن:

e_t : الربح الفعلي للبنود غير العادية في الفترة (t).

E_t : متوسط ربح البنود غير العادية لكافة المؤسسات الاقتصادية في الفترة (t) ويعبر عنه بالمؤشر الكلي (Macro index) .

W_t : الانحراف المتوقع بربح النشاط العادي.

a و b : معامل النموذج.

3) تحليل الانحدار ما بين W_t و U_t وذلك وفق معادلة الانحدار التالية:

$$W_t = \delta_1 + \varphi U_t + \epsilon_t \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (3)$$

من خلال تحليل الارتباط ما بين الانحراف غير المتوقع بربح النشاط العادي U_t مع الانحرافات غير المتوقعة بربح البنود غير العادية W_t يتم الحكم على وجود تمهيد للدخل (الربح) الناجم عن تدخل المسيرون بتصنيف البنود غير العادية ضمن النشاط العادي أو إظهارها كبند مستقل ، فعندما يكون الارتباط سالباً ما بين U_t و W_t ، يدل على استخدام البنود غير العادية لتمهيد الدخل (الربح) المؤسسة ، بحيث تقلل المؤسسة الانحرافات في ربح النشاط العادي على حساب زيادة الانحراف بربح البنود غير العادية.

مما سبق نستنتج أن المؤسسات الاقتصادية تركز على ربح النشاط العادي، وتحاول التقليل من الانحرافات منه، وهذا من منطلق أن النشاط العادي هو الأساس الذي تهتم به الأطراف ذات العلاقة. سواء في تقييم أداء المؤسسات، وكذا مقياساً على نجاحها في تحقيق الأهداف المحددة سلفاً.

2. نموذج: بارنا وآخرون (Barnea and al. ,1976)

استخدم الباحثون أيضا في هذه الدراسة[1] نموذجا لتحديد استغلال الإدارة تصنيف البنود غير العادية، لتقليل الانحرافات بدخل النشاط العادي للمؤسسة والمحافظة على مستويات نموه، وقد ركز الباحثون على تحليل اتجاه الانحرافات في الدخل لمعرفة الدخل الطبيعي المحقق للمؤسسة عن الربح(الدخل) الممهد والمقصود من قبل المسيرين، ولتحديد اتجاه (Trend) الربح (الدخل) استخدم الباحثون أسلوبين :

الأسلوب الأول: التتبع الزمني لاتجاه دخل المؤسسة (Time Trend)

الأسلوب الثاني:التتبع الزمني لاتجاه الربح (الدخل) المؤسسة القيادية في الصناعة (Lader Trend) وهي مؤسسة تشكل مبيعاتها في السوق أكبر حصة في الصناعة وتكون موضع اهتمام المستثمرين والمحللين الماليين.

- **فرضيات النموذج :**

✓ أن المؤسسات الاقتصادية تحصل على معلومات عن أرباح المؤسسة القيادية قبل أن تعلن عن ربحها وقبل استخدامها متغير التمهيد (تصنيف البنود غير العادية).

✓ انسياب البنود غير العادية ثابت خلال الزمن .

✓ الانحراف السنوي في البنود غير العادية ثابت ولا يساوي صفراً.

- **خطوات تطبيق النموذج:**

1) تحديد الانحراف المتوقع باتجاه دخل(ربح) النشاط العادي للمؤسسة وفق معادلة الانحدار التالية:

$$E_t = \alpha + \beta V_t + U_t \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (1)$$

حيث أن:

E_t : التغير في ربح النشاط العادي للمؤسسة الاقتصادية في الفترة (t).

V_t : التغير في الربح النشاط الفعلي العادي للمؤسسة القيادية في الفترة (t) .

U_t : الانحراف المتوقع .

α و β : معامل النموذج.

2) احتساب الانحراف الفعلي لدخل للبنود غير العادية عن الاتجاه الثابت للبنود غير العادية وفق معادلة الانحدار التالية:

$$d_t = et - \frac{1}{n} \sum et \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (2)$$

[1] المومني محمد عبد الله محمد، مرجع سبق ذكره،ص ص:90-91

حيث أن:

d_t : الانحراف الفعلي للربح للبنود غير العادية.

e_t : الربح البنود غير العادية في فترة (t) .

n : عدد سنوات القياس

3) تحليل العلاقة بين U_t و d_t وفق معادلة الانحدار التالية:

$$d_t = a + b\,U_t + W_t \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (3)$$

تعد نتيجة هذا الاختبار مؤشر لتمهيد الدخل (الربح) التصنيفي من خلال تحليل علاقة الارتباط ما بين U_t و d_t فإذا كانت:

1- قيمة $U_t > 0$ و قيمة $d_t < 0$

2- قيمة $U_t > 0$ و قيمة $d_t > 0$

يعد الارتباط العكسي بين الانحرافات غير المتوقعة في الربح العادي U_t و الانحرافات d_t الناتجة عن البنود غير العادية مؤشرا لتدخل المسيرين في تمهيد الدخل باستخدام مكاسب وخسائر البنود غير العادية، أي المؤسسات الاقتصادية تصنف البنود غير العادية لتقليل تقلبات بربح النشاط العادي.

المطلب الثاني: مدخل أسلوب التباين

وفق هذا المدخل يتم تصنيف المؤسسات سواء كانت مارست إدارة الأرباح أو لم تمارس اعتمادا على التباين (التغير) بالربح مقارنة مع التباين(التغير) بالمبيعات، أي دراسة نمط سلوك الربح ونمط سلوك المبيعات.

ويختلف أسلوب التباين على الأساليب الأخرى بما يلي :

- لا يحتاج للتنبؤ بالأرباح.
- يعتمد على قياس التغير في الدخل المعلن عنه في القوائم المالية والتغير في المبيعات.
- لا يحتاج لفحص المصاريف.

ومن الدراسات التي استخدمت هذا الأسلوب :

1. نموذج: أمهوف (Imhoff ,1977)

يعد نموذج امهوف (**Imhoff**) [1] أول نموذج حاول فصل التمهيد الوهمي عن التمهيد الحقيقي من خلال الربط ما بين التغير في الدخل (الربح) (Variability of Income) مع التغير في المبيعات (Variability of Sales) .

- **فرضيات النموذج :**

✓ الدخل (الربح) دالة للمبيعات $I=f(S)$

[1] المرجع نفسه.

- ✓ معامل التحديد (R^2) هو المقياس المعبر عن التغير في الدخل والتغير في المبيعات .
- ✓ عندما يكون (R^2) مرتفعا يكون التغير قليلا .

- **خطوات تطبيق النموذج:**

1) احتساب معامل التحديد (R^2) لكل من الدخل(الربح) والمبيعات وفق معادلات الانحدار التالية:

$$\text{Income} = \alpha + \beta\ (\text{time}) \quad \ldots\ldots\ldots\ldots (1)$$

$$\text{Sales} = \alpha + \beta\ (\text{time}) \quad \ldots\ldots\ldots\ldots (2)$$

حيث أن:

Income = دخل (ربح) المؤسسة.

Sales = مبيعات المؤسسة.

α و β : معامل النموذج.

2) مقارنة ما بين معامل التحديد للدخل(الربح) (R^2_I) مع معامل التحديد للمبيعات (R^2_S):

بناء على نتائج المقارنة يتم الحكم على المؤسسة إذا كانت مارست إدارة الأرباح أم لا، فإذا كان:

- $R^2_S > R^2_I$ فهذا يعني أن المؤسسة مارست إدارة الأرباح ، حيث أن التغير في مستويات الربح أقل من التغير في مستويات المبيعات .
- $R^2_S < R^2_I$ فهذا يعني أن المؤسسة لم تمارس إدارة الأرباح ، حيث أن التغير في مستويات الربح أكبر من التغير في مستويات المبيعات.

2. نموذج: إيكل (Eckel,1981)

يعد نموذج **Eckel** [1] من النماذج التي تصنف و تقسم العينة إلى المؤسسات التي تمارس إدارة الأرباح والمؤسسات التي لم تمارس إدارة الأرباح.

- **فرضيات النموذج :**

- ✓ أن الدخل دالة خطية للمبيعات.
- ✓ نسبة التكاليف المتغيرة للمبيعات تبقى ثابتة مع الزمن.
- ✓ التكاليف الثابتة تبقى ثابتة أو ترتفع من فترة إلى أخرى لكنها لا تنخفض.
- ✓ أن إجمالي المبيعات هي التي يكون فيها التدخل من طرف المدراء في ممارسة إدارة الأرباح.

- **خطوات تطبيق النموذج:**

1) يتم تصنيف العينة إلى مؤسسات تمارس إدارة الأرباح أو لا من خلال المعادلة التالية:

[1] José Elias Feres de Almeida and al **," Effects Of Income Smoothing Practices On The Conservatism Of Public Companies Listed On The Bm&Fbovespa** " , R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, volume 23, N° 58, 2012,p 70.

$$EL = \frac{CV\Delta\%Net\ Profit}{CV\Delta\%Sales} \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (1)$$

حيث أن:

EL= مؤشر ممارسة إدارة الأرباح .

CVΔ%Net Profit = معامل التباين للتغير في الربح (الدخل).

$CV\Delta\%SALES$ = معامل التباين للتغير في المبيعات .

2) حساب مؤشر ممارسة إدارة الأرباح من خلال المعادلات التالية:

$CV\Delta\%Net\ Profit = Net\ Profit_t - Net\ Profit_{t-1} / Net\ Profit_{t-1}$ ………………… (1)

$CV\Delta\%Sales = Revenue_t - Revenue_{t-1} / Revenue_{t-1}$……………………………… (2)

3) تحليل العلاقة بين معامل التباين للتغير في الربح (الدخل) و معامل التباين للتغير في المبيعات :

بناء على نتائج المقارنة يتم الحكم على المؤسسة إذا كانت مارست إدارة الأرباح أم لا، فإذا كان:

- $CV\Delta\%Net\ Profit \leq CV\Delta\%Sales$ هذا يعني أن هناك ممارسة لإدارة الأرباح من طرف المؤسسات ، والعكس بأنها لم تمارس إدارة الأرباح
- .يعني أن مؤشر **EL** عندما يكون أقل من الواحد، المؤسسة مارست إدارة الأرباح.

المطلب الثالث: مدخل التغيرات المحاسبية

تستخدم المؤسسات الاقتصادية مدخل التغيرات المحاسبية للتأثير في رقم الربح المحقق أو لتقليل الانحرافات غير المتوقعة في مستويات الأرباح من خلال استغلال المرونة المتاحة في تطبيق المبادئ المقبولة عموما في اختيار الطرق المحاسبية.

وفيما يلي بعض النماذج التي اعتمدت هذا الأسلوب لتمييز الشركات الممارسة لعملية إدارة الأرباح من غير الممارسة:[1]

1. نموذج: موسس (Moses,1987)

قام **Moses** في هذه الدراسة ببناء نموذج يقيس سلوك إدارة الأرباح (الدخل) يعتمد أساساً على تحديد مدى استغلال الإدارة للمرونة المتاحة للاختيار بين البدائل المحاسبية لتقليل الانحرافات بمستويات الربح المعلن عنه، لتحديد مدى وجود ارتباط بين ممارسة إدارة الأرباح و التغيرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة.

- **خطوات تطبيق النموذج:**

يتم تحديد مؤسسات تمارس إدارة الأرباح أو لا من خلال المعادلة التالية:

[1] عقيل حمزة حبيب ،"**تمهيد الدخل : دراسة ميدانية في عينة مختارة من الشركات الصناعية**"، مذكرة ماجستير علوم في المحاسبة،الجامعة المستنصرية،العراق،2003،ص 32.

$$SB = \frac{|PE-EE| - |RE-EE|}{SALES} \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (1)$$

حيث أن:

SB= مؤشر سلوك ممارسة إدارة الأرباح.

PE= الربح قبل التغير المحاسبي.

EE= المستوى المتوقع للربح.ويمثل أرباح السنة السابقة مضافا إليه متوسط النمو في الأرباح للخمس السنوات السابقة[1].

RE= الربح بعد التغير المحاسبي.

Sales= إجمالي المبيعات السنوية.

تعد نتيجة هذا الاختبار مؤشرا على تدخل الإدارة في ممارسة إدارة الأرباح، فإذا كانت قيمة المؤشر SB موجبة، تكون المؤسسة قد مارست إدارة الأرباح، أي أنها استخدمت التغييرات المحاسبية لتقليل الانحرافات غير المتوقعة في الربح. وعندما تكون قيمة المؤشر أقل من صفر، بمعنى أن المؤسسة لم تمارس إدارة الأرباح.

2. نموذج: هيرمان و أنوي (Herman and Inoue,1996)

تعد دراسة **Herman and Inoue من** الدراسات التي اختبرت ممارسة الإدارة لإدارة الأرباح بهدف تقليل الانحرافات غير المتوقعة، وذلك باستخدامها بدائل طرق حساب الاهتلاك من قبل الشركات اليابانية . وهذا بحكم أن القوانين اليابانية لا تطالب المؤسسات بالإفصاح عن أثر تغيير طرق الاهتلاك كبند مستقل بقائمة الدخل كما هو معمول به في الولايات المتحدة الأمريكية وقد حدد الباحثان النموذج وفق ما يلي :

- **خطوات تطبيق النموذج:**

يتم تحديد مؤسسات تمارس إدارة الأرباح أو لا من خلال المعادلة التالية:

$$SB = \frac{|EBDt-EBDt-1| - |Et-Et-1|}{SALES} \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (1)$$

حيث أن:

SB= مؤشر سلوك ممارسة إدارة الأرباح.

EBD_t= الأرباح قبل الاهتلاك في الفترة (t).

EBD_{t-1}= الأرباح قبل الاهتلاك في الفترة السابقة (t-1).

E_t= الأرباح الاهتلاك في الفترة (t).

E_{t-1}= الأرباح الاهتلاك في الفترة (t-1).

Sales= إجمالي المبيعات في الفترة (t).

[1] المومني محمد عبد الله محمد،مرجع سبق ذكره،ص 97.

تعد نتيجة هذا الاختبار مؤشرا على تدخل الإدارة في ممارسة إدارة الأرباح، فإذا كانت قيمة المؤشر SB موجبة، تكون المؤسسة قد مارست إدارة الأرباح، أي أنها استخدمت طرق الاهتلاك البديلة لتقليل الانحرافات غير المتوقعة في الربح. وعندما تكون قيمة المؤشر أقل من صفر، بمعنى أن المؤسسة لم تمارس إدارة الأرباح.

المطلب الرابع: مدخل المستحقات

اعتمدت العديد من الدراسات على مدخل المستحقات لدراسة مدى استغلال المؤسسات للمرونة المتاحة التي تسمح بها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في ممارسة إدارة الأرباح ، ويعد هذا المدخل أكثر شيوعاً واستخداماً ، ويرجع السبب في الاعتماد على أساس الاستحقاق بحكم أنه أحد أسس القياس المحاسبي،حيث يعرف على أنه :" يتشكل من جميع الإيرادات والتكاليف المسجلة في جدول حساب النتائج التي لم تعبر عن أي تدفق نقدي خلال السنة."[1]

أساس الاستحقاق يختلف عن الأساس النقدي في إثبات الإيرادات والتكاليف فهو يقوم على أساس تسجيلها خلال الفترة المحاسبية بغض النظر عن وقع الدفع أو التحصيل، مما يعني استبعاد التكاليف والإيرادات التي تم إنفاقها أو تحصيلها وتخص الفترات المالية السابقة أو لاحقة.وعليه يتم الاعتراف بالإيرادات عندما تكتسب والتكاليف عندما تستخدم.[2]

إن الربح المحاسبي المعد على أساس الاستحقاق لا يقدم صورة صادقة عن الأداء الفعلي للمؤسسة خلال فترة النشاط ، ويرجع هذا إلى أن هذا المبدأ أعطى مرونة للمؤسسة باستعمال التقدير الشخصي في محاسبة المستحقات مما يتيح لها ممارسة إدارة الأرباح للتأثير على الأرباح المعلن عنها ، مما يضر بمصالح الأطراف ذات العلاقة ، في تحديد التدفقات النقدية الفعلية للمؤسسة، وتستخدم الإدارة مجموعة من الأساليب نذكر منها:[3]

- ✓ اهتلاك الأصول طويلة الأجل .
- ✓ إطفاء الأصول غير الملموسة.
- ✓ طرق تقييم المخزون.
- ✓ تقديرات مخصصات العملاء المشكوك فيها.

ويشير كلا من "Ronen et Yaari" ، أن المستحقات تتشكل عندما يكون هناك تباين بين توقيت حدوث التدفقات النقدية وتوقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة

---

[1] Ines Fakhfakh Ben Amar," **Free Cash Flow, Gestion Des Résultats Et Gouvernement Des Entreprises : Etude Comparative Des Entreprises Francaises Et Americaines** ,", Thèse du Doctorat en Sciences de Gestion (Spécialité : Comptabilité), Université De Reims Champagne-Ardenne ,France, 2009,p 66.

[2] فريد منصور حمدان سليم،"**أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين**"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل،الجامعة الإسلامية، غزة،فلسطين،2007،ص 46.

[3] المومني محمد عبد الله محمد،مرجع سبق ذكره،ص 99.

معينة، وتتكون المستحقات الكلية من نوعين من المستحقات : المستحقات الاختيارية، و المستحقات غير اختيارية.[1]

- **المستحقات الاختيارية** :تنشأ من خلال العمليات التي يقوم بها المسيرون في اختيار السياسات المحاسبية البديلة وفقا التقديرات والأحكام الشخصية.[2]
- **المستحقات غير الاختيارية** : تنشأ من العمليات التي تقوم بها المؤسسة في فترة النشاط وهي طبيعية نظرا لمستوى أداء المؤسسة، استراتيجياتها، الأحداث على مستوى الاقتصاد الكلي والعوامل الاقتصادية الأخرى.[3]

بحيث أن:

المستحقات الكلية = المستحقات الاختيارية + المستحقات غير اختيارية

و يمكن التعبير عن هذه المعادلة كما يلي :[4]

$$TA_t = NDA_t + DAC_t$$

بحيث أن :

TA_t = المستحقات الكلية للمؤسسة في السنة (t).

NDA_t = المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة في السنة (t).

DAC_t= المستحقات الاختيارية للمؤسسة في السنة (t).

يمكن قياس المستحقات الكلية وفق أسلوبين مختلفين:[5]

- أسلوب الميزانية العمومية
- أسلوب التدفقات النقدية

✓ **أسلوب الميزانية العمومية**

يتم حساب المستحقات الكلية حسب هذا الأسلوب وفق المعادلة التالية:

---

[1] أمينة فداوي،"**دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250** "، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في مالية،محاسبة والتسويق في المؤسسة، جامعة عنابة،الجزائر،2014، ص 175.

[2] أسيا لعروسي،السعيد قاسمي،" **قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية باستخدام المستحقات الاختيارية – دراسة حالة بعض المؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر–** "، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية،جامعة أم البواقي،الجزائر،المجلد 3،العدد 2 ،2016،ص 241.

[3] خالدي عادل، موسى سعداوي،" **استخدام نموذج جونز المعدل في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية – دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية المدرجة بالبورصة –** "، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي،الجزائر،العدد 10، الجزء 01، 2017، ص 89.

[4] أمينة فداوي،"**نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح**"، مجلة الإستراتيجية والتنمية،جامعة مستغانم، الجزائر، المجلد3، العدد 5،2013 ، ص 124.

[5] Syed Zulfiqar Ali shah and al , " **Corporate Governance and Earnings Management an Empirical Evidence Form Pakistani Listed Companies** ", European Journal of Scientific Research , Volu;e.26 ,N°.4,2009 , p 633.

$$TA_t = \Delta CA_t - \Delta Cash_t - \Delta CL_t + \Delta DCL_t - DEP_t$$

بحيث أن:

TA_t = المستحقات الكلية للمؤسسة في السنة (t).

ΔCA_t = التغير في الأصول المتداولة للمؤسسة في السنة (t).

$\Delta Cash_t$ = التغير في القيم الجاهزة للمؤسسة في السنة (t).

ΔCL_t = التغير في الخصوم المتداولة للمؤسسة في السنة (t).

ΔDCL_t = التغير في السلفات المصرفية للمؤسسة في السنة (t).

DEP_t = مخصصات الاهتلاك والمؤونات للمؤسسة في السنة (t).

✓ **أسلوب التدفقات النقدية**

يتم حساب المستحقات الكلية حسب هذا الأسلوب وفق المعادلة التالية:

$$TA_t = N.I_t - CFO_t$$

بحيث أن:

TA_t = المستحقات الكلية للمؤسسة في السنة (t).

$N.I_t$ = النتيجة الصافية للمؤسسة في السنة (t).

CFO_t = التدفقات النقدية التشغيلية للمؤسسة في السنة (t).

وتعد ممارسة إدارة الأرباح من خلال المستحقات وسيلة مهمة بالنسبة للمسيرين، فمن خلالها يمكن أن تحصل على عدة منافع،نتيجة سهولتها مقارنة بتغيير الطرق والسياسات المحاسبية ، بالإضافة إلى أن عملية الكشف عن هاته الممارسات صعبة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية ومدققي الحسابات ، وعليه قام الباحثون بعدة دراسات من أجل إيجاد الحلول لكشف عن هاته الممارسات ،حيث اكتشفوا أن المستحقات الاختيارية هي الوسيلة التي من خلالها يمكن كشف ممارسات إدارة الأرباح.[1]

إن المستحقات الاختيارية تساوي الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية، وذلك وفق المعادلة التالية:

$$DAC_t = TA_t - NDA_t$$

وبما أن عملية التفرقة بين المستحقات الاختيارية وغير الاختيارية تعد صعبة ، فقد تم اكتشاف عدة نماذج إحصائية من أجل حساب المستحقات غير الاختيارية من أجل تحديد وقياس المستحقات الاختيارية ، ويمكن عرض أبرزهم :

[1] أمينة فداوي،"**دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250** "،مرجع سبق ذكره ص 178.

1. نموذج: هيلي (Healy,1985)

يعتبر نموذج **(Healy,1985)** هو النموذج الأول في كشف عن مدى ممارسة الإدارة لإدارة الأرباح، و يعمل هذا النموذج على تقسيم المستحقات إلى المستحقات الاختيارية ، والمستحقات غير الاختيارية.[1]

- **فرضيات النموذج :**

✓ ممارسة إدارة الأرباح موجودة في فترة نشاط .

✓ أن المستحقات الاختيارية تساوي صفر.

✓ الوسط الحسابي لإجمالي المستحقات يساوي المستحقات غير الاختيارية.

- **خطوات تطبيق النموذج:**

1) احتساب المستحقات غير الاختيارية من خلال المعادلة التالية:

$$NDA_t = \frac{1}{N} \sum TA_t \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (1)$$

بحيث أن:

TA_t = المستحقات الكلية للمؤسسة في السنة (t).

NDA_t = المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة في السنة (t).

N = عدد السنوات لفترة التقدير.

t = السنوات فترة التقدير.

2) احتساب المستحقات الكلية TA_t

3) احتساب المستحقات الاختيارية من خلال المعادلة التالية:

$$DAC_t = TA_t - NDA_t \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (2)$$

إلا أن هذا النموذج قد وجهت له عدة انتقادات ولعل أهمها :[2]

- أن المستحقات غير الاختيارية تتغير بتغير الظروف الاقتصادية للمؤسسة.

2. نموذج: دي أنجلو (DeAngelo,1986)

تقوم دراسة **(DeAngelo,1986)** على أساس حساب الاختلافات بين المستحقات الكلية بين فترتين وقسمتها على مجموع أصول الفترة الأخيرة.[3]

---

[1] Cetin Yurt, Ugur Ergun, "**Accounting Quality Models: A Comprehensive Literature Review** ",International Journal Of Economics, Commerce And Management, United Kingdom, Volume 3, N° 5, May 2015, p 41.

[2] أمينة فداوي،"**نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح**"،مرجع سبق ذكره،ص 127.

[3] الرفاعي إبراهيم مبارك،" **جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح–دراسة تطبيقية على البيئة السعودية–**"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة السعودية،جامعة الملك سعود،السعودية،يوم 18 ماي 2010، ص ص : 15-16.

- **فرضيات النموذج :**

✓ عدم وجود إدارة الأرباح في الفترة الحالية إذا كان الفرق بين المستحقات الكلية في الفترة الحالية والفترة السابقة تساوي الصفر.

✓ المستحقات الاختيارية تتبع سلوك عشوائي.

✓ المستحقات غير الاختيارية لا تتأثر بالظروف الاقتصادية.

- **خطوات تطبيق النموذج:**

1) احتساب المستحقات الاختيارية من خلال المعادلة التالية:

$$DAC_t = (TA_t - TA_{t-1})/A_{t-1} \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (1)$$

بحيث أن:

TA_t = المستحقات الكلية للمؤسسة في السنة (t).

TA_{t-1} = المستحقات الكلية للمؤسسة في السنة (t-1).

DAC_t = المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة في السنة (t).

A_{t-1} = إجمالي أصول المؤسسة في نهاية الفترة (t-1).

2) احتساب المستحقات غير الاختيارية من خلال المعادلة التالية:

$$NDA_t = (TA_{t-1})/A_{t-2} \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (2)$$

بحيث أن:

TA_{t-1} = المستحقات الكلية للمؤسسة في السنة (t-1).

NDA_t = المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة في السنة (t).

A_{t-2} = إجمالي أصول المؤسسة في نهاية الفترة (t-2).

يتشابه نموذج **Healy** و **DeAngelo** في أن المستحقات غير الاختيارية للفترة الحالية محكومة بالمستحقات الكلية في الفترة السابقة،كما أن المستحقات الاختيارية تساوي الصفر في الفترة التقدير في حالة ثبات أثر المستحقات غير الاختيارية عبر الزمن، حيث أنهما يقدران دون خطأ قياس المستحقات غير الاختيارية، إلا أنهما تعرضا لانتقادات بخصوص ثبات المستحقات غير الاختيارية، حيث أثبتت عدة دراسات أن المستحقات غير الاختيارية تتغير حسب الظروف الاقتصادية للمؤسسة ولعل أهما دراسة كابرن " **kaplan**"[1].

[1] آسيا لعروسي،"**تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر:دراسة تحليلية إحصائية** "،مرجع سبق ذكره،ص 130.

3. نموذج: جونز (Jones,1991)

يستخدم هذا النموذج نموذج الانحدار لقياس المستحقات الاختيارية، وفصلها عن المستحقات الكلية لقياس ممارسات إدارة الأرباح. [1]

- **فرضيات النموذج :**

✓ أن الظروف الاقتصادية العامة للمؤسسة يمكن التحكم فيها في التأثير على المستحقات غير الاختيارية.

✓ يفترض متغيرين يعبران عن مستوى المستحقات الكلية، وهما: مستوى الملكية الكلية كالمصانع، والتغير في حساب رأس المال العامل قبل التغير في الإيرادات.

✓ المستحقات غير الاختيارية للفترة (t) تعتبر معادلة تأخذ بين الاعتبار رقم الأعمال بين السنة (t) والسنة (t-1)، والقيمة الصافية للتجهيزات المادية(العقارات والممتلكات والآلات).

- **خطوات تطبيق النموذج:**

1) احتساب المستحقات غير الاختيارية من خلال المعادلة التالية:

$$NDA_t = \alpha 1\left(\frac{1}{A_{t-1}}\right) + \beta 1\left(\frac{\Delta REV_t}{A_{t-1}}\right) + \beta 2\left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}}\right) \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (1)$$

بحيث أن:

NDA_t = المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة في السنة (t).

ΔREV_t= الفرق بين الإيرادات (المبيعات) بين السنة الحالية والسنة السابقة.

PPE_t= إجمالي الأصول الثابتة في السنة الحالية (t).

A_{t-1} = إجمالي أصول المؤسسة في السنة السابقة.

$\alpha 1, \beta 1, \beta 2$= معاملات النموذج.

2) احتساب المستحقات الكلية وفق أسلوب الميزانية العمومية:

3) احتساب المستحقات الاختيارية ومعاملات النموذج المحددة للمؤسسة من خلال المعادلة التالية:

$$\frac{TA_t}{A_{t-1}} = \alpha 1\left(\frac{1}{A_{t-1}}\right) + \beta 1\left(\frac{\Delta REV_t}{A_{t-1}}\right) + \beta 2\left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}}\right) + \varepsilon_t \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (2)$$

بحيث أن:

TA_t = المستحقات الكلية للمؤسسة في السنة (t).

[1] أحمد يوسف أبو جبريل، علي عبد القادر الذنيبات،" **أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي**"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،،الجامعة الأردنية،الأردن،المجلد 12،العدد4، 2016، ص 793.

ε_t = البواقي وتمثل ذلك الجزء من المستحقات الكلية الذي لم يتم تفسيره من خلال متغيرات الانحدار، وهو يستخدم كدليل (Proxy) ليمثل المستحقات الاختيارية الناجمة عن استغلال الإدارة للمرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لتدخلها بعمليات القياس المحاسبي لإدارة الأرباح.

إن إدخال متغيري " التغير في رقم الأعمال" و " التجهيزات المادية الصافية " في النموذج يسمح بالأخذ في الحسبان التغيرات في المستحقات الكلية التي ترتبط بالتطور الاقتصادي للمؤسسة، حيث أن رقم الأعمال يستخدم للرقابة على المحيط الاقتصادي للمؤسسة قبل وجود أي ممارسة لإدارة الأرباح ، والتجهيزات المادية الصافية تدخل في النموذج للرقابة على نسبة المستحقات الكلية التي تعتمد على أعباء الاهتلاك الغير الاختيارية.[1]

هذا النموذج لم يخلو بدوره من الانتقادات، فأهم انتقاد وجه إليه كونه اعتمد على فرضية أن رقم الأعمال غير الاختياري ، رغم أن الإدارة لها إمكانية تأخير استلام المشتريات في سنة الاختبار لتخفيض رقم الأعمال وتأجيل هذه المبيعات للسنة المقبلة، وبالتالي ترتبط ممارسة إدارة الأرباح بمدى تلاعب الإدارة برقم الأعمال، وهذا الانتقاد اكتشفه **Jones** نفسه.[2]

4. نموذج: الصناعة (The Industry Model, 1991)

وهو نموذج استخدم من قبل **Dechow and Sloan**، وهو يشبه نموذج **(Jones,1991)** [3]

- **فرضيات النموذج :**

✓ أن المستحقات غير الاختيارية ثابتة عبر الزمن.

✓ وجود تغير في محددات المستحقات غير الاختيارية

✓ أن التغير في محددات المستحقات غير الاختيارية واحد بالنسبة لجميع المؤسسات التي تعمل في نفس الصناعة.

✓ أن المستحقات غير الاختيارية يمكن تقديرها على أساس أنه نسبة من متوسط المستحقات الكلية في نفس الصناعة.

- **خطوات تطبيق النموذج:**

1) احتساب المستحقات غير الاختيارية من خلال المعادلة التالية:

$$\mathbf{NDA_t} = \boldsymbol{\gamma_1} + \boldsymbol{\gamma_2 Median_I(TA_t)} \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (1)$$

بحيث أن:

[1] آسيا لعروسي،"**تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر:دراسة تحليلية إحصائية** "،مرجع سبق ذكره،ص 127.

[2] أمينة فداوي،"**نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح**"،مرجع سبق ذكره،ص 128.

[3] Patricia M. Dechow and al.," **Detecting Earnings Management**", The Accounting Review, Volume 70, N° 2,1995 , p 199.

NDA_t = المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة في السنة (t).

TA_t = المستحقات الكلية للمؤسسة في السنة (t).

$Median_I$ = القيمة المتوسطة لإجمالي المستحقات للمؤسسات التي تعمل في نفس الصناعة I.

γ_1, γ_2 = معاملات النموذج : ويتم تقديرها من خلال طريقة المربعات الصغرى العادية خلال فترة التقدير.

2) احتساب المستحقات الكلية وفق أسلوب التدفقات النقدية.

3) احتساب المستحقات الاختيارية ومعاملات النموذج من خلال المعادلة التالية:

$$\frac{TA_T}{A_{t-1}} = \gamma_1 + \gamma_2 Median_I(TA_t/A_{t-1}) + \varepsilon_t \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (2)$$

بحيث أن:

TA_t = المستحقات الكلية للمؤسسة في السنة (t).

$Median_I$= القيمة المتوسطة لإجمالي المستحقات للمؤسسات التي تعمل في نفس الصناعة I.

A_{t-1} = إجمالي أصول المؤسسة في السنة السابقة.

ε_t = البواقي وتمثل ذلك الجزء من المستحقات الكلية الذي لم يتم تفسيره من خلال متغيرات الانحدار.

يستطيع نموذج الصناعة أن يقلل من أخطاء قياس المستحقات الاختيارية، وهذا راجع لإزالته لتغيرات التي توجد في المستحقات الاختيارية نتيجة تعامله مع نفس مجال الصناعة.[1]إلا أنه يعاب عليه بأنه لا يستطيع حساب نسبة المستحقات غير الاختيارية في حال تغير في نسبة المستحقات الاختيارية بسبب تغير الظروف الاقتصادية للمؤسسة، وهذا لأن فرضيته لا تعد صالحة إلا في حالة تجانس المؤسسات لنفس الظروف الاقتصادية في نفس الصناعة.مما قد يضر بنتائج عملية الكشف نظرا لعدم تأكيد غياب ممارسات إدارة الأرباح.[2]

5. نموذج: جونز المعدل (Modified Jones ,1995)

يتم استخدام نموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح من طرف **(Dechow et al.1995)** بإضافة التغير في حسابات تحت التحصيل (العملاء) عند احتساب المستحقات غير الاختيارية، ويعد من أقوى النماذج المستخدمة في الكشف عن إدارة الأرباح،كما أن المستحقات الاختيارية التي تقدر وفق هذا النموذج يتم تسعيرها بواسطة السوق،بما أن معامل المستحقات الاختيارية أقل قيمة من معامل المستحقات غير الاختيارية ،

[1] المومني محمد عبد الله محمد،مرجع سبق ذكره،ص 107.

[2] أمينة فداوي،"**دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250** "،مرجع سبق ذكره، ص 182.

جعل أطراف السوق ينظرون إليها بأقل موثوقية نتيجة إمكانية التلاعب به من طرف المدراء والمسيرين ، مما جعلها مقياس لقاس ممارسات إدارة الأرباح.[1]

- **فرضيات النموذج :**

✓ التغير في حسابات المبيعات على الحساب تفسر على أنها ممارسة لإدارة الأرباح.

✓ الفرق بين التغير في المبيعات و التغير في حساب العملاء يمثل ضابط لمستوى المستحقات غير الاختيارية في رأس المال العامل المرتبطة بالمبيعات.

✓ إجمالي الأصول الثابتة بعتبر ضابط لمستوى اهتلاك الأصول الثابتة.

- **خطوات تطبيق النموذج:**

1) احتساب المستحقات الكلية من خلال أسلوب الميزانية العمومية أو التدفقات النقدية.

2) احتساب المستحقات الاختيارية ومعاملات النموذج من خلال المعادلة التالية:

$$\frac{TA_T}{A_{t-1}} = \alpha 1\left(\frac{1}{A_{t-1}}\right) + \beta 1\left(\frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{A_{t-1}}\right) + \beta 2\left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}}\right) + \varepsilon_t \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (1)$$

بحيث أن:

TA_t = المستحقات الكلية للمؤسسة في السنة (t).

ΔREV_t= الفرق بين الإيرادات (المبيعات) بين السنة الحالية والسنة السابقة.

ΔREC_t= الفرق بين حسابات العملاء للسنة الحالية والسنة السابقة.

PPE_t= إجمالي الأصول الثابتة في السنة الحالية (t).

A_{t-1} = إجمالي أصول المؤسسة في السنة السابقة.

$\alpha 1, \beta 1, \beta 2$= معاملات النموذج.

ε_t = البواقي وتمثل ذلك الجزء من المستحقات الكلية الذي لم يتم تفسيره من خلال متغيرات الانحدار.

3) احتساب المستحقات غير الاختيارية لكل مؤسسة من مؤسسات العينة على حدى ، وخلال كل سنة من سنوات الدراسة من خلال معاملات النموذج من خلال المعادلة التالية:

$$NDA_t = \alpha 1\left(\frac{1}{A_{t-1}}\right) + \beta 1(\Delta REV_t - \Delta REC_t) + \beta 2\, PPE_t \quad \ldots\ldots\ldots\ldots (1)$$

4) احتساب المستحقات الاختيارية لكل مؤسسة بالفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية.

[1] عماد محمد أبو عجيلة،علام محمد حمدان،"**أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح:دليل من الأردن**"، المجلة العربية للعلوم الإدارية،جامعة الكويت،الكويت، المجلد 17،العدد2،ماي 2010،ص 294.

إذا زادت المستحقات الاختيارية عن متوسطها ، فإن المؤسسة قد مارست إدارة الأرباح خلال هذه السنة وتعطي متغيرا وهميا 1 وإلا فإنها لم تمارس إدارة الأرباح وتعطي الرقم 0.

وأهم انتقاد وجه لهذا النموذج هو اعتباره أن كل التغير في حسابات المبيعات على الحساب تفسر على أساس ممارسة إدارة الأرباح،رغم أنه يمكن ظهور تلاعبات في حسابات المبيعات المحصلة نقدا .[1]

6. نموذج: كوثاري والآخرون (The Kothari and al. ,2005)

اقترح كوثاري و مجموعة من الباحثين نموذجا لحساب المستحقات الاختيارية ، حيث أدخلوا عامل الأداء الاقتصادي ، كما أظهروا أن نموذج **(Modified Jones ,1995)** يجب ضبطه وفق الأداء ،وأن تأثيره على المستحقات الاختيارية يجب مراقبتها من أجل الحصول على نتائج أكثر دقة.[2]

- **فرضيات النموذج :**

✓ أخذ بعين الاعتبار العلاقة بين المستحقات الاختيارية وعنصر العائد على الأصول كوسيلة لقياس أداء المؤسسة.

- **خطوات تطبيق النموذج:**

1) احتساب المستحقات الكلية من خلال المعادلة التالية :[3]

$$TA_t = \Delta BFRexp + PRC_t - DOT_t \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (1)$$

بحيث أن:

TA_t = المستحقات الكلية للمؤسسة في السنة (t).

$\Delta BFRexp$ = التغير في احتياج رأس المال العامل التشغيلي للمؤسسة بين الفترتين (t) و(t-1)

PRC_t= النواتج غير النقدية للمؤسسة في السنة (t).

DOT_t= مخصصات الدورة للمؤسسة في السنة (t).

2) احتساب المستحقات الاختيارية ومعاملات النموذج من خلال المعادلة التالية:[4]

$$\frac{TA_T}{A_{t-1}} = \alpha 1\left(\frac{1}{A_{t-1}}\right) + \beta 1\left(\frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{A_{t-1}}\right) + \beta 2\left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}}\right) + \beta 3\, RAO_t + \varepsilon_t \ldots\ldots\ldots (2)$$

---

[1] أمينة فداوي،"**دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250** "،مرجع سبق ذكره، ص 185.

[2] Mohamed Sadok Gassouma ," **Management of abnormal accounting accruals through the regulatory approach of credit risk: Evidence in the MENA countries' banks before and after the Arab Spring Revolution** ",Journal of Applied Finance & Banking, volume 9, N° 3, 2019, p 66.

[3] عبد الغني بن عمارة وآخرون ،" **ممارسات إدارة الأرباح في شركات قطاع الاتصالات بالجزائر– دراسة تطبيقية خلال الفترة (2009–2016)**"،المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية،جامعة ورقلة، الجزائر، المجلد 5،العدد2، 2018،ص 34.

[4].Susana Callao and al. " **Detecting Earnings Management Investigation On Different Models Measuring Earnings Management For Emerging Eastern European Countries** ",International Journal Of Research – Granthaalayah ,Volume 5,N° 11,2017, p 232.

بحيث أن: ROA_t = معدل العائد على أصول المؤسسة في السنة (t).

3) تقدير مدى ممارسة المؤسسات لممارسة إدارة الأرباح:

تعتبر المستحقات الاختيارية مؤشراً لقياس ممارسة إدارة الأرباح، يتم حساب المستحقات الاختيارية لكل مؤسسة ولكل سنة ، ثم نقوم بحساب المتوسط الحسابي للقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية لكل مؤسسة على حدى ولكل سنة ، فإذا كانت أكبر من المتوسط نقول أن المؤسسة قد مارست إدارة الأرباح في تلك السنة ، أما إن كانت أقل فإن المؤسسة لم تمارس إدارة الأرباح.[1]

7. نموذج: رامان وشحرور (Raman and Shahrur ,2008)

انتقد (**McNichols,2002**) من خلال دراسته النماذج المذكورة أعلاه ، حيث أنها أغفلت فرصة نمو المؤسسات ، بالإضافة إلى معدل العائد على أصول المؤسسة ROA ، الذي أدخلها Kothari and al ، حيث يقترحان نموذجا لقياس المستحقات الاختيارية يأخذ بعين الاعتبار فرص النمو للمؤسسات ، وذلك من خلال استخدام نسبة " **BTM**" **'Book-To-Market'** كمقياس لفرص النمو.[2] والتي تحسب على أساس نسبة إجمالي أصول المؤسسة إلى إجمالي الأصول ناقص القيمة الدفترية للأموال الخاصة زائد القيمة السوقية للمؤسسة خلال فترة التقدير.[3]

- **فرضيات النموذج :**

✓ الأخذ بعين الاعتبار فرص نمو المؤسسات كمتغير جديد لقياس المستحقات الاختيارية، وهذا لأن المؤسسات التي لها فرص نمو قوية تكون لها نسبة مرتفعة من المستحقات.[4]

- **خطوات تطبيق النموذج:**
- **احتساب المستحقات الاختيارية ومعاملات النموذج من خلال المعادلة التالية:**[5]

$$\frac{TA_T}{A_{t-1}} = \alpha 1\left(\frac{1}{A_{t-1}}\right) + \beta 1\left(\frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{A_{t-1}}\right) + \beta 2\left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}}\right) + \beta 3\, RAO_t + \beta 4\, BTM_t + \varepsilon_t$$

بحيث أن: BTM_t = نسبة فرص نمو المؤسسات خلال سنة (t).

---

[1] محمد جاسم محمد ، " **أثر مكونات إدارة الأرباح وفقا لنموذج Kothari et al 2005 على قيمة الشركة – تحليل حالة لمجموعة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للمدة (2009 ولغاية 2013)**"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية،جامعة الكوفة،العراق،المجلد 14، العدد1، 2017، ص 404.

[2] Lanouar Charfeddine and al , " **the Determinants of Earnings Management in Developing Countries: A Study in the Tunisian Context** ",The IUP Journal of Corporate Governance, Volu,e 12, N° 1, 2013,p 41.

[3] حمزة بوسنة، " **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح– دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية–**"، مذكرة ماجستير في دراسات المالية وحاسبية المعمقة،جامعة سطيف، 2012،ص 121.

[4] أمينة فداوي،"**دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250** "،مرجع سبق ذكره، ص 187.

[5] Anis Ben Amar, Ezzeddine Abaoub ," **The Effect Of Audit Committee's Main Characteristics On Earnings Management**", Conference Paper,2010,p 5. متاح على الموقع https://www.researchgate.net/publication/323880499
تم الولوج إليه يوم 2020/02/22 على الساعة 16:25

خلاصة الفصل

إن مفهوم ممارسات إدارة الأرباح يعبر عن مدى استغلال المسيرين لمرونة المتاحة في المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما، بغرض تحقيق أهداف محددة مسبقا نتيجة مجموعة من الدوافع قد تكون دوافع ذاتية للإدارة للمحافظة على تنافسية المؤسسة أو لتجنب تكاليف جبائية أو تفادي التكاليف السياسية أو لزيادة رؤوس الأموال من خلال التوافق مع توقعات المحللين في الأسواق المالية عن طريق مجموعة من الأساليب تظهر في صورة تمهيد الدخل ، التلاعب بالدفاتر ،تنظيف القوائم المالية،تنويع الاحتياطات.

تتأثر الممارسات المحاسبية بمجموعة من العوامل والمحددات التي قد يستغلها المسيرون في ممارسة إدارة الأرباح نتيجة ضعف الحوكمة المؤسسية أو بحكم حجم المؤسسات الاقتصادية أو لطبيعة النظام المحاسبي السائد من خلال القواعد والمبادئ التي تحكمه، كما تتأثر ممارسة إدارة الأرباح بجودة عملية التدقيق الخارجي أو بمدى تطور بيئة الأعمال وتكنولوجيات الإعلام والاتصال ومدى قدرة المؤسسات الاقتصادية على تحقيق الربحية وتوفير السيولة اللازمة من خلال وجود أسواق مالية كفؤة تطالب بإعداد القوائم المالية تعبر عن النشاطات الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية.

كما أن ممارسة إدارة الأرباح تضر بمصالح الأطراف ذات العلاقة، مما أوجد بعض الطرق لكشف عنها من خلال تحديد المداخل التي يمكن استغلالها ولعل أهم هذه المداخل، المستحقات الاختيارية التي تعتمد عليها المؤسسات في الآونة الأخيرة،حيث أن هدف هذه الطرق الإحصائية هي اكتشاف المؤسسات الاقتصادية التي تمارس إدارة الأرباح، من خلال مجموعة من الخطوات لنموذج ما يستخدم لهذا الغرض، ولعل أهم نموذج يتمثل في نموذج" جونز المعدل" و نموذج "كوثاري والآخرون".

الفصل الثانى

ممارسات إِدارة الأرباح فى ظل المعايير المحاسبية الدوليّة

تمهيد

إن موضوع المعايير المحاسبية الدولية هو موضوع يتعلق باختلاف أنظمة المحاسبة والمالية بين المؤسسات في الدول من خلال قدرتها على إعطاء صورة واضحة عن وضعيتها المالية لتمكين متخذي القرار من بناء قراراتهم على قواعد محاسبية سليمة للمقارنة، خصوصًا وأن عدم توحيد مقاييس ومعايير المحاسبة أدى لتلاعب في الأرباح بطريقة فنية بين المؤسسات.

إن التلاعبات المالية واختلاف المعايير المحاسبة أو ضعف تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القوائم المالية كان سبباً في انهيار الاقتصاد العالمي ، مما أدى إلى الاهتمام بالإصلاح المالُي في مختلف الدول من أجل وضع ضوابط على المؤسسات نحو ضبط أخلاقيات التعامل المالي.

سنتطرق ضمن هذا الفصل إلى ماهية المعايير المحاسبية الدوليّة(النشأة والتطور، المفهوم، مجلس معايير المحاسبة الدولي(IASB)، مضمون المعايير المحاسبية الدوليّة، المعايير المحاسبية الدوليّة وإدارة الأرباح حيث جاءت تقسيمات الفصل الثاني على النحو ما يلي:

- ✓ **المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية**
- ✓ **المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية**
- ✓ **المبحث الثالث : المعايير المحاسبية الدولية وإدارة الأرباح**

المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

لقد أصبحت المعايير المحاسبية الدولية (**IAS**) أو ما أطلق عليها مؤخراً تسمية معايير إعداد التقارير المالية الدولية (**IFRS**) من أهم المعايير المحاسبية المستخدمة على مستوى الدول ، وهذا راجع إلى انتشار مفهوم العولمة الاقتصادية ، مما أدى إلى انتشار الشركات متعددة الجنسيات في الأسواق المالية ، وفضائح بعض الشركات (إنرون) كمثال على ذلك، التي أدت إلى عدم ثقة المستثمرين في الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية ، مما أدى إلى ضرورة اعتماد القياس والإفصاح المحاسبي على معايير المحاسبة الدولية، حتى تصبح جميع المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة واتخاذ القرارات من قبل كافة الأطراف ذات العلاقة.

المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبة الدولية

الفرع الأول:تعريف المعايير المحاسبة الدولية

كلمة المعيار لغوياً تعني المكيال أو المقياس وهو ما يجب أن يكون عليه الشيء[1] ، أو النموذج المعد مسبقًا ليقيس وزنا، أو طولاً أو درجة جودة شيء معين [2].

ولقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة "**Standard**" بالإنجليزية و التي ترجمها البعض إلى كلمة قواعد.[3]

كما أن كلمة معيار تعبر عن مجموعة من وحدات القياس أو المواصفات المحددة أو المفروضة قانوناً لاستخدمها في وصف شيء معين بشكل عادل.[4]

ويعرف المعيار على أنه " المقاييس و الطرق و الاتجاهات المتوافق عليها من كافة الأطراف، للوصول إلى وصف شيء معين بشكل عادل وبدقة ومن خلال قاعدة أو مجموعة من القواعد".[5]

كما يعرف المعيار على أنه مقياس للحكم على الشيء إن كان أصيلاً أو جيداً أو مناسباً، أو على أنه قاعدة أو مبدأ أو مقياس موثوق لقياس شيء ما ، من خلال كميته أو وزنه أو جودته أو نوعيته.[6]

كما نجد من يعرفه على أنه " وثيقة أعدت بتوافق الآراء ووافقت عليها هيئة معترف بها، ضمت مجموعة من القواعد أو المبادئ التوجيهية أو خصائص للأنشطة و نتائجها، بهدف الاستخدام المشترك والمتكرر لتحقيق الدرجة المثلى من النظام السائد في سياق معين."[7]

أما محاسبياً فنجد عدة تعاريف ، سنعرض أهما فيما يلي :

---

[1] أبو الفتوح على فضالة،" **المحاسبة الدولية**"،دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع،القاهرة،مصر،1996،ص 13.

[2] أبو زيد محمد المبروك، " **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية** "، اريتريك للطباعة والنشر والتوزيع،القاهرة،مصر،2005، ص 58.

[3] عطا أحمد البيوك، "**معايير المحاسبة الدولية** "،الجزء الأول،مطابع الشرق الأوسط، الرياض،السعودية، 1985، ص 13.

[4] Ross M. Skinner, J. Alex Milburn, "**Normes Comptables : Analyse et concepts** ", Epri, Paris, 2003, p798.

[5] صلاح شيخ إدريس إبراهيم محمد،"**تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأثرها في تقويم الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية** "،أطروحة دكتوراه في الفلسفة في المحاسبة،جامعة شندي،السودان،2016، ص 56.

[6] Felix E. Hirsch, " **Introduction: Why Do We Need Standards?** ",Libraries Trends, October 1972, p 159.

[7] Peter Hatto, "**Standards and Standardization Handbook**", European Commission, Brussels, 2010, p 5.

- " بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، يتعلق بعناصر القوائم المالية أو نوع المعاملات أو الأحداث الخاصة بنتائج الأعمال والمركز المالي، ويحدد أسلوب القياس أو الوصف أو التصرف أو التوصيل المناسب."[1]
- " هي وثائق السياسة العامة التي تنشرها السلطات المختصة، لجنة معايير المحاسبية أو الحكومة أو غيرها من الجهات التنظيمية التي تغطي جوانب من الاعتراف بالمعاملات المحاسبية وقياسها ومعالجتها و عرضها والإفصاح عنها."[2]
- " وسيلة أساسية لتنظيم عملية إنتاج المعلومات الملائمة التي تعمل على تطوير أسواق المال، ومن ثم تحقيق التنمية الاقتصادية، مما يدل على وجود علاقة ايجابية بين المعلومات المناسبة والتنمية الاقتصادية".[3]
- " يقول **Littleton** بأن المعيار هو مقياس متفق عليه يهدف إلى المعالجة المناسبة لحالة معينة، إذ يعد مؤشراً عملياً للمحاسب يحد من المرونة غير الضرورية ،كما يحد أيضاً من خيارات المسيرين في التطبيق."[4]
- " تمثل المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ومختلف العمليات التي تقوم بها بهدف إيصال المعلومات المحاسبية إلى الأطراف ذات العلاقة".[5]
- " عبارة عن مسطرة لقياس السلوك الاقتصادي لمنظمات الأعمال المختلفة."[6]
- " عبارة عن مجموعة من القواعد والنظم التي تحكم وتنظم عمل المحاسبة والمحاسبين، وذلك بتقديمها لقواعد عملية يلتزم بها المحاسبون في أداء عملهم المهني،والتي تتم حمايتها دوما بمجموعة من الإجراءات العقابية في حالة الالتزام بها."[7]
- "وقد شبهها(**Levitt**) على أن المعايير بمثابة آلة تصوير يتم استخدامها في تصوير المؤسسة،فالجيدة منها ينتج عنها صور واضحة ودقيقة ، أما السيئة منها فلا يعتمد عليها ولا يعبر عنها لعدم موثوقية في صورها."[8]

---

[1] محمد ابراهيم علي ،" **تحليل ومناقشة المداخل الإستراتيجية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية (مدخل مقترح)**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة بغداد،العراق، العدد52،2017،ص 360.

[2] Sisira Kanti Mishra, "**A Brief Discussion on Accounting Standards & IFRS**", 2016,p 3. متاح على الموقع SSRN: https://ssrn.com/abstract=2848715 .

[3] بوبكر رزيقات، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[4] رياض العبد الله،طلال الجحاوي،" **الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية ودورها في قياس وتوزيع الثروة للمجتمع** "، جامعة الدول العربية ،القاهرة،مصر، لمجلد 25، العدد 2، 2005،ص 4.

[5] حكمت أحمد الراوي،"**المحاسبة الدولية** "، الطبعة الثانية،دار حنين،عمان، الأردن،1995، ص ص: 45 -46.

[6] مداني بن بلغيث،"**التوافق المحاسبي الدولي (المفهوم،المبررات والأهداف)**"،مجلة الباحث ،جامعة ورقلة،الجزائر، العدد3،2005،ص 74.

[7] الأمين محمد عثمان آدم،"**دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة** "، أطروحة دكتوراه الفسلفة في المحاسبة التمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،السودان،2015،ص 103.

[8] كهينة شاوشي،مرجع سبق ذكره،ص ص:22-23.

من خلال التطرق لتعريف معايير المحاسبة الدولية يمكن الاستنتاج بأن معايير المحاسبة الدولية هي مجموعة من التدابير ،تقوم بها هيئة حكومية أو مهنية من أجل توحيد أو التوافق على عملية القياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية عن وضعيتها المالية بهدف إيصالها إلى مستخدميها بصورة صادقة وموثوقة لاتخاذ القرارات المناسبة لذلك.

الفرع الثاني:خصائص المعايير المحاسبية الدولية

تمثل المعايير المحاسبية تنظيماً خاصاً لكل بند من بنود القوائم المالية، أو لفرع معين من العمليات المالية، ونظرا لكون المعايير المحاسبية تعد أهم أدوات التطبيق العملي في المحاسبة لذا لابد وأن تتصف بالخصائص التالية:[1]

- ✓ يجب مراعاة الظروف (الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية، القانونية، البيئية) عند إعداد المعايير المحاسبية.
- ✓ يجب أن تعبر المعايير المحاسبية عن الواقع، من خلال أن تتأقلم حسب الظروف البيئية والمستجدات من وقت لآخر.
- ✓ يجب أن تتسم المعايير المحاسبية بأفضل الممارسات المحاسبية المتاحة عند تعدد المعالجات المحاسبية لمسألة ما، بحكم أن المعايير المحاسبية تتيح عدة بدائل محاسبية لقياس مسألة ما ،حيث يعالج هذا الموقف عن طريق الإفصاح التام عن المعالجة المحاسبية التي تم تطبيقها.
- ✓ يجب أن تتم عملية إعداد المعايير المحاسبية بعيدة كل البعد عن التأثيرات والضغوطات السياسية، أو الهيئات و المنظمات المعنية.
- ✓ يجب أن تكون عملية إعداد المعايير المحاسبية (علمية، فنية، وبيئية) وأن تكون التقديرات والأحكام الشخصية في أقل الحدود الممكنة.
- ✓ يجب أن تتسم عملية إعداد المعايير المحاسبية بالحياد من خلال عدم تحديد نتائج محددة سلفاً.
- ✓ يجب أن تتسم المعايير المحاسبية بمفهوم العدالة عند إعداد القوائم المالية للأطراف ذات العلاقة، من خلال عدم الانحياز مع أي طرف من الأطراف ذات العلاقة.

الفرع الثالث:أهمية المعايير المحاسبية الدولية

تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تحقيق التوافق المحاسبي الدولي للحصول على قوائم مالية تتضمن معلومات محاسبية تتصف بالصدق والموثوقية لمساعدة مستخدميها في اتخاذ القرارات المثلى ، وعليه تكمن أهميتها فيما يلي :

[1] محمد العيد،بن نعمة سليمة،"**دراسة مقارنة بين لمعايير المحاسبة الإسلامية مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB**"، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد 45، 2016، ص ص: 122-123.

أ. **المقارنة** :إن إعداد القوائم المالية وفق مبادئ وقواعد محاسبية موحدة ، غرضها تقديم معلومات مالية ذات جودة لاتخاذ القرار المناسب ، من خلال المقارنة بين مجموعة من البدائل المحاسبية، وبهذا فإن المعايير المحاسبية الدولية تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الأسس التي يتم وفقها إعداد القوائم المالية.[1]

ب. **تكلفة معالجة المعلومات المحاسبية**: إن توحيد الأسس لإعداد القوائم المالية ضروري لمتخذي القرار، فإذا كانت معدة وفق طرق متعددة ومختلفة فهذا قد ينتج عنه تكاليف إضافية و أعباء مالية هو في غنى عنها في حالة إعدادها بأسس موحدة وفي ظل المعايير المحاسبية الدولية.[2]

ج. **القدرة على فهم المعلومات**: إن مستخدمي القوائم المالية لهم قدرات محددة ومتفاوتة في فهم المعلومات المالية، مما يجعلها عائق لهم في حالة إعدادها بأساليب مختلفة، الأمر الذي يجعل القرارات المتخذة غير فعالة في حالة استخدامها في إجراء مقارنات بين الوحدات أو المؤسسات أو بين الفترات المالية للوحدة أو للمؤسسة.[3]

د. **الدعم المنطقي**: إن المعايير المحاسبية مدعومة منطقياً من خلال الهيئات والجمعيات المهنية للمحاسبة رغم أنهم يعملون في مؤسسات اقتصادية مختلفة وفي بلدان مختلفة،فهي بمثابة نقطة الالتقاء.[4]

ه. **انسيابية الاستثمار بين الدول**:المعايير المحاسبية الدولية تساهم في جذب الاستثمارات من خلال إجراء مقارنة بين المشاريع في مختلف الدول.[5]

كما يؤكد على أهمية المعايير المحاسبية الدولية كل من **Wolk** و **Francis** و **Tearney** نظرا للأسباب التالية:[6]

أ. بسبب عدم وجود سوق كفء للمعلومات المالية في الواقع العلمي، يؤدي إلى احتكار المؤسسة للمعلومات المحاسبية من خلال التحكم في نوعية وكمية المعلومات المفصح عنها في ظل عدم وجود معايير محاسبية.

ب. بسبب الرغبة بتحقيق الأهداف الاجتماعية من خلال التوزيع الأمثل للموارد بين المجتمع على مشاريع استثمارية،عن طريق الإفصاح التام عن جميع المعلومات المحاسبية للاستفادة منها ، وهذا ما يجعل أهمية وجود المعايير المحاسبية التي تحد من انتفاع البعض من أهمية المعلومات المحاسبية دون البعض الأخر ، وهذا بهدف حماية حقوق و مصالح الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية.

---

[1] حسن عبد الكريم سلوم،بتول محمد نوري، "**دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية** "، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال (التحديات–الفرص– الآفاق)، جامعة الزرقاء الخاصة ، الأردن، يومي 10 و 11 نوفمبر 2009، ص 13.

[2] حسن عمر محمد،سعد الساكني،"**معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية**"، مركز الكتاب الأكاديمي،عمان،الأردن،2015،ص 32.

[3] الأمين محمد عثمان آدم،مرجع سبق ذكره،ص 110.

[4] حسن عبد الكريم سلوم،بتول محمد نوري،مرجع سبق ذكره،ص 13.

[5] كهينة شاوشي،مرجع سبق ذكره،ص 32.

[6] حسن عمر محمد،سعد الساكني،مرجع سبق ذكره،ص ص :33-34.

المطلب الثاني: نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية

تعود فكرة نشوء المعايير المحاسبية الدولية إلى عام 1904 ، حيث عقد أول مؤتمر للمحاسبة في ولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية، وكان الاتفاق على عقد مؤتمر كل خمس سنوات، بهدف العمل على توحيد الممارسات المحاسبية للوصول إلى قوائم مالية قابلة للمقارنة، تمكن متخذي القرارات من استخدامها في عمليات التبادل التجاري من أجل توفير رؤوس أموال ،وجعل العالم سوق موحدة تلبي شروط المنظمة العالمية للتجارة.[1]

إن أهم التطورات التي شهدتها المعايير المحاسبية الدولية كانت وفق ثلاث مراحل أساسية:

الفرع الأول: المرحلة الأولى من 1904 إلى 1973 (إنشاء مفهوم المعايير المحاسبية الدولية)

إن عملية وضع معايير المحاسبية الدولية بدأت مع بداية القرن العشرين ، من خلال عقد مؤتمرات دولية للمحاسبة بهدف التوافق والتوحيد في ممارسات المحاسبية بين الدول وستعرض أهمها فيما يلي :[2]

انعقد المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين في عام 1904 في مدينة سانت لويس بأمريكا بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين دول العالم برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917، ثم تلاه المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عام 1926 بأمستردام – هولندا ، ثم المؤتمر المحاسبي الثالث في نيويورك الأمريكية عام 1929 والذي قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية وهي :

- الاستهلاك والمستثمر.
- الاستهلاك وإعادة التقويم.
- السنة التجارية أو الطبيعية.

أما المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع فقد انعقد في عام 1933 بلندن – انجلترا ، وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوباً عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائراً من الخارج ، حيث بلغ عدد الدول المشاركة 22 دولة منها: أستراليا، ونيوزيلندا وبعض الدول الإفريقية.

وفي عام 1938 في مدينة برلين تم مشاركة 320 وفداً و 250 مشاركاً من باقي أنحاء العالم لحضور فعاليات المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس ، أما عام 1952 في مدينة لندن فقد سجل المؤتمر المحاسبي الدولي السادس حضور 2510 عضو من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر ، و 196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.

أما في عام 1957 في أمستردام – هولندا– فقد شارك في المؤتمر المحاسبي الدولي السابع 104 منظمة محاسبية من 40 دولة ، حيث حضره 1650 زائراً من الخارج و 1200 عضو من البلد المستضيف.

---

[1] حسين قاضي ، مأمون حمدان ، " **المحاسبة الدولية ومعاييرها**"،دار الثقافة ، عمان، الأردن ، 2008، ص 44.

[2] مأمون حمدان،"**مقدمة عن المعايير المحاسبية الدولية** "، جمعية المحاسبين القانونيين السورية ، 2007،ص ص : 2-3.

وفي عام 1962 بنيويورك فقد حضر المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن 1627 عضوا من الولايات المتحدة الأمريكية و 2101 عضوا من دول أخرى، بالإضافة إلى 83 مشاركاً عن المنظمات يمثلون 48 دولة، وقد تم تقديم 45 بحثاً في هذا المؤتمر. أما المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع فقد انعقد بباريس عام 1967 ،حيث يمثل أول محاولة جادة للتوفيق بين مختلف الممارسات المحاسبية بين الدول ، حيث تقرر تشكيل أول هيئة عمل دولية سميت بلجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة (**ICCAP**) [1] ، فالمؤتمر العاشر الذي عقد عام 1972 في سيدني بأستراليا والذي انبثق عنه تشكيل لجنة معايير المحاسبية الدولية (**IASC**) والتي تكون مسؤولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية.[2]

إن الهدف من هذه المرحلة هو العمل على التوافق والتوحيد المحاسبي من أجل تجاوز التضارب في إعداد القوائم المالية وتفادي الشك حول مصداقية المعلومات التي تحتويها.

الفرع الثاني: المرحلة الثانية من 1973 إلى 2000 (إنشاء المعايير المحاسبية الدولية IAS)

لقد قسمت هذه المرحلة إلى ثلاث فترات وهي :[3]

- **الفترة الأولى: من 1973 إلى 1988 (فترة جرد الممارسات المحاسبية)**

تم تشكيل لجنة المعايير المحاسبية الدولية (**IASC**) والتي كانت مهمتها تتمثل في صياغة ونشر معايير محاسبية تقبلها جميع دول العالم ،وتعمل على استخدامها من خلال تصميم إطار يضم مجموعة من القواعد والأساليب التي تستخدمها الدول الكبرى ولاسيما (أستراليا،فرنسا،ألمانيا،اليابان،المكسيك،هولندا،المملكة المتحدة،ايرلندا ،الولايات المتحدة الأمريكية).بالإضافة إلى العمل على تحسين وملائمة الأنظمة والإجراءات المحاسبية في مختلف الدول.

لكن المشاكل بدأت تظهر بسرعة وخاصة بعد انضمام أكثر من 90 دولة في أوائل الثمانينات، حيث عملت الدول على الحفاظ على ممارساتها الوطنية مع ضمان توافق المعايير المحاسبية معها من ناحية، و ناحية أخرى ظهور مشاكل تقنية في عملية التوافق، حيث أن لكل بلد القوانين الخاصة به، وكذا الأساليب و التدابير لقياس الدخل أو الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية.

وعليه صيغت المعايير المحاسبية في بداية الأمر بطريقة مجردة مفتوحة الخيارات، بما يمكن الدول من إدراج القوانين الخاصة بها سواء المحاسبية أو الجبائية.

- **الفترة الثانية: من 1988 إلى 1997 (فترة الإقلاع والتقارب)**

تعتبر مرحلة مميزة بالنسبة لإنشاء المعايير المحاسبية الدولية ، حيث تم العمل على تقليل من خيارات الممارسات المحاسبية من أحل إعطاء صورة صادقة وموثوقة عن المعلومات وقابلية مقارنتها ، للحصول على

[1] حمزة العرابي، " **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية**"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ، جامعة بومرداس،الجزائر،2013،ص 30.

[2] الأمين محمد عثمان آدم، مرجع سبق ذكره،ص 112.

[3] Barneto Pascal," **Normes IAS/IFRS application aux états financiers** ", Edition Dunod, Paris, 2004, p p : 21-22.

دعم المؤسسات والهيئات الأخرى، وذلك من خلال إشراك المنظمات الوطنية لدول وقد نجد : المجلس المالي للشركات المستقلة، والمفوضية الأوروبية،منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، والمنظمة الدولية للتوحيد القياسي، والاتحاد الأوروبي المحاسبين والمحللين الماليين ، ... الخ.[1]

وفي سنة 1989 تم عرض الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية تحت عنوان " إطار إعداد وعرض القوائم المالية"، والتي تناول بشكل أساسي أهداف القوائم المالية، الخصائص النوعية،عناصرها، طرق قياسها والاعتراف بها ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.[2]

لكن الحقيقة الأكثر أهمية هي إنشاء فريق عمل آخر يسمى مجموعة الأربعة زائد واحد (4+1) في عام 1992، يتكون من أستراليا وكندا والولايات المتحدة ونيوزيلندا والمملكة المتحدة. وكان الغرض منه هو تقاسم نفس الإطار المفاهيمي الأنجلوسكسوني، ووضعه كمنافس جديد للجنة المعايير المحاسبية الدولية (**IASC**).[3]

- **الفترة الثالثة: من 1997 إلى 2000 (فترة التطوير)**

خلال سنة 1997 قامت لجنة معايير المحاسبية الدولية بإصلاحات مست هياكلها ، حيث تم إنشاء لجنة دائمة لتفسير المعايير (**SIC**) لبحث قضايا محاسبية يحتمل أن تثير تعارضاً في ظل غياب توجهيات محددة،وتتكون من 12 عضو بالإضافة إلى مراقبين يمثلون اللجنة الأوربية و المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (**IOSCO**) ، وقد بدأت لجنة المعايير المحاسبية في دراسة مشروع معيار الأدوات والمشتقات المالية ، وكذا استبدال المعيار (IAS1) المتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية بمعيار سمي بعرض القوائم المالية، وتمت مراجعة كل من معيار (IAS 12, IAS 14, IAS 16,IAS 17,IAS 19,IAS 22)، وإصدار معايير جديدة من المعيار IAS 33 إلى غاية المعيار IAS 41.[4] وفي عام 1999 نشرت دراسة للمفوضية الأوروبية توصي أعضائها باستخدام المعايير المحاسبية الدولية **IAS** في حسابات اندماج الشركات متعددة الجنسيات نظرا لتوافقها مع توجيهات الاتحاد الأوربي،وفي نهاية العام تم إنشاء برنامج عمل سمي " فريق العمل المعني بالإستراتجية" ، يهدف إلى إعادة النظر في إستراتيجية وهيكل لجنة المعايير الدولية (**IASC**).[5]

---

[1] Barneto Pascal, Op.cit, p 22.

[2] كهينة شاوشي،مرجع سبق ذكره،ص 34.

[3] Kees Camfferman and Stephen A. Zeff," **Financial Reporting and Global Capital Markets: A History of the International Accounting Standards Committee 1973–2000**", Oxford University Press, New York, United States ,2006,P 443.

[4] Robert Obert," **Pratique des normes IFRS : Référentiel et guide d'application**", 6ème édition,Dunod, 2017,p 18.

[5] Barneto Pascal, Op.cit, p 22.

الفرع الثالث: المرحلة الثالثة من 2001 إلى غاية الآن (إنشاء معايير التقارير المالية الدولية IFRS)

تم في هذه المرحلة إعادة هيكلة لجنة معايير للمحاسبة الدولية (**IASC**) وشكل مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** ليحل محلها ويمارس دوره في إصدار ومتابعة وتطوير معايير المحاسبية الدولية **IAS** و إنشاء معايير التقارير المالية الدولية **IFRS** من خلال منهجية متوافق عليها عالمياً من طرف مختلف الأطراف المهتمة من معدي ومستخدمي ومدققي القوائم المالية، كما بدأت هذه المعايير تحوز على ثقة وقبول المجتمع المالي على المستوى الدولي العالمي.[1]

خلال سنة 2002 صدر التشريع الأوربي رقم 1606 أو لائحة المعايير لإعداد التقارير المالية الدولية **IFRS** عن البرلمان الأوربي والذي ينص على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الاتحاد الأوربي بالنسبة للشركات المدرجة في البورصة والتي تنشر حسابات موحدة اعتباراً من بداية عام 2005[2] وذلك لتحقيق التناسق والاتساق بين المعلومات المالية المقدمة من المؤسسات من أجل تحقيق درجة عالية من الشفافية والقابلية للمقارنة للقوائم المالية وبالتالي التشغيل الكفء لسوق الاتحاد المالي إلى جانب الأسواق الوطنية الداخلية.[3]

وخلال عام 2004 قامت لجنة بورصة الأوراق الأمريكية **SEC** بإصدار منشور يشجع المؤسسات المدرجة في بورصة الأمريكية على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية **IFRS** بدل من تطبيق معاييرها الوطنية ، حيث أثنت على عمل مجلس المعايير المحاسبة الدولية **FASB** ، حيث أنه يصدر مجموعة من المعايير متكاملة ذات جودة ولاسيما :مشروع توحيد الشركات ذات المصالح متغيرة، محاسبة المخزونات، المحاسبة للأعمال التجارية والتركيبات ، وأن المعايير المحاسبة الدولية تتقارب مع المعايير المحاسبة الأمريكية والأجنبية مما يساعد على طرح الأوراق المالية عبر الحدود.[4]

وفي سنة 2006 تم وضع مشروع للتقارب بين المعايير المحاسبة الدولية والأمريكية[5]، أما في سنة 2007 ألغت لجنة بورصة الأوراق الأمريكية **SEC** متطلبات التسوية للمؤسسات غير الأمريكية للإبلاغ المالي بموجب المعايير المحاسبية الدولية **IFRS** [6] .

---

[1] حسين قاضي ، سمير الريشاني،" **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية: معايير إعداد التقارير المالية (الجزء الأول :عرض البيانات المالية)**"، دار الرضا للنشر،دمشق،سوريا،2009، ص 41.

[2] Ramadan Al-Omari, **" implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) as a requirement for standardized reporting of financial results (A desk study on UK companies) "**, مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ،جامعة الإسلامية ،غزة،فلسطين،المجلد 20،العدد2، 2012،ص 469.

[3] حسين قاضي ، سمير الريشاني، مرجع سبق ذكره،ص 48.

[4] Annual Reports," **Performance and Accountability Report**", US SEC, 2004, p 15

[5] El Housny Youssef, Alaoui Mhamedi Salaheddine," **Introduction aux normes comptables internationales IAS – IFRS Fiches résumées - Cas pratiques – QCM** ", 1ère Edition, Editions Cagex Group,2014,p17.

[6] Stephen G. Austin, Norbert Tschakert , "**Major Differences in U.S. GAAP & IFRS and Latest Developments**", Major Differences in U.S. GAAP & IFRS and Latest Developments, Accounting Day , 18 May, 2009, San Diego State University , p 6. متاح على الموقع https://www.swensonadvisors.com/assets/MajorDifferencesBetweenUSGAAPandIFRS.pdf , تم الولوج يوم 2020/03/21,15.51 على الساعة.

كما تم نشر مشروع معيار دولي حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفي سنة 2009 تم نشر المشروع النهائي ، و في عام 2013 لوحظ وجود تقدم كبير في اعتماد تطبيق المعايير الدولية **IFRS** من مختلف دول العالم [1].

المطلب الثالث: مجلس المعايير المحاسبة الدولية

بداية من عام 2001 أصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** الذي حل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية هيئة حرة مستقلة غير حكومية غير ربحية، تعمل على إعداد ونشر وتبني المعايير المحاسبية من خلال تعديلها أو إلغائها أحياناً.[2]

الفرع الأول: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية

تكمن الأهداف الرئيسية لمجلس مجلس المعايير المحاسبة الدولية **IASB** فيما يلي :[3]

- ✓ وضع مجموعة فريدة من معايير المحاسبة الدولية ذات جودة عالية مفهومة، ومقبولة عالمياً وقابلة للتطبيق استناداً لمبادئ محددة بوضوح لإعداد قوائم المالية والتقارير المالية شفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة مستخدمي المعلومات المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ✓ تشجيع استخدام وتطبيق معايير المحاسبة الدولية بصرامة.
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار مختلف احتياجات، أنواع و حجم المؤسسات في بيئة اقتصادية مختلفة.
- ✓ تشجيع التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبة الدولية من أجل تسهيل عملية استخدام المعايير وتفسيراتها التي ينشرها مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB**.

ومن الأهداف الرئيسية أيضاً لمجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** ، هو الاتفاق مع مجلس المحاسبية الأمريكية **FASB** على برنامج للتقارب، حيث أصدر الهيئتان في أكتوبر من عام 2002 مذكرة تفاهم أصبحت تعرف بعد ذلك باسم اتفاقية نوروك (**Norwalk agreement**) ، وكان هدفها الأساسي هو بدء سلسلة من المشروعات التي من شأنها إزالة الاختلافات بين المبادئ المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية والمعايير الدولية **IFRS** ، وكانت هناك العديد من محاولات النجاح في عملية التقارب ، إلا أن التقارب الكامل لم يتحقق، ولا يزال مسألة مثيرة للجدل.[4]

وليحقق مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** أهدافه وجب على أعضائه تولي المهام التالية:[5]

---

[1] El Housny Youssef, Alaoui Mhamedi Salaheddine , Op.cit, P 17.

[2] محمد بوتين ، "**المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**"،الأوراق الزرقاء، الجزائر،2010،ص 45.

[3] Robert Obert,Op.cit, P 15.

[4] بوبكر رزيقات، مرجع سبق ذكره، ص 23.

[5] أحمد حلمي جمعة،"**معايير التقارير المالية الدولية (معايير المحاسبة الدولية)**"، دار صفاء للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،الأردن، 2015،ص ص : 42-43.

- ✓ المسؤولية الشاملة اتجاه كافة المسائل الفنية التي يقوم بها مجلس معايير المحاسبة الدولية بما فيها إصدار معايير التقارير المالية الدولية **IFRS** ، والموافقة النهائية على التفسيرات التي تصدرها لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية.
- ✓ نشر مسودة العرض بشأن كافة المشاريع وأيضا نشر مسودة بيانات المبادئ أو أية وثائق نقاشات أخرى ليطلع الجمهور على المشاريع الكبرى.
- ✓ حرية التصرف التام بشأن تسير برنامج العمل الفني لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

الفرع الثاني: عوامل إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية

هناك مجموعة من العوامل التي ساهمت في إنشاء مجلس المحاسبة الدولية **IASB** نذكر منها :[1]

- ✓ النمو المتسارع في الأسواق المالية الدولية أدى إلى تزايد في عمليات التسجيل والإدراج والاستثمارات عبر الحدود، الذي جعل القوائم المالية ذات أهمية كبيرة في مقارنة الأداء المالي للمؤسسات المدرجة في البورصة.
- ✓ جهود المنظمات العالمية (مثل منظمة التجارة العالمية) والهيئات الإقليمية (مثل الاتحاد الأوربي) لإزالة الحواجز أمام التجارة الدولية.
- ✓ الاتجاه العام نحو عولمة تنظيم الأعمال.
- ✓ التأثير المتزايد لمعايير المحاسبة الدولية على متطلبات المحاسبة وممارستها على المستوى الوطني.
- ✓ تسارع عملية الابتكار والإبداع والتطور في العمليات التجارية للمؤسسات.
- ✓ الطلب المتزايد للمعلومات المحاسبية من طرف الأطراف ذات العلاقة .
- ✓ التطور التكنولوجي في نشر الإلكتروني للمعلومات المالية على أداء المؤسسات الاقتصادية.

الفرع الثالث: الإطار التنظيمي للمعايير المحاسبة الدولية

لقيام مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** بدوره المنوط به على أكمل وجه على الرغم من أن عملية إصدار معايير الدولية للتقارير المالية تتم بشكل مباشر من خلاله ، إلا أنه تم إنشاء منظمة مبتكرة و مكيفة، تتألف من الهيئات التالية تؤدي عملاً متكاملا كهيئة مستقلة تماماً ، والتي يمكن الإشارة إليها فيما يلي :[2]

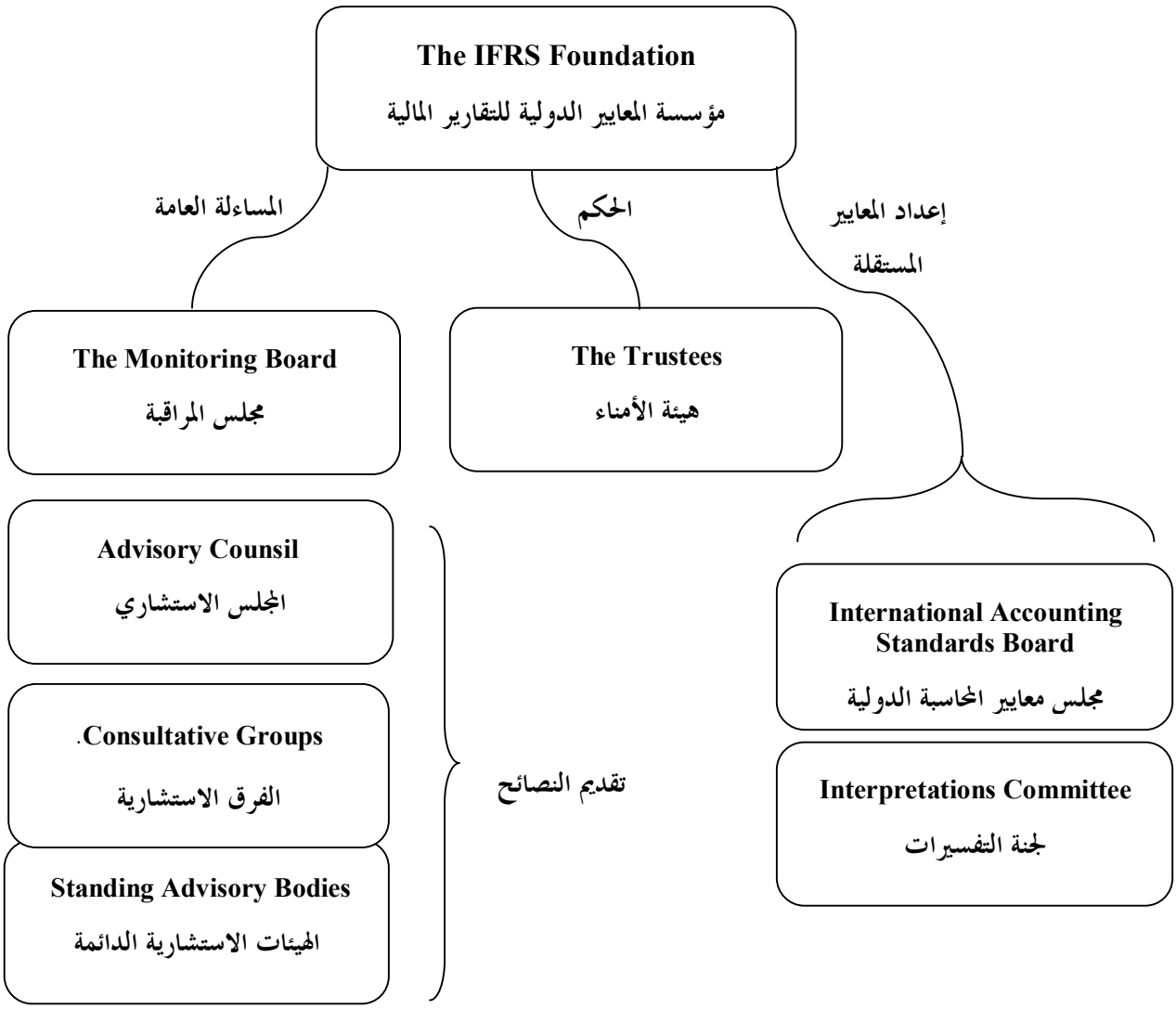
- **مجلس المراقبة The Monitoring Board**
- **مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية The IFRS Foundation**
- **مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board**
- **لجنة التفسيرات Interpretations Committee**
- **المجلس الاستشاري Advisory Counsil**

[1] ريتشارد شرويدر وآخرون، ترجمة خالد على أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال ، "**نظرية المحاسبة**"، دار المريخ نشر ، الرياض، السعودية، 2006، ص 203.

[2] Salim Alibhai and al ," **Wiley Interpretation and Application of IFRS Standards 2019** ", John Wiley & Sons, Ind, New Jersey, the United States, 2019 , P 6.

ويوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي للمجالس و اللجان التي تعمل على وضع معايير المحاسبة الدولية.

الشكل رقم (2-1) : يوضح هيكل المجالس واللجان لوضع المعايير المحاسبة الدولية IFRS



المصدر: من إعداد الباحث بناء على موقع : https://www.ifrs.org/about-us/our-structure/

من خلال الشكل رقم (2-2) يمكن تقديم شرح مختصر عن العمل التنظيمي للجان والمجالس في إعداد معايير المحاسبة الدولية:

- **مجلس المراقبة The Monitoring Board**

هو هيئة تم إنشاؤها سنة 2009 مسؤولة عن ضمان أن هيئة الأمناء تقوم بواجباتها المنصوص عليها في دستور مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية والموافقة على تعيين أو إعادة تعيين الأمناء ، ويتشكل مجلس المراقبة من سلطات أسواق رأس المال المسؤولة عن تحديد شكل ومحتوى التقارير المالية، حيث سيتمكن منظمو الأوراق المالية الذين يسمحون باستخدام المعايير الدولية للتقارير المالية أو يحتاجون إلى استخدامها في ولاياتهم القضائية من تنفيذ ولاياتهم المتعلقة بحماية المستثمرين، وسلامة السوق، وتكوين رأس المال على نحو أكثر فعالية.[1]

ويعمل المجلس على تحسين المسائلة العامة لمؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، والمحافظة على استقلالية عملها وعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية.[2]

و تتشكل سلطات أسواق رأس المال من ممثلي الأعضاء التالية: مجلس الإدارة ولجان النمو للأسواق الناشئة في المنظمة الدولية لهيئات تداول الأوراق المالية (**IOSCO**)، المفوضية الاقتصادية الأوربية (**EEC**)، لجنة الأوراق المالية و البورصة الأمريكية(**SEC**)، لجنة الأوراق المالية البرازيلية (**CVM**)، لجنة الخدمات المالية كوريا (**FSC**) ، ووزارة المالية في جمهورية الصين الشعبية (**China MOF**).[3]

- **مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية The IFRS Foundation**

مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية هي منظمة خاصة غير ربحية ، أنشأت بموجب قانون الشركات العام لولاية ديلاوير في الولايات المتحدة الأمريكية، وتعمل في انجلترا وويلز كشركة أجنبية (رقم الشركة FC023235).[4]

تمثل مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية الكيان القانوني الذي يعمل من خلاله مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** ، تديرها هيئة أمناء تتكون من 22 عضو، ولضمان تمثيل عادل لمختلف دول العالم يتم اختيارهم وفقاً للتقسيم الجغرافي (6 أعضاء من دول أمريكا الشمالية،6 أعضاء من دول أوربا،6 أعضاء من دول أسيا/ أوقيانوسيا، ،1 عضو من إفريقيا،و 03 أعضاء من أي منطقة في العالم بما يحقق التوازن الجغرافي في أعضاء المؤسسة).[5]

---

[1] IFRS, "**IFRS Foundation Monitoring Board (Monitoring Board)** ",23/03/2020 , https://www.ifrs.org/groups/ifrs-foundation-monitoring-board/

[2] تخنوني أمال،" **الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCFوالمتغيرات المحاسبية الدوليةIFRS/IAS** "، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ،جامعة باتنة1، الجزائر،2019،ص 38.

[3] Salim Alibhai and al ,Op.cit,P 7.

[4] بوبكر رزيقات، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[5] تخنوني أمال،مرجع سبق ذكره، ص 38.

ويتم تعيين الأمناء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، والأمناء يعينون من بين أعضائهم رئيسا واحداً اختيارياً أو اثنين (الرئيس و نائب الرئيس)، وبموفقة مجلس المراقبة ، ويكون دور نائب الرئيس هو ترؤس اجتماعات الأمناء في غياب الرئيس أو يكون في مهمة التمثيل مع العالم الخارجي. [1]

ويقوم دور هيئة الأمناء على مجموعة من المهام نذكر أهما :[2]

- ✓ تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، لجنة التفسيرات، ومجلس الاستشاري.
- ✓ تقييم فعالية إستراتجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ الموافقة على ميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية وتمويل البحث.
- ✓ شرح نظام عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية و طريقة إدارته.

وتضم مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية على عدة لجان من أجل إنجاز المهام المنوطة بها :[3]

- **لجنة التدقيق.**
- **لجنة التنفيذ.**
- **لجنة المالية .**
- **لجنة مكلفة بالتربية .**
- **لجنة مكلفة بالمراقبة .**

وتخضع هيئة الأمناء للمساءلة أمام مجلس المراقبة [4]. ولقد تم تعيين **Erkki Liikanen** رئيساً لأمناء مؤسسة معايير الدولية للتقارير المالية اعتباراً من 01 أكتوبر 2018 .

وتسعى مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية إلى تحقيق الأهداف الرئيسية التالية :[5]

- ✓ تطوير مجموعة متناسقة من المعايير الدولية ذات جودة عالية، مفهومة وقابلة للتطبيق.
- ✓ التطبيق الصارم لمعايير المحاسبة الدولية وتعزيز عملية استخدامها .
- ✓ الأخذ في الحسبان الاحتياجات والمتطلبات الاقتصاديات الناشئة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- ✓ تشجيع وتسهيل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، و تحقيق التقارب والتوافق مع معايير المحاسبة الوطنية للدول.

- **مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board**

يعد المجلس جهاز مستقلاً خاضع لإشراف مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، مسؤولاً عن تطوير ونشر معايير المحاسبة الدولية بما في ذلك معيار الشركات الصغيرة والمتوسطة واعتماد تفسيرات معايير المحاسبة

[1] المرجع نفسه.

[2] El Housny Youssef, Alaoui Mhamedi Salaheddine , Op.cit, P .18.

[3] Idem.

[4] تخنوني أمال،مرجع سبق ذكره، ص 39.

[5] كهينة شاوشي،مرجع سبق ذكره،ص ص :39-40.

الدولية التي تضعها لجنة التفسيرات **IFRIC** [1] ،حيث يتكون من 14 عضو من جميع أنحاء العالم يتم اختيارهم من قبل هيئة الأمناء على أساس المهارات التقنية المرتبطة بالخبرة التجارية في الأسواق المالية.[2] يتم اختيارهم وفق التقسيم الجغرافي التالي (4 من أسيا/ أوقيانوسيا ، 4 من أوربا، 4 من أمريكا ،1 من إفريقيا، 1 يتم تعينه من أي منطقة من العالم لتحقيق التوازن الجغرافي الكلي).[3]

إن فترة تعيينهم محددة بخمس (5) سنوات قابلة للتجديد في حدود ثلاث (3) سنوات[4]، و لقد حدد دستور مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية شروط تعيين الأعضاء والتي تتمثل في:[5]

- ✓ إثبات الكفاءة التقنية، والمعرفة بالمحاسبة المالية، في القدرة على التحليل وإعداد التقارير المالية.
- ✓ مهارات التواصل الفعال.
- ✓ الوعي بالبيئة الاقتصادية العالية وفهمها.
- ✓ القدرة على العمل بطريقة متجانسة مع الأعضاء الآخرين وإظهار الاحترام واللباقة، مع أخذ في الحسبان وجهات نظر بعضهم البعض .
- ✓ القدرة على مراعاة وجهات النظر المتنوعة، والموازنة بين الأدلة المقدمة بطريقة محايدة، بهدف التوصل إلى قرارات منطقية وداعمة في الوقت المناسب.

- **لجنة التفسيرات Interpretations Committee**

أنشأت هيئة الأمناء هذه اللجنة عام 2001 لتحل محل لجنة التفسيرات الدائمة **(SIC)** التي أنشئت عام 1977 [6]، وهي الهيئة التفسيرية لمعايير المحاسبة الدولية IFRS، وهي المسؤولة على وضع النصوص التفسيرية للممارسات المحاسبية التي لم يتم تناولها على وجه التحديد أو التي تتلقى تفسيرات متباينة أو غير مقبولة في ظل غياب نص تفسيري.[7]

ويتم اختيارهم وفق شروط يراعى فيها الخبرة التقنية والتسويقية في مجال الأعمال التجارية الدولية و مدى القدرة على تطبيق وتحليل المعلومات المعدة وفق المعايير المحاسبة الدولية.[8]

وتتألف اللجنة من 14 عضو، لفترة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد، وتتولى اللجنة المهام التالية:[9]

---

[1] المرجع نفسه.

[2] Abbas Ali Mirza," **Wiley IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook**", Second Edition, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, the United States,2010, P 5.

[3] Jean Jacques Friedrich, " **Comptabilité Générale et Gestion des Entreprise** ", 6eme édition ,Hachette éducation, , Paris,2010, P 356.

[4] تخنوني أمال،مرجع سبق ذكره، ص 32.

[5] Nandakumar Ankarath and al ," **Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards**", Wiley & Sons, Inc, New Jersey, the United States,2010, P 6.

[6] Robert Obert,Op.cit, P 22.

[7] Nandakumar Ankarath and al, Op.cit, P 7.

[8] Idem.

[9] محمد أبو نصار،"**المحاسبة المتوسطة** ،الطبعة الأولى،الجزء الأول، دار وائل للنشر،الأردن،2016،ص 16.

- ✓ تفسير كيفية تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتقديم النصائح والإرشادات في المسائل المحاسبية التي لم يتم تناولها أو وجد فيها غموضاً في عملية ممارستها.
- ✓ القيام بمهام أخرى بطلب من مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ التنسيق مع الهيئات والمنظمات الوطنية للتقارب والتوافق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية لإعداد قوائم مالية ذات جودة عالية.

– المجلس الاستشاري Advisory Counsil

يتكون المجلس الاستشاري (**AC**) من خمسين (50) عضواً [1]، وهي هيئة استشارية رسمية لمجلس معايير المحاسبة الدولية و هيئة الأمناء ، تشتمل على المستثمرين والمحللين الماليين وغيرهم ومن مستخدمي ومعدي القوائم المالية، والأكاديميين، ومراجعي الحسابات،والمنظمين، والهيئات المحاسبية المهنية، وواضعي المعايير. يتم تعيين أعضاء المجلس الاستشاري من قبل الأمناء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد.[2]

ولقد تحدد اختصاص المجلس الاستشاري فيما يلي:

- ✓ تحديد وترتيب الأولويات في المسائل المحاسبية التي تحتاج إلى وضع معايير.
- ✓ تحديد أثر و انعكاس تطبيق المعايير المقترحة في حالة استخدامها على المعلومات المالية المعدة وفقها.
- ✓ تقديم النصائح والمشورة لكل من لمجلس معايير المحاسبة الدولية و هيئة الأمناء.

[1] بوبكر رزيقات، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[2] كهينة شاوشي، مرجع سبق ذكره ،ص 40.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية

يعد الإطار المفاهيمي مكوناً أساسيًا لفهم أسس و عناصر معايير المحاسبة الدولية في كيفية إعداد و عرض القوائم المالية .

المطلب الأول: مفهوم الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية

الفرع الأول: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية وتطوره

يعرَف الإطار المفاهيمي على أنه " مجموعة متسقة من الأهداف والمبادئ والمفاهيم المصممة لغرض استخدامها كمرجع نظري عن طريق واضعي المعايير ، بطريقة ما تمكَن من استنتاج معاييره بتطبيق التنميط الاستنباطي عكس التنميط المستخلص من الممارسات المقبولة عموماً."[1] ، حيث أن علمية إصدار معايير محاسبية دون وجود هذا الإطار قد يؤدي إلى وجود تعارض وتناقض في تطبيقها مع بعضها البعض.[2]

إن الإطار المفاهيمي يمثل دستوراً ، فهو يتضمن نظاماً متكاملاً من الأهداف و الأسس المترابطة التي تشكل معايير محاسبية متسقة تساهم في وصف طبيعة ومحددات المحاسبة المالية والقوائم المالية[3] .

بحيث أن الإطار المفاهيمي يحدد المفاهيم الأساسية التي تحكم إعداد وعرض القوائم المالية المعدة للأطراف ذات العلاقة.[4]

إن جميع معايير المحاسبة الدولية الحالية والمستقبلية توضع على أساس المبادئ الواردة في هذا الإطار المفاهيمي ، الذي يصر مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه ليس معيارًا ولا يمكن أن يكون مهيمناً على معيارمنشور.[5]

وعليه فإن الإطار المفاهيمي يشكل الأساس العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجود حالياً، وفي عملية معالجة أي مسألة من المسائل المحاسبية التي لم يتم تناولها بشكل مباشر [6].

---

[1] Bernard Colasse, " **Harmonisation Comptable Internationale de La Resistible Ascension De l'IASC /IASB** ", Gérer et Comprendre , Mars 2004 , N° 75,P 34.

[2] محمد فداء الدين عبد المعطي بهجت،"**أهداف المحاسبة في اقتصاد إسلامي** "،مجلة الاقتصاد الإسلامي،جامعة الملك عبد العزيز،المجلد 6،1994، ص 14.

[3] دونالد كيسو، جيري ويجانت، ترجمة أحمد حجاج،تقديم سلطان المحمد السلطان،"**المحاسبة المتوسطة**"، الجزء الأول،دار المريخ للنشر، السعودية، 2005،ص 64.

[4] Odile Barbe Dandon, Laurent Didelot **"Maitriser Les IFRS "**, 3eme édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris,2007 , P 19.

[5] El Housny Youssef, Alaoui Mhamedi Salaheddine,Op.cit,P 20.

[6] محمد أبو نصار،جمعة حميدات،"**معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية** "،الطبعة الثالثة،دائرة المكتبة الوطنية،الأردن،2017،ص 2.

بمعنى أن الإطار المفاهيمي له مجموعة من الوظائف، تفسيرية، تقييمية وتنبؤية تبعاً للنظام الذي يحكم معايير المحاسبة الدولية،فبعد تفسيره لمعيار أو تقييمه، يمكن له أن يتنبأ بحل مسألة محاسبية ظهرت لم يعالجها معيار محاسبي ما.[1]

إن أول إطار مفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية تم الموافقة عليه كان في أفريل سنة 1989 من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية **IASC** ، حيث تم نشره في جويلية من نفس السنة تحت عنوان " إطار إعداد وعرض القوائم المالية"، الذي تم اعتماده من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** في أفريل 2001.[2]

وفي إطار مشروع التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** و مجلس معايير المحاسبة الأمريكي **FASB** تم الاتفاق في أكتوبر 2004 على مشروع إطار جديد يستخدم بشكل مشترك بين المجلسين، تم الاتفاق على تنفيذ المشروع على ثمانية مراحل وفق ما يلي:[3]

- **المرحلة الأولى Phase A**: الأهداف والخصائص والنوعية.
- **المرحلة الثانية Phase B**: عناصر القوائم والاعتراف.
- **المرحلة الثالثة Phase C**: القياس.
- **المرحلة الرابعة Phase D**: الوحدة المعدة للتقارير.
- **المرحلة الخامسة Phase E**: العرض والإفصاح.
- **المرحلة السادسة Phase F**: الوحدة المصدرة للبيانات.
- **المرحلة السابعة Phase G**: التطبيق في الوحدات غير هادفة للربح.
- **المرحلة الثامنة Phase H**: القضايا المتبقية.

وقد تمكن مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** من إنهاء المرحلة الأولى في شهر سبتمبر من عام 2010 ، والمصادقة على الإطار المعدل جزئياً يحمل عنوان " الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي"، حيث أن التعديلات مست أهداف القوائم المالية ذات الغرض العام، الخصائص النوعية للمعلومات المالية، أما باقي المراحل لم تستكمل رغم أن البعض منها كانت محل نقاش واسع وإصدار العديد من مسودات العمل.[4]

---

[1] Kalloum Boufeldja, "**l'harmonisation comptable internationale et le nouveau plan comptable algérien dit système comptable financier –SCF en 2014**",Thèse de Doctorat en Sciences Commerciales, Université de Oran 2,Algérie,2016,P 33.

[2] Iasplus, " **Conceptual Framework for Financial Reporting 2018** ",29/03/2020 , https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework

[3] Iasplus, "**Conceptual framework** ",30/30/2020, https://www.iasplus.com/en/projects/completed/framework

[4] كهينة شاوشي،مرجع سبق ذكره،ص 40.

وفي عام 2011 وبالتشاور مع عديد المشاركين دُعي المجلس إلى استكمال المشروع ووضع اللمسات الأخير حيث أضاف المجلس المشروع إلى جدول أعماله في سبتمبر 2012 مع إدخال العديد من التعديلات التي من أهما :[1]

- ✓ لم يعد المشروع مشتركاً، بل هو مشروع المجلس فقط تحت مسمى (**IASB only**).
- ✓ أصبح المشروع أقل طموحا ،مما كان حيث لم يعد يهدف إلى إجراء تغيرات شاملة للإطار، إنما سيركز على الموضوعات التي لم يغطيها بعد (العرض).

وفي عام 2018 تم تعديل الإطار المفاهيمي من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية ،حيث أصدر في 29 مارس 2018 النسخة المعدلة كلياً نظراً للانتقادات التي لحقت بنسخة 2010، لعدم وضوحها و تضمنها بعض المفاهيم الهامة التي عفا عنها الزمن في الوقت الحالي، وسيبدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية باستخدام الإطار المفاهيمي على الفور، في حين ستستخدمه المؤسسات اعتبارا من مطلع عام 2020.[2]

الفرع الثاني: أهمية الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية وأهدافه

أولا:أهمية الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية

ترجع أهمية الإطار المفاهيمي في أنه يعتبر أمراً ضرورياً لتحقيق ما يلي :[3]

- ✓ استخدامه كأساس منطقي للتوصل إلى مجموعة متسقة من الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية.
- ✓ استخدامه كأساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي وذلك عن طريق :
  - تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حاليا واستبعاد أي ممارسات غير منطقية.
  - الاختيار المنطقي فيما بين البدائل المحاسبية من أجل تضييق فجوة الاختلاف في الممارسات المحاسبية.
- ✓ المواجهة المنطقية والسريعة لأي قضايا فكرية أو تطبيقية تستجد في المستقبل.

ثانيا:أهداف الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية

الهدف من الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية يتمثل في:[4]

- ✓ مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير معايير المحاسبية الدولية في المستقبل، ومراجعة المعايير الدولية المحاسبية الموجودة.

---

[1] المرجع نفسه.

[2] Ernst & Young Global Limited (EY),” **Applying IFRS – IASB issues revised Conceptual Framework for Financial Reporting**”, EYGM Limited, London, April 2018,P 2.

[3] عباس مهدي الشيرازي،"**نظرية المحاسبة**"،الطبعة الأولى،دار السلاسل،الكويت،1990، ص 154.

[4] Odile Barbe Dandon, Laurent Didelot,Op.cit,P 23.

- ✓ مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق بين الأنظمة، والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال وضع أسس لتقليل عدد الممارسات المحاسبية البديلة المسموح بها من قبل معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ مساعدة الهيئات والمنظمات لوضع المعايير الوطنية الخاصة بها وتطويرها.
- ✓ مساعدة معدي القوائم المالية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، و التعامل مع مسائل ستكون مشروعاً لإصدار معايير محاسبية دولية جديدة.
- ✓ مساعدة المدققين الماليين والمحاسبين في تكوين رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية متطابقة مع المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ مساعدة مستخدمي القوائم المالية في تفسير المعلومات المحاسبية المنشورة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ تزويد أولئك المهتمين بعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن أسلوبه في صياغة المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الثاني: محتوى الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية

الإطار المفاهيمي يتناول :[1]

- **الفصل الأول** :هدف القوائم المالية
- **الفصل الثاني**:الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة
- **الفصل الثالث**: القوائم المالية والكيان المعد للتقارير
- **الفصل الرابع**:عناصر القوائم المالية
- **الفصل الخامس**: الاعتراف وإلغاء الاعتراف
- **الفصل السادس**: القياس
- **الفصل السابع**: العرض والإفصاح
- **الفصل الثامن**: مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال.

الفرع الأول: الفصل الأول (هدف القوائم المالية)

تم تحديد هدف القوائم المالية للأغراض العامة في الإطار المفاهيمي عام 2018 على النحو التالي:[2]

- ✓ توفير معلومات مالية حول الوحدة الاقتصادية تكون ذات فائدة للمستثمرين والمقرضين وغيرهم من الدائنين الحاليين والمحتملين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للوحدة الاقتصادية.

وتتعلق القرارات التي يتعين اتخاذها فيما يلي:

- شراء أو بيع أو حيازة حقوق الملكية أو أدوات الدين

[1] Iasplus, "Iasplus, " **Conceptual Framework for Financial Reporting 2018** ",30/03/2020, https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework

[2] Salim Alibhai and al ,Op.cit,P 29.

- تقديم أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الائتمان،
- ممارسة حقوق التصويت على إجراءات الإدارة التي تؤثر استخدام الموارد الاقتصادية للوحدة الاقتصادية أو التأثير عليها بطريقة أخرى.

الفرع الثاني: الفصل الثاني (الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة)

يميز الإطار المفاهيمي بين نوعين من الخصائص :الخصائص النوعية الرئيسية والخصائص المساعدة.

1- الخصائص النوعية الرئيسية

تتمثل الخصائص النوعية الرئيسية في :

- **الملائمة Relevant**

تمثل جودة أساسية للمعلومات المحاسبية من خلال مدى قدرتها على التأثير على قرارات المستثمرين والدائنين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية. كما تساعدهم على تقييم الأحداث الماضية والحالية و المستقبلية وتصحيح الأخطاء النهائية من الماضي.[1]

ويرى الإطار المفاهيمي أن خاصية الملائمة تؤدي دوراً مزدوجاً في علاقتها بالمستخدمين :[2]

- **أولا: قيمة تنبؤية** ، فعلى سبيل المثال المعلومات الحالية والماضية على مستوى هيكل رأس المال المملوك ، يمكنها أن ترشد المستثمرين الى مدى قدرة رد فعل المؤسسة في تجنب ظروف غير متوقعة.
- **ثانيا: قيمة تأكيدية**، المقارنة بين آثار القرارات المتخذة على أساس الأوضاع المالية المتوقعة، وتلك القائمة على الأوضاع المالية الحالية.

- **التمثيل الصادق The Faithful Representation**

تعطي القوائم المالية صورة حقيقية ومفيدة عن أحداث اقتصادية معبر عنها بالأرقام، وتكون في صورة كاملة ومحايدة و خالية من الأخطاء. وتعتبر القوائم المالية كاملة إذا كانت تعكس بصدق جميع المعلومات عن المعاملات ومختلف الأحدث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة.كما أنها تعبر عن صورة محايدة في حالة خلوها من أي تحيز أو أي شكل من أشكال التلاعب في عرضها للقوائم المالية بصورة موضوعية وبإنصاف.وكما يجب أن تكون في صورة لا تتضمن وجود أي أخطاء أو إغفالات في وصف الأحداث الاقتصادية.[3]

وبالتالي يمكن القول أن خاصية التمثيل الصادق تتميز بما يلي :

- **أولا:** أولوية الصورة و الشكل الاقتصادي عن الصورة والشكل القانوني.

[1] Gădău Liana, " **The Quality Increasing Of Information In The Financial Statements. A Rearrangement Of The Qualitative Characteristics**", Annals of the „Constantin Brâncuşi", issue 3,University of Târgu Jiu, Romania,2012,P 126.
[2] Idem.
[3] Enyi, P. E. and al, "**Ethical Principles And Faithful Representation Of Financial Reports Of Quoted Companies In Nigeria**", international Journal of Business and Management Review, Volume 7, N°.3, 2019,P 6.

- **ثانيا:** الكمال و الحياد والخلو من الأخطاء والإغفالات.

لقد أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية في سنة 2018 تعريف مفهوم الحيطة ومفهوم عدم اليقين في عملية القياس في تقييم فائدة المعلومات المالية:[1]

- **الحيطة:** يعتقد المجلس أن مفهوم الحيطة والحذر يدعم صورة حيادية القوائم المالية، حيث أنها " ممارسة الحذر في إصدار الأحكام في ظل ظروف عدم التأكيد".
- **عدم اليقين في عملية القياس:** أقر المجلس أن مفهوم عدم اليقين في عملية القياس يؤثر على التمثيل الصادق.

2-الخصائص النوعية المساعدة

تتمثل الخصائص النوعية المساعدة في :

- **القابلية للمقارنة Comparability**

تعتبر المعلومات المحاسبية التي تم قياسها وعرضها بصورة متماثلة في مؤسسات مختلفة قابلة للمقارنة، حيث أن خاصية القابلية للمقارنة تمكن المستخدمين من جوانب الاتفاق والاختلاف الأساسية في الأحداث الاقتصادية، طالما لم يتم إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية غير متماثلة.[2]

- **قابلية التحقق Verifiability**

تمثل هذه الخاصية طمأنينة لمستخدمي القوائم المالية، بأن المعلومات المحاسبية تمثل بصدق الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، وهذا ما يجعلها تحقق درجة عالية من الاتفاق بين عدد مستخدمي القوائم المالية القائمين بالقياس ويستخدمون نفس طريقة القياس ، حيث أن أي مدقق مستقل يمكنه الوصول إلى نفس النتيجة بخصوص صحة أي قائمة مالية. أما في حالة الوصول إلى نتائج مختلفة رغم استخدام نفس طرق القياس ، فهذا يدل على أن القوائم المالية غير قابلة للتحقق، ولا يمكن لأي مدقق أن يبدي رأيه الفني في صحة هاته القوائم المالية. [3]

- **التوقيت المناسب Timeliness**

يعبر عن مدى نفعية وفعالية عرض القوائم المالية لمستخدميها لاتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة، حيث أن المعلومات المحاسبية تفقد منفعتها وفعاليتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية إذا لم تكن متوفرة لحظة الحاجة إليها، أو بعد نشرها في فترة زمنية متأخرة من وقوع الأحداث الاقتصادية التي تتعلق بها.كما أن توفير

[1] Ernst & Young Global Limited (EY),Op.cit,P 3.

[2] دونالد كيسو، جيري ويجانت،مرجع سبق ذكره،ص 71.

[3] إسماعيل خليل إسماعيل،ريان نعوم،"**الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (بين النظرية والتطبيق)**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة،العدد 30،جامعة بغداد،العراق،2012،ص 294.

المعلومات المحاسبية في التوقيت المناسب يشكل أمراً مفيداً وفعالاً حتى ولو كان على حساب عدم الدقة والتأكد في المعلومات المحاسبية المنشورة.[1]

بمعنى أن يتم توفير المعلومات المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية لتكون قادرة على التأثير على قراراتهم، لأن كلما كانت المعلومات المحاسبية متأخرة، كلما كانت أقل فائدة وفعالية.[2]

- **قابلية الفهم Understandability**

هي جعل المعلومات المحاسبية مفهومة من خلال تصنيف الأحداث الاقتصادية وتبويبها وعرضها بشكل واضح وموجز، رغم أن بعض الأحداث الاقتصادية معقدة بطبيعتها ولا يمكن فهمها ببساطة، كما أن عملية استبعادها سيجعل من القوائم المالية ناقصة ومضللة،فالقوائم المالية معدة للمستخدمين لديهم معرفة جيدة بالأنشطة التجارية والاقتصادية بهدف مراجعتها وتحليلها لاتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.[3]

إن خاصية قابلية الفهم تتحقق من خلال التواصل الفعال، فكلما كان هناك فهم أفضل للمعلومات المحاسبية من طرف مستخدمي القوائم المالية، كلما زادت جودتها، فعملية تنظيم المعلومات المحاسبية وتصنيفها بصورة جيدة وواضحة، يمكن مستخدمي القوائم المالية من إدراك احتياجاتهم.[4]

الفرع الثالث: الفصل الثالث (القوائم المالية والكيان المعد للتقارير)

يعد الفصل الثالث فصلاً جديداً في الإطار المفاهيمي لسنة 2018 ، حيث يصف نطاق القوائم المالية وأهدافها،مشيراً إلى أن القوائم المالية هي شكل معين من أشكال التقارير المالية،التي تقدم معلومات حول أصول الكيان المعد للتقارير وخصومه وأسهمه وإيراداته ونفقاته.ويعترف بالقوائم المالية الموحدة وغير الموحدة والمجمعة كأشكال من القوائم المالية في الإطار المفاهيمي.[5]

و يقدم الفصل الثالث أيضاً وصفاً للكيان المعد للتقارير، حيث أنه:

- الكيان يختار، أو مطلوب منه إعداد القوائم المالية.
- ليس بالضرورة أن يكون كيان قانوني ، حيث يمكن أن يتخذ عدة أشكال .

يتم إعداد القوائم المالية لفترة زمنية محددة(الفترة المشمولة بالتقرير) تتضمن معلومات حول الأصول والخصوم (سواء كانت معترف بها أو غير معترف بها) والتي كانت موجودة في نهاية الفترة المشمولة بالتقارير أو خلالها، والإيرادات والنفقات المشمولة بالتقرير.ويجب أن تقدم معلومات مقارنة لفترة واحدة على الأقل من فترة الإبلاغ السابقة؛

---

[1] مومني يوسف،"**مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر)**"،أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ،جامعة أدرار،الجزائر،2019،ص 125.

[2] Salim Alibhai and al ,Op.cit,P 32.

[3] Kristina Rudžionienė, Marina Guptor , " **Financial Reporting Quality In Lithuanian State-Owned Enterprises**",Science And Studies Of Accounting And Finance: Problems And Perspectives, volume. 13, N° 1, Vytautas Magnus University, Lithuania,2019,P 41.

[4] Idem.

[5] Ernst & Young Global Limited (EY),Op.cit,P 4.

وينبغي الإفصاح عن المعلومات المحتملة في المستقبل والأحداث الأخرى إذا كانت مفيدة لمستخدمي القوائم المالية،على الرغم من أن المعلومات المتعلقة بتوقعات الإدارة واستراتيجياتها للكيان لا تدرج عادة في القوائم المالية؛

كما أن القوائم المالية تعد على أساس فرضية رئيسية واحدة هي استمرارية الكيان في العمل في المستقبل، رغم أنه قد يلتزم بتطبيق إجراءات في المستقبل كالتوقف عن العمل أو الدخول في عملية التصفية أو عدم وجود بديل في استمرارية العمل.[1]

الفرع الرابع:الفصل الرابع(عناصر القوائم المالية)

يتعرض الفصل الرابع إلى العناصر الخمس للقوائم المالية والمتمثلة في:الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات، المصاريف.

- **الأصول Asset**

هو مورد اقتصادي يسيطر عليه الكيان نتيجة لأحداث سابقة، كما أن المورد الاقتصادي هو حق يمكن أن يعود بالمنافع الاقتصادية، بمعنى أن الأصول هي مورد اقتصادي ليس بالضرورة أن يحقق منافع اقتصادية.[2]

إن عملية تحقيق المنافع الاقتصادية لم تعد بحاجة إلى توقع تدفقها إلى الكيان، فهي لا تحتاج أن تكون مؤكدة أو حتى محتملة (رغم أن مسألة الاعتراف بالأصل وقياسه قد تتأثر).[3]

- **الخصوم Liability**

هو الالتزام الحالي للكيان، الذي يحرض على نقل الموارد الاقتصادية نتيجة لأحداث سابقة، كما أن الالتزام يعرَف على أنه واجب أو مسؤولية نقل الموارد الاقتصادية ، لأن الكيان ليس لديه قدرة عملية على تجنبه.[4]

- **حقوق الملكية Equity**

يعرف بأنه الفائدة المتبقية في أصول الكيان بعد طرح جميع خصومها.[5]

- **الإيرادات Income**

يعرف بأنه زيادة في الأصول ، أو انخفاض في الخصوم ، مما يؤدي إلى زيادة في الحقوق الملكية ، بغض النظر عن تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات الملاك.[6]

---

[1] Salim Alibhai and al ,Op.cit,P 32.
[2] Nadezhda Kvatashidze, " **Impact of Changes of the Conceptual Framework for Financial Reporting on the Indicators of the Financial Statement**", International Scholarly and Scientific Research & Innovation , Volume 13, N° 9, 2019,P 1178.
[3] Ernst & Young Global Limited (EY),Op.cit,P 5.
[4] Nadezhda Kvatashidze, Op.cit,P 1178.
[5] Salim Alibhai and al ,Op.cit,P 33.
[6] Nadezhda Kvatashidze, Op.cit,P 1178.

- **المصاريف Expenses**

تعرف على أنها انخفاض في الأصول ، أو زيادة في الخصوم، مما يؤدي إلى انخفاض في الحقوق الملكية، بغض النظر عن تلك التوزيعات على حملة الأسهم.[1]

الفرع الخامس:الفصل الخامس (الاعتراف وإلغاء الاعتراف)

يناقش هذا الفصل معايير الاعتراف بالأصول والخصوم في القوائم المالية، ويقدم إرشادات حول متى يتم استبعادها أو إلغاء الاعتراف بها.[2]

والاعتراف هو عملية إدراج بند في قائمة المركز المالي (الميزانية المالية) أو في قائمة الأداء المالي (جدول حسابات النتائج)، ويتمثل هذا البند في أحد عناصر القوائم المالية:الأصل، الخصم، حقوق الملكية، الإيرادات، المصاريف.[3]

إن عملية الاعتراف بأي عنصر تتحقق حسب المعلومات المحاسبية حوله ومدى توافقها مع خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق.[4]

أما إلغاء الاعتراف فهو استبعاد كل أو جزء من الأصول أو الخصوم من قائمة المركز المالي للكيان، وتتم عملية الاستبعاد عادة نتيجة:[5]

- ✓ فقدان الكيان للسيطرة على كل أو جزء من الأصول المعترف بها.
- ✓ ليس للكيان التزام موجود لكل أو جزء من الخصوم المعترف بها.

الفرع السادس:الفصل السادس (القياس)

يعرض هذا الفصل مختلف قواعد القياس والمعلومات التي تقدمها والعوامل التي يجب مراعاتها عند اختيار أساس القياس.[6]

- ✓ يتم تحديد العناصر المعترف بها في القوائم المالية من الناحية النقدية، وهذا يتطلب اختيار أساس للقياس يمكن من خلاله تحديد المبلغ على كل عنصر،حيث أن أنسب أساس للقياس يمكن تطبيقه على أي عنصر يأخذ بعين الاعتبار الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة المرتبطة بذلك العنصر وقيود التكلفة. لأن عند اختيار أساس القياس، من المهم النظر في طبيعة المعلومات التي سينتجها أساس القياس في كل من قائمة المركز المالي ، وقائمة الأداء المالي.[7]

أما فيما يخص قواعد القياس، فقد صنف الإطار المفاهيمي أربعة قواعد هي: التكلفة التاريخية، القيمة العادلة،قيمة الاستخدام (للأصول)أو قيمة الوفاء (الخصوم)، القيمة الحالية.

---

[1] Idem,PP :1178-1179.
[2] Ernst & Young Global Limited (EY),Op.cit,P 6.
[3] Salim Alibhai and al ,Op.cit,P 37.
[4] Ernst & Young Global Limited (EY),Op.cit,P 7.
[5] Idem.
[6] Idem.
[7] Salim Alibhai and al ,Op.cit,P 39.

- **التكلفة التاريخية: Historical Cost**

التكلفة التاريخية للأصل هي قيمة التكاليف للحصول على الأصل أو إنجازه ويشمل تلك التكاليف المدفوعة لاقتناء الأصل أو إنشائه بإضافة إلى تكاليف المعاملات، والتكلفة التاريخية للخصوم هي قيمة تكاليف استلام الالتزام أو تحمل الالتزام ناقص تكاليف المعاملات[1].

- **القيمة الحالية: Current Value**

توفر مقاييس القيمة الحالية معلومات نقدية عن الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات، وذلك باستخدام المعلومات المحينة لتعكس أثر الظروف القائمة عند تاريخ القياس، وبسبب عملية التحيين ، تعكس القيم الحالية للأصول و الخصوم التغيرات القائمة من تاريخ القياس السابق،في تقدير التدفقات النقدية وغيرها من العوامل الواردة في تلك القيم الحالية ،وخلافا للتكلفة التاريخية ، فإن القيمة الحالية للأصول أو للخصوم لا تستمد ولو جزئيا من سعر المعاملة أو أي حدث آخر أدى إلى نشوء الأصل أو الالتزام.[2]

وتشمل أسس قياس القيمة الحالية:القيمة العادلة، قيمة الاستخدام (الأصول) أو قيمة الوفاء (الخصوم)، التكلفة الحالية.

- **القيمة العادلة: Fair Value**

القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم تلقيه لبيع أصل أو دفعة لتحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق عند تاريخ القياس.[3]

وتعكس القيمة العادلة منظور المشاركين في السوق، أي المشاركين في السوق التي يمكن للكيان الوصول إليه.يتم قياس الأصل أو الالتزام باستخدام نفس الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام إذا تصرف المشاركون من أجل تفضيل مصلحتهم الاقتصادية. [4]

- **قيمة الاستخدام أو قيمة الوفاء: Value in Use and Fulfilment Value**

قيمة الاستخدام هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية، أو المنافع الاقتصادية الأخرى، التي يتوقع الكيان أن يستمدها من استخدام أحد الأصول أو التصرف فيها نهائيا.قيمة الوفاء هي القيمة الحالية للنقد، أو للموارد الاقتصادية الأخرى، التي يتوقع الكيان أن يكون ملزماً بتحويلها لوفائه بالتزاماته. ولا تشمل تلك المبالغ النقدية أو غيرها من الموارد الاقتصادية التي يتعين تحويلها إلى الطرف المقابل في الخصوم، بل تشمل أيضاً المبالغ التي يتوقع الكيان أن يكون ملزماً بتحويلها إلى أطراف أخرى لتمكينه من الوفاء بالتزاماته.[5]

---

[1] Jeremy Barne and al," **international GAAP 2019: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards",** John Wiley & Sons Ltd,2019,P 80.
[2] Idem.
[3] Jasmine Kaur," **The Fairness of the Fair Value Concept**", International Journal of Business and Commerce, Asian Society of Business and Commerce Research ,Volume 3,N°3,2013,P 2.
[4] Jeremy Barne and al,Op.cit,P 82.
[5] Ibid,P 83.

- **التكلفة الحالية: Current Cost**

التكلفة الحالية للأصل هي تكلفة أصل مكافئ عند تاريخ القياس، تشمل التكاليف التي سيتم دفعها عند تاريخ القياس بالإضافة إلى تكاليف المعاملة.أما التكلفة الحالية للخصوم هي التكاليف التي سيتم الحصول عليها لالتزام مكافئ عند تاريخ القياس مطروح منها تكاليف المعاملة. [1]

الفرع السابع:الفصل السابع (العرض والإفصاح)

لقد تضمن الإطار المفاهيمي 2018 ما يلي:

- **العرض والإفصاح كأدوات اتصال**

يشير الإطار المفاهيمي لعام 2018 إلى أن الكيان يعمل على إيصال معلومات حول أصوله، خصومه، حقوق ملكيته،إيراداته، مصاريفه،من خلال عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية.وتعتبر عملية الاتصال فعالة من خلال جعل المعلومات ملائمة وذات تمثيل صادق.وهذا بالتركيز على أهداف ومبادئ العرض والإفصاح بدلاً من التركيز على القواعد،من خلال تصنيف المعلومات بطريقة تجمع بين العناصر المتشابهة وتفصل بين العناصر غير المتشابهة دون أن يكون ذلك له أثر على إخفائها سواء بسبب التفاصيل غير ضرورية أو التجميع المفرط.وعليه فإن اتخاذ قرار بشأن العرض والإفصاح ، يجب أن يأخذ بعين الاعتبار المنافع التي سيتحصل عليها مستخدمو القوائم المالية من خلال تقديم معلومات معينة أو الإفصاح عنها،مع تبرير تكاليف توفير واستخدام تلك المعلومات.[2]

- **أدوات مبادئ العرض والإفصاح**

ينص الإطار المفاهيمي لعام 2018 على أنه عندما يطور مجلس المحاسبة الدولية متطلبات العرض والإفصاح فمن الضروري تحقيق التوازن من خلال :[3]

✓ إعطاء الكيانات المرونة اللازمة لتقديم معلومات ذات ملائمة وتمثيل صادق عن أصولها وخصومها وحقوق ملكيتها، وإيراداتها ونفقاتها.

✓ اشتراط معلومات قابلة للمقارنة، من فترة إلى أخرى للكيان المعد للتقارير وفي فترة واحدة المشمولة بالتقرير عبر الكيانات.

إن إدراج أهداف العرض والإفصاح في المعايير يدعم بشكل فعال نشر القوائم المالية، لأن هذه الأهداف تساعد الكيانات على تحديد المعلومات المفيدة و البت في كيفية إيصالها بالطريقة الأكثر فعالية.

كما يدعم بشكل فعال نشر القوائم المالية أيضاً من خلال الأخذ بعين الاعتبار المبادئ التالية:[4]

✓ المعلومات الخاصة بالكيان أكثر فائدة من التوصيفات الموحدة،التي يشار إليها أحياناً باسم " نص نموذجي".

---

[1] Idem.
[2] Salim Alibhai and al ,Op.cit,P 46.
[3] Jeremy Barne and al,Op.cit,P .100
[4]Idem.

✓عادة ما يكون تكرار المعلومات في أجزاء مختلفة من القوائم المالية غير ضروري، وقد يجعل القوائم المالية أقل قابلية للفهم.

- **التصنيف**

التصنيف هو فرز الأصول أو الخصوم أو حقوق الملكية أو الإيرادات أو المصروفات على أساس الخصائص المشتركة لأغراض العرض والإفصاح.وتشمل هذه الخصائص، على سبيل المثال لا الحصر طبيعة العنصر،ودوره (أو وظيفته) ضمن الأنشطة التجارية التي يقوم بها الكيان ، وكيفية قياسه؛

تصنيف الأصول أو الخصوم أو حقوق الملكية أو الإيرادات أو المصاريف المتباينة معاً، قد يحجب من ملائمة المعلومات، والحد من قابلية الفهم وقابلية المقارنة، وعدم توفر تمثيلاً صادقًا عند الحاجة.[1]

- **تصنيف الأصول والخصوم**

يطبق التصنيف على وحدة الحساب المختارة للأصل أو الالتزام، غير أنه من المناسب في بعض الأحيان فصل أصل أو التزام إلى مكونات لها خصائص مختلفة، وتصنيف هذه المكونات بشكل منفصل.وسيكون ذلك مناسباً عندما يؤدي تصنيف هذه العناصر على حدى إلى تحسين فائدة المعلومات المالية الناتجة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب فصل أصل أو التزام إلى مكونات متداولة ومكونات غير متداولة، مع تصنيفها على حدى.[2]

- **المقاصة (العنصر المقابل)**

تحدث المقاصة عندما يعترف الكيان بالأصل أو الالتزام وقياسهما كوحدات منفصلة الحساب، ولكن تجمعهما في مبلغ صافي واحد في قائمة المركز المالي(الميزانية).وتقوم المقاصة بتصنيف العناصر المتباينة معاً، وبالتالي تعد غير مناسبة بشكل عام؛

تختلف المقاصة الأصول والخصوم عن معاملة مجموعة من الحقوق والالتزامات كوحدة حساب واحدة.[3]

- **تصنيف حقوق الملكية**

عندما تكون لمستحقات حقوق الملكية خصائص مختلفة، قد يكون من المناسب تصنيفها بشكل منفصل.بالإضافة إلى ذلك، قد يكون من المناسب تصنيف مكونات حقوق الملكية بشكل منفصل إذا كانت تخضع لمتطلبات قانونية أو تنظيمية أو غيرها.فعلى سبيل المثال، لا يسمح في كيانات بعض الدول بإجراء عمليات توزيع على أصحاب المستحقات حقوق الملكية إلا إذا كان لديهم احتياطات كافية قابلة للتوزيع،وقد يوفر العرض والإفصاح المنفصل لهذه الاحتياطات معلومات مفيدة.[4]

---

[1]Idem.
[2]Salim Alibhai and al ,Op.cit,P 47.
[3]Idem.
[4] Jeremy Barne and al,Op.cit,P 101.

- **تصنيف الإيرادات والمصاريف**

يتم تطبيق التصنيف على :[1]

✓ الإيرادات والمصاريف الناتجة عن وحدة الحساب المختارة لأصل أو التزام.

✓ مكونات هذه الإيرادات والمصاريف إذا كانت لهذه المكونات خصائص مختلفة وتم تحديدها بشكل منفصل.فعلى سبيل المثال، يمكن أن يشمل التغير في القيمة الحالية لأحد الأصول تأثيرات تغيرات القيمة واستحقاق الفائدة. وقد يكون من المناسب تصنيف تلك المكونات بشكل منفصل إذا كان القيام بذلك سيؤدي إلى تعزيز فائدة المعلومات المالية الناتجة؛

وتشمل التغيرات المعترف بها في حقوق الملكية خلال الفترة المشمولة بالتقرير ما يلي:

✓ الإيرادات مطروحا منها المصروفات المعترف بها في قائمة الأداء المالي.

✓ مساهمات من أصحاب مستحقات حقوق الملكية، مطروحاً منها التوزيعات؛

ومن الجوانب الهامة بشكل خاص للتصنيف، تحديد ما إذا كان ينبغي اعتبار بنود الأداء المالي جزءاً من الربح والخسارة أو كدخل شامل آخر.

- **الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر**

وفق الإطار المفاهيمي لسنة 2018 فإنه :[2]

يتم تصنيف الإيرادات والمصاريف و تعرض إما في :

✓ قائمة الربح أو الخسارة.

✓ خارج قائمة الربح أو الخسارة، في الدخل الشامل الآخر.

تعد قائمة الربح أو الخسارة المصدر الأساسي للمعلومات حول الأداء المالي للكيان للفترة المشمولة بالتقرير، وتحتوي القائمة على إجمالي الربح أو الخسارة التي توفر صورة موجزة عن الأداء المالي للكيان خلال الفترة.ويدرج العديد من مستخدمي القوائم المالية هذا الإجمالي في تحليلهم، سواء كنقطة انطلاق لذلك التحليل أو كمؤشر رئيسي للأداء المالي للكيان خلال الفترة.ومع ذلك يتطلب فهم الأداء المالي للكيان خلال الفترة تحليل جميع الإيرادات المصاريف المعترف بها – بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المدرجة في الدخل الشامل الآخر– بالإضافة إلى تحليل المعلومات الأخرى المدرجة في القوائم المالية؛

وبما أن قائمة الربح أو الخسارة هي المصدر الرئيسي للمعلومات حول الأداء المالي للكيان خلال الفترة،فإن جميع الإيرادات والمصاريف يتم إدراجها من حيث المبدأ في تلك القائمة.إلا أن عند وضع المعايير ، قد يقرر المجلس في ظروف استثنائية أن الإيرادات والمصاريف الناتجة عن تغير في القيمة الحالية لأصل أو التزام

[1] Idem.
[2] Ibid,PP :101-102.

من شأنه أن يؤدي إلى عرض المزيد من المعلومات الملائمة في قائمة الربح أو الخسارة أو عرض تمثيلاً أكثر صدقاً من الأداء المالي للكيان خلال تلك الفترة؛

يتم إدراج الإيرادات والمصاريف الناتجة على أساس القياس بالتكلفة التاريخية في قائمة الربح أو الخسارة، ويسري هذا أيضاً عندما يتم تحديد الإيرادات أو المصاريف من ذلك النوع بشكل منفصل عن مكوَن لأحد التغيرات في القيمة الحالية لأصل أو التزام. فعلى سبيل المثال، في حالة قياس أصل مالي بالقيمة الحالية وفي حالة تحديد دخل الفائدة بشكل منفصل عن التغيرات الأخرى في القيمة، فإن دخل الفائدة يتم إدراجه في قائمة الربح أو الخسارة؛

من حيث المبدأ، يعاد تصنيف الإيرادات والمصاريف المدرجة في الدخل الشامل الآخر في إحدى الفترات من الدخل الشامل الآخر إلى قائمة الإيرادات أو الخسارة في أي فترة مستقبلية عندما يؤدي القيام بذلك إلى عرض معلومات أكثر ملائمة في قائمة الربح أو الخسارة ، أو عرض تمثيل أكثر صدقاً عن الأداء المالي للكيان خلال الفترة المستقبلية. لكن على سبيل المثال، إذا لم يكن هناك أي أساس واضح لتحديد الفترة التي سيكون فيها لإعادة التصنيف لتلك النتيجة، أو المبلغ الذي ينبغي إعادة تصنيفه، فإن المجلس قد يقرر عند وضع المعايير أن الإيرادات والمصاريف المدرجة في الدخل الشامل الآخر لا يلزم إعادة تصنيفها في الفترات اللاحقة.[1]

- **التجميع**

بنص الإطار المفاهيمي لعام 2018 على أن التجميع هو إضافة الأصول والخصوم وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف التي لها خصائص مشتركة في نفس التصنيف.التجميع يجعل المعلومات أكثر نفعاً من خلال اختصار كمية كبيرة من التفاصيل، ومع ذلك ، فإنه يخفي أيضاً بعض التفاصيل.وهناك مفاضلة بين إخفاء المعلومات الملائمة سواء كان بالتفصيل المفرط أو التجميع المفرط. وقد تكون مستويات التجميع المختلفة مناسبة في أجزاء مختلفة من القوائم المالية.فعلى سبيل المثال، قد تعرض قائمتي المركز المالي والأداء المالي معلومات في شكل أكثر إيجازاً من الملاحظات على القوائم المالية، التي تعرض فيها تفاصيل أكثر.[2]

الفرع الثامن:الفصل الثامن (مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال)

- **مفاهيم رأس المال**

يكتسي مفهوم رأس المال أهمية كبيرة من الناحية المحاسبية،نظر لوجود عديد من المفاهيم ، واستنادا إلى المعيار الوظيفي ، يمكن التمييز بين رأس المال المادي (التشغيلي) ورأس المال المالي،بالنسبة لرأس المال المادي ، الذي يعبر عن وظيفة الاستثمار،فيمكن تعريفه على أنه القدرة التشغيلية للمؤسسة ، حيث يمثل طاقتها الإنتاجية

[1] Idem.
[2] Salim Alibhai and al ,Op.cit,P 48.

أو الموارد أو الأموال اللازمة للوصول إلى الطاقة. أما رأس المال المالي فهو الأموال أو القدرة الشرائية المستثمرة في المؤسسة، فهو مرادف إلى صافي الأصول أو حقوق الملكية.[1]

وعلى سبيل المثال، وحدات الإنتاج في اليوم الواحد، وينبغي أن يستند اختيار المفهوم المناسب إلى احتياجات مستخدمي القوائم المالية.[2]

– مفاهيم المحافظة على رأس المال وتحديد الربح

في إطار محافظة على رأس المال المالي، لا يتم تحقيق الربح إلا إذا تجاوز المبلغ النقدي لصافي أصول الكيان في نهاية الفترة المشمولة بالتقرير المبلغ النقدي لصافي في بداية تلك الفترة، بعد استبعاد أي توزيعات ومساهمات المالكين خلال الفترة.ويمكن قياس محافظة رأس المال المالي إما بالوحدات النقدية الاسمية أو وحدات القدرة الشرائية الثابتة؛

وفي إطار المحافظة على رأس المال المادي،لا يتم تحقيق الربح إلا إذا كانت القدرة الإنتاجية المادية (الموارد والأموال اللازمة لتحقيق تلك القدرة) في الفترة المشمولة بالتقرير تتجاوز القدرة الإنتاجية المادية في بداية الفترة، بعد استبعاد أي توزيعات ومساهمات المالكين خلال الفترة؛

يربط مفهوم المحافظة على رأس المال مفهوم رأس المال ومفهوم الربح لأنه يحدد كيفية قياس الربح. الربح هو القيمة المتبقية بعد طرح المصاريف من الإيرادات، فإذا تجاوزت المصاريف الإيرادات فإن النتيجة هي الخسارة؛

في إطار المحافظة على رأس المال المالي، يعتمد اختيار أساس قياس المناسب على نوع رأس المال المالي الذي يسعى الكيان للحفاظ عليه، على سبيل المثال استثمرت الأموال أو استثمرت القدرة الشرائية.ويتطلب مفهوم المحافظة على رأس المال المادي تطبيق أساس قياس التكلفة الحالية.[3]

المطلب الثالث: مراحل إعداد معايير المحاسبة الدولية

تتضمن معايير المحاسبة الدولية على كل من معايير المحاسبة الدولية (**IASs**) الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية المعاد هيكلتها (**IASC**) والبالغ عددها 41 معيارًا، حيث لا يزال البعض معمولاً به والبعض الأخر عدل أو ألغي، ومعايير المحاسبة الدولية (**IFRSs**) التي تصدر حالياً عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**)، وهذا ما هو مبين في الملحق رقم (1).

إن عملية تطوير المعايير المحاسبة الدولية (**IFRSs**) تتم من خلال تشاور دولي (مجموعة من الإجراءات القانونية الواجبة)، التي شارك فيها الأفراد والمنظمات المهتمة من جميع أنحاء العالم.

[1] كيموش بلال،"**مفهوم رأس المال ودوره في تحديد قواعد التقييم المحاسبي،وأثر ذلك على قياس الربح والإفصاح عنه** "، مجلة جامعة ابن رشد، هولندا،2016،ص ص: 130-140.

[2] Salim Alibhai and al ,Op.cit,P 48.

[3] Idem.

وتتألف الإجراءات القانونية الواجبة من ست مراحل، مع إتاحة الفرصة لأمناء مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية لضمان الامتثال في مختلف النقاط في جميع مراحل:

الفرع الأول: المرحلة الأولى (وضع جدول الأعمال)

يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية لوضع معايير ذات جودة عالية للتقارير المالية لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية للمعلومات ذات جودة أفضل، وعليه فإن إضافة عنصر معين إلى جدول الأعمال، يتعين الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المحددات نلخصها فيما يلي: [1]

- ✓ مدى ملائمة العنصر المقترح بالنسبة لمستخدمي المعلومات،ومدى موثوقية المعلومات التي يمكن توفيرها.
- ✓ الإرشادات الحالية المتاحة الملائمة لأهداف العنصر.
- ✓ إمكانية زيادة فرص التقارب المحاسبي.
- ✓ جودة المعيار المحاسبي المطلوب إعداده.
- ✓ القيود على الموارد.

ولمساعدة المجلس في إعداد جدول أعماله في المستقل،يطلب من موظفيه تحديد واستعراض وإثارة القضايا التي قد تستدعي اهتمامه، وقد تنشأ مسائل جديدة قد تؤدي إلى التعديل في الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية،بالإضافة إلى ذلك يثير المجلس ويناقش عناصر جدول الأعمال المحتملة في ضوء التعليقات من واضعي المعايير الشريكة والأطراف المهتمة، والمجلس الاستشاري ولجنة التفسيرات، والبحوث و التوصيات.[2]

الفرع الثاني: المرحلة الثانية (التخطيط للمشروع)

عند إضافة عنصر ما إلى جدول أعماله المنعقد،يقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية ما إذا كان سيجري المشروع بشكل منفرد،أو بالاشتراك مع هيئة أخرى لإعداد المعايير،وفي كلتا الحالتين يتبع الإجراءات القانونية الواجبة.[3]

إن هدف الرئيسي من هذه الخطوة، هو قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإدارة موارده المالية بفعالية وعدم تبذيرها على مشاريع ما، وإعطاء أولوية للمشاريع الرئيسية بعد أخذ رأي هيئات أخرى بما فيها المجلس الاستشاري و منتدى الاستشاري للمعايير المحاسبية (**ASAF**).[4]

---

[1] Conor Foley and al, "**The Standard Setting Process of International Financial Reporting Standards by the International Accounting Standards Board (IASB)** ",Certfied Public Accountants(CPA),P 1. متاح على الموقع https://www.pdffiller.com/29981220-the-standard-of-setting-process-of-internation-financial-reporting-standards-by-the-international-accounting-standards-boardpdf-The-Standard-Setting-Process-of-International-Financial-Reporting-

[2] International Accounting Standards Committee Foundation, "**Due Process Of IASB: Draft Handbook of Consultative Arrangements** " ,International Accounting Standards Committee Foundation,2005,P 6.

[3] Conor Foley and al,Op.cit,P 2.

[4] IFRS Foundation," **Due Process Handbook**", IFRS Foundation Publications Department, London, United Kingdom, 2016,P 24.

بعد النظر في طبيعة القضايا ومدى درجة الاهتمام لدى أعضاء المجلس، يمكن للمجلس إنشاء فريق عمل في هذه المرحلة.[1]

يتم اختيار أعضاء فريق العمل من بين أبرز أعضاء الجهاز الفني لمجلس معايير المحاسبة، مدير الأنشطة الفنية، مدير البحوث، ومن واضعي معايير المحاسبة الدولية، وكل من يراه مجلس معايير المحاسبة الدولية مناسباً.[2]

الفرع الثالث: المرحلة الثالثة (إصدار ورقة النقاش)

العديد من المشاريع تعتمد على إصدار ورقة النقاش في بداية العملية،من أجل التماس وجهات النظر حول هذا الموضوع ولفهم كيفية صناعة الممارسات الحالية في هذا المجال،إن الهدف من ورقة النقاش هو السماح للهيئات والمنظمات والأفراد بمعرفة ما هي النظرة الحالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية حول موضوع معين وما ينوي إصداره كمعيار محاسبي وتقديم ملاحظاتهم وتعليقاتهم عن هذا الموضوع.[3]

إن ورقة النقاش ليست إلزامية حسب الإجراءات القانونية الواجبة،غير أنها تنشر عادة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية كمنشور أولي لأي موضوع رئيسي جديد بغرض شرح القضية المطروحة و إبداء الرأي من طرف الأطراف الفاعلة في هذا المجال من منظمات وهيئات وأفراد، أما إن أراد المجلس تجاهل هذه المرحلة ، فما عليه إلا تقديم التعليلات اللازمة لذلك.[4]

تتضمن ورقة النقاش في العادة النقاط التالية:[5]

- ✓ نظرة شاملة للقضية.
- ✓ المداخل الممكن معالجتها.
- ✓ الآراء الأولية للمؤلفين أو مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ دعوة للتعليق.

الفرع الرابع: المرحلة الرابعة (إصدار مسودة العرض)

هي خطوة إلزامية في إعداد المشروع، تصف بدقة المعالجة المحاسبية المقترحة، حيث تأخذ شكل معيار محاسبي جديد مقترح (أو تعديل معيار محاسبي موجود)، ويتم إعدادها بناء على التعليقات الواردة من عدة جهات بما فيها التعليقات الواردة من دعوة إبداء التعليقات المتضمنة في ورقة النقاش، ومساهمات من طاقم الباحثين الموجودين على مستوى مجلس معايير المحاسبة الدولية ، والمجلس الاستشاري، وحل المناقشات التي

[1] International Accounting Standards Committee Foundation, Op.cit,P 6.

[2] كهينة شاوشي،مرجع سبق ذكره،ص 53

[3] Robert K. Larson and al, "**Academics and the Development of IFRS: An Invitation to Participate (COMMENTARY)**", Journal of International Accounting Research , Volume 10, N° 2, 2011,P 99.

[4] Conor Foley and al,Op.cit,P 3.

[5] كهينة شاوشي،مرجع سبق ذكره،ص 53

وقعت ضمن الاجتماعات العامة. وكما هو الحال مع ورقة النقاش، تتضمن أيضاً مسودة العرض أيضا دعوة لإبداء التعليقات.[1]

وعندما يتوصل المجلس معايير المحاسبة الدولية على الموافقة العامة الخاصة بالمسائل التقنية للمشروع ودراسة الآثار المحتملة للمقترحات، يقدم الموظفون التقنيون وثيقة للمجلس تتضمن:[2]

- ✓ تلخيص الخطوات التي قام بها المجلس في إعداد و وضع المعيار، بما في ذلك ملخص عن الظروف التي ناقش فيها موضوع المشروع ضمن مختلف الاجتماعات التي أجريت.
- ✓ إعادة التأكيد على الأسباب التي جعلت المجلس يقرر عدم اعتماد الفرق الاستشارية أو عدم القيام بالأبحاث الميدانية.
- ✓ التوصية بتعليق مسودة العرض .

الفرع الخامس: المرحلة الخامسة (إصدار المعيار)

إن عملية إصدار معايير المحاسبة الدولية تتم ضمن اجتماعات المجلس، بعد دراسة جميع المقترحات والملاحظات التي تم إبداءها حول مسودة العرض، وإدخال بعض التعديلات التي يراه أعضاء المجلس، ليتم نشرها عبر الموقع الالكتروني لمجلس معايير المحاسبة الدولية.[3]

إن عملية إصدار المعايير تمر بمجموعة من الخطوات نذكر أهمها:[4]

- **وضع اللمسات الأخيرة على المعيار**

إن الأجزاء الإلزامية في المعيار هي:

- ✓ المبادئ والتوجيهات المنوطة بالتطبيق.
- ✓ تعريف المصطلحات المتضمنة في نص المعيار.
- ✓ تاريخ دخول المعيار حيز التنفيذ و فقرات الانتقال.

إن عملية إصدار أي معيار جديد أو القيام بتعديله، قد تستوجب تعديل معايير أخرى نتيجة لارتباطها ببعضها البعض من جهة، و ظهور متطلبات جديدة من جهة أخرى، تسمى هذه التعديلات " **التعديلات التابعة**".

كما أن كل معيار عادة ما يكون مصحوباً بمعدات إضافية لا تعد جزءاً منه:

- جدول المحتويات.
- مقدمة.

[1] ليزا ويفر،ترجمة محمد عرفة عضو لجنة البحوث والتطوير(جمعية المحاسبين والمدققين الدخلين)، " **إدارة التحول من US GAAP إلى IFRS**"، الطبعة الأولى،دار حمثيرا للنشر،القاهرة،مصر،2016،ص ص :38-39.

[2] IFRS Foundation,Op.cit,P 28.

[3] Conor Foley and al,Op.cit,P 4.

[4] IFRS Foundation,Op.cit,PP :31-32.

- أساس الاستنتاجات (بما في ذلك تحليل الأثر).
- الآراء المخالفة.

وكمبدأ، فإن تطبيق المعيار لا يجب أن يعتمد على المعدات الإضافية.

- **تاريخ السريان والأحكام الانتقالية للمعيار**

لكل عملية إصدار معيار جديد أو تعديل معيار ما ، تاريخ السريان والأحكام الانتقالية ، حيث أن تحديد تاريخ السريان مسبقاً من شأنه مساعدة الهيئات التشريعية في تكييف أنظمتهم القانونية مع المتطلبات الجديدة من جهة ، و أولئك الذين يطبقون معايير المحاسبة الدولية لديهم أيضاً الوقت الكافي للتحضير للمتطلبات الجديدة من جهة أخرى.

- **نشر المعيار**

قبل إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية معياراً، أو تعديلاً على معيار ،يقرر الموظفون الفنيون ما هي معدات الاتصالات التي يجب تطويرها لمرافقة عملية الإصدار.

إن عملية إصدار معيار جديد أو تعديله تكون من خلال نشر بيان صحفي و استخدام تنبيهات البريد الالكتروني.كما أن هذه العملية مرفوقة ببيان موجز عن المشروع والتعليقات.

الفرع السادس: المرحلة السادسة (ما بعد إصدار المعيار)

بعد صدور المعيار ، يعقد موظفو وأعضاء المجلس اجتماعات تنسيقية مع الجهات المهتمة بما في ذلك الهيئات الأخرى الواضعة للمعايير ،للمساعدة على فهم المسائل غير المتوقعة المتعلقة بالتطبيق العملي والأثر المحتمل لنصوص المعيار. كما تقوم مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية بأنشطة تعليمية لضمان الانسجام في تطبيق المعايير[1]، فبعد مرور الوقت يستطيع المجلس وضع دراسة جديدة في ضوء معاينته لتطبيق معايير المحاسبة الدولية ،والتغيرات في بيئة التقارير المالية والمتطلبات التنظيمية،والتعليقات من طرف المجلس الاستشاري،لجنة التفسيرات وواضعي المعايير حول جودة المعيار المحاسبي الدولي.[2]

[1] Conor Foley and al,Op.cit,P 5.

[2] كهينة شاوشي، مرجع سبق ذكره،ص 54.

المبحث الثالث:المعايير المحاسبية الدولية وإدارة الأرباح

أصبحت المرونة التي توفرها المعايير المحاسبية أمراً طبيعياً تقبل به المنظمات والهيئات التي تقوم بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، نظرا للظروف المحيطة بالمؤسسة بهدف تقديم معلومات محاسبية ذات جودة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.[1]

المطلب الأول:جودة القوائم المالية

إن التعرف على متطلبات الإدارة من المعلومات يعتبر جزء مهماً في عمل نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة وأساس للحكم على الفعالية فيها، وعليه يجب أن تتميز هذه المعلومات بقدر من الجودة،حيث أن ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة لكل الأطراف ذوي العلاقة وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية وبما يساعد الإدارة على تحقيق الهدف من استخدامها.[2]

إن أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على جودة القوائم المالية نجده من خلال:

الفرع الأول: الخصائص النوعية للمعلومات المالية

لقد توجهت مجالس معايير المحاسبة المتخصصة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي **FASB** ومجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** نحو إصدار العديد من المعايير المحاسبية التي تبنى عليها نظم المعلومات المالية الحديثة لتوفر الخصائص النوعية للمعلومات المالية وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في المعلومات المالية وهي ملائمة المعلومات الموثوق بها،كما أن مستوى جودة المعلومات المالية لا يعتمد على الخصائص الرئيسية للمعلومات فقط (الملائمة و التمثيل الصادق)بل يتعداها إلى خصائص تتعلق بمستخدمي القوائم المالية.[3]

يتبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** عملية تطوير الإطار المفاهمي من خلال صياغة معايير محاسبة دولية عالية الجودة مفهومة ومقبولة بناء على مبادئ واضحة ومحددة ،توفر لمستخدمي القوائم المالية معلومات تمتاز بخصائص نوعية (رئيسية أو مساعدة) لصنع مختلف القرارات الاقتصادية.[4]

---

[1] حلا عدنان نيربي،رزان شهيد،"**إدارة الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدولية مقارنة بالمعايير المحاسبية الوطنية (دراسة تطبيقية)**"،الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري(المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية–يومي 24 و 25 نوفمبر 2014،جامعة ورقلة،الجزائر،ص 136.

[2] خليل ابراهيم رجب الحمداني"**تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الالكترونية**"،الملتقى الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية،يومي 04و 05 ديسمبر 2012،جامعة المسيلة،الجزائر،ص 12.

[3] قورين حاج قويدر،"**أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة وتكلفة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**"، مجلة الباحث،جامعة ورقلة،الجزائر العدد ،،12،2012،ص 279.

[4] بوبكر رزيقات، مرجع سبق ذكره، ص 108.

إن عملية التعديلات التي يقوم بها مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** وخاصة في ما يخص الخصائص النوعية للمعلومات المالية ، تهدف إلى زيادة الثقة في القوائم المالية ومنع الاستغلال السيء لها والتقليل من حدوث أي انتهاكات، وعرض عادل للمعلومات دون أي أخطاء جوهرية، إلا أنها غير كافية حسب الباحث خالد جمال جعارات[1]، حيث أن الضروري الأخذ بالأخلاق وأخلاقيات المهنة في وضع الخصائص النوعية للمعلومات المالية ،بحيث لا يمكن الاستغناء عن الأخلاق في تسيير الأعمال، خاصة وأن الحديث هنا عن مهنة المحاسبة التي تتعامل بالأرقام، ولا يمكن ضبطها فقط بالمفاهيم والمعايير والصفات النوعية للمعلومات المالية،فالإغفال عن الأخلاق وأخلاقيات المهنة ضمن نموذج الصفات النوعية ،لا يمكن أن يعبر عن درجة جودة المعلومات المالية بأدق التفاصيل، بل يجب أن يتم أخذها بعين الاعتبار سواء كانت قيم المجتمعات أو تقاليدها أو عاداتها، أو عقيدتها، ومن أهم ممارساتها في مهنة المحاسبة نجد :الحوكمة المؤسسية ،إدارة الأرباح،المحاسبة المستدامة.[2]

الفرع الثاني: محاسبة القيمة العادلة

لقد تم تعريف القيمة العادلة بموجب المعيار **IFRS 13** بأنها الثمن الذي يمكن استلامه من بيع الأصل أو دفعه من بيع الأصل أو دفعه لسداد الالتزام بين أطراف مشاركة في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس، ونجد المغالطات الكثيرة فيما يتعلق بالقيمة العادلة من أكثر من وجه يمكن أن تشكل ممارسات إدارة الأرباح ومن هذه المغالطات،متضمنات تعريف القيمة العادلة: الثمن الذي يمكن استلامه من بيع الأصل: حيث في الواقع لم يتم استلام أي ثمن لأن الأصل لم يتم بيعه ولا يزال في حيازة المؤسسة، لذلك الأفضل أن يعدل التعريف بالثمن الذي يتوقع استلامه من بيع الأصل، أو المبلغ الذي يتم دفعه لسداد الالتزام: وكذلك فإنه لم يتم دفع أي مبلغ لسداد الالتزام كون المؤسسة لا تزال تتحمل الالتزام، ومن الأفضل أيضا تعديله ليشير إلى المبلغ الذي يتوقع دفعه لسداد الالتزام، للأطراف المشاركة في السوق، و لم يشترط التعريف الرغبة والمعرفة في هذه الأطراف، ويستبعد الغبن والغرر في تحديد السعر، كذلك عدم التقاط الأطراف حقيقة العملية المنتظمة، و لم تنشأ بعد أي عملية حقيقة، ولكنها افتراضية السوق، وتم تحديد أسواق متعددة كالسوق النشط و السوق غير النشط والسوق ذو الميزة الأفضل.[3]

---

[1] أنظر:خالد جمال جعارات،"**وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية(دراسة نظرية تحليلية)**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة بغداد،العراق، العدد2012،33،ص 199.

[2] كهينة شاوشي، مرجع سبق ذكره،ص 115.

[3] خالد جمال الجعارات،بوطورة فضيلة،"**دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية** "، المؤتمر الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة- مقاربات علمية وعملية- ،يومي 24 و 25 أكتوبر 2017، جامعة أم البواقي، الجزائر،ص 12.

إن هذه الانتقادات جاء نتيجة العيوب التي تؤخذ أسلوب القيمة العادلة نتيجة :[1]

- ✓ عدم دقة القياس كونه يخضع للاجتهادات والآراء الذاتية في عملية التقييم وخاصة عندما لا تتوفر سوق نشط.
- ✓ ارتفاع التكاليف وخاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة، يفقدها الفائدة من استخدامها نتيجة عدم وجود الكفاءات القادرة على تطبيقها.
- ✓ عرض القوائم المالية في التوقيت غير المناسب، يجعلها بدون فائدة للأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.
- ✓ إمكانية ممارسة إدارة الأرباح لتغطية الثغرات وفقا لرغبات والمصالح الذاتية للمسيرين.
- ✓ الاعتراف بعناصر الربح غير محقق في قائمة "الدخل"، وفي قائمة حقوق الملكية دون وجود عملية حقيقية يفتح باب ممارسة إدارة الأرباح.

إن هذه الانتقادات لم تمنع من أن عملية الإفصاح والقياس وفق أسلوب محاسبة القيمة العادلة له أهمية نذكر منها :[2]

- ✓ إن أساس القيمة العادلة يجعل القوائم المالية أكثر ملائمة للمستثمرين لأغراض تقييم الحقوق الملكية مقارنة مع التكلفة التاريخية نظراً لوجود علاقة ايجابية قوية بين معلومات القيمة العادلة للاستثمارات المالية وبين القيمة السوقية لحقوق الملكية.
- ✓ إن قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة ينتج معلومات ذات جودة أكثر مقارنة بقياسها بالتكلفة التاريخية.
- ✓ إن معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المالية بالإضافة إلى توفيرها لأساس محايد لتقييم كفاءة الإدارة.
- ✓ إن القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة يساعد المؤسسات الاقتصادية على التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليها.

الفرع الثالث:الإفصاح المالي

يعتبر الإفصاح المالي من المفاهيم المحاسبية والمالية التي تلعب دوراً هاماً في مساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وعليه فإن المعلومات المحاسبية المنشورة، يجب أن تتسم بالتمثيل الصادق عن الأداء المالي للمؤسسات، حيث أن الإفصاح المالي يعبر عن المحتوى المعلوماتي للأحداث والعمليات المالية بكل موثوقية.

---

[1] أحمد طرطار، منصر عبد العالي،"**مدى إمكانية المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية** "،مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة المسيلة،الجزائر، العدد2، 2016، ص 92.

[2] عياد السعدي،"**أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية معوقات تطبيقها(دراسة على عينة من المحاسبين والمدراء الماليين والخبراء المحاسبين)**"،مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية ،المجلد9،العدد1،2018،ص 252.

ويعرف الإفصاح المالي على أنه إظهار لكافة المعلومات المالية في القوائم المالية والتقارير المحاسبية التي تؤثر في موقف متخذي القرار بالكيان بلغة مفهومة دون لبس أو تضليل.[1]

ويعرف أيضاً على أنه" إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الجوهرية التي تعتمد عليها الأطراف المتهمة بالمؤسسة".[2]

ومن جهة أخرى عرف على أنه " إقرار الذمة المالية من خلال نشر المعلومات المالية وغير المالية، سواء كانت عددية أو نوعية، مطلوبة أو طوعية، أو عبر قنوات رسمية أو غير رسمية. مثل تقارير عروض المحللين، علاقات المستثمرين، التقارير المؤقتة، النشرات والبيانات الصحفية والمواقع الالكترونية... الخ"[3]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن الإفصاح المالي يمثل أحد التدابير التي يقام على عرض القوائم المالية ذات الجودة بهدف استخدامها من طرف الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

وهناك أنواع عديدة من طرق الإفصاح وعرض القوائم المالية حسب أهدافها :[4]

- **الإفصاح الكامل(التام)**: يتطلب الإفصاح الكامل التعبير عن الأحداث الاقتصادية بدقة حتى لا يتم إخفاء أي معلومة جوهرية ذات أثر على المستخدم أو على قراراته، فالإفصاح لا يقتصر على الحقائق المتعلقة بنهاية الفترة المحاسبية فقط، بل يمتد إلى بعض الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.
- **الإفصاح الكافي:**

يضمن الإفصاح الكافي الحد الأدنى من المعلومات المالية الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية حتى تكون غير مضللة لمستخدميها، ويختلف حجم المعلومات المفصح عنها حسب احتياجات مختلف المستخدمين ومصالحهم.

- **الإفصاح العادل:**

يتطلب الإفصاح العادل عرض القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصالح الفئات الأخرى، من خلال مراعاة احتياجات جميع الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية بشكل متوازن.

---

[1] لطيف زيود وآخرون، "**الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 30**"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث، سوريا، المجلد 28، العدد2006،2،ص 202.

[2] طارق عبد العال،"**دليل المستثمر إلى بورصة الأوراق المالية** "، الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر ،2000،ص530.

[3] Omaima Hassan, Claire Marston," **Disclosure measurement in the empirical accounting literature - a review article** ", 2010, P 7. متاح على الموقع https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1640598

[4] قسوم حنان،"**أثر الافصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف)**"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية،جامعة سطيف 01،الجزائر،2016، ص ص:64-66.

- **الإفصاح التفاضلي:**

يعتمد مدخل "الإفصاح التفاضلي" على التقارير السنوية المختصرة بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحاً شاملاً، ولكن الكثير منهم يحتاج إلى معلومات ملخصة وذات تحليل فني مختصر، تركز على التفاضل أو التفاوت بين البنود وذلك بعقد مقارنات توضح التغيرات الجوهرية وتحدد الاتجاه لتلك التغيرات. إلا أن هذا النوع من الإفصاح مازال محل خلاف ويعتبر إجراء غير مقبول عموماً، ذلك لأن مؤيدي هذا الاتجاه يفترضون مستثمراً ذا دراية واستيعاب من المستثمر العادي الذي تفترضه مهنة المحاسبة.

- **الإفصاح الوقائي:**

يهتم الإفصاح الوقائي بتبسيط المعلومات المنشورة حتى تصبح مفهومة لمستثمر محدود المعرفة، بمعنى أنه يتم التركيز على المعلومات الموضوعية التي لا تعكس درجة كبيرة من حالة عدم التأكد.ويعبر هذا النوع من الإفصاح عن الاتجاه التقليدي الذي يهدف إلى حماية المستثمر العادي ذي المعرفة.

- **الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي:**

يعتبر هذا النوع من الإفصاح اتجاهاً معاصراً يهتم بالمعلومات المالية وغير المالية، الكمية والوصفية، الملائمة لاتخاذ القرارات كالإفصاح عن التنبؤات المالية،الإنفاق الرأسمالي والمخطط ومصادر تمويله.ويفترض هذا الاتجاه مستثمراً ذا دراية وإطلاع واسع مع امتلاكه القدرة على التحليل عند قيامه بالمقارنات وإجراء التنبؤات بطريقة مهنية.

كما يتطلب القيام بعملية الإفصاح المالي الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المقومَات تتمثل فيما يلي:[1]

- **الجهة المستخدمة للقوائم المالية:**يمكن تقسيم الجهات المستفيدة والمستخدمة للمعلومات المحاسبية والبيانات المفصح عنها إلى جهات داخلية ضمن الوحدة الاقتصادية أو جهات خارج الوحدة الاقتصادية
- **الغرض من وراء استخدام القوائم المالية:** الغرض من الإفصاح هو تقديم معلومات ملائمة لخدمة الاحتياجات المشتركة لمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم اتجاه تعاملهم مع الكيان، وعليه يجب أن تكون هناك علاقة وثيقة بين البيانات والمعلومات المفصح عنها.
- **ماهية نوعية القوائم المالية:**تتصف القوائم المالية لكبريات المؤسسات والبنوك بالشمولية حتى لو كان بعضها يتصف بالعمومية أيضاً، إلا أنه وبشكل عام يعتمد عليها نظراً لعمق وتنوع البيانات والمعلومات والجداول والرسوم البيانية التوضيحية.

[1] علي ناظم الشيخ،حيدر عباس العطار،"**اثر التزام منظمات المجتمع المدني بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات**"،مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية،العراق،المجلد 10،العدد23،2018،ص 358.

- **التوقيت الزمني للإفصاح عن البيانات:** من البديهي أن توفر المعلومة في الوقت المناسب تكون ذات منفعة كبيرة للمستخدم والمستفيد منها، وبخلافه فإن تأخرها لا يعطي أي منفعة منها أو على أقل تقدير ستتناقص تلك المنفعة،وعليه فإن التوقيت الزمني للإفصاح يعتبر من الضرورات المهمة التي يجب الانتباه إليها.
- **كيفية إيصال القوائم المالية إلى مستخدميها:** يتم إيصال المعلومات المحاسبية للمستخدمين إما بطريقة غير مباشرة عن طريق النشرات الدورية والتقارير السنوية المنشورة عن طريق الوحدة الاقتصادية أو بطريقة مباشرة عن طريق الموقع الالكتروني للوحدة الاقتصادية.
- **دقة وشفافية المعلومات المقدمة.**
- **إمكانية المقارنة مع بيانات وأرقام سنوات السابقة**
- **التكاليف الناتجة عن عملية الإفصاح.**

لقد اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بالإفصاح المالي،بحيث لا يوجد معيار واحد فقط يعالجه، فقد تم إصدار مجموعة من المعايير تعالج موضوع الإفصاح المالي وكيفية عرض القوائم المالية سواء كان من حيث الشكل أو المحتوى ،وهذا من خلال قواعد تضبطه بالموضوع الذي يتناوله كل معيار من هذه المعايير.

إن عملية الإفصاح تظهر في مجموعة من معايير المحاسبة الدولية على رأسها، المعيار المحاسبي الدولي رقم (**IAS 01**) " عرض القوائم المالية " ، حيث يتعلق بكيفية إعداد القوائم المالية من حيث القواعد ومبادئ المحاسبية وطرق العرض،حيث يحدد أساس العرض القوائم المالية ذات الغرض العام بضمان مقارنتها مع القوائم المالية للكيان نفسه في الفترات السابقة،ومع القوائم المالية للكيانات الأخرى، فهو يحدد المتطلبات الكلية لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها ، والحد الأدنى من المتطلبات المتعلقة بمحتوياتها.[1]

إن معايير المحاسبة الدولية تحث الكيانات في الفقرة رقم 15 من المعيار رقم (IAS01) على أن تعرض القوائم المالية مبينة المركز المالي،الأداء المالي والتدفقات النقدية، كما يتطلب العرض العادل التمثيل الصادق لآثار المعاملات و الأحداث والشروط الأخرى وفقاً للتعريفات وقواعد الاعتراف بالأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف المتضمنة في الإطار المفاهيمي، حيث أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية مع إضافة الإفصاح عند الضرورة ، يؤدي إلى قوائم مالية تحقق عرضاً عادلاً.[2]

إن مجلس معايير المحاسبة الدولية يقوم بدور كبير في تشجيع المؤسسات على العرض والإفصاح عن جميع المعلومات المالية التي لها أثر على القرارات الاقتصادية التي يقوم بها مستخدمو القوائم المالية، من خلال إدخال تعديلات على بعض المفاهيم في كيفية عرض المعلومات المالية التي من شأنها تحسين الإفصاح عن القوائم المالية من خلال مختلف الأنشطة التي تقوم بها الكيانات ، فعلى سبيل المثال، فإن يومي 19 و 26 ماي 2020 سيقوم رفقة الفريق الاستشاري الأوربي للتقارير المالية **EFRAG** والاتحاد الأوربي لجمعيات المحللين الماليين

[1] Iasplus, " **IAS 1 — Presentation of Financial Statements**",07/04/2020 , https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1
[2] Idem.

EFFAS والجمعية البلجيكية للمحللين الماليين **ABAF** بمؤتمرين عبر الانترنت حول مشروع مسودة العرض حول " العرض العام والإفصاح".[1]

المطلب الثاني: العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية و ممارسة إدارة الأرباح

إن المعايير المحاسبية الدولية تبين طرق قياس وتأثير العمليات والأحداث والظروف على الأداء المالي للمركز المالي للمؤسسات من أجل إيصالها إلى الأطراف ذات العلاقة ، مما قد يؤدي بالمسيرين إلى ممارسة إدارة الأرباح قصد تحسين صورة قوائمها المالية ، من خلال استغلال المرونة المتاحة في اختيار الطرق و السياسات المحاسبية التي تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

وتتمثل علاقة ممارسات إدارة الأرباح بمعايير المحاسبة الدولية من خلال :

الفرع الأول:مضمون المعايير المحاسبية الدولية

- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS 2) "المخزون":**

يوفر هذا المعيار إرشادات حول تقييم وتصنيف المخزونات من خلال مجموعة من المعالجات التي ترك تحديدها للتقدير الذاتي للإدارة،مما قد يؤدي إلى ممارسة إدارة الأرباح ، حيث أن المعيار يشير إلى أن قياس قيمة المخزون أن يتم على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل، تحديد صافي القيمة البيعية تركت للتقديرات الذاتية بناءا على البدائل المتاحة عند إعداد التقدير مع مراعاة ارتفاع الأسعار والتكلفة المتعلقة بالأحداث اللاحقة،ويمكن لإدارة الكيان استغلال عملية التقدير عند تحديد صافي القيمة البيعية في ممارسة إدارة الأرباح للتأثير على تكلفة المخزون، بالإضافة إلى البدائل المحاسبية التي تضمنها المعيار، حيث ترك حرية الاختيار بين البدائل للإدارة ، يساعدها في ممارسة إدارة الأرباح، وتتمثل هذه البدائل في :

- ✓ **الوارد أولاً يصرف أولاً FIFO ؛**
- ✓ **المتوسط المرجح؛**
- ✓ **تحديد صافي القيمة البيعية .**
- ✓ **تجميع البنود المتجانسة.** [2]

[1] Iasplus, **"EFRAG, EFFAS, ABAF/BVFA, and IASB to host joint outreach event on general presentation and disclosures in financial statements** ",07/04/2020, https://www.iasplus.com/en/news/2020/04/pfs-outreach-event

[2] مختار إدريس أبو بكر آدم،"**معايير إعداد التقارير المالية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية ودورهما في الحد من ممارسات إدارة الأرباح** "، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،السودان،2016،ص 146.

- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8)" السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء":**

يطبق المعيار على السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات، حيث يصنف على بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها . إن هذا التقدير يعتمد على الحكم الذاتي طبقاً لآخر معلومات متاحة،مما يوفر مجالات لممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارة الكيان،وتتمثل هذه التقديرات في :

- ✓ **الديون المشكوك في تحصيلها؛**
- ✓ **المخزون المتقادم؛**
- ✓ **القيمة العادلة للأصول؛**
- ✓ **العمر الإنتاجي للأصول.**[1]

- **المعيار المحاسبي الدولي (IFRS 16) " عقود الإيجار":**

جاء المعيار **IFRS 16** محل المعيار **IAS 17** منذ 01 جانفي 2019، والذي يحدد السياسات الواجب إتباعها من قبل المؤجر والمستأجر في الاعتراف والقياس ،وعرض عقود الإيجار في القوائم المالية، إضافة إلى الافصاحات الواجبة، كما يهدف هذا المعيار إلى ضمان قيام المستأجر والمؤجر بعض المعلومات ملائمة ذات علاقة وتمثل بشكل صادق المعاملات الإيجازية في القوائم المالية.[2]

إن الهدف من هذا المعيار هو تقديم بيان للمستأجرين والمؤجرين والافصاحات المحاسبية المناسبة فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي من خلال :[3]

- أصبحت العقود الايجارية جميعها كعقود إيجار تمويلي ، وقد سمح المعيار بتصنيف الإيجار كتشغيلي في نطاق ضيق وفي حالتين فقط وهما:

1-أن تكون مدة العقد أقل من 12 شهر وأن لا يحتوي العقد على خيار الشراء.

2-أن تكون القيمة الايجارية غير هامة نسبياً(مثل أجهزة الحاسوب الشخصي،أو معدات بسيطة للمكتب).

إن من أسباب إصدار المعيار **IFRS 16** هو فشل المعيار **IAS 17** بتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، حيث أن أهمية الالتزامات التي تصاحب عقود الإيجار التشغيلية التي في بعض الأحيان لا تظهر في القوائم المالية ، يضطرهم إلى عمل تعديلات على القوائم المالية من أجل أخذها بعين الاعتبار بناء على المعلومات المقدمة ضمن الافصاحات، ونظرا لكون هذه المعلومات لا يمكن الاعتماد عليها بموثوقية ، مما يضطرهم إلى اللجوء إلى التقديرات والافتراضات، وعادة ما تكون نتائجها إما بتضخيم لهذه الالتزامات أو تقليلها عن الواقع ،وهذا ما أدى بمجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** إلى العمل على تعديل هذا المعيار لكون

---

[1] المرجع نفسه.

[2] هاني أحمد نمر العريدي،"**أثر تطبيق المعيار IFRS 16 :الإيجارات على القوائم المالية للشركات الأردنية المساهمة العامة** "،مذكرة ماجستير في المحاسبة،جامعة الشرق الأوسط،عمان،الأردن،2017،ص 18.

[3] المرجع السابق،ص 19.

أن عقود الإيجار نوع من أنواع التمويل أو الاقتراض مما يجعل إظهارها في القوائم المالية يزيد من جودة هذه القوائم.[1]

إن إدارة الكيان كانت تستغل عملية تصنيف عقود الإيجار سواء كانت من وجهة نظر المستأجر أو المؤجر، حيث تختلف المعالجة المحاسبية لكل نوع من أنواع عقود الإيجار، مما يؤدي إلى ممارسة إدارة الأرباح من خلال :

- نقص أرباح السنة الأولى.
- زيادة الالتزامات من ثم زيادة نسبة القروض إلى حقوق الملكية وانخفاض المقدرة الإقتراضية للكيان.
- **المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36) " انخفاض قيمة الأصول":**

إن انخفاض قيمة الأصول القابلة للاسترداد عن القيمة الدفترية للأصل، يؤدي إلى أن القيمة قابلة للاسترداد أقل من القيمة الدفترية للأصل، مما يعني الاعتراف بها مباشرة في حساب الأرباح والخسائر، حيث يمكن للإدارة استغلال تحديد قيم الأصول، ما يجعلها تمارس إدارة الأرباح من خلال التلاعب في الاعتراف بالانخفاض في قيمة الأصول والانخفاض في الفترات التي تريد فيها تعظيم أرباحها، ويتطلب المعيار تحديد ما يلي:

- القيمة العادلة؛
- القيمة الدفترية؛
- القيمة القابلة للاسترداد.[2]

- **المعيار المحاسبي الدولي(IAS 37)"المحاسبة والإفصاح عن المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة":**

لقد أتاح للكيان مساحة ممارسة تقديراتها الذاتية عند تحديد المبلغ المعترف به كمخصص، لم يحدد المعيار كيفية الحصول على أفضل التقديرات، مما يوفر للإدارة وسيلة ممارسة إدارة الأرباح من خلال التلاعب التقديرات، سواء بتعظيم قيمتها أو انخفاضها وفقا لما يتناسب مع الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها ،وقد عرف المعيار المخصصات على أنها التزامات ذات توقيت ومبلغ غير مؤكد عندما تكون:

- على الكيان التزام مالي نتيجة لحدث سابق؛
- من المحتمل أن تدفقاً صادراً للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية يكون مطلباً لتسوية الالتزام.[3]

[1] المرجع السابق،ص 16

[2] مختار إدريس أبو بكر آدم، مرجع سابق،ص 148.

[3] المرجع نفسه.

الفرع الثاني : تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

إن تحليل العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية وممارسة إدارة الأرباح، ينظر إليها من زاويتين، أداة لممارسة إدارة الأرباح، آلية لضبط ممارسة إدارة الأرباح:[1]

- **أداة لممارسة إدارة الأرباح:**

لقد توصل الباحث Lie سنة 2008 في دراسته بعنوان " Earnings Management and Accounting Standards"، إلى أن المعايير المحاسبية ليست دافعاً لإدارة الأرباح، بل تعد أداة للقيام بممارسات إدارة الأرباح في ظل فترات وظروف معينة، كما أنها ليست الأداة الوحيدة لممارسة إدارة الأرباح،حيث تمثل المعايير المحاسبية الدولية اتفاقيات بين الدول والمنظمات والهيئات من أجل حماية مصالح مستخدمي القوائم المالية ،وتعمل على الحد من انتهاكها وعدم التقيد بالقواعد والمبادئ المتعارف عليها من جهة ، ومن جهة يسعى المسيرون إلى تحقيق المنافع الخاصة من خلال التوازن بين الأرباح و الخسائر الناتجة عن الالتزام بالمعايير المحاسبية،مما يؤدي إلى استغلال المزايا التي تمنحها المعايير المحاسبية في ممارسة إدارة الأرباح وهذا من خلال :

- عدم وضوح ممارسة إدارة الأرباح في عرض المعلومات المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، مما يصعب عملية اكتشافها.
- تتطور طرق أساليب ممارسة إدارة الأرباح في ظل بطء تحديث المعايير المحاسبية الدولية.
- تزداد ممارسة إدارة الأرباح حين تقل عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
- استغلال المسيرين لضعف ورقابة المدققين على طرق وأساليب ممارسة إدارة الأرباح.

- **آلية للحد من ممارسة إدارة الأرباح:**

يمكن للمعايير المحاسبية من ضبط ممارسة إدارة الأرباح من خلال:

- تنفيذ معايير المحاسبة بشكل رئيسي على المصادقة الإلزامية من خلال تقارير المراجعة والتي تستطيع إلى حد كبير جداً ضبط ممارسة إدارة الأرباح.
- احتمال التعرض لعقوبات في حال تم انتهاك المعايير المحاسبية الدولية، ما يجعل ممارسة إدارة الأرباح مكلفة.

كما أن المعايير المحاسبية تعتمد على متغيرات أساسية تمكنها من ضبط ممارسة إدارة الأرباح من خلال:[2]

- تصميم معايير محاسبية ذات جودة عالية.
- بناء قواعد الإفصاح المالي ذات جودة.
- حماية قوية لمستخدمي القوائم المالية.

[1] كهينة شاوشي، مرجع سبق ذكره،ص 121.

[2] المرجع نفسه.

- تعزيز فعالية النظام القانوني للدول.

و من هذا المنطلق فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** منذ عام 2003 يقوم بإدخال تحسينات وتعديلات على بعض البدائل المحاسبية في الكثير من المعايير المحاسبية الدولية ولاسيما آخرها معيار **IFRS 17**، بهدف الحد من التقديرات الشخصية للمسيرين، لحماية مصالح الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، مما يبرز الحاجة إلى صياغة معايير محاسبية ذات جودة عالية تدعم مفهوم الإفصاح والشفافية والموثوقية عند إعداد القوائم المالية .

المطلب الثالث: أثر المعايير المحاسبية الدولية على ممارسة إدارة الأرباح

قامت العديد من الدراسات في هذا المجال باختبار فيما كان تطبيق معايير المحاسبة الدولية يقلل من مستوى ممارسة إدارة الأرباح، حيث كانت نتائج الدراسات متعارضة ومتضاربة، فقد توصلت دراسة (Joia and Nakao, 2014,P 35)[1]، و دراسة (Wolfgang Aussenegg and al, 2008,P 34)[2]، التي توصلت إلى عدم وجود أثر لتطبيق معايير المحاسبة الدولية على مستوى إدارة الأرباح في المؤسسات البرازيلية، وهي ما تتفق معه دراسة (Tendeloo and Vanstraelen 2005,P178)[3]، أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لم يحقق أثره الكامل في تغيير ممارسات إدارة الأرباح، ومع دراسة (بوبكر رزيقات،2019، ص 239)[4]، التي توصلت إلى أن التطبيق الإلزامي للمعايير المحاسبية الدولية لا يؤثر على الحد من ممارسات إدارة الأرباح . في حين توصلت دراسات أخرى إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يزيد من أثر ممارسة إدارة الأرباح ونجد منها دراسة (حلا عدنان نيربي و رزان شهيد،2014،ص 142) التي أظهرت أن المؤسسات التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية تكون لها فرصة أكبر لممارسة إدارة الأرباح وهذا ما اتفقت معه دراسة (Zimmermann,2008,P 19 Goncharov and)[5]، أن تطبيق المعايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى زيادة مستوى ممارسة إدارة الأرباح. أما الدراسات التي تعتبرها آلية للحد من ممارسة إدارة الأرباح فنجد دراسة (شاوشي كهينة،2014،ص 171)[6] التي تعتبر تطبيق المعايير المحاسبة الدولية فعالاً في حد من ممارسة إدارة الأرباح وهذا ما يتفق مع دراسة (Aubert and Grudnitsk,2012,P 18)[7]،التي توصلت إلى أن

[1] Roberto Midoguti Joia, Sílvio Hiroshi Nakao," **IFRS Adoption And Earnings Management In Brazilian Publicly Traded Companies**", REPeC – Journal of Education and Research in Accounting, Volume 8, N° 1, Brasília,2015,P 35.

[2] Wolfgang Aussenegg and al, "**Earnings Management and Local vs International Accounting Standards of European Public Firms**", International Accounting Standards of European Public Firms,2008, P 34.

[3] van Tendeloo,Ann Vanstraelen,"**Earning Management under German GAAP versus IFRS**", European Accounting Review, Volume 14,N° 1, 2005, P 178.

[4] بوبكر رزيقات، مرجع سبق ذكره، ص 239.

[5] Igor Goncharov, Jochen Zimmermann," **Do Accounting Standards influence the Level of Earnings Management? Evidence from Germany**", International Accounting Standards of European Public Firms ,2008, P 19.

[6] كهينة شاوشي، مرجع سبق ذكره،ص 171.

[7] François Aubert, Gary Grudnitski,"**Analysts' estimates : What they could be telling us about the impact of IFRS on earnings manipulation in Europe**", Review of Accounting and Finance ,2012,P 18.

الاعتماد الإلزامي بتطبيق المعايير في الاتحاد الأوربي ساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وما يتفق أيضا مع دراسة (Shentley Brenet,2012,P 21) [1]، في أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يقلل من ممارسة إدارة الأرباح.

وعليه يمكن القول أن أغلب الدراسات تقوم على أساس أن معايير المحاسبة الدولية بمثابة آلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح نظراً للأهداف التي تسعى إلى تحقيقها من خلال تعزيز قابلية المقارنة و الشفافية في القوائم المالية بغرض زيادة جودتها.

الفرع الأول: القابلية للمقارنة في ظل المعايير المحاسبة الدولية

تعتبر خاصية القابلية المقارنة بين القوائم المالية من أهم مبررات التوجه إلى المعايير المحاسبية الدولية، حيث أشار الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المعلومات حول أي مؤسسة تكون أكثر نفعاً إذا كانت قابلة للمقارنة مع المؤسسات مماثلة من فترة لأخرى، وتعرف خاصية القابلية للمقارنة على أنها" خاصية تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم التشابه أو الاختلاف بين مفردات القوائم المالية ، ومع أن الثبات يعني استخدام الطرق نفسها لعناصر بذاتها، سواء من فترة إلى أخرى داخل المؤسسة ، أو في الفترة نفسها عبر المؤسسات، وليس مرادفاً للقابلية المقارنة، فإنه بمثابة أداة لتحقيقها،كما أن القابلية للمقارنة لا تعني التوحيد، حيث أن المعلومات القابلة للمقارنة يجب أن تظهر فيها الأشياء المتشابهة بشكل مماثل،والعكس للأشياء المختلفة، بمعنى أن التوحيد يسهل عملية القابلية للمقارنة "[2].

لقد تطرقت معايير المحاسبة الدولية إلى خاصية قابلية المقارنة من خلال :

- **IAS 1 :** أن هدفه الرئيسي هو ضمان إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسات نفسها من خلال الفترات السابقة والحالية ، والقوائم المالية للمؤسسات الأخرى.
- **IFRS 3 :** أن الهدف من المعيار هو تحسين درجة الملائمة والقدرة على مقارنة المعلومات التي تفصح عنها المؤسسات في قوائمها المالية.
- **IFRS 6 :** أن المؤسسة يجب أن تصنف أصول التنقيب والتقييم كأصول ملموسة أو غير ملموسة طبقاً لطبيعة الأصول المشتراة ،وعلى المؤسسة الثبات في هذا التصنيف.
- **IFRS 7 :** أنه يجب على المؤسسة الإفصاح عن القيمة العادلة لكل فئة من فئات الأصول المالية والالتزامات المالية ، بطريقة تمسح بمقارنتها مع رصيدها الدفتري.

[1] Shentley Brenet , "**Improving accounting quality: GAAP versus IFRS** ",Final draft, Bsc Accountancy and Control, University van Amsterdam,2012,P 21.

[2] أسامة أحمد جمال هلالي،"**المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وملائمتها للتطبيق في البيئة المصرية من منظور المتعاملين مع سوق المال–دراسة تحليلية وميدانية**"، كلية التجارة بقنا،جامعة جنوب الوادي،مصر،2018،ص 36.

- **IFRS 8 :** أن الهدف منه هو تعزيز أهمية وموثوقية القوائم المالية خلال الزمن و القوائم المالية للمؤسسات الأخرى من حيث السياسات المحاسبية والتطبيق المستمر لها، مع تحديد الظروف التي تيمح بتغييرها، بالإضافة إلى توفير الافصاحات اللازمة التي من شأنها أن تؤثر على قابلية المقارنة عند تغيير سياسة محاسبية.
- **IFRS 10 :** وجوب إعداد المؤسسة الأم قوائم المالية مجمعة باستخدام السياسات المحاسبية الموحدة للمعاملات المماثلة والأحداث الأخرى في الظروف المماثلة.
- **IFRS 13 :** أن يتعين تطبيق الأساليب المستخدمة لقياس القيمة العادلة بثبات وذلك من خلال ثلاث مستويات (الأسعار المعلنة في سوق نشط للأصول، المدخلات الملحوظة للأصل أو الالتزام بخلاف الأسعار المعلنة،واستخدام مدخلات غير ملحوظة)، لزيادة قابلية المقارنة بين قياسات القيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة.

الفرع الثاني: الشفافية في ظل معايير المحاسبة الدولية

إن الدور الذي يمكن تلعبه الشفافية في تحقيق الإفصاح والموثوقية للقوائم المالية، وما يترتب عنه من إمكانية للحد من بعض ممارسات إدارة الأرباح التي تحقق مصالح للمسيرين بصفة خاصة ، و تمس بمصالح الأطراف ذات العلاقة،مما يجعل مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** يضعها ضمن الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها من أجل مساعدة مستخدمي المعلومات المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية .

وتعرف الشفافية على أنها "قيام المؤسسة أو الجهة المسؤولة بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين وأصحاب الحصص والمتعاملين في السوق وإتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع عليها وعدم حجب المعلومات فيما عدا التي يكون من شأنها الضرر بمصالح المؤسسة".[1]

وتعرف أيضاً بأنها " اتسام مخرجات المحاسبة من خلال التقارير المالية بأعلى مستوى جودة للمعلومات واكتمال خصائصها النوعية وأن لا تترك أي غموض أو ريبة لدى مستخدميها وتمكنهم من اتخاذ القرارات كأنهم يرون ما بداخل المؤسسة".[2]

ويتم الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية كآلية ضرورية لزيادة الشفافية في القوائم المالية بغرض الحصول على أعلى مستوى من جودة المعلومات المالية من خلال:[3]

✓ وضع إطار مفاهيمي يضم قائمة من المفاهيم وراء إعداد القوائم المالية وعرضها على المستخدمين الخارجين، و توجيه واضعي المعايير في وضع المعايير المحاسبية، ومساعدة معدي الحسابات ومدققي

[1] دواق سميرة،فرحات عباس،"**الشفافية في الإفصاح لتحيق جودة المعلومات المحاسبية**"،مجلة العلوم الإدارية والمالية،جامعة الوادي،الجزائر، المجلد3، العدد 1، 2019، ص 16.

[2] المرجع نفسه.

[3] Gheorghe V. LEPĂDATU , Mironela PÎRNĂU," **Transparency in Financial Statements (IAS/IFRS)**", European Research Studies,Volume 4 , N° 1,2009, P 104.

الحسابات والمستخدمين على تفسير معايير المحاسبة الدولية والتعامل مع القضايا التي لم تتناولها هذه المعايير بعد.

- ✓ إعداد القوائم المالية على أساس فرضية رئيسية أن المؤسسة مستمرة في نشاطها، مع الإفصاح عن جميع الأحداث والمعاملات خلال الفترات التي حدث فيها.
- ✓ الخصائص النوعية للمعلومات المالية تمثل الصفات التي تجعل القوائم المالية مفيدة لمستخدميها، وفي حالة غيابها فإن حتى المسيرين لا يمكن إدراك وضعيتهم المالية الحقيقية ولا يمكنهم حتى تضليل أطراف أخرى، إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المالية والمحاسبة المناسبة عادة ما يؤدي إلى عرض قوائم مالية صادقة وعادلة.

خلاصة الفصل

المعايير المحاسبية الدولية مرت بعدة تطورات منذ نشأتها سنة 1973 من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ، وصولا إلى يومنا هذا، حيث يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على تطويرها، بهدف تحقيق التوافق المحاسبي الدولي للحصول على قوائم مالية قابلة للمقارنة تتضمن معلومات مالية تتسم بالملائمة والتمثيل الصادق،من أجل اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية المناسبة من قبل مستخدميها.

يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على إصدار وتطوير المعايير المحاسبية الدولية التي تتسم بالجودة العالية منذ سنة 2001 ، تسمى " معايير إعداد التقارير المالية الدولية" IFRS ، وتعمل على الحد من الاختلافات في الأنظمة المحاسبية للدول والتوافق مع متطلبات اقتصاديتها لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

يشكل الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية الدستور الذي يتم الاسترشاد بموجبه في الممارسات المحاسبية سواء من تسجيل الأحداث الاقتصادية أو قياسها أو تفسيرها، أو عملية عرض القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية بغرض إيصالها إلى مستخدميها، وقد تم وضع إعداد وعرض القوائم المالية" الذي اعتمد من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB سنة 2001، ثم تم تعديله جزئياً خلال سنة 2010، وصولا إلى سنة 2018،حيث تم تغييره كلياً.

إن المعايير المحاسبية الدولية تسمح بمجموعة من بدائل القياس والمعالجات المحاسبية ، مما يمكن استغلالها من طرف المسيرين في ممارسة إدارة الأرباح نتيجة هذه المرونة ، مما جعلها بمثابة أداة لممارسة إدارة الأرباح ، الأمر الذي جعل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB يقوم بتطوير هذه المعايير من خلال الحد من هذه البدائل ولاسيما في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 2) "المخزون"، حيث تم إلغاء طريقة FIFO ،(IFRS 16) " عقود الإيجار" ،و إعادة تصنيف عقود الإيجار جميعها إلى عقود إيجار تمويلي، وعليه أصبحت المعايير المحاسبية آلية لضبط ممارسات إدارة الأرباح.

إن أغلب الدراسات والبحوث تعتبر معايير المحاسبة الدولية آلية للتقليل من أثار ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية وهذا بغرض تعزيز قابلية المقارنة والشفافية في عرض القوائم المالية لتحقيق مستوى عال من جودة المعلومات المالية التي يستخدمها الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة والرشيدة.

الفصل الثالث

الدراسات السابقة

تمهيد

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت بعض الجوانب المختلفة من موضوع ممارسات إدارة الأرباح « Earnings Management »، من حيث الأسباب و الدوافع والحوافز المؤثرة في سلوك المسيرين عند اختيارهم للطرق والسياسات المحاسبية مستغلين المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وأثرها في المعلومات المحاسبية التي تقدمها القوائم المالية والملاحق ، ومعظم الدراسات اعتمدت بشكل أساسي على تحليل البيانات المنشورة في القوائم المالية من طرف المؤسسات الاقتصادية من خلال نماذج القياس عن كشف ممارسات إدارة الأرباح .

كما أن بعض الدراسات السابقة قامت بتقديم بعض الاقتراحات للحد من هذه الظاهرة ، من خلال وضع آليات تضبط هاته الممارسات.

سنتطرق ضمن هذا الفصل إلى الدراسات السابقة حيث سنتعرض إلى كل من الدراسات العربية والدراسات الأجنبية ،حيث جاءت تقسيمات الفصل الثالث على النحو ما يلي:

- ✓ **المبحث الأول: الدراسات العربية**
- ✓ **المبحث الثاني: الدراسات الأجنبية**

المبحث الأول: الدراسات العربية

1. دراسة (المومني محمد عبد الله محمد،2006)[1]

الموسومة: تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها: دراسة تحليلية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

الهدف:لقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى ممارسات إدارة الشركات الأردنية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان لإدارة أرباحها من خلال تدخلها بعمليات القياس المحاسبي ، وذلك من خلال المرونة المتاحة للمعايير المحاسبية للتأثير في الأرقام المحاسبية المنشورة لتحقيق أهداف الإدارة، وكذلك دراسة العوامل المؤثرة في سلوك الإدارة في التوجه نحو إدارة الأرباح، وهذا لتحديد العوامل التي تؤثر في إدارة الشركة وقراراتها ، وتحفزها للتدخل بعمليات القياس المحاسبي، وقد هدفت الدراسة أيضا لتعرف عن مدى الوعي لدى فئتي المستثمرين المؤسسين والأفراد لتأثير دوافع إدارة الأرباح في إدارة الشركة لاستغلال المرونة المتاحة للمعايير المحاسبية، وكذلك لمعرفة قدرة كبار المستثمرين على تمييز الأساليب الممارسة من قبل الإدارة في إدارة الأرباح، ومعرفة المواقف والإجراءات المتخذة من جانب فئتي المستثمرين بعد معرفتهم بتدخل الإدارة، بعمليات القياس للتأثير في الأرقام المحاسبية المعلنة للحد من ممارسات الإدارة.

المنهجية: تقوم الدراسة على أساس البيانات المنشورة للشركات المساهمة العامة المدرجة في بوصة عمان، على جميع قطاعات الاقتصادية (صناعة، خدمات، تأمين، بنوك) للفترة الممتدة 1998-2003، التي يصل عددها إلى العينة إلى 70 شركة من مجتمع مكون من 209.

تم قياس ممارسات إدارة الأرباح عن طريق المستحقات الاختيارية من خلال نموذج جونز المعدل وفق طريقة التدفقات النقدية ، كما تم حساب العوامل المؤثرة في ممارسات إدارة الأرباح ، ثم بناء نموذج انحدار لتحليل وتقييم الممارسات إدارة الشركات الأردنية المدرجة في البورصة لإدارة الأرباح ومعرفة تأثير بعض العوامل فيها.

كما تم دراسة مدى وعي كبار المستثمرين لممارسات الإدارة في إدارة الأرباح والذين يملكون أكثر من 5% أو أكثر من أسهم الشركة ، حيث بلغ حجم العينة 119 مستثمراً من توزيع استبانة .

ولتحليل الاستبانة تم الاعتماد على اختبار T والانحراف المعياري والتباين والوسط المحاسبي .

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها :

[1] المومني محمد عبد الله محمد،"**تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها: دراسة تحليلية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**"،أطروحة دكتوراه في فلسفة ،تخصص محاسبة،جامعة عمان للدراسات العليا،الأردن،2006.

- تمارس غالبية الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان في كافة القطاعات الاقتصادية إدارة الأرباح بنسب متفاوتة.
- أن مستوى الوعي لدوافع إدارة الأرباح لدى فئتي المستثمرين بشكل عام متوسط.
- أن الإجراءات الممارسة من قبل فئتي المستثمرين مهمة وملائمة لتميز وكشف أساليب الإدارة المتبعة من جانب الإدارة .
- لا توجد علاقة بين إدارة الأرباح وكل من معدل نمو الشركة، ونسبة سيولة الشركة في قطاع الصناعة

2. دراسة (فواز سفير القثامي،توفيق بن عبد المحسن الخيال،2010)[1]

الموسومة: إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية (دراسة تطبيقية)

الهدف: تهدف الدراسة إلى الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية واختبار تأثير بعض العوامل (حجم الشركة،نوع القطاع،مديونية الشركة،ربحية الشركة) المؤثرة على اتجاه تلك الشركات في ممارسة إدارة الأرباح.

المنهجية: تقوم الدراسة على عينة مكونة من 78 شركة تتداول أسهمها في سوق المال السعودي وتمثل قطاع الصناعة والخدمات والزراعة خلال سنوات 2007 و 2008.

تم استخدام نموذج جونز المعدل في حساب المستحقات الاختيارية من خلال طريقة الميزانية لكشف عن المؤسسات التي تمارس إدارة الأرباح والمؤسسات التي لا تمارس إدارة الأرباح في البيئة السعودية.

وكما تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، معامل الارتباط لدراسة ارتباط جميع المتغيرات المستقلة، كما تم استخدام الانحدار الخطي المتعدد الذي استخدم للتنبؤ بقيمة إدارة الأرباح من خلال مجموعة من العوامل.

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها :

- أن الشركات المساهمة السعودية للصناعة والخدمات مارست إدارة الأرباح بشكل سالب، أي تخفيض الأرباح.
- أن الشركات المساهمة السعودية للزراعة مارست إدارة الأرباح بشكل موجب، أي تضخيم الربح المعلن عنه.
- أن الشركات ذات الربحية تمارس إدارة الأرباح بشكل سالب، في حين أن الشركات ذات الخسائر تمارس إدارة الأرباح بشكل موجب.

[1] فواز سفير القثامي،توفيق بن عبد المحسن الخيال "**إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية (دراسة تطبيقية)**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة الإسكندرية ،مصر ، المجلد 47،العدد 1، يناير 2010.

- وجود تأثير لكل من عاملي المديونية والربحية على ممارسة الشركة لإدارة الأرباح، في حين أن حجم الشركة ونوع القطاع التي تنمي إليه الشركة لا يؤثرا على ممارسة إدارة الأرباح.

3. دراسة (علي عبد الله أحمد شاهين،2011)[1]

الموسومة: إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية.

الهدف: هدفت الدراسة إلى معرفة مدى ممارسة إدارة الأرباح في البيئة المصرفية الفلسطينية من خلال التعرف على طبيعة تلك الممارسات ومؤشراتها والأساليب المتبعة والآثار المترتبة عليها ومدى ممارسة إدارة المصارف الوطنية لتلك الممارسات.

كما تقوم هذه الدراسة على مدى إدراك إدارة المصارف في فلسطين المخاطر المترتبة على عمليات ممارسات إدارة الأرباح.

المنهجية: يتكون مجتمع الدراسة من جميع المصاريف الوطنية في فلسطين البالغ عددها 10 مصاريف، أما عين الدراسة فقد حدد ب 05 مصارف ،حيث تم استخدام نموذج جونز المعدل لكشف عن مدى ممارسة المصارف لممارسات إدارة الأرباح خلال فترة 2005-2009.

أما فيما يخص عملية كشف عن مدى إدراك إدارة المصارف لمخاطر الناجمة عن ممارسة إدارة الأرباح، فقد تم تصميم استبانة لمبحوثين شملتهم العينة ، تتمثل في المدير العام ، نواب المدير،مدراء إدارة المحاسبة والتدقيق بالمصارف ، والتي وصلت إلى 60 مبحوثاً.

وتم استخدام كل من المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الوزن النسبي،قيمة T للتعرف على مدى إدراك الإدارة المصرفية لمخاطر ممارسات إدارة الأرباح.

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها :

- تقوم المصارف الفلسطينية التجارية بممارسة إدارة الأرباح خلال فترة 2005-2009 .
- لا تدرك الإدارة المصرفية في المصارف التجارية الفلسطينية المخاطر الناجمة عن عمليات ممارسة إدارة الأرباح.

4. دراسة (حمزة بوسنة،2012)[2]

الموسومة: دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية.

---

[1] علي عبد الله أحمد شاهين،" **إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية**"،الجامعة الإسلامية،غزة، فلسطين،2011.

[2] حمزة بوسنة،" **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح– دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية–**"، مذكرة ماجستير في دراسات المالية وحاسبية المعمقة،جامعة سطيف،الجزائر، 2012.

الهدف: إن الهدف من هذه الدراسة هو إبراز الدور الفعال التي تلعبه مهنة التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، مع طرح مختلف الآليات والسياسات التي تساعد على الارتقاء بمهنة التدقيق المحاسبي وتحسين من أداء المدقق بما يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وقد ركزت الدراسة على دور كل من معايير المحاسبة الدولية ومحافظو الحسابات في فرنسا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مع دراسة واقع ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المنهجية:تقوم هذه الدراسة على استخدام عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية قوامها 60 مؤسسة حسب بورصة باريس مؤشر SBF250 ، تم استخدام الاستبيان الذي تم توجيهه لمحافظي الحسابات الذين قاموا بتدقيق القوائم المالية للمؤسسات الفرنسية خلال الفترة الممتدة من 2007-2009 والذي بلغ عددهم 174، أما فيما يخص دراسة واقع ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فقد تم أخذ عينة من 09 مؤسسات مدرجة وغير مدرجة في البورصة.

ولقياس ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الفرنسية المساهمة المسجلة في بورصة باريس مؤشر SBF250 من خلال الاعتماد على نموذج جونز المعدل لحساب المستحقات الاختيارية من خلال طريقة التدفقات النقدية من خلال تقسيم المؤسسات إلى مؤسسات ممارسة لإدارة الأرباح ومؤسسات لم تمارس إدارة الأرباح.

أما فيما يخص تقييم أداء محافظي الحسابات في فرنسا الذي قاموا بتدقيق القوائم المالية فقد تم الاعتماد على اختبار T، أما فيما يخص دور التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح فقد تم استخدام الانحدار البسيط من خلال دراسة مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المهنية (العامة، العمل الميداني، إعداد التقارير) و ممارسة المؤسسات الفرنسية المساهمة لإدارة أرباحها.

أما فيما يخص إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية فقد تم استخدام نموذج جونز معدل لمعرفة مدى ممارستهم لإدارة الأرباح خلال فترة2007-2009 .

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها :

- قيام المؤسسات الفرنسية باستخدام المستحقات الاختيارية بشكل سالب خلال فترة 2007-2009 بهدف تخفيض رقم الربح المعلن عنه.
- حرص محافظي الحسابات في فرنسا على تحقيق مستوى أداء عالي عند تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الفرنسية.
- قيام المؤسسات الجزائرية باستخدام المستحقات الاختيارية بشكل موجب خلال فترة 2007-2009 بهدف تضخيم رقم الربح.
- لا تساهم معايير المحاسبة الدولية في تقليص ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف الإدارة.

- وجود علاقة عكسية بين مستوى أداء محافظي الحسابات لعملية التدقيق وإتباع المؤسسات الفرنسية لسلوك إدارة الأرباح خلال فترة 2007-2009.

5. دراسة (سلمان حسين عبد الله،عدالت محمد توفيق،2012)[1]

الموسومة: مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

الهدف: تهدف الدراسة إلى معرفة دور الإنصاف في العمل المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل المؤسسات الاقتصادية مع تبيين الجانب الأخلاقي في المحاسبة بشكل خاص ممارسات المحاسبين في مجال إدارة الأرباح للحد من أثار تلك الممارسات وعرض نتائج الأعمال بما يخدم مصالح المستخدمين.

المنهجية:تم استخدام المنهج التحليلي من أجل دراسة مدى التزام المحاسبين بالإنصاف في عملهم المحاسبي يؤدي إلى تخفيض ممارسات إدارة الأرباح وذلك من خلال دراسة المدخل الأخلاقي للنظرية المحاسبية والذي يقوم على أساس الإنصاف والعدالة والصدق والحياد ، حيث ينبغي على المؤسسات الاقتصادية الالتزام بها عند قيام بالأعمال والمحافظة على حقوق أصحاب المصالح

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها :

- أن تحقيق الإنصاف في العمل المحاسبي يؤدي إلى الحد من الممارسات غير الأخلاقية
- أن الالتزام بالإنصاف في العمل المحاسبي من قبل ممارسي مهنة المحاسبة سوف يقلل من خطر تعرض الوحدات الاقتصادية لخطر الإفلاس والانهيار.

6. دراسة (صلاح حواس،حسياني عبد الحميد،2013)[2]

الموسومة: تعزيز دور لجان المراجعة لمحاربة ظاهرة اتساع رقعة إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية

الهدف: تهدف الدراسة إلى معرفة أثر تمهيد الدخل على الأداء المالي، كدراسة تطبيقية على بنك الإسكان للتجارة والتمويل في الأردن خلال الفترة 2010-2014، كما تهدف الدراسة إلى كشف العلاقة المحتملة بين تمهيد الدخل ونسب الأداء لبنك الإسكان للتجارة والتمويل خلال الفترة 2010-2014.

المنهجية:تقوم الدراسة على تحليل تمهيد الدخل على أساس نموذج DeAngelo دي أنجلو خلال الفترة 2007-2014 لحساب المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية، أما فيما يخص نسب الأداء المالي للبنك الإسكان، تم معالجتها من خلال الوسط المحاسبي،القيمة القصوى،القيمة الدنيا،الانحراف المعياري.

---

[1] سلمان حسين عبد الله،عدالت محمد توفيق،"**مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية،جامعة بغداد ، المجلد 18،العدد 69،2012.

[2] صلاح حواس،حسياني عبد الحميد،" **تعزيز دور لجان المراجعة لمحاربة ظاهرة اتساع رقعة إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية** "،مجلة المؤسسة ،جامعة الجزائر 3،الجزائر،العدد2 ،2013.

كما تم تحليل أثر تمهيد الدخل على نسب الأداء المالي والمتمثلة في العائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية،العائد على الأسهم،

أهم النتائج:

تقوم النتائج المتحصل عليها على :

- وجود أثر للممارسة تمهيد الدخل على الأداء المالي مقاساً بالعائد على الأصول.
- وجود أثر للممارسة تمهيد الدخل على الأداء المالي مقاساً بالعائد على حقوق الملكية.
- وجود أثر للممارسة تمهيد الدخل على الأداء المالي مقاساً بالعائد على الأسهم.

7. دراسة (أمينة فداوي،2014)[1]

الموسومة: دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250.

الهدف:إن الهدف من هذه الدراسة هو معرفة:

- مدى تواجد مؤشرات على قيام الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر بمؤشر SBF250 بممارسة المحاسبة الإبداعية بشكليها إدارة الأرباح وتمهيد الدخل ،ومدى جودة ركائز حوكمة الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر بمؤشر SBF250 خلال الفترة 2007-2009.
- مدى الدور الذي تعلبه ركائز حوكمة الشركات (إدارة المخاطر،الإفصاح،الرقابة) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر بمؤشر SBF250 خلال الفترة 2007-2009.

المنهجية:لقياس والكشف عن مدى ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر بمؤشر SBF250 خلال الفترة 2007-2009 ، تم استخدام مجموعة من النماذج لدراسة عينة مكونة من 50 شركة تتمثل في نموذج جونز المعدل (Jones،1995) لقياس ممارسات إدارة الأرباح ،ونموذج إيكل (Eckel،1981) لقياس ممارسات تمهيد الدخل خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2009.

كما تم استخدام طريقة المتغيرات الصورية Dummy variables لتقييم جودة ركائز حوكمة الشركات كل واحد على حدا ، ومن ثم بناء نموذج الدراسة الذي يربط ركائز حوكمة الشركات وممارسات إدارة الأرباح على شكل معادلة انحدار متعدد .

أهم النتائج:

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج :

[1] أمينة فداوي،"**دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250** "، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في مالية،محاسبة والتسويق في المؤسسة، جامعة عنابة،الجزائر،2014.

- أن الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 خلال الفترة 2007-2009 قامت بممارسة المحاسبة الإبداعية في صورة تمهيد الدخل باستخدام المستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطا سعيا منها لتخفيف تقلبات الدخل من السنوات الدخل المرتفع إلى سنوات الدخل المتدني، لتحسين صورة أدائها المالي ويرجع ذلك إلى الأزمة المالية التي مست الاقتصاد الأوروبي خلال نفس الفترة.
- وجود مؤشرات على جودة ركائز الحوكمة في الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 خلال الفترة 2007-2009.
- وجود دور لكل من الإفصاح و إدارة المخاطر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 خلال الفترة 2007-2009،بينما لا تعد الرقابة أحد ركائز الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 خلال الفترة 2007-2009 نظراً لعدم الفصل بعدد معتبر من شركات بين منصبي رئيس مجلس الإدارة و المدير التنفيذي.

8. دراسة (علي محمد رمضان،2014)[1]

الموسومة: أثر إدارة الأرباح لدى لشركات على قياس الربح الضريبي (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية).

الهدف:يهدف البحث إلى دراسة جانب من التداخل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية الذي قد يؤثر على النتائج الضريبية النهائية ، وذلك من خلال الإجراءات المحاسبية المتبعة لحساب الربح المحاسبي وثم الانتقال إلى ربح الضريبي .

ويقوم البحث على دراسة مدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح وتمهيد الدخل على الربح الضريبي.

المنهجية:تم تحديد عينة الدراسة من خلال الشركات المدرجة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والمتمثلة في ثلاث شركات، بالإضافة إلى 12 شركة غير مدرجة بحكم أنها خاضعة للضريبة خلال الفترة الممتدة 2006-2012.

وتعتمد الدراسة على نموذج جونز المعدل لدراسة ممارسات إدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية من خلال طريقة التدفقات النقدية.

كما تم الاستعانة باختبار T لدراسة وجود فرق بين ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في سوق المالي والشركات غير المدرجة في السوق المالي.

[1] علي محمد رمضان، " **أثر إدارة الأرباح لدى لشركات على قياس الربح الضريبي (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة،جامعة دمشق،سوريا،2014.

كما تم استخدام الانحدار البسيط لدراسة العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والربح الضريبي، والعلاقة بين الفروق الضريبية وممارسات إدارة الأرباح، والعلاقة بين تمهيد الدخل والربح الضريبي، والعلاقة بين الفروق الضريبية والتمهيد الدخل.

كما تم استخدام السلاسل الزمنية من العام 2006 إلى 2011 وبناء النموذج لمعرفة مستوى ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المكلفة ضريبيا والشركات المعفاة من الضريبة.

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها :

- وجود علاقة تربط ممارسات إدارة الأرباح مع رقم الربح الضريبي.
- عدم وجود دوافع ضريبية لإدارة الشركات لممارسة إدارة الأرباح.
- عدم وجود علاقة تربط تمهيد الدخل مع الربح الضريبي
- إدارة الشركات تستخدم الفروق الضريبية لتمهيد الدخل دون وجود أي دوافع ضريبية.
- لا يوجد أي اختلاف بين الشركات الخاضعة للضريبة وغير خاضعة للممارسات إدارة الأرباح.

9. دراسة (كهينة شاوشي،2016)[1]

الموسومة: إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية

الهدف: إن الهدف من هذه الدراسة هو دراسة أثر الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية خلال الفترة (2006-2013) مع تحديد أثر كل من (حجم الشركة ،مديونية الشركة،ربحية الشركة) على ذلك .

تقوم الدراسة على تحديد طبيعة ممارسات إدارة الأرباح والمنظور الأخلاقي لها، دوافعها، طرقها، وأساليبها،و نماذج قياسها.مع إبراز العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية وممارسات إدارة الأرباح من خلال تقديم لإطار مقترح للحد من هذه الظاهرة في الشركات الجزائرية عن طريق مجموعة من السياسات والإجراءات التي من شأنها التخفيف أو التقليل منها.

المنهجية: لمعالجة الدراسة تم إعداد نموذج انحدار خطي متعدد،يربط بين المعايير المحاسبية و ممارسات إدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية و المتغيرات الضابطة في الحجم الشركة، مدينونية الشركة، ربحية الشركة، في الشركات الجزائرية التي تم تحديدها بخمسة مؤسسات:مجمع صيدال،مؤسسة رويبة للصناعات الغذائية،مؤسسة داهلي للفندقة، فندق الأوراسي، مجمع سونلغاز خلال فترة (2006-2013) ،حيث تم تقسيم الفترة إلى فترتين ما قبل تطبيق النظام المالي المحاسبي أي ما قبل سنة 2010 ، وما بعد 2010.

[1] كهينة شاوشي،"**إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية**"،أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،جامعة بومرداس،الجزائر ،2016.

تم استخدام نموذج لكشف عن ممارسات إدارة الأرباح من خلال قياس المستحقات الاختيارية خلال الفترتين الدراسة لمعرفة مدى ممارسة الشركات الجزائرية لإدارة الأرباح من خلال النموذج (**Kothari et al. 2005**) .

أهم النتائج:

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج :

- التحديث المستمر للنظام المحاسبي المالي بصورة دورية لمواكبته بالتطورات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية ،مع إلغاء المعالجات البديلة والإبقاء على الضرورية منها والحد من استخدام التقديرات الحكمية والأحكام الشخصية.
- يجب توفير مجموعة من الدعائم الأساسية لتطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال إيجاد آليات جيدة للحد من هاته الممارسات تتمثل في حوكمة الشركات الجزائرية ، المراجعة الخارجية،وتفعيل دور المنظمات والجهات المسؤولة عن مهنة المحاسبة في الجزائر.

10. دراسة (فؤاد صديقي،2016)[1]

الموسومة: ظروف وحوافز إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في سياق الغموض النسبي لممارسات النظام المحاسبي المالي SCF- دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الفترة (2010-2014) .

الهدف: تهدف هذه الدراسة إلى مدى انعكاس الغموض النسبي للممارسات المحاسبية على مستوى إدارة الأرباح في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خلال الفترة (2010-2014).

حيث تقوم هذه الدراسة على دراسة مدى تحمل البدائل المحاسبية المستخدمة في إدارة الأرباح لتكاليف خاصة في عملية استخدمها من طرف المدراء لتحقيق منفعتهم الخاصة ، وهذا لوضع قواعد واضحة تساهم في الحد من استخدمها ، كما تعمل الدراسة على وضع إطار لفك الغموض الحاصل في تطبيق القواعد المحاسبية بغرض تحسين أداء النظام المحاسبي المالي من خلال مراجعة الممارسات المحاسبية التي تحتوي على درجة من الغموض من خلال وضع تفسيرات لها لإيضاح عملية تطبيق القواعد والممارسات المحاسبية.

المنهجية: تم استخدام نموذج جونز المعدل لحساب المستحقات الاختيارية لقياس وكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خلال الفترة 2010 إلى 2014 لـــ 61 مؤسسة مختلفة الحجم تحتوي على 137 مشاهدة مقسمة على فترتين 2009-2011 و 2012-2014 ، وهذا بغرض تصنيف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى مؤسسات تمارس إدارة الأرباح ومؤسسات لا تمارس إدارة الأرباح.

[1] فؤاد صديقي،"**ظروف وحوافز إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في سياق الغموض النسبي لممارسات النظام المحاسبي المالي SCF- دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الفترة (2010-2014)** "،أطروحة دكتوراه علوم ،جامعة ورقلة،الجزائر، 2016.

كما تم استخدام الانحدار الخطي المتعدد لمعالجة مدى تأثير الخصائص المالية للمؤسسة ومعايير تصنيفها في مستوى إدارة الأرباح من خلال المتغيرات المفسرة والتي تظهر في الشكل القانوني، نوعية الملكية، حجم المؤسسة، نسبة الهيكل المالي، معدل المردودية، قطاع النشاط، فترات تطبيق النظام المحاسبي المالي، مرحلة الاستثمار.

أهم النتائج:

أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مارست إدارة الأرباح خلال فترة 2010-2014 من خلال المستحقات الاختيارية.

وجود مستوى معين من الغموض في الممارسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي مما يوفر مجال حرية للمدراء من ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

عدم وجود أثر للخصائص المالية للمؤسسات الاقتصادية ومعايير تصنيفها على مستوى ممارسة إدارة الأرباح.

11. دراسة (غزالي زينب،2016)[1]

الموسومة:دور الحوكمة في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية- دراسة لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الهدف: تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يمكن أن تساهم به الحوكمة في تفعيل آليات الرقاب على ممارسات إدارة الأرباح في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خلال الفترة الممتدة من 2012-2014.

وقد ركزت الدراسة على جودة كل من مجالس الإدارة والتدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل دورهم الرقابي للحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

المنهجية:تقوم هذه الدراسة على مجموعة من الشركات الجزائرية البالغ عددها 16 شركة خلال الفترة الممتدة من 2012-2014 لقياس إدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية التي تعتبر دليل على قيام المؤسسات بممارسة إدارة الأرباح وذلك باستخدام نموذج جونز المعدل.وذلك بتقسيم العينة إلى شركة ممارسة وشركة غير ممارسة على فترات الدارسة ،2012-2013-2014 .

كما تم استخدام اختبار T لقياس جودة التدقيق الخارجي في الشركات الاقتصادية الجزائرية باعتباره أهم الآليات الخارجية للحوكمة ، من خلال دوره الفعال في الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح.

كما تم استخدام الانحدار المتعدد في دراسة دور آليات الحوكمة في الرقابة على إدارة الأرباح من خلال حجم المؤسسة،استقلالية مجلس الإدارة،الفصل بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي،مع استخدام إجمالي الصول كمتغير ضابط.

---

[1] غزالي زينب،"**دور الحوكمة في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية- دراسة لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ،جامعة سطيف1،الجزائر، 2016.

كما تم استخدام الانحدار البسيط في تحليل أثر أجودة التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح.

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها :

- تقوم الشركات الاقتصادية الجزائرية ممارسة إدارة أرباحا في الاتجاه الموجب من خلال تعظيم الأرباح المعلن عنها.
- لا تتوفر مجالس الإدارة على الخصائص اللازمة لتفعيل دورها الرقابي،كما أنه ليس لها تأثير على إدارة الأرباح.
- يتميز التدقيق الداخلي بالجودة إلا أنه على يؤثر على إدارة الأرباح.
- يتميز التدقيق الخارجي بالجودة، كما أن له تأثير عكسي على إدارة الأرباح.

12. دراسة (نبيل عبد الرؤوف ابراهيم،2016)[1]

الموسومة: فروق ضريبية الدخل الدفترية–مقياس جديد لإدارة الأرباح : دراسة تطبيقية–

الهدف: تهدف هذه الدراسة إلى اقتراح مقياس جديد يمكن الاعتماد عليه لكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المصرية من خلال استخدام الفروق الضريبية للدخل المحاسبي والضريبي .

تقوم الدراسة على معرفة صلاحية نموذج فروق ضريبة الدخل الدفترية المقترح لاكتشاف مدى ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لاستخدامه كمقياس يمكن الاعتماد عليه، بمعرفة هل تلك الفروق ترجع إلى إدارة الأرباح أم إلى عوامل أخرى.

المنهجية:تقوم الدراسة على أساس اختبار عينة من بين الشركة المقيدة في السوق المالي المصري وصل عددها إلى 15 حسب مؤشر EGX 30 ، التي حققت أفضل نتائج للنسب والمؤشرات المالية (ثمانية نسب) خلال فترة 2010-2011 .

لمعالجة الدراسة إحصائية تم استخدام نموذج Miller لاحتساب مؤشر الأرباح لكشف عن الشركات التي مارست إدارة الأرباح و الشركات التي لم تمارس إدارة الأرباح.

كما استخدم نموذج الانحدار المتعدد لاقتراح نموذج يمكن استخدامه للتخطيط الضريبي لقياس فروض الضريبة على الدخل قبل التفاوض مع الإدارة الضريبية، وهذا لمعرفة العوامل المؤثرة هل ترجع لممارسات إدارة الأرباح أم لعوامل أخرى.

ولتقيم صلاحية النموذج تم استخدام معامل الارتباط، معامل التحديد، اختبار فيشر F

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها :

[1] نبيل عبد الرؤوف ابراهيم،"**فروق ضريبية الدخل الدفترية–مقياس جديد لإدارة الأرباح : دراسة تطبيقية–**"،مجلة الفكر المحاسبي،جامعة عين شمس،مصر،المجلد 20،العدد 3،اكتوبر 2016.

- مؤشر فروق الضريبية يصلح كمقياس جديد لكشف عن المؤسسات التي تمارس إدارة الأرباح في البيئة المصرية.
- يمكن استخدام النموذج في التنبؤ بالفروق الضريبية للدخل الشركات التي تقوم بممارسات إدارة الأرباح عند التفاوض مع الإدارة الضريبية.

13. دراسة (مختار إدريس أبو بكر آدم،2016)[1]

الموسومة: معايير إعداد التقارير المالية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية ودورهما في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية ميدانية علي عينة من المصارف التجارية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية).

الهدف:تقوم الدراسة على معرفة:

- أثر تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية في تحسين فائدة المعلومات المحاسبية.
- أثر تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية في إنتاج معلومات عالية الجودة.
- اثر تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية في تفسير جودة المعلومات المحاسبية.
- دور معايير إعداد التقارير المالية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

المنهجية:تقوم الدراسة في المصارف السودانية من خلال عينة متكونة من خمس مصارف خلال فترة خمس سنوات ممتدة من 2010-2014 ، وهذا من خلال معرفة مدى ممارسات المصارف السودانية لإدارة الأرباح من المستحقات الاختيارية ، وعليه تم استخدام نموذج جونز المعدل ، وهذا بهدف معرفة المؤسسات التي مارست والتي لم تمارس.

كما قام الباحث استخدام 126 استبانة وتحليلها من خلال الأشكال البيانية،التوزيع التكراري ،النسب المئوية ، معامل ارتباط بيرسون،معادلة سبيرمان- براون لحساب معامل الثبات،الوسيط،اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات.

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها :

- تهتم الإدارة في المصارف السودانية بتقارير عن أرقام الربح المحاسبي للتأثير على الأرقام المحاسبية.
- تتدخل الإدارة في المصارف السودانية في اختيار وتطبيق مبادئ والسياسات المحاسبية.
- تستخدم الإدارة في المصارف السودانية أساليب إدارة الأرباح للتأثير على الأرقام المحاسبية.

[1] مختار إدريس أبو بكر آدم،"**معايير إعداد التقارير المالية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية ودورهما في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية ميدانية علي عينة من المصارف التجارية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية)** "، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،السودان،2016.

14. دراسة (عبد النور شنين، محمد زرقون، 2017)[1]

الموسومة: دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية للفترة (2006-2014).

الهدف: تهدف الدراسة إلى اختبار تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحي من المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على عينة لبعض الشركات الاقتصادية خلال الفترة (2006-2014)

وقد ركزت الدراسة على دراسة مستوى ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية خلال فترة الدراسة ، وهل هناك فروقات جوهرية قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي وما هي أهم العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح (التحفظ المحاسبي،مخاطر الاستغلال،مؤشر السيولة،حجم الشركة،ربحية الشركة،مدينونية الشركة،التسعير في البورصة) نتيجة تطبيق النظام المحاسبي المالي.

المنهجية: لتحليل هذه الدراسة تم اختبار مجموعة من المؤسسات الاقتصادية المسعرة في البورصة والتي بلغ عددها 06 مؤسسات و مجموعة من المؤسسات النفطية بلغ عددها 07 تمثل مساهمة الأم سونطراك حصة كاملة في رأس مالها خلال الفترة (2006-2014) والتي تم تقسيمها إلى فترتين قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي (2006-2009) و الفترة بعد تطبيقه (2011-2014) .

تقوم هذه الدراسة على استخدام المستحقات الاختيارية لكشف عن ممارسات إدارة الأرباح من خلال نموذج Modèle de S.P. Kothari et Al (2005) باعتباره من الأساليب الحديثة وأكثر دقة حسب آراء المختصين،حيث يتم حساب المستحقات الاختيارية وفق طريقة التدفق النقدي.وذلك بتقسيم المؤسسات إلى فئتين: مؤسسات مارست إدارة الأرباح و مؤسسات لم تمارس إدارة الأرباح،

كما تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد والارتباط لدراسة أثر العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح للشركات الاقتصادية الجزائرية نتيجة تطبق النظام المحاسبي المالي المستوحي من المعايير المحاسبية الدولية.

أهم النتائج:

أظهرت النتائج الإحصائية وجود ممارسات لإدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خلال فترة الدراسة (2006-2014)، إلا أن نسبة المؤسسات التي لم تمارس إدارة الأرباح تعد أكبر من المؤسسات التي مارست . ويرجع إلى الظروف السياسية والاقتصادية والقانونية، الخبرة غير المتراكمة للعمل المحاسبي نتيجة الانتقال إلى العمل بالنظام المحاسبي المالي.

كما أظهرت النتائج أن لا يوجد أثر للعوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في (التحفظ المحاسبي، مخاطر الاستغلال، مؤشر السيولة، حجم الشركة، ربحية

[1] عبد النور شنين، محمد زرقون،"**دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية للفترة (2006-2014)**"، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، العدد3،جامعة ورقلة، الجزائر،2017.

الشركة، مديونية الشركة، التسعير في البورصة) نتيجة اختلاف البيئة الجزائرية عن البيئة الغربية سواء كان في القوانين أو المورد البشري أو الثقافة المجتمعية.

15. دراسة (عبد الناصر ابراهيم نور،حنان العواوودة،2017)[1]

الموسومة: إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية:دراسة اختبارية على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة.

الهدف: تهدف الدراسة إلى معرفة أثر ممارسات إدارة الأرباح من قبل الشركات المساهمة العامة في الأردن على جودة المعلومات المحاسبية المعلن عنها، بالإضافة إلى أثر حجم الشركة ونسبة المديونية و معدل العائد على الأصول على جودة الأرباح المحاسبية المعلن عنها خلال الفترة 2005-2012.

المنهجية:اعتمدت الدراسة على استخدام 20 شركة أردنية تخدم في مجال الصناعة خلال الفترة 2005-2012 بالاعتماد على نموذج قياسي يقوم باختبار أثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة الأرباح المحاسبية وذلك من خلال تحليل الانحدار المتعدد،حيث تم قياس جودة الأرباح عن طريق قسمة نسبة التدفقات النقدية التشغيلية لإجمالي الأصول على نسبة الأرباح لإجمالي الأصول ، وكلما اقتربت النسبة من الواحد الصحيح كلما كانت جودة الأرباح.

وحساب كل من نسبة الرفع المالي، حجم الشركة و معدل العائد على الأصول.

أما بالنسبة للممارسات إدارة الأرباح فقد حسابها وفق إجمالي المستحقات الذي يعبر عن الفرق بين صافي الربح والتدفق النقدي من التشغيل كنسبة من أجمالي الأصول، وكلما زادت نسبة المستحقات المقدرة دل ذلك على ارتفاع بين أرباح الشركة المحاسبية وبين تدفقاتها وبالتالي ازدياد ممارسات أساليب إدارة الأرباح.

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها :

- انخفاض جودة الأرباح لدى الشركات الصناعية الأردنية بشكل عام.
- تمارس الشركات الصناعية الأردنية إدارة الأرباح بشكل سالب أي تهدف إلى تقليل الأرباح المعلن عنها.
- يوجد أثر سالب لممارسات إدارة الأرباح على جودة الأرباح المحاسبية.
- ارتفاع نسبة المديونية يزيد من جودة الأرباح المعلن عنها وذلك لأن الدائنين يقومون بممارسة العديد من الضغوط على الشركة ويقومون بالرقابة المباشرة على الإفصاحات والتقارير المالية الصادرة عن الشركة.

[1] عبد الناصر ابراهيم نور،حنان العواوودة ، "**إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية:دراسة اختبارية على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة** "، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، جامعة الأردنية،الأردن ، المجلد 13،2 ،2017.

16.دراسة (خالد جمال الجعارات و بوطورة فضيلة،2017) [1]

الموسومة: دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS و التدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الهدف:إن الهدف من هذه الدراسة هو مناقشة مفهوم المحاسبة الإبداعية وممارساتها التي تضمنتها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وكيفية ضبطها من خلال الدور التكميلي بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS و التدقيق الداخلي.

و قد ركزت هذه الدراسة على دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال : النية ودورها الجوهري في المحاسبة، التقدير والقيمة العادلة كأساس قياس والمشاكل المتعلقة بها ،السياسات والبدائل المحاسبية، التصنيف وإعادة التصنيف لبنود القوائم المالية و الاعتراف وعدم الاعتراف ، والسوق النشط وغير النشط لتحديد الأسعار والاجتهادات الشخصية في عملية التقدير والقياس المحاسبي وغير ذلك من الممارسات.

كما تم التطرق إلى دراسة العلاقة بين معايير إعداد تقارير التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية ، و أهم الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها المدقق الداخلي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

المنهجية :لإنجاز هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي وهذا للإطلاع على الجوانب النظرية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS و التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية ، كما تم استعماله في الجانب التحليلي من أجل الوقوف على ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تضمنتها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS و الدور التكميلي للتدقيق الداخلي في الحد منها.

أهم النتائج :توصل الباحثان إلى النتائج التالية:

- أن هناك جهود لمجلس معايير المحاسبة الدولية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التركيز على قضايا الإفصاح والإبلاغ الماليين اللذين يعتبران محور هذه الجهود.
- الأهمية الكبيرة للمدقق الداخلي الكفء المؤهل لضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية مع أخلقة الحياة المهنية للمدقين وضبط ممارساتهم.
- ضرورة التكامل في الأدوار المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتدقيق الداخلي وكافة الجهات المعنية بإعداد القوائم المالية وخاصة الإدارة لعرض المعلومات المحاسبية وفق الإطار المفاهيمي للقوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

[1] خالد جمال الجعارات،بوطورة فضيلة،"**دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية** "، المؤتمر الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة– مقاربات علمية وعملية– ،يومي 24 و 25 أكتوبر 2017، جامعة أم البواقي،الجزائر.

17.دراسة (آسيا لعروسي،2019) [1]

الموسومة:تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر " دراسة تحليلية إحصائية"

الهدف:إن هذه الدراسة هو تسليط الضوء على أهم الثغرات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي لممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر،مع الوقوف على مدى تأثير تلك الممارسات على جودة المعلومات المحاسبية ،مع إبراز دور مدقق حسابات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية من خلال القيم الأخلاقية لمهنة المحاسبة.

تقوم هذه الدراسة على أساس قياس العلاقة الإحصائية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية من خلال تحديد أهم ممارسات المؤسسات الاقتصادية لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد قوائمها المالية، ومدى التزامها بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية و ما هي أهم الآثار السلبية لتلك الممارسات على جودة المعلومات المحاسبية مع تبين دور المدخل الأخلاقي للمدقق الحسابات و المراجعة والنظام المالي المحاسبي في الحد من تلك الممارسات.

المنهجية: استخدمت الدراسة عينة مكونة من 70 فرداً، حيث تم تقسيم الدراسة إلى محاور محاور،أولا: ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،ثانيا: متطلبات جودة المعلومات المحاسبية ،ثالثا: تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية،رابعا: أساليب تخفيض ممارسات إدارة الأرباح.

كما تم استخدام عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في بورصة الجزائر خلال الفترة (2006-2014).

اعتمدت هذه الدراسة على اختبار **T (One Sample T test)** للعينة الواحدة حول متوسط فرضي يساوي 3 ، والذي يمثل " محايد" في مقياس ليكرت الخماسي، بالإضافة إلى استخدام نموذج "جونز المعدل" في لتصنيف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى مؤسسات مارست إدارة الأرباح ، ومؤسسات لم تمارس إدارة الأرباح.

أهم النتائج:

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن المؤسسات مارست المحاسبة الإبداعية خلال هذه الفترة ، بالإضافة إلى وجود تأثير سلبي لممارسات إدارة الأرباح على جودة المعلومات المحاسبية بأبعادها ، مع وجود آليات يمكن من خلالها الحد من هذه الممارسات في صورة المراجعة وتطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي و الالتزام بالمدخل الأخلاقي.

[1] آسيا لعروسي،"**تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر:دراسة تحليلية إحصائية** "، أطروحة دكتوراه في علوم في العلوم التجارية، جامعة المسيلة،الجزائر، 2019.

18. دراسة (مها محمد إبراهيم اغنيم،2019)[1]

الموسومة: أثر خصائص مجلس الإدارة على إدارة الأرباح:دليل من الأردن

الهدف: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف إلى أثر خصائص مجلس الإدارة على ممارسة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، وأثر حجم الشركة والرافعة المالية والعائد على الأصول وحجم شركة التدقيق على ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في القطاع غير المالي للشركات المساهمة العامة الأردنية خلال الفترة (2015-2017)،

تقوم هذه الدراسة على أساس اختبار أثر خصائص مجلس الإدارة على الأرباح، حيث يتناول العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة من خلال حجم مجلس الإدارة ، استقلالية أعضاء مجلس الإدارة، الخبرة المالية للأعضاء مجلس الإدارة،عدد اجتماعات مجلس الإدارة ،العضوية في أكثر من مجلس،ملكية مجلس الإدارة لأسهم الشركة ، و إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بالإضافة للمتغيرات الضابطة المتمثلة في حجم الشركة والرافعة المالية والعائد على الأصول وحجم شركة التدقيق.

المنهجية:اعتمدت هذه الدراسة على التحليل الإحصائي للبيانات الدراسة في القطاع غير المالي للشركات المساهمة العامة الأردنية خلال الفترة (2015-2017)، حيث تم التطرق إلى للتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة من خلال الوسط الحسابي،الوسيط الانحراف المعياري،وأعلى قيمة وأدنى قيمة.

تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لإيضاح أثر خصائص مجلس الإدارة على إدارة الأرباح، من خلال المتغير المستقل خصائص مجلس الإدارة ،والمتغير التابع إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية،المتغيرات الضابطة المتمثلة بحجم الشركة والرافعة المالية والعائد في الأصول وحجم شركة التدقيق، حيث اعتمد النموذج الدراسة على البيانات تسمى **Panal Data** والتي تتكون من بيانات مقطعية وبيانات السلاسل الزمنية .

أهم النتائج:

- هناك توجه من قبل الشركات المساهمة العامة الأردنية للممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، سواء كان ذلك بزيادة الأرباح لتحسين ربحية الشركة أو بتخفيض الأرباح كإستراتيجية تهدف إلى دفع ضرائب أقل.
- عدم التزام بعض الشركات المساهمة العامة الأردنية لم تلتزم بما حددته قواعد حوكمة الشركات الأردنية بالنسبة لعدد أعضاء المجلس الذي يجب أن يتراوح ما بين 5 و 13.
- بعض الشركات لا تتوافر على أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة تطبيقا لقواعد حوكمة الشركات التي تنص على أن يكون ثلث أعضاء المجلس مستقلين.
- وجود أثر سلبي للخبرة المالية لأعضاء مجلس الإدارة على إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

[1] مها محمد إبراهيم اغنيم ،"**أثر خصائص مجلس الإدارة على إدارة الأرباح:دليل من الأردن**"، مذكرة ماجستير في المحاسبة،جامعة اليرموك، الأردن، 2019 .

19. دراسة (بوبكر رزيقات،2019)[1]

الموسومة: أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على إدارة الأرباح – دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق).

الهدف: إن الهدف من الدراسة هو قياس أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ظل تجارب بعض الدول القائمة على التطبيق، وهذا من خلال:

- أهم التغيرات والتعديلات التي طرأت على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) منذ 2009 .
- دراسة وتحليل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) التي يمكن استغلالها المعالجة المحاسبية البديلة بها من قبل إدارة الشركة للقيام بممارسات إدارة الأرباح.
- دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) في المساهمة في جودة القياس المحاسبي للحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- أثر تطبيق الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) للحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة.
- أهم المقومات الأساسية لتفعيل تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

المنهجية: تقوم الدراسة من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من شركات المساهمة المقيدة في أسواق الأوراق المالية التالية:بورصة لندن مؤشر FTSE100، بورصة باريس مؤشرSBF250، البورصة المصرية مؤشر EGX100 وبورصة عمّان خلال الفترة الممتدة من 2015-2017.

لمعالجة الدراسة إحصائية تم استخدام نموذج Miller لاحتساب مؤشر الأرباح لكشف عن الشركات التي مارست إدارة الأرباح و الشركات التي لم تمارس إدارة الأرباح ، كما تم الاستعانة بكل من الوسط المحاسبي بغرض تحليل البيانات والوقوف على مدة ممارسة شركات المساهمة لإدارة الأرباح ، وكذا الانحراف المعياري لدراسة درجة التشتت.

أهم النتائج:

توصلت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة في العينة المدروسة مارست إدارة الأرباح سواء كان باتجاه سلبي عن طريق التخفيض أرباحها، أو إيجابي عن طريق تعظيم أرباحها، وهذا يدل على أن تطبيق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) لم يؤثر على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.كما أن تفعيل جودة الحوكمة وجودة التدقيق من المقومات الأساسية لتفعيل تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

[1] بوبكر رزيقات،"**أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على إدارة الأرباح – دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق)**"، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير ،جامعة بومرداس،الجزائر،2019.

20. دراسة (حوراء عبد الأمير احمد،2019)[1]

الموسومة: أثر جودة التدقيق على عمليات إدارة الأرباح (دراسة استطلاعية تطبيقية).

الهدف:تقوم الدراسة على تحديد العلاقة بيم مقاييس جودة التدقيق (استقلالية وأتعاب مدقق الحسابات،حجم وسمعة مكاتب التدقيق،التنافس بين مكاتب التدقيق) وبين إدارة الأرباح في سوق الأوراق المالية بالعراق من خلال عينة من الشركات المدرجة من خلال معرفة مدى ممارسة هذه الشركات لإدارة الأرباح وتحليل مقاييس جودة التدقيق وأي من هذه المقاييس هو الأكثر تأثيرا في الحد من إدارة الأرباح.

المنهجية:تم الاعتماد على مكاتب التدقيق الخارجي في كربلاء وبغداد بالعراق لقياس جودة التدقيق من خلال توزيع استمارة الاستبيان لعينة متكونة من 25 مبحوثاً، حيث تم الاعتماد على الوسط الحسابي الموزون والانحراف المعياري لقياس جودة التدقيق (استقلالية وأتعاب مدقق الحسابات،حجم وسمعة مكاتب التدقيق،التنافس بين مكاتب التدقيق).

أما قياس إدارة الأرباح تم استخدام نموذج Miller لاحتساب مؤشر الأرباح لكشف عن الشركات التي مارست إدارة الأرباح و الشركات التي لم تمارس إدارة الأرباح خلال الفترة 2011-2017 لثلاث شركات.

كما تم استخدام الانحدار البسيط لدراسة العلاقة بين مقاييس جودة التدقيق وإدارة الأرباح كل على حدا.

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها :

- إن الشركات عينة البحث قامت بممارسة إدارة الأرباح بنسب متفاوتة ولدوافع مختلفة .
- وجود أثر لاستقلالية وأتعاب مدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- وجود أثر لحجم وسمعة مكاتب التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- عدم وجود أثر للتنافس بين مكاتب التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

[1] حوراء عبد الأمير احمد، "**أثر جودة التدقيق على عمليات إدارة الأرباح (دراسة استطلاعية تطبيقية)**"،مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية،جامعة بابل،العراق،المجلد 11،العدد 3 ،2019.

المبحث الثاني: الدراسات الأجنبية

1. دراسة (Yves Mard,2005)[1]

الموسومة: Vers une information comptable plus transparente : L'apport des recherches portant sur la gestion des résultats comptables

الهدف: إن الهدف من هذه الدراسة هو استخلاص الدروس من ممارسات إدارة الأرباح ومدى إمكانية الحصول على قوائم مالية أكثر موثوقية مع أخد بعين الاعتبار كل من التطورات الحديثة في نشر المعلومات، التوافق المحاسبي و تعزيز ركائز الحوكمة و التدقيق.

المنهجية: تقوم الدراسة على تحليل ظاهرة ممارسة إدارة الأرباح من خلال العوامل التي تؤثر فيها من خلال البيئة الاقتصادية والمالية والتي تتمثل في نقض الضغط التكاليف السياسية ، نقص التكلفة التمويل، إمكانية ثراء المدراء،بيئة منخفضة الأداء ، والنظام المحاسبي المستخدم و الآليات التي يجب اتخاذها للحد من هاته الممارسات ولاسيما ركائز الحوكمة،ولجان المراجعة ،مجلس الإدارة ، المساهمين،جودة التدقيق

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على :

- نشر المعلومات ذات العلاقة بأنشطة الشركة يساعد على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- تعزيز الشفافية في إعداد القوائم المالية يشجع المستثمرين على التركيز على النتائج والمدراء يعلمون على تبرير قراراتهم بوسائل الأفضل.
- تعزيز ركائز الحوكمة (الرفع من عدد المدراء المستقلين،لجان المراجعة،استقلالية وكفاءة المدقق) للحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- التحول إلى تطبيق الصارم للمعايير المحاسبية الدولية من أجل تعزيز المحتوى الإعلامي للقوائم المالية لمعرفة أداء الشركة و تحسين جودتها وقابلية مقارنتها مع الشركات الأخرى.

[1] Yves Mard , "**Vers une information comptable plus transparente : L'apport des recherches portant sur la gestion des résultats comptables**",. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom, 2005 متاح على الموقع : https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581229/document على الساعة 13.36 2019/03/25 تم الولوج إليه يوم

2. دراسة (Syed Zulfiqar Ali shah and al, 2009)

الموسومة: Corporate Governance and Earnings Management an Empirical Evidence Form Pakistani Listed Companies

الهدف: إن الهدف من هذه الدراسة هو معرفة العلاقة بين جودة حوكمة الشركات و إدارة الأرباح من خلال هيكل الملكية،هيكل مجلس الإدارة،استقلالية لجنة المراجعة لعينة من الشركات المدرجة في سوق المال لباكستان مؤشر KSE 100 خلال السنة 2006.

المنهجية:تقوم الدراسة على تحليل أثر جودة حوكمة الشركات على إدارة الأرباح من خلال ركائزها والمتمثلة في هيكل الملكية،هيكل مجلس الإدارة، استقلالية لجنة المراجعة لعينة تتكون من 53 شركة حسب مؤشر خلال السنة 2006.

لقد تم قياس جودة حوكمة الشركات وفق نموذج Klapper and Love (2002) والذي يتشكل من المعادلة :

QCG = f (BS, OS, AI).

حيث أن :

BS = هيكل مجلس الإدارة

OS = هيكل الملكية

AI = استقلالية لجنة المراجعة

أما إدارة الأرباح فقد تم قياسها وفق نموذج :(**Healey [1985] and Jones [1991]**) لحساب المستحقات حسب طرقتي الميزانية وقائمة التدفقات.

كما تم بناء نموذج انحدار بسيط لقياس أثر جودة حوكمة الشركات على ممارسات إدارة الأرباح .

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على :

- وجود أثر إيجابي بين حوكمة الشركات وإدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية نتيجة المرحلة الانتقالية التي مرت بها الشركات الباكستانية خاصة بعد صدور قانون حوكمة الشركات خلال سنة 2002.

3. دراسة (Ines Fakhfakh Ben Amar, 2009)[1]

الموسومة: Free Cash Flow, Gestion Des Resultats Et Gouvernement Des Entreprises: Etude Comparative Des Entreprises Francaises Et Americaines

الهدف: إن الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على مشكلة وكالة التدفق النقدي الحر في ظل الخيارات المحاسبية الانتهازية للمديرين التنفيذيين. كما يركز على الآثار الناتجة عن مراقبة الخيارات المحاسبية للمدراء و المستحقات الاختيارية التقديرية.كما يهدف إلى معرفة آليات حوكمة الشركات ، تدقيق من موثوقية المعلومات ، الإطار القانوني للبلد، هيكل الملكية للشركات المساهمة للبلد، تدابير الإفصاح التي تسمح للمستثمرين والمساهمين بكشف ممارسات إدارة الأرباح التي تشير إلى التدفق النقدي الحر

المنهجية: تقوم الدراسة على عينة تتكون من 93 مؤسسة فرنسية مدرجة في مؤشر SBF 250 خلال الفترة 2001-2005 و 87 مؤسسة أمريكية مدرجة في مؤشر Nasdaq من خلال معطيات بنال .

كما سيتم استخدام نموذج جونز المعدل و Kothari et al و Raman et Shahrur لتحديد الشركات التي مارست إدارة الأرباح والشركات التي لم تمارس إدارة الأرباح خلال فترة 2001-2005 ومقارنة النتائج.

كما تم دراسة العلاقة بين الخصائص المالية والقانونية للبلدان و إدارة الأرباح في شكل انحدار المتعدد من خلال حجم مجلس الإدارة، استقلالية المجلس، حالات التنافي بين منصب رئيس المجلس والمدير التنفيذي، هيكل الملكية، جودة التدقيق الخارجي، نسبة المديونية.

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على :

- أن الشركات الفرنسية التي لديها مستوى عالي من التدفق النقدي الحر و معدل نمو ضعيف تسعى لممارسة إدارة الأرباح بشكل إيجابي (تعظيم الأرباح)
- أن نتيجة المستوى العال من التدفق النقدي الحر لا يشجع المدراء التنفيذيون على ممارسة إدارة الأرباح ، لكنه يقلل من موقفهم الانتهازي وخاصة في حالة ممارستهم لإدارة الأرباح بشكل إيجابي.
- إن الولايات المتحدة الأمريكية بحكم أن بلد القوانين ، تقيد مدراء الشركات على ممارسة إدارة الأرباح رغم وجود مستوى عال من التدفق النقدي الحر .

[1] Ines Fakhfakh Ben Amar," **Free Cash Flow, Gestion Des Résultats Et Gouvernement Des Entreprises : Etude Comparative Des Entreprises Francaises Et Americaines** ,", Thèse du Doctorat en Sciences de Gestion (Spécialité : Comptabilité), Université De Reims Champagne-Ardenne ,France, 2009.

- أما في فرنسا فإن سياسة توزيع الأرباح تعلب دوراً رئيسيا في خفض مستوى التدفق النقدي الحر، مما يخفف العلاقة بين التدفق النقدي وممارسات إدارة الأرباح.
- أن بعض آليات الحوكمة المؤسسية في فرنسا تحد من العلاقة بشكل مباشر ين التدفق النقدي الحر وإدارة النتائج والمتمثلة في حجم مجلس الإدارة،منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي،مستوى المديونية).
- بعض آليات الحوكمة المؤسسية في فرنسا تحد من العلاقة بشكل غير مباشر من خلال تأثيرها على سياسة التوزيع في أرباح الأسهم (وجود مدراء مستقلين في مجلس الإدارة).
- تمركز الملكية و جودة التدقيق الخارجي لا توجد لها أي على مستوى التدفق النقدي الحر سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.
- أما في الولايات المتحدة الأمريكية نجد أن بعض آليات الحوكمة تحد من آليات إدارة الشركات بشكل مباشر للعلاقة بين التدفق النقدي الحر وإدارة النتائج (حجم مجلس الإدارة،استقلالية المجلس،تمركز الملكية،مستوى المديونية).
- في حين أن بعض الآليات الأخرى تحد بشكل غير مباشر هذه العلاقة (جودة التدقيق الخارجي).
- كما أن الجمع بين منصب رئيس مجلس الإدارة و مدير التنفيذي و نسبة امتلاك على أغلبية الأسهم لا يؤثروا على التدفق النقدي الحر سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.

4. دراسة (Mouna Sellami, Fodil Adjaoud, 2010)[1]

الموسومة: La Gestion Réelle Des Résultats: Le Cas Des Entreprises Françaises

الهدف: تهدف الدراسة على التركيز على الإدارة الأرباح على الأنشطة الحقيقية في البيئة الفرنسية، من التركيز على المبيعات ضمن التدفقات النقدية التشغيلية.

المنهجية: تتم الدراسة على 1771 مشاهدة (المؤسسات، السنوات) من خلال مجتمع المؤسسات الفرنسية خلال الفترة 1996-2001 من قاعدة بيانات «Thomson Financial Analytics » .

تقوم الدراسة على تحديد المؤسسات المشبوهة من خلال التدفقات التقدية غير طبيعية بحساب كل من المتوسط الحسابي،الانحراف المعياري،الوسيط ، أما تأثير المبيعات على التدفقات النقدية التشغيلية فيتم دراستها من من خلال نموذج الانحدار لمعرفة التدفقات النقدية غير طبيعية.

ثم تم استخدام الاختبار T لمقارنة الشركات المشبوهة مع الشركات الأخرى لمعرفة الشركات التي قامت بممارسة إدارة الأرباح.

أهم النتائج:

[1] Mouna Sellami, Fodil Adjaoud, "**La Gestion Réelle Des Résultats: Le Cas Des Entreprises Françaises",** Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France.

تقوم النتائج المتحصل عليها على :

- أن المؤسسات الفرنسية تعمل على تحقيق تدير مبيعاتها بتحفظ لتحقيق أهداف معينة خلال السنة المالية.
- أن الشركات المشبوهة تسجل انخفاض في التدفقات النقدية التشغيلية غير الطبيعية مقارنة بالشركات غير المشبوهة
- أن المسيرون في المؤسسات الفرنسية لهم إرادة في الانخراط في ممارسة إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية باستخدام المبيعات السنة.

5. دراسة (Anis Ben Amar, Ezzeddine Abaoub, 2009)[1]

الموسومة: The Effect Of Audit Committee's Main Characteristics On Earnings Management

الهدف: تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق من خلال الاستقلالية،الكفاءة والنشاط) و إجراءات قياس ممارسات إدارة الأرباح.

المنهجية:تقوم الدراسة على دراسة عينة تتكون من 342 مشاهدة من خلال 80 شركة فرنسية مدرجة في مؤشر SBF 250 خلال الفترة الممتدة من 2001 إلى 2005 .

فيما يخص ممارسات إدارة الأرباح فقد تم قياسها من خلال المستحقات الاختيارية من خلال نموذج Raman and Shahrur, 2008 .

أما فيما يخص عملية قياس أثر لجنة التدقيق على ممارسات فقد تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد.

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على :

- أن الاستقلالية التامة للجنة التدقيق و الكفاءة لا يعتبران عاملين مهمين للسماح للجنة التدقيق بدورها الرقابي.
- إن حجم لجنة مراجعة يؤثر سلباً بدرجة كبيرة على ممارسة إدارة الأرباح.
- عدد الاجتماعات التي تعقدها لجنة المراجعة ليس لها أي تأثير على المستحقات الاختيارية.

[1] Anis Ben Amar, Ezzeddine Abaoub ," **The Effect Of Audit Committee's Main Characteristics On Earnings Management**", Conference Paper,2010, متاح على الموقع. https://www.researchgate.net/publication/323880499
تم الولوج إليه يوم 2020/02/22 على الساعة 16:25

6. دراسة (Somnath Das and al, 2011)[1]

الموسومة: Detection of Channel Stuffing

الهدف: تهدف الدراسة على تطوير نموذج يتنبأ باحتمال ممارسة الشركات ممارسة إدارة الِباح من ملء قنوات البيع Channel Stuffing (تضخيم المبيعات) من خلال تعجيل الإيرادات بواسطة الأنشطة الحقيقية لتحقيق الإيرادات والأرباح في المدى القصير ، حيث يمكن أن تكون قد تم ممارستها و لم يتم إكتشافها.

المنهجية: تقام الدراسة على مقارنة عينة من الشركات التي تم الإبلاغ عنها عن ممارستها لملئ قنوات البيع في الصحافة التجارية خلال الفترة من 1994-2006 مع مجموعة أوسع من الشركات للتنبؤ باحتمال ممارسة إدارة الأرباح من ملئ قنوات البيع ، من خلال استخدام نموذج probit للتنبؤ الذي يستند إلى خصائص الشركة والصناعة التي تتشكل من الحوافز الإدارية،فرص ملئ قنوات البيع، المؤشرات المالية المسبقة لملئ قنوات البيع،الرصد الخارجي.بالإضافة إلى دراسة العوامل التي تؤثر على ممارسة أو كشف عملية ملئ قنوات البيع .

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على :

- أن الشركات صغيرة الحجم ،والشركات التي لها فرص نمو عالية، هوامش الربح العالية وقدرة إدارة المستحقات ضعيفة ، هي أكثر الشركات التي تكون عرضة للمشاركة في ممارسة إدارة الأرباح من خلال عملية تعجيل الإيرادات عن طريق ملئ قنوات البيع.
- أن الزيادة في فترة تحصيل المستحقات هي بمثابة مؤشر لإمكانية ممارسة إدارة الأرباح من خلال عملية تعجيل الإيرادات عن طريق ملئ قنوات البيع.
- أن الشركات ذات الحجم الكبير لديها ملكية مؤسسية عالية،مخاطر عالية للتقاضي،نظام للرقابة، مما يجعلها أقل احتمالاً لممارسة إدارة الأرباح من خلال عملية تعجيل الإيرادات عن طريق ملئ قنوات البيع.

7. دراسة (Sunday O. Effiok, Okon E. Eton, 2012)[2]

الموسومة: Creative Accounting and Managerial Decision on Selected Financial Institutions in Nigeria

الهدف: إن الهدف من هذه الدراسة هو معرفة أثر المحاسبة الإبداعية على قرارات إدارة الشركات المختارة من بورصة نيجريا، وذلك من خلال دراسة مدى تأثير التلاعب الكلي في القوائم المالية على أداء الأسهم وتحديد

[1] Somnath Das and al, "**Detection of Channel Stuffing**", May 2011. متاح على الموقع https://care-mendoza.nd.edu/assets/151939/helenzhang.pdf . تم الولوج إليه يوم 2019/06/14 على الساعة 19.25

[2] Sunday O. Effiok, Okon E. Eton," **Creative Accounting and Managerial Decision on Selected Financial Institutions in Nigeria**", international Journal of Business Research and Management (IJBRM), (3) ,Issue (1) , 2012

أثر الأصول والخصوم المعلن علنها بشكل خاطئ.كما تقييم كيفية تأثير التلاعب الكلي للقوائم المالية على رسملة القرارات،و تحديد أثر التلاعب الكلي بالقوائم المالية على تصنيف قرارات تصنيف الديون

المنهجية: تتكون الدراسة من جميع البنوك التجارية المدرجة في بورصة نيجريا والتي يصل عددها إلى 22 بنك تجاريا خلال سنة 2010

تم استخدام الانحدار المتعدد لدراسة العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والقرارات الإدارية في الشركات المختارة (أداء السعر المشترك،قرارات الاستحواذ على الأصول،قرارات الرسملة).

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على :

- تؤثر المحاسبة الإبداعية على سعر سهم الشركة وأداء سوق رأس المال نتيجة التلاعب الكلي بالقوائم المالية
- تؤثر المحاسبة الإبداعية على قرارات الإدارية من خلال اشتراط على الحصول على أصول جديدة أو استبدال الأصول القائمة، مما قد يؤدي إلى ممارسة التهرب الضريبي أو خسارة المستثمرين لأموالهم المكتسبة.

8. دراسة (José Elias Feres de Almeida and al , 2012)[1]

الموسومة: Effects Of Income Smoothing Practices On The Conservatism Of Public Companies Listed On The Bm&Fbovespa

الهدف: تهدف الدراسة إلى معرفة جانبين من جوانب المعلومات المحاسبية التي قد تكون مرتبطة بطبيعتها : تمهيد الدخل ،ومبدأ الحيطة والحذر، حيث أن كلما تم استخدام عملية تمهيد الدخل كلما قل الاعتراف بالخسائر في المستقبل وهذا نتيجة استخدام المستحقات للحد من تقلبات الأرباح.

المنهجية:تقوم هذه الدراسة على مجموعة من الشركات المدرجة في سوق الأسهم ساو باولو التي يتم تداولها لفترة ديسمبر و مارس من 1997 إلى غاية 2009 من خلال عائد المخزونات .حيث وصلت عدد المشاهدات إلى 3978.

لقد تم استخدام نموذج أيكل Eckel's لمعرفة الشركات التي قامت بممارسة إدارة الأرباح والشركات التي لم تمارس إدارة الأرباح، كما تم استخدام النموذج Basu's model 1997 لقياس التحفظ المحاسبي.

كما تم استخدام الارتباط الذاتي و الانحدار الخطي المتعدد لتحليل العلاقة بين تمهيد الدخل والتحفظ المحاسبي من خلال صافي الدخل لكل سهم من الشركة، والعائد الاقتصادي لسهم لكل سهم من الشركة.

أهم النتائج:

[1] José Elias Feres de Almeida and al **," Effects Of Income Smoothing Practices On The Conservatism Of Public Companies Listed On The Bm&Fbovespa** " , R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, v. 23, n. 58, 2012

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على :

- أن الشركات التي لم تمهد دخلها لديها درجة أعلى من مستوى التحفظ المحاسبي ، أي تتيح المزيد من الفرص للاعتراف بالخسائر الاقتصادية في المستقبل لأن السوق يمكن من استخدام عائد الأسهم لتوقع بالخسائر المستقبلية الواردة في التقارير التي ظهر الأرباح.
- هناك علاقة بين تمهيد الدخل والتحفظ المحاسبي (الخيارات المحاسبية)
- البيئة الإعلامية لسوق رأس المال البرازيلي يساهم في تصنيف بين الشركات الممهدة لدخلها والشركات غير ممهدة لدخلها.
- أن تحسين سوق رأس المال يوفر للمشتغلين الاقتصاديين نظرة ثاقبة أكبر عن الخسائر الاقتصادية الواردة في النتائج المحاسبية.

9. دراسة (Lanouar Charfeddine and al , 2013)[1]

الموسومة: the Determinants of Earnings Management in Developing Countries: A Study in the Tunisian Context

الهدف: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف إلى العوامل التي تحدد ممارسات إدارة الأرباح في البلدان الناشئة مثل تونس، وهذا من خلال تقسيمها إلى مجموعتين تتمثل في مجموعة الحوافز ومجموعة القيود.

المنهجية: تقوم الدراسة على مجموعة من الشركات التونسية المدرجة في البورصة التونسية والذي وصل عددها إلى 19 شركة للفترة الممتدة 2003-2009.

لقياس ممارسات إدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية تم استخدام كل من Modified Jones Model ، Kothari et al ، Raman and Shahrur،.

أما العوامل التي تؤثر في ممارسات إدارة الأرباح فقد تم تحديدها من خلال مجموعة الحوافز والتي تتمثل في حجم الشركة،مديونية الشركة،عائد السهم، أما مجموعة القيود فهي عدد أعضاء مجلس الإدارة، منصب رئيس مجلس الإدارة و المدير التنفيذي،هيكل الملكية،أغلبية الملكية،جودة المراجعة الخارجية،سياسة توزيع الأرباح.

أما العلاقة التأثير بين العوامل إدارة والأرباح و المستحقات الاختيارية فيتم درستها من خلال نموذج الانحدار

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على :

- أن الشركات التونسية المملوكة خاضعة للسيطرة العائلية

[1] Lanouar Charfeddine and al , " **the Determinants of Earnings Management in Developing Countries: A Study in the Tunisian Context** ",The IUP Journal of Corporate Governance, Volume 12, N° 1, 2013.

- أن آليات الرقابة غير فعالة في البيئة التونسية ولاسيما حجم المجلس الإدارة، جودة التدقيق الخارجي، هيكل الملكية
- أن كل من سياسة توزيع الأرباح و مستوى المديونية ومنصب رئيس مجلس الإدارة و المدير التنفيذي يعتبران من العوامل التي تؤثر في ممارسات إدارة الأرباح

10. دراسة (Fatemeh Darogheh Hazrati and al, 2015)[1]

الموسومة: Investigation of Political Costs' Effects on Earning Management in Accepted Firms in Tehran's Stock Exchange

الهدف: تقوم الدراسة على آثار التكاليف السياسية على ممارسات إدارة الأرباح للشركات المدرجة في سوق طهران للتبادل الأسهم،من خلال عوامل حجم الشركة وديون الحوكمة خلال الفترة 2003-2010.

المنهجية: تقوم الدراسة على أساس نموذج الانحدار المتعدد الذي يقيس العلاقة بين التكاليف السياسية و ممارسات إدارة الأرباح من خلال ديون الحكومة و حجم الشركة لعينة متكونة من 54 شركة خلال الفترة 2003-2010 ب 540 مشاهدة.

أهم النتائج:

تقوم النتائج المتحصل عليها على :

- أن المؤسسات تهتم بديون الحكومة أكثر من ممارسة إدارة الأرباح.
- أن المدراء هم من لهم دوافع أكثر لممارسة إدارة الأرباح.
- أن حجم المؤسسة يؤثر في ممارسة إدارة الأرباح من خلال زيادة إجمالي الأصول.

11. دراسة (Susana Callao and al, 2017)[2]

الموسومة: Detecting Earnings Management Investigation On Different Models Measuring Earnings Management For Emerging Eastern European Countries

الهدف: إن الهدف من الدراسة هو التركيز على قدرة مجموعة من النماذج الإحصائية مختلفة على كشف عن ممارسات إدارة الأرباح في بدان أوربا الشرقية الناشئة.

[1]. Fatemeh Darogheh Hazrati and al, "**Investigation of Political Costs' Effects on Earning Management in Accepted Firms in Tehran's Stock Exchange** ",Research Journal of Recent Sciences , Volume 4,N° 6, 1-6, June,2015.

[2] Susana Callao and al. " **Detecting Earnings Management Investigation On Different Models Measuring Earnings Management For Emerging Eastern European Countries** ",International Journal Of Research – Granthaalayah ,Volume 5,issue 11,2017

المنهجية: تقوم الدراسة على تقدير المستحقات الاختيارية للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في بلدان أوربا الشرقية الناشئة في كل من الجمهورية التشيكية،المجر،سلوفاكيا،بولندا خلال الفترة 2003-2008 من خلال 2054 شركة بما يعادل 14378 مشاهدة من خلال عشرة نماذج وهي : Jones (1991) Modified Jones (1995), Kang and Sivaranakrishnan (1995), Shivakumar (1996), Key (1997), Teoh, Welch and Wong (1998), Kasznik (1999), Yoon and Miller (2002), Dechow, Richardson and Tuna (2003), Kothari, Leone and Wasley (2005)

حيث تقوم الدراسة على تحليل النماذج على حدا كل وفق السلسلة الزمنية و البيانات المقطعية.

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على :

- أن لا يوجد تفوق للبيانات المقطعية بنظيراتها في السلاسل الزمنية ، وكل النماذج المستخدمة في كشف عن إدارة متسقة.
- أن البلدان أوربا الشرقية الناشئة تتميز ببيئة اقتصادية قابلة للمقارنة.
- أن جميع النماذج إدارة الأرباح لديها نقاط ضعف.

12. دراسة (Nor Atikah Binti Shafai and al, 2018)[1]

الموسومة: Earnings Management, Tax Avoidance and Corporate Social " Responsibility: Malaysia Evidence

الهدف: تهدف الدراسة إلى إجراء استطلاعات للرأي حول استخدام المسؤولية الاجتماعية للشركات كإستراتيجية للترسيخ الإداري ضد تكلفة السلطة التقديرية الإدارية (إدارة الأرباح) والتهرب الضرائب التي يقوم بها المدراء .

المنهجية: تقوم الدراسة على عينة من الشركات الماليزية المدرجة في السوق الرئيسي في بورصة ماليزيا،حيث تم تحديد 270 شركة.

تم استخدام نموذج جونز المعدل لحساب إدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية ، ثم يتم قياس التهرب الضريبي من خلال المعدل الضريبة الفعلية، ثم تم قياس جودة المسؤولية الاجتماعية للشركات المدرجة في بورصة ماليزيا.

كم سيتم قياس نسبة الملكية لكبار المدراء في الشركة من خلال النسبة المئوية لأسهم التي يملكونها ، كما تم استخدام حجم الشركة والرافعة المالية، ونوع الصناعة كمتغيرات ضابطة.

أهم النتائج:

[1]Nor Atikah Binti Shafai and al , " **Earnings Management, Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility: Malaysia Evidence** ", International Academic Journal of Accounting and Financial Management, Volume. 5, No. 3, 2018.

تقوم النتائج المتحصل عليها على أن المدراء في الشركات يقومون بممارسة إدارة الأرباح والتهرب الضريبي من أجل تحقيق مصالحهم الذاتية مما يؤثر على سوء استخدام الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات.

13. دراسة (Mohamed Sadok Gassouma, 2019)[1]

الموسومة: Management of abnormal accounting accruals through the regulatory approach of credit risk: Evidence in the MENA countries' banks before and after the Arab Spring Revolution

الهدف: إن الهدف من الدراسة هو معرفة تأثير مخاطر الائتمان وتدابيرها التنظيمية على التلاعب المحاسبي في 202 بنك في بلدان الشرق الأوسط و شمال إفريقيا (10 دول)، من خلال الممارسات التي يمكن أن يقوم بها المدراء من خلال عملية تمهيد الدخل من خلال تطبيق أسلوب القيمة العادلة في تقدير المستحقات غير الطبيعية قبل ثورة الربيع العربي (200-2010) وبعد ثورة الربيع العربي (2011-2014).

كما تهدف إلى معرفة تأثير الحدث الاجتماعي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال عدم القدرة على تحقيق الشفافية نظرا لوجود التلاعب المحاسبي.

المنهجية: تقوم الدراسة على استخدام عينة من 202 بنك من كل الامارات، السعودية، مصر،الكويت، قطر، الجزائر، لبنان، تونس، المغرب،الأردن خلال الفترة 2000 -2011 .

لمعرفة الأساليب التي تتم لقياس المستحقات غير الطبيعية للبنوك التونسية من خلال نموذج the Kothari et al ، ثم نستخدم طريقة " Difference in Difference" لمعرفة تطور المستحقات الاختيارية بين الفترتين، قبل ثورة الربيع العربي (2000-2010) وبعد ثورة الربيع العربي (2011-2014).

كما أن دراسة مخاطر الائتمان بالمستحقات تتم وفق الإحصاء الوصفي من خلال الانحراف المعياري وذلك باستخدام أسلوب القيمة العادلة

أما تحليل تأثير مخاطر الائتمان على التلاعب المحاسبي بالمستحقات غير الطبيعية تتم وفق الانحدار للمتعدد من خلال مجموعة من متطلبات رأس المال، مخاطر الائتمان، السلطة الإشرافية، شفافية المعلومات، الأرباح، التلاعب بالأسهم، جودة البيئة القانونية.

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على :

[1] Mohamed Sadok Gassouma ," **Management of abnormal accounting accruals through the regulatory approach of credit risk: Evidence in the MENA countries' banks before and after the Arab Spring ReVolumeution** ",Journal of Applied Finance & Banking, Volume. 9, N°. 3, 2019.

- أن البنوك غيرت مواقفها اتجاه مخاطر الائتمان بعد ثورة الربيع العربي في بلدان الشرق الأوسط وشمال إفريقيا.
- رغم إعادة هيكلة البيئة القانونية للبنوك ،فإن إمكانية الإفراط البنوك في رسملة المدخرات،يقود المدراء إلى التلاعب بقيم ودائع الائتمان من أجل تحويل مستوى المخاطر إلى الأسفل وكشف عن معطيات خاطئة عن السوق في ظل عدم وجود التحفظ من السلطة الإشرافية وعدم تماثل المعلومات تجاه المساهمين.

14. دراسة (Patrick Velte , 2019)[1]

الموسومة: The bidirectional relationship between ESG performance and earnings management – empirical evidence from Germany

الهدف : إن الهدف من هذه الدراسة هو التركيز على الأداء البيئي والاجتماعي والإداري (الحوكمة) ESG ومدى تأثيره على ممارسات إدارة الأرباح.

المنهجية: تقوم الدراسة إلى الشركات المدرجة في السوق الألماني حسب مؤشر (DAX30, TecDAX and MDAX) للفترات الممتدة 2011 – 2017 ، حيث بلغت عدد المشاهدات 548 .

يتم حساب إدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية من خلال Kothari et al ، أما إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية من خلال العلاقة:

REM= AB_CFO - AB_PROD + AB_EXP

حيث أن :

AB_CFO = مستوى التدفقات النقدية غير الطبيعية.

AB_PROD = مستوى تكاليف الإنتاج غير العادية.

AB_EXP = مستوى النفقات التقديرية غير الطبيعية.

يتم إجراء تحليل الارتباط والانحدار لتحليل تأثير ESG من خلال قاعدة البيانات Asset4 من قبل تومسون رويترز على ممارسات إدارة الأرباح سواء كانت على أساس الأنشطة الفعلية أو الاختيارية.

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على :

- أداء ESG له تأثير سلبي على ممارسات إدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية وليس ممارسات إدارة من خلال الأنشطة الفعلية.
- أن أداء الحوكمة له أقوة تأثير سلبي على ممارسات إدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية مقارنة بالأداء البيئي والاجتماعي.

[1] Patrick Velte, "**The bidirectional relationship between ESG performance and earnings management – empirical evidence from Germany**", Journal of Global Responsibility, Volume 10 , N°. 4, 2019.

15. دراسة (Qunfeng Liao, Bo Ouyang , 2019)[1]

الموسومة: Shareholder litigation risk and real earnings management:a causal inference

الهدف : إن الهدف من هذه الدراسة هو معرفة كيف تأثر مخاطر تقاضي المساهمين في قرار الشركة من ممارسات إدارة الأرباح.

كما تهدف الدراسة لمعرفة مدى تأثير مخاطر تقاضي المساهمين على قوة إدارة الداخلية للشركات و على درجة عدم تماثل في المعلومات

المنهجية: تقوم الدراسة على استخدام حكم محكمة الدائرة التاسعة لعام 1999 كتجربة شبه تقلل من مخاطر التقاضي بين المساهمين، أما المعلومات المالية فإنها تخص الفترة الممتدة ما بين 1995-2003 لعينة تتكون من 13264 شركة،حيث بلغت عدد المشاهدات 75889.

تم حساب ممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية بتقدير المستويات العادية لكل التدفقات العادية وتكاليف الإنتاج والنفقات التقديرية

كما تم استخدام اختبار " Difference in Difference" لمعرفة العلاقة بين مخاطر تقاضي المساهمين و ممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية.

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على :

- ارتفاع مخاطر تقاضي المساهمين يحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية.
- أن التأثير السلبي لانخفاض دعاوي المساهمين يكون واضحا في حالة عدم وجود تماثل للمعلومات وضعف حوكمة داخل الشركات.

16. دراسة (Shanmugavel Rajeevan, Roshan Ajward , 2019)[2]

الموسومة: Board characteristics and earnings management in Sri Lanka

الهدف: إن الهدف من هذه الدراسة هو معرفة العلاقة بين سمات حوكمة الشركات (حجم مجلس الإدارة،استقلالية المجلس،خبراء المجلس،عدد اجتماعات المجلس،حجم لجنة التدقيق،استقلالية لجنة التدقيق،عدد

[1]Qunfeng Liao, Bo Ouyang," **Shareholder litigation risk and real earnings management:a causal inference**", Review of Accounting and Finance,2019.

[2]Shanmugavel Rajeevan, Roshan Ajward," **Board characteristics and earnings management in Sri Lanka**", Journal of Asian Business and Economic Studies, 2019.

اجتماعات لجنة التدقيق،قاعدة مهارات لجنة التدقيق في المالية والمحاسبة) ودرجة إدارة الأرباح الحقيقية في الشركات المدرجة في بورصة كولومبو سريلانكا .

المنهجية: تقوم الدراسة على النهج الكمي على أساس مجموعة من الشركات المدرجة في بورصة كولومبو سريلانكا خلال الفترة 2015-2017 لعينة تتكون من 70 شركة تم اختيارها بناءا على رأس المال السوقي تمثل ست قطاعات منها: المشروبات والأغذية والتبغ،الفنادق والسفر،التصنيع،الصحة،نخيل الزيت،الصناعة بالإضافة إلى مجموعة عديدة من المجالات.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام الإحصاء الوصفي لدراسة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات و مستوى إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية ، تحليل الارتباط و الانحدار المتعدد .

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على :

- العلاقة الايجابية بين ثنائية الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة وممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية.
- معظم الخصائص الأخرى للشركات المدرجة في بورصة كولومبو سريلانكا خلال الفترة 2015-2017 حققت الحد الأدنى المطلوب في ركائز حوكمة الشركات .

17. دراسة (Sandra Cohen and al , 2019)[1]

الموسومة: Earnings management in local governments: the role of political factor

الهدف: إن الهدف من هذه الدراسة هو تسليط الضوء على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق التي يمكن أن يمارسها القطاع العام بهدف تحقيق الربح، على غرار القطاع الخاص، خاصة في الحكومات المحلية التي قد تمارسها من أجل إخفاء الفوائض المالية عن المواطنين من أجل أن تتفادى تفسيرها على أنها علامة على الضرائب المفرطة ، مقارنة بنوعية وكمية الخدمات المقدمة ، كما قد تنتقد من طرف المعارضين حول مستوى الإعانات المقدمة.

المنهجية: تم دراسة الاستحقاقات الاختيارية لقياس ممارسات إدارة الأرباح باستخدام نموذج جونز (1991)، وتم ربطها بعدة متغيرات سياسية ، حيث تم استخدام عينة كبيرة من الحكومات في كل اليونان خلال الفترة 2002-2015 بـــ 4300 مشاهدة ، وإيطاليا خلال الفترة 2008-2015 بـــ 1130 مشاهدة.

[1] **Sandra Cohen and al,** " **Earnings management in local governments: the role of political factors**", journal of Applied Accounting Research,Volume 20, N° 3, 2019.

ولتقييم العوامل التي تؤثر على وجود إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات التقديرية ، وذلك باستخدام نموذجاً يتضمن كل من المتغيرات المرتبطة بالدخل والمتغيرات المتعلقة بالسياسة من خلال تحليل الانحدار لكلا قاعدتي البيانات.

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على :

- أن الحكومات المحلية تشارك في إدارة الأرباح وخاصة في الدورة الانتخابية، حيث أن الإدارة الأرباح تكون أكبر عندما يعاد انتخاب رئيس البلدية، مما كانت عليه عندما ينتخب رئيس البلدية للمرة الأولى.د=

18. دراسة (Yusuf Karbhari and al , 2019)[1]

الموسومة: Audit quality and real earnings management: evidence from the UK manufacturing sector

الهدف: إن الهدف من هذه الدراسة هو معرفة ما إذا كانت جودة التدقيق مرتبطة بممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الفعلية في قطاع الصناعة في المملكة المتحدة للفترة الممتدة 2010-2013.

المنهجية: تقوم الدراسة على أساس تطبيق the panel fixed effects method للتحقق فيما إذا كانت جودة التدقيق مرتبطة بإدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية لعينة تتكون من 708 شركة بـــ 1084 مشاهدة في مجال التصنيع في المملكة المتحدة للفترة الممتدة 2010-2013 .

تم استخدم ثلاث متغيرات لقياس إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية (التدفقات النقدية، التدفقات التقديرية، تكاليف الإنتاج) ومتغيرين لقياس جودة التدقيق (رسوم التدقيق،حجم التدقيق).

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على :

- رسوم التدقيق ترتبط سلباً بالتدفقات النقدية التشغيلية غير الطبيعية.
- رسوم التدقيق ترتبط ايجابياً بالنفقات التقديرية غير العادية.
- جودة التدقيق تظهر علاقة غير معنوية مع تكاليف الإنتاج غير الطبيعية ومؤشر إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية.
- وجود علاقة كبيرة بين جودة التدقيق و إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية.

[1] Yusuf Karbhari and al , " **Audit quality and real earnings management: evidence from the UK manufacturing sector** ", International Journal of Managerial Finance ,2019.

19. دراسة (Yeut Hong Tham and al, 2019)[1]

الموسومة: Busy boards and earnings management – an Australian perspective

الهدف: إن الهدف من هذه الدراسة هو تقييم ما إذا كان للمديرين المتعددين تأثير على ممارسات إدارة الأرباح للشركات المدرجة في البورصة، حيث تحاول الدراسة معرفة ما إذا كانت المجالس ذات المناصب الإدارية هي صورة فعالة وقادرة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح .

المنهجية: تعتمد الدراسة على تحليل العلاقة بين تعدد المناصب الإدارية في مجلس الإدارة و مدى ممارسات إدارة الأرباح، حيث يستند الدراسة على تحليل البيانات المعلن عنها من طرف الشركات المدرجة في بورصة الأسترالية باستخدام قاعدة بيانات SIRCA من خلال عينة تتكون من 1815 مشاهدة من الفترة الممتدة من 2008- 2012.

النموذج الرئيسي المستخدم في هذه الدراسة لتقدير المستحقات التقديرية لكشف عن ممارسات إدارة الأرباح للشركات المدرجة في بورصة الأسترالية هو نموذج جونز المعدل (1995).

كما يتم استخدام متغيرات ضابطة تتكون من: تكوين أعضاء مجلس الإدارة،طبيعة هيكل ملكية رأس المال الشركة، أغلبية حصص الأسهم في الشركة،ازدواجية الرئيس التنفيذي و رئيس مجلس الإدارة ، وجود لجنة التدقيق،أعضاء متخصصين في نشاط المشركة،نمو الشركة،الرافعة المالية،ربحية الشركة.

أما عملية قياس تعدد المدراء في مجلس الإدارة ، فإنه يأخذ متوسط عدد المدريين الذين يعملون في إدارة الشركة.

أهم النتائج:

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على :

- أن الشركات التي لديها مجالس إدارة ذات مناصب إدارية متعددة تظهر مستويات أدنى من إدارة الأرباح.
- أن المناصب المتعددة للمدراء في مجلس الإدارة تحد من ممارسات إدارة الأرباح نتيجة تبادل الخبرات والمهارات والمعلومات مع الأعضاء الآخرين.
- أن سلوك الشركة للممارسات إدارة الأرباح تكون في الشركات ذات الحجم الكبير مقارنة بالشركات ذات الحجم الصغير.

20. دراسة (Haijing Liu and Hyun-Ah Lee, 2019)[2]

[1] Yeut Hong Tham and al, "**Busy boards and earnings management – an Australian perspective**", Asian Review of Accounting Volume. 27, N° 3, 2019.

[2] Haijing Liu and Hyun-Ah Lee, "**Stock pledging and earnings management: an empirical analysis**", Asian Review of Accounting Volume. 27 ,N° 3, 2019.

الموسومة: The effect of corporate social responsibility on earnings management and tax avoidance in Chinese listed companies

الهدف: تهدف هذه الدراسة إلى التحقق من تأثير المسؤولية الاجتماعية للشركات الصينية المدرجة في البورصة و ممارسات إدارة الأرباح والتهرب الضريبي.

حيث أن الهدف من معرفة ما إذا كان توجيه الحكومة لتنفيذ المسؤولية الاجتماعية للشركات ، يدفع الشركات إلى ممارسات سلوك إدارة الأرباح .

المنهجية:تقوم الدراسة على تحليل عينة من الشركات الصينية المدرجة في بورصة شنغهاي و بورصة شنتشن خلال الفترة 2010-2014 من خلال 1374 مشاهدة تخصص الشركات التي تعمل في قطاع الصناعة.

تبحث الدراسة مدى مواجهة الشركات الصينية لسياسة الحوكمة في تنفيذ المسؤولية الاجتماعية التي يتم تطويرها بوتيرة سريعة ، كذلك تبحث الدراسة ما إذا كان تأثير المسؤولية الاجتماعية للشركات على ممارسات إدارة الأرباح والتهرب الضرائب يختلف عن الشركات المملوكة للدولة والخاصة عن طريق تقسيم العينة إلى هاتين المجموعتين الفرعيتين.

يتم دراسة ممارسات إدارة الأرباح من خلال قياسها على أساس الأنشطة الحقيقية و على أساس الاستحقاق.

كما يتم استخدام متغيرات ضابطة تتمثل في حجم الشركة،الرافعة المالية،عائد على الأسهم ،التدفقات النقدية التشغيلية،نمو المبيعات،

فيما يخص بيانات حول المسؤولية الاجتماعية يتم الاعتماد على تصنيف المسؤوليات الاجتماعية للشركات RKS[1]

أهم النتائج:

تظهر نتائج هذه الدراسة أن المسؤولية الاجتماعية للشركات التي توجهها الحكومة يمكن أن نكون فعالة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والتهرب الضريبية ، على الرغم أن هذا التأثير يقتصر على الشركات المملوكة للدولة.

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها على :

- أن الشركات ذات الدرجة العالية في المسؤولية الاجتماعية هي أقل احتمالاً للممارسة إدارة الأرباح .
- أن الشركات المملوكة للدولة هي الشركات التي تتمتع بدرجة عالية من المسؤولية الاجتماعية مقارنة بالشركات التي يمتلكها قطاع الخاص وتظهر مستوى أقل من ممارسات إدارة الأرباح والتهرب الضريبي

[1] RSK هي وكالة تصنيف مستقلة توفر معلومات المسؤولية الاجتماعية للشركات على الشركات الصينية المدرجة.يتم نشر درجات المسؤولية الاجتماعية للشركات الفردية على موقع www. rksratings.com

ما يميز الدارسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة ظاهرة ممارسات إدارة الأرباح، حيث تساعد في إثراء موضوع الدراسة الحالية، سواء كان ذلك في مراحل تحديد متغيرات الدراسة و تعريفها، أو تحديد متغيرات مشكلة الدراسة إلا أن هناك أوجه شبه أو اختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

بالنسبة لأوجه الشبه فمنها أن هذه الدراسة مثل جميع الدراسات السابقة تناولت موضوع ممارسات إدارة الأرباح كمتغير رئيسي للدراسة، بالإضافة إلى ربطها مع بعض المتغيرات الدراسة مثل الحوكمة أو جود التدقيق الخارجي.

أما بالنسبة لأوجه الاختلاف مع الدراسات السابقة فنجد:

- عدم أخذ في عين الاعتبار أثر المحددات القانونية والمؤسساتية في الجزائر في هذه العلاقة.
- عدم أخذ بعين الاعتبار تأثير البيئة الجزائرية على ممارسات إدارة الأرباح.
- عدم وجود تقييم حقيقي لقدرة هذه النماذج على كشف على ممارسات إدارة الأرباح في البيئة الجزائرية.
- أن عملية ممارسات إدارة الأرباح في البيئة الجزائرية لا يزال بالكاد استكشافها.

خلاصة الفصل

لقد تم تقسيم الدراسات السابقة في هذا الفصل إلى الدراسات العربية و الدراسات الأجنبية المتعلقة بموضوع إدارة الأرباح ،حيث تم مراعاة التسلسل الزمني والتطور التاريخي والفكري للدراسات السابقة والمشابهة من خلال التطرق إلى منهج الدراسة العلمي والإحصائي، وكذا العينة وأدوات البحث وكيفية بنائها والتطرق إلى أهم نتائج الدراسة ، وأهم ما يميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات.

إن التطرق إلى الدارسات السابقة سواء كانت باللغة العربية أو باللغة الأجنبية، كان هدفها كيفية الاستفادة منها في توجيه الدراسة الحالية من الناحية النظرية والتطبيقية، بالإضافة إلى توجيه الباحثين في موضوع إدارة الأرباح إلى اختيار مواضيع حديثة نسبيا في دراساتهم المستقبلية.

خلاصة الباب الأول

من خلال هذا الباب قمنا بعرض أهم المفاهيم المتعلقة بممارسات إدارة الأرباح من خلال توضيح إطارها النظري، للإجابة على الجزء المتعلق بماهية ممارسات إدارة الأرباح ودوافعها وأساليبها... الخ.

بينما أوردنا الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية بغرض فهم الإطار المفاهيمي وكيفية عمله والغرض منه ، وصولاً إلى إظهار العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

وأخيرا أوردنا الدارسات السابقة في موضوع ممارسات إدارة الأرباح، حيث قمنا بعرض أهم الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت الموضوع من مختلف الجوانب.

الباب الثانى

الدراسة التطبيقية على البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية

تمهيد

سنتطرق ضمن هذا الباب إلى كل من واقع البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية من خلال تحليل مختلف مؤشراتها وخاصة النظام المحاسبي المالي وعلاقته بممارسات إدارة الأرباح ، ثم نقوم بإسقاط الجانب النظري على البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية من خلال دراسة وتحليل أراء عينة من المهنيين والأكاديميين في محال المحاسبة، المالية، التدقيق، الجباية من خلال توزيع استبيان كأداة من بين أهم الأدوات المستخدمة في ميدان البحث العلمي ، حيث قسمناه إلى فصلين هما:

- الفصل الرابع: **ممارسات إدارة الأرباح في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية**
- الفصل الخامس: **الدراسة الميدانيّة الاستقصائية**

الفصل الرابع

ممارسات إدارة الأرباح في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية

تمهيد

إن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم بإعداد القوائم المالية وفقا لقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي الذي يهدف إلى سلامة وموضوعية القياس المحاسبي، والبعد عن التمييز الشخصي والعدالة في العرض والإفصاح، إلا أن هذه القواعد والمبادئ تتسم بخاصية المرونة ، حيث تعطي للمؤسسات عدة بدائل في اختيار السياسات والطرق المحاسبية والتي قد تستغلها المؤسسات الاقتصادية في تحقيق بعض الأغراض أو الأهداف الشخصية من أجل تحسين صورة أداء المؤسسة،والذي يؤدي إلى إلحاق الضرر بمصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة.

سنتطرق ضمن هذا الفصل إلى ماهية النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع البيئة المالية والمحاسبية في الجزائر، وكيف يمكن استغلاله في ممارسة إدارة الأرباح، حيث جاءت تقسيمات الفصل الرابع على النحو ما يلي:

- ✓ **المبحث الأول: البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية**
- ✓ **المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي**
- ✓ **المبحث الثالث : ممارسات إدارة الأرباح في ظل النظام المحاسبي المالي**

المبحث الأول: البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية – الواقع والإطار العام –

تعد البيئة المالية والمحاسبية المصدر الأساسي لمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية، نظير السمات التي تتميز بها ، لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المالية والمحاسبية.

وقد عرفت الجزائر عدة إصلاحات خلال السنوات الأخيرة من أجل التوافق والتكيف مع متطلبات البيئة المالية والمحاسبية الدولية.

المطلب الأول: واقع البيئة المالية والمحاسبية في الجزائر

لدراسة واقع البيئة المالية والمحاسبية في الجزائر ، وجب علينا تشخيص إطارها التنظيمي، من خلال دراسة البيئة المؤسساتية ،والبيئة المالية والجبائية.

الفرع الأول: البيئة المؤسساتية

إن التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر منذ الاستقلال إلى يومنا هذا ، ولاسيما التحول من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق وما نتج عنه من إصلاحات اقتصادية حققت التوازن على مستوى الاقتصاد الكلي، إلا أن البيئة المؤسساتية لقيت اهتماماً ضعيفاً من قبل صانعي قرار السياسات الاقتصادية،حيث أنها لم تنجح في خلق قطاعات منتجة خارج قطاع المحروقات [1]، وفيما يلي سنتناول وضع الجزائر حسب أهم المؤشرات المؤسساتية المعتمدة.

أ.مؤشر الحوكمة:

من خلال مؤشر الحوكمة لسنة 2018 الذي يصدره البنك الدولي سنويا ، نجد أن الجزائر تعاني من ضعف في المؤشرات الفرعية مقارنة مع عدد من الدول العربية ، حيث نجد أن القيم المنخفضة تدل على عدم وجود التفاعل الاقتصادي والاجتماعي الجيد بين مختلف المؤسسات الحكومية والخاصة والمدنية .

وتأخذ قيمة المؤشر الحوكمة بين (-2.5- و +2.5) ، في حين أن حساب الترتيب المئوي بين (0 و 100) يشير إلى النسبة المئوية من الدول التي يكون ترتيبها أدنى من الدولة المعنية ، ويبين الجدول رقم (04-01) ترتيب الجزائر في مؤشرات الحوكمة بين سنتي 2014-2017 .

من خلال الجدول رقم (04-01) نجد :

- **مؤشر المحاسبة والمسائلة** في أدنى قيمه وهو في حالة تدهور مما يدل على عدم وجود آلية فعالة في اختيار الحكومة و مراقبتها ، كما أن حرية التعبير في الجزائر مقيدة و تمارس عليها الضغوطات من طرف الهيئات الحكومية.

–**مؤشر الاستقرار السياسي** قيمه منخفضة، إلا أنه في حالة تحسن ملحوظ في سنوات الأخيرة، رغم أنه يشير إلى أن الجزائر تعيش أزمة سياسية ترجع إلى عدم تعزيز الممارسة الديمقراطية نتيجة تداخل مجموعة من العوامل

[1] أنيسة بن رمضان وآخرون،"**وفرة الموارد الطبيعية،نوعية المؤسسات والنمو الاقتصادي(دراسة حالة البترول في الجزائر)**"، Les cahiers du MECAS،جامعة تلسمان،الجزائر،العدد 12،2016،ص 301.

مع بعضها البعض. فنجد أن مفهوم فصل بين السلطات لا يمكن تجسيده في أرض الواقع نتيجة للتعدي الموجود على صلاحيات السلطات الأخرى.بالإضافة إلى عدم تطبيق النصوص التي تضمن تعزيز سيادة القانون و التعددية والمشاركة السياسية لغياب الآليات المؤسساتية والإرادة السياسية لتجسيدها.

-**مؤشر فعالية الحكومة** في تدهور ملحوظ نتيجة عدم قدرتها على صياغة سياسات فعالة وتطبيقها على أرض الواقع من أجل تقديم خدمات جيدة.

-**مؤشر جودة النظام التشريعي** يشير إلى عدم وجود نصوص قانونية وتنظيمية تعمل على تعزيز دعم و ترقية القطاع الخاص.

-**مؤشر سيادة القانون** يشير إلى أن المواطنين لا يتمتعون بكل حقوقهم السياسية والأمنية والعدالة المدنية والجنائية، بالإضافة إلى وجود قيود على عمل السلطات الحكومية، كما يوجد تأخر في إصلاح القوانين.

-**مؤشر مكافحة الفساد** يزداد سوءا نتيجة للإفلات من العقاب وعدم إعطاء مساحة للمساءلة والمحاسبة وكذلك عدم وجود قوانين تعطي حق الحصول على المعلومة وتطوير قدرات هيئات مكافحة الفساد، إلى جانب هيمنة واحتكار مجموعة على النظام السياسي والاقتصادي وقمع الحريات العامة، في ظل غياب مؤسسات مجتمع مدني نشيطة وفعالة، كل هذا يعكس غياب إرادة سياسية حقيقية وجادة لمكافحته.

الجدول رقم (4-1): المؤشرات الفرعية لمؤشر الحوكمة للجزائر للفترة 2014-2017

مؤشر الحوكمة	2014		2015		2016		2017	
	القيمة	الترتيب	القيمة	الترتيب	القيمة	الترتيب	القيمة	الترتيب
المحاسبة والمساءلة	0.82-	25.12	0.84-	24.63	0.86-	23.65	0.90-	23.15
الاستقرار السياسي	1.19-	9.52	1.09-	11.90	1.10-	12.38	0.96-	14.76
فعالية الحكومة	0.48-	35.10	0.50-	35.58	0.54-	35.58	0.60-	30.29
جودة النظام التشريعي	1.21-	8.17	1.17-	10.58	1.17-	10.10	1.20-	10.58
سيادة القانون	0.77-	24.04	0.87-	18.75	0.86-	18.75	0.86-	19.23
مكافحة الفساد	0.60-	32.21	0.66-	0.15	0.69-	27.40	0.61-	30.29

المصدر :مؤشر الحوكمة ، البنك الدولي ،2018

ب. مؤشر مدركات الفساد CPI:

هذا المؤشر تصدره منظمة الشفافية الدولية (**Transparency International**) ، ويرتب دول العالم وفقاً لدرجة الفساد بين المسؤولين والسياسيين في الدولة،تتراوح قيمته بين 0 و 10 أو 0 و 100،والجدول التالي يبين لنا درجة الفساد التي حصلت عليها الجزائر من خلال الفترة 2003 -2019.

الجدول رقم (4-2): درجة ورتبة الجزائر في مؤشر مدركات الفساد خلال الفترة 2003-2019.

السنوات	عدد الدول	الدرجة	الرتبة
2003	133	2.6	88
2004	146	2.7	97
2005	159	2.8	97
2006	163	3.1	84
2007	179	3	99
2008	180	3.2	92
2009	180	2.8	111
*2010	178	2.9	105
2011	182	2.9	112
2012	176	34 من 100	105
2013	177	36	94
2014	175	36	100
2015	168	36	88
2016	176	34	108
2017	180	33	112
2018	180	35	105
2019	180	35	106

المصدر :من إعداد الباحث بناء على معطيات المنظمة العالمية للشفافية،https://www.transparency.org/cpi2019

من خلال الجدول السابق نجد أن الجزائر ضمن مجموعة الدول المتأخرة في ضمان الشفافية والحد من الفساد نتيجة سوء استغلال الوظيفة العامة لمصالح ذاتية وتفشي الرشوة بشكل كبير ، ففي عام 2003 حصلت الجزائر على المرتبة 88 من مجموع 133 دولة ،ثم عرفت تحسنا طفيفاً خلال سنة 2006 ، حيث احتلت المرتبة 84 من 163 دولة ، وهي أحسن مرتبة تحصلت عليها الجزائر إلى غاية 2011، حيث تحصلت الجزائر على المرتبة 112 من 182 وهي أسوء مرتبة تحصلت عليها والتي تعبر عن وجود فساد كبير جداً في مؤسسات الدولة الجزائرية والذي يصنفها ضمن الدول الأكثر فساداً في العالم ، إلا أنها تحسنت إلى مرتبة 84 خلال سنة 2015 وخرجت من مربع الدول الأكثر فساداً، لتتراجع وتتدهور إلى 105 و 106 خلال السنوات 2018،2019 على التوالي، حيث أصبح تصنف مع الدول الأكثر فساداً في العالم.

ج. مؤشر ممارسة أنشطة الأعمال

يقيس تقرير ممارسة أنشطة الأعمال 2020 اللوائح التنظيمية في 190 اقتصادًا عبر 12 مجالًا لتنظيم أنشطة الأعمال بغرض تقييم بيئة الأعمال في كل اقتصاد. وتم استخدام 10 من هذه المؤشرات لتقدير مدى سهولة ممارسة أنشطة الأعمال هذا العام. وهذا هو العدد السابع عشر من هذه الدراسة التي حفزت الحكومات حول العالم على إجراء إصلاحات في أنشطة الأعمال بهدف تعزيز النمو الاقتصادي المستدام؛

وتبحث الدراسة في قواعد تؤثر على مؤسسة ما من بدايتها حتى مرحلة التشغيل ثم توقفها عن العمل من خلال: بدء النشاط التجاري، واستخراج تراخيص البناء، وتوصيل الكهرباء، وتسجيل الملكية، والحصول على الائتمان، وحماية المساهمين أصحاب حصص الأقلية، ودفع الضرائب، والتجارة عبر الحدود، وتنفيذ العقود، وتسوية حالات التعثر المالي.[1]

الجدول رقم (4-3): ممارسة أنشطة الأعمال في الجزائر خلال الفترة 2011-2019.

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
الرتبة	**143**	**148**	**152**	**153**	**154**	**163**	**156**	**166**	**157**
عدد الدول	**183**	**183**	**185**	**189**	**189**	**189**	**190**	**190**	**190**

المصدر :من إعداد الباحث بناء على معطيات البنك الدولي، تقرير ممارسة أنشطة الأعمال 2011-2019.

[1] البنك الدولي،" **تقرير ممارسة أنشطة الأعمال 2020 – مواصلة وتيرة الإصلاحات**"،2020/04/14،
https://www.albankaldawli.org/ar/news/feature/2019/10/24/doing-business-2020-sustaining-the-pace-of-reforms

من خلال الجدول السابق نجد أن الجزائر تحتل في ترتيب الدول على أساس سهولة ممارسة أنشطة الأعمال حسب تقرير ممارسة أنشطة الأعمال لسنة 2020 ، المرتبة 157 من بين 190 دولة ، حيث تراجعت من المرتبة 143 في سنة 2011 ،إلى المرتبة 166 خلال سنة 2018 .

وحسب تقرير ممارسة أنشطة الأعمال لسنة 2018، فإن الجزائر قامت بمجموعة من الإصلاحات في تسهيل عملية ممارسة أنشطة الأعمال من خلال :

- ✓ **بدء النشاط التجاري:** عملت الجزائر على تحسين بدء الأعمال التجارية من خلال القضاء على الحد الأدنى لمتطلبات رأس المال للأعمال التجارية، حيث أن إجراءات ممارسة بدء النشاط التجاري تقدر ب 12 إجراء خلال 20 يوم.
- ✓ **استخراج رخص البناء:**جعلت الجزائر عملية التعامل مع تراخيص البناء أسرع من خلال تقليل الوقت للحصول على تصريح بناء، حيث أن رخصة البناء تتطلب 19 إجراء خلال 146 يوما.
- ✓ **الربط بالكهرباء:** قامت الجزائر بجعل عملية الحصول على الكهرباء أكثر شفافية من خلال نشر التعريفة الكهربائية عبر مواقع الانترنت، وحداتها و ومراكزها ومؤسساتها.حيث أن الحصول على الكهرباء يمر بـــ 05 إجراءات في 180 يوم .
- ✓ **دفع الضرائب:** تقوم الجزائر على تخفيف الضغط الضريبي على رقم الأعمال للمؤسسات الاقتصادية ، حيث تم تخفيف الرسم على النشاط المهني، وجعل عملية دفع الضرائب أسهل، كما أن الضرائب التي يجب دفعها خلال السنة تقدر ب 27 ضريبة ورسم ،مما يتطلب 265 ساعة خلال السنة للقيام بهذه العملية.

من خلال المؤشرات يمكن استنتاج ما يلي :[1]

- وجود مجموعة من المشاكل التنظيمية والإدارية تعرقل سير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتحد من قدراتها على العمل والانطلاق لتكيف مع التغيرات الحاصلة وخاصة الصغيرة والمتوسطة منها، نتيجة تعدد وتعارض مراكز اتخاذ القرار، بالإضافة إلى المدة الطويلة للإجراءات التي تستغرقها معالجة الملفات بحكم تفشي ظاهرة الرشوة والمحسوبية والفساد الإداري والمالي.
- عدم الاستقرار والثبات في القوانين، يؤثر بشكل واضح على الاستثمارات التي تحتاج إلى استقرار بيئة الأعمال، ففي كل مناسبة يتم تعديل في قانون الاستثمار من خلال قوانين المالية ، ولا سيما في قانون المالية التكميلي لسنتي 2009 و 2010.
- ارتبط الهدف من المحاسبة في الجزائر لمتطلبات جبائية بحتة، حيث ألزمت المؤسسات الاقتصادية على مسك محاسبة منتظمة، بهدف تحديد نتيجة النشاط لغرض حساب الضريبة، والتي تكون في غالب الأحيان غير معبرة عن الواقع نتيجة تفشي ظاهرة التهرب الضريبي .

[1] عوينات فريد،"**دراسة النظام المحاسبي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبية الجزائرية**"،مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2011 ،ص ص :66-67.

الفرع الثاني: البيئة الجبائية

إن إصلاح النظام المحاسبي المالي في الجزائر لم يراعي خصوصية النظام الجبائي، مما نتج عنه مجموعة من الاختلافات، إلا أن هناك جهوداً مبذولة للتقارب بين النظامين.

- **أوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي**

نتج عن تطبيق النظام المحاسبي المالي مجموعة من الاختلافات مع النظام الجبائي، تتمثل في :[1]

- ✓ يقوم النظام المحاسبي المالي على مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي،بينما يرتكز النظام الجبائي على المظهر القانوني.
- ✓ يعمل النظام المحاسبي المالي على توفير متطلبات واحتياجات المستثمرين، بينما يعمل النظام الضريبي على الزيادة في الإيرادات الضريبية.
- ✓ يقوم النظام المحاسبي المالي على تعزيز الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية، بينما يقوم النظام الضريبي على تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية ومالية.

إن الآثار الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي ،أدى إلى قيام الدولة الجزائرية بتعديلات في قوانينها الجبائية،حتى تكون متوافقة مع أحكام النظام المحاسبي المالي، ولاسيما في المعالجات التي تدخل في عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، فيما يتعلق بمصاريف البحث والتطوير،الاهتلاكات والمؤونات، إطفاء المصاريف الإعدادية، التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي، إعادة تقييم الأصول، متابعة العقود طويلة الأجل[2].

وقد تمثل ذلك في القوانين المعدلة والجديدة والتي تهدف إلى تقليل الآثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي،من خلال القوانين التالية:[3]

- ✓ قانون المالية التكميلي لسنة 2009.
- ✓ قانون المالية المتعلق لسنة 2010.
- ✓ قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

من خلال النصوص القانونية المذكورة سالفا تعتبر دليلاً على رغبة الدولة الجزائرية ووعيها بضرورة تكييف النظام الجبائي مع محتوى النظام المحاسبي المالي ، إلا أنها تعتبر غير كافية، مما يجعل النظام الجبائي يعمل على مسايرة المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة مستجدات المعايير المحاسبية الدولية.

---

[1] ناصر مراد،"**واقع النظام الضريبي في ظل نظام المحاسبي المالي**"، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة2، المجلد5، العدد1، 2016، ص ص:56 -57.

[2] حميداتو صالح،بوقفة علاء" **واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المالي المحاسبي**"،الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المالي المحاسبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05 و 06 ماي 2013،جامعة الوادي،الجزائر، ،ص 9.

[3] آيت محمد مراد،"**ضرورة تكييف بيئة المحاسبية بالجزائر مع متطلبات النظام المالي**"،أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر 03، الجزائر،2013،ص 215.

الفرع الثالث: البيئة المالية

إن وجود بيئة مالية متطورة ومستقرة ومنفتحة على الخارج، تعزز من تنمية الاستثمار المؤسساتي، كذلك تعمل على وصول المعلومات الصحيحة لكل المتعاملين الاقتصاديين وتنشر الوعي في ما بينهم.

تقوم البيئة المالية على دور كل من البورصة و المؤسسات المالية في التكيف مع النظام المحاسبي المالي.

- **بورصة الجزائر**

بورصة الجزائر هي أصغر بورصة في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا برأس مال لا يتعدى 12 مليار[1] دينار جزائري أي أقل من 0.2 % من الناتج المحلي الخام للبلد من خلال الست مؤسسات المدرجة فيها، وهو رقم ضئيل رغم السيولة النقدية الهائلة، حيث تتذيل الجزائر الترتيب العالمي لمقياس كفاءة أسواق المال الذي يندرج في إطار تقرير المنافسة الدولية الصادرة عن المنتدى الاقتصادي العالمي لعام 2019[2]، فتحتل بذلك المرتبة 123 من أصل 141 دولة نظراً للغياب الشبه التام للبورصة في تمويل نشاطات الاقتصاد الوطني، وهذا ما دفع السلطات المعنية إلى العمل على دفع حركية السوق المالي والبورصة من خلال ما تبذله من مجهودات بغرض استقطاب رؤوس الأموال بالتقرب أكثر إلى المستثمرين والمتعاملين الاقتصاديين وكذا الجمهور العريض وتحسسيهم بأهمية الاستثمار في البورصة، مع ضمان دفع أكبر لبورصة الجزائر خاصة بعد تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2010، الذي يتطلب فترة زمنية كافية لكي يتم الحكم على سلبياته وايجابياته، وهذا لن يكون في بيئة مالية تفتقر لإطارات بشرية مختصة، وغير واعية بالأهمية البالغة لشفافية المعلومات المالية المقدمة بالإضافة إلى انعدام تام لوسائل التكنولوجيا الإعلام والاتصال الحديثة وافتقار للثقافة الاستثمارية لدى الأفراد بتفضيلهم اكتناز الأموال واستثمارها في شراء المعادن النفسية على أن يتم استثمارها في شراء الأوراق المالية.[3]

- **المؤسسات المالية والبنكية**

تعد البنوك من المؤسسات المالية ذات الأهمية البالغة في النشاط الاقتصادي في ظل غياب البورصة، حيث تعددت المفاهيم حول أدائها وفاعليتها إلا أن استقرارها يتحقق من خلال الفصل بين نشاط الادخار والاستثمار، بغرض تحقيق أهدافه المتمثلة أساساً في الربحية ومواجهة مخاطر الاستثمار وضمان ملاءة رأس المال وتوفير قدر من السيولة ، بالإضافة إلى مجموعة من العوامل الأخرى التي تؤثر على أدائها وفاعليتها في تعبئة

[1] موقع بورصة الجزائر متاح على http://www.sgbv.dz/ar/?page=societe_cote تم الولوج اليه يوم 2020/05/26 على الساعة 15.35.

[2] Klaus Schwab,"**The Global Competitiveness Report 2019**", Insight Report, World Economic Forum, 2019, P 53.

[3] لصنوبي حفيظة،بشوندة توفيق،"**السوق المالي(البورصة) في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي (واقع وآفاق)** "،مجلة المالية والأسواق،جامعة مستغانم، الجزائر،المجلد 4، العدد1، 2017، ص 427.

الودائع وتقديم الائتمان، وبالتالي دورها في تمويل مختلف الأنشطة الاقتصادية، من خلال سلامة عملياتها وصحة سياستها التي تمثل أحد المتطلبات الأساسية لتطوير وتنمية اقتصاد ما لاستمرار استقراره و تحقيق أهدافه.[1]

تم إصلاح النظام المالي والبنكي الجزائر بمقتضى قانون " النقد والقرض" رقم 90-10 المؤرخ في 1990/04/14 الذي يعتبر نقطة تحول لمسار عمل البنوك والمؤسسات المالية ، حيث يعتبر من أهم التشريعات الأساسية لسياسة الإصلاح المالي في الجزائر،إلا أن نتيجة لوجود عدة نقائص قي قانون النقد والقرض قامت الدولة الجزائرية بإجراء مجموعة من التعديلات بإصدار الأمر 01-01 المؤرخ في 27 فيفري 2001، و الأمر 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003، قصد تحسين الإطار التنظيمي مما أدى إلى إدخال بعض التحسينات على القانون السابق.[2]

كما أن التعديل الأخير وفقا القانون 17-10 التي أصدرته السلطة التنفيذية، والمتمثل في تعديل المادة 45 مكرر ، والتي جاءت على النحو التالي:[3] " يقوم بنك الجزائر ، ابتداء من دخول هذا الحكم حيز التنفيذ، بشكل استثنائي ولمدة خمس (5) سنوات ، بشراء ، مباشرة عن الخزينة، السندات المالية التي تصدرها هذه الأخيرة، من أجل المساهمة على وجه الخصوص في :

- تغطي احتياجات تمويل الخزينة.
- تمويل الدين العمومي الداخلي.

تمويل الصندوق الوطني للاستثمار.

إن المتتبع لواقع النظام المصرفي في الجزائر حالياً، يجد بأنه لا يزال يعاني من مشاكل، أهمها:[4]

- ✓ تأخر في منح القروض البنكية والتدابير المرتبطة بتطوير القطاع البنكي والمالي.
- ✓ تأخر في مدى فعالية القطاع البنكي والمالي ومدى القدرة على تسييره.
- ✓ تأخر في إنشاء فروع البنوك عبر التراب الوطني من خلال عملية عمل على توسيع شبكاته والتغطية لمختلف الولايات.

هذا التأخر الكبير الذي يعرفه النظام البنكي والمالي الجزائري ، لم يمنعه من القيام ببض التغيرات على آلية عمل وتسجيل الممارسات المحاسبية البنكية والمالية للتوافق مع الإجراءات الجديدة ، وقد تم ذلك بإصدار :[1]

---

[1] مصيطفى عبد اللطيف،"**دور البنوك وفعاليتها في تمويل النشاط الاقتصادي(حالة الجزائر)**"،مجلة الباحث،جامعة ورقلة، الجزائر،العدد 4،2006 ، ص 75.

[2] عوينات فريد،مرجع سبق ذكره،ص 72.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،قانون رقم 17-10 مؤرخ في 20 محرم عام 1439 الموافق 11 أكتوبر سنة 2017،ستمم الأمر 03-11 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1424 الموافق 26 غشت سنة 2003 والمتعلق بالنقد والقرض،العدد12،57 أكتوبر 2017 ،ص 4.

[4] آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره،ص 216.

- النص التنظيمي (البنك المركزي الجزائري)رقم 09-04 المؤرخ في 23 جويلية سنة 2009، الذي يتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية ويقصد بالقواعد المحاسبية في مفهوم هذا النظام،بالمبادئ المحاسبية وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي.
- النص التنظيمي(البنك المركزي الجزائري) رقم 09-05 المؤرخ في 18 أكتوبر سنة 2009 يتضمن إعداد القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية ونشرها وتضمن 11 مادة.

تهدف هذه النصوص التنظيمية إلى تحديد شروط إعداد ونشر القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية وتتكون القوائم المالية القابلة للنشر للمؤسسات الخاضعة من الميزانية وخارج الميزانية وحسابات النتائج و جدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة والملحق.

وبالرغم من الجهود المبذولة لتحسين واقع النظام المصرفي الجزائري، إلا أنه لا يزال يعاني من بعض الصعوبات والعوائق، والتي يمكن إيجازها فيما يلي:[2]

1. **عدم جاهزية البنوك التجارية الجزائرية**:إن الاقتصاد الجزائر في نظر العديد من الأكاديميين والمهنيين في مجال المالية والمحاسبة غير جاهز لتطبيق النظام المحاسبي المالي ولاسيما محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية في ظل غياب النصوص القانونية المنظمة لذلك ،بالإضافة إلى أن البنوك التجارية لا تزال غير قادرة على عرض قوائمها بشكل موثوق وشفاف وخاصة عندما يتعلق الأمر بالقياس والإفصاح.
2. **تحفظ البنوك التجارية في تقديم المعلومات**: إن عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية يتطلب مستوى عال من الإفصاح والشفافية للمعلومات المالية ، كون أن اتخاذ أي قرار اقتصادي مرتبط بمدى الإفصاح عن أي معلومة ذات أهمية، بينما أغلب البنوك التجارية تكتسيها السرية والتحفظ والحساسية في تقديم المعلومات.
3. **ضعف التكوين و التأطير**: إن تطبيق النظام المحاسبي المالي أظهر بوضوح ضعف في التكوين و التأطير بالإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية ، خاصة فيما يتعلق بالبنوك التجارية ، لانعدام وجود إستراتيجية مدروسة ومسطرة في هذا الإطار، باستثناء بعض الجهود التي تنظم من طرف بعض المنظمات المهنية و الهيئات الحكومية وغير الحكومية(أيام دراسية،ندوات،ملتقيات.. الخ)، وكل هذه المحاولات في الحقيقة تبقى غير كافية لارتباطها غالباً بالمؤسسات الاقتصادية لا البنوك التجارية، نظراً للتغيرات العديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي على عدة مستويات في المحاسبة.

---

[1] مداني بن بلغيث، فريد عوينات،"**الإصلاح المحاسبي في الجزائر (دراسة تحليلية تقيمية)**"، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر،يومي 29 و30 نوفمبر 2011،جامعة ورقلة،الجزائر،ص 04.

[2] هواري معراج،حديدي آدم،"**إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية**"،الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA):التحدي،يومي 13 و 14 ديسمبر 2011،جامعة البليدة،الجزائر،ص 22.

4. إن المخطط المحاسبي الوطني الذي استخدم لأكثر من 33 سنة كرس مجموعة من العادات والأعراف المحاسبية التي يصعب التخلي عنها اليوم من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثاني: النظام التعليمي والتكويني للمحاسبة والمالية في الجزائر.

تناولت العديد من الدراسات أهمية التعليم والتكوين المحاسبي وسبب تطويره، نظراً لكونهما أحد المقومات الأساسية اللازمة لتطوير مهنة المحاسبة وإيجاد محاسبين أكفاء مؤهلين للعمل ضمن بيئة الأعمال بكل ظروفه و متغيراته.

الفرع الأول: التعليم المحاسبي والمالي في الجزائر

إن للتعليم العالي أهمية في التأثير على البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدول، ونهضتها وتقدمها، حيث لم يعد يقتصر دوره في تقديم العلوم في سياقها النظري بل امتد إلى كل الدراسات الميدانية و التطبيقية.[1]

إن ما يميز التعليم العالي حتى نهاية الثمانينات، اشتراك برامج التعليم العالي في تدريس مقاييس المحاسبة ضمن تخصص ليسانس المالية والمحاسبة، استنادا إلى المخطط المحاسبي الوطني (**PCN**)، ومع التسعينات عرفت برامج التعليم العالي بعض الإصلاحات من خلال الإجراءات التي قامت بها الوزارة الوصية من خلال فصل تخصص المالية عن المحاسبة ، وبهذا شهد التعليم المحاسبي في الجزائر أول شهادة ليسانس في المحاسبة، ثم توالت التعديلات والتحسينات والإضافات على بعض المقاييس المحاسبية، ولعل أهمها إدخال مقياس جديد سمي بنظرية المحاسبة.[2]

أما في بداية الألفية، قامت الجزائر بإصلاحات مست جميع الأطوار التعليمية ولعل أهمها خلال سنة 2004، حيث أنها قامت بإدراج نظام **LMD** (**ليسانس– ماستر– دكتوراه**)، في بعض التخصصات وبعض الجامعات آنذاك، ليتم تعميمها على جميع التخصصات والجامعات بداية من الموسم الجامعي 2008/2007 ، وكان الهدف من ورائه، تكيف الجامعة الجزائرية مع التطورات العالمية الجديدة في ميدان التكوين والتعليم.[3]

ومع بداية تطبيق نظام المحاسبي المالي في الجزائر ، قامت وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بتعديل برنامجها التدريسي في المحاسبة ، من خلال مراسلة مؤرخة في 17 نوفمبر 2009 ، مرفقة بتعليمة وزارة المالية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 ، المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، والتي حسب مراسلة الوزارة تعد بمثابة وثيقة بيداغوجية أساسية ينبغي الاسترشاد بها من قبل الأساتذة، كما أوصت المراسلة بأن يولي مسؤولو الكليات المعنية اهتماماً كبيراً أثناء تقديم وتقييم عروض التكوين في التخصصات المحاسبية المستجدات التي طرأت على النظام المحاسبي المالي، مع أن المراسلة لم تتضمن أي إشارة لمحتوى برامج التدريس

[1] آسيا لعروسي،مرجع سبق ذكره،ص 68.

[2] رفيق يوسفي،"**النظام المحاسبي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق،جامعة تبسة، الجزائر، 2011، ص ص : 164-165.

[3] عوينات فريد، مرجع سبق ذكره،ص 83.

الجديدة أو أي دعوة لتقديم اقتراحات بخصوص برامج التكوين ، أو أي دعوة لعقد لقاءات أو ندوات أو ملتقيات أو حتى دورات تكوينية لضمان تحديد برامج التكوين والتجانس في طرق التدريس عبر مختلف الجامعات الجزائرية ، واستعراض ومناقشة المشاكل والنقائص التي تواجه المنظومة العلمية التعليمة خلال هذه المرحلة[1]، ولا سيما :[2]

- القطيعة الموجودة بين الجامعة مع محيطها الخارجي على مختلف المستويات، حيث نجد أن الجامعة لم تساهم في إصلاح النظام المحاسبي المالي من خلال نسبة تمثيلها في المجلس الوطني للمحاسبة الذي تولى مهمة تطوير النظام المحاسبي إلا في حدود 08%، في حين كان يفترض أن تكون لها علاقة وطيدة بعملية الإصلاح، على اعتبار أن الباحث الأكاديمي له دراية كافية حول القضايا والمشاكل المحاسبية المختلفة.
- عدم وجود توحيد للبرامج التعليمية وكذا تجانس لمناهج التدريس عبر مختلف المؤسسات الجامعية لمواجهة الصعوبات التي تعترض العملية التعليمية خلال المرحلة الانتقالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي.
- عدم قيام وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بتهيئة البيئة الجامعية من خلال الاستفادة من الخبراء الفرنسيين الذين أوكلت إليهم مهمة إعداد النظام المحاسبي المالي بإجراء دورات تدريبية للأساتذة الجامعيين حول النظام المحاسبي المالي وكيفية تطبيقه للمساهمة في تكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بالنظام ومؤهلة لتكوين الإطارات في المستقبل.

إن هذه المشاكل و النقائص، جعلت من المؤسسات الجامعية ولاسيما الأستاذة الجامعيين في مجال المحاسبة برفع التحدي وبذل المجهودات في تكوين خريجي الجامعات مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال:[3]

- ✓ إعادة هيكلة وبناء المناهج التعليمية وذلك من خلال قيام الوزارة الوصية بتعديل محتوى المقاييس ذات الصلة بالمحاسبة لتتكيف مع النظام المحاسبي المالي بداية من الموسم الجامعي 2011/2010.
- ✓ القيام بالعديد من الملتقيات والندوات والأيام الدراسية حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر عبر مختلف المؤسسات الجامعية.
- ✓ إصدار العديد من المنشورات والأبحاث في مجال المحاسبة بما يتوافق مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- ✓ الاهتمام بفتح مخابر للبحث العلمي على مستوى الجامعات الجزائرية تهتم بموضوع المحاسبة ومتطلباتها.
- ✓ تشجيع الاهتمام بالدراسات ما بعد التدرج في مجال المحاسبة والمالية من أجل تطوير البيئة المحاسبية والمالية في الجزائر.

---

[1] مداني بن بلغيث،"**تسير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد(NSCF) قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية**،الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب،تطبيقات وآفاق)،يومي 17و 18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي ، الجزائر، ص11.

[2] حميداتو صالح،بوقفة علاء،مرجع سبق ذكره،ص 13.

[3] المرجع نفسه،ص ص:14.

وبالرغم من المجهودات تبقى هناك بعض النقائص التي تتخلل النظام التعليمي المحاسبي في الجزائر، نذكر منها:[1]

- عدم ارتقاء خريجي الجامعات في مجال المحاسبة المستوى المطلوب من المهارات المهنية للانخراط بفعالية في سوق العمل، ولا سميا المهارات الفكرية في تكوين شخصية المحاسب.
- لا تركز برامج التعليم المحاسبي المطبقة حالياً في المؤسسات الجامعية الجزائرية على تطوير مهارات الطلاب لتكنولوجيا الإعلام والاتصال الحديثة.
- ضعف جودة خريجي التعليم المحاسبي نتيجة نقص المهارات المهنية بسبب الاعتماد على المنهج التقليدي والبعد عن الاعتماد على معايير التعليم المحاسبي الدولية كمرجعية عند تصميم برامج ومقررات الدراسة.
- عدم وجود ارتباط قوي ومتواصل مع بيئتها المهنية من أجل الاستفادة من الخبرات والتجارب العملية والميدانية.
- أن عملية توجيه الطلبة إلى التخصصات المحاسبية لا يتماشى مع المعيار الدولي للتعليم المحاسبي رقم 01 المعنون " متطلبات الدخول في البرنامج المحاسبي ".

الفرع الثاني: التكوين المحاسبي والمالي في الجزائر

يقصد بالتكوين المحاسبي" تربص الخبرة المحاسبية الذي يمكن صاحبه من اكتساب صفة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، إذ ينبغي على الأشخاص الراغبين في الحصول على الاعتماد كخبراء أو محافظي حسابات أو محاسبين معتمدين أن يكون لديهم تأهيلاً كافياً من الناحية العلمية والعملية."[2]

لقد عملت الجزائر على تطوير التكوين المحاسبي من خلال تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة، حيث أشارت القوانين التي تحكم المهنة إلى الحاجة للتأهيل العلمي للأشخاص الراغبين في الحصول على الاعتماد كمهنيين، وفي هذا السياق فقد نصت المادة 08 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 على أن تصدر شهادة الخبير أو محافظ الحسابات من طرف معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، وأنه لا يمكن الالتحاق بهاته المعاهد، إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادات جامعية في التخصص، كما تصدر شهادة المحاسب المعتمد من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي، كما تنص المادة 77 من القانون 10-01 للشروط التأهيل العلمي الواجب توفرها في الأشخاص الرغبين في الحصول على الاعتماد كمهنيين ، حيث " يعتبر خبيراً محاسبياً متربصاً أو محافظاً متربصاً أو محاسباً

[1] نور الدين مزياني،"**واقع برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية وتوافقها مع متطلبات المعيار 3 من المعايير الدولية للتعليم المحاسبيي– دراسة ميدانية** ،مجلة الباحث،جامعة ورقلة،2018،الجزائر،المجلد 18،العدد 01 ،ص501.

[2] زاوية رشيدة، عبد المجيد تيماوي،"**التعليم المحاسبي ودوره في ترسيخ الأخلاقيات المهنية للمحاسبة والتدقيق**"،الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة الحاسبة والتدقيق ودورهما في الاصلاح المحاسبي: المعوقات والحلول، نوفمبر 2014،جامعة غرداية،الجزائر، ص12.

متربصاً في مفهوم هذا القانون، المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين لمجلس المحاسبة للقيام بتربص مهني طبقاً للشروط المحددة عن طريق هذا التنظيم..."، وفي هذا الإطار فقد شرح المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 بالتفصيل شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.[1]

أما بالنسبة للامتحان النهائي للخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات، فإنه يقبل فقط الطلبة الذين أتموا بنجاح التكوين النظري المتخصص المتوج بشهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية بالنسبة للخبير المحاسبي أو شهادات العليا في المحاسبة والتدقيق بالنسبة لمحافظ الحسابات، وحصولهم على شهادة نهاية التربص الذي يسلمها المجلس الوطني للمحاسبة؛

من خلال التنظيم الجديد لعملية التكوين المحاسبي في الجزائر، نجد أن عملية التكوين أصبحت تتضمن سنتين من التكوين النظري وسنتين للتربص المهني، وهي بمثابة فترة طويلة نوعا ما خاصة وأن التكوين التحضيري يكون منفصلاً عن التربص المهني.[2]

المطلب الثالث: مهنة المحاسبة في الجزائر

إن مهنة المحاسبة كغيرها من المهن الأخرى لها مكانتها وأهميتها بين المجتمعات منذ الأزل ، حيث ازداد الاهتمام بها مع التطور الاقتصادي الذي شهدته المجتمعات،من خلال انفتاح اقتصادياتها على بعضها البعض،مما جعل أهمية للمعلومات المالية المفصح عنها،بحيث يجب أن تكون على مستوى عالي من المصداقية والموثوقية، وعليه وجب إعدادها من طرف أشخاص مؤهلين تتوفر فيهم الخبرة والتعليم والتكوين الكافي لتقديمها في صورة ذات جودة.[3]

لقد مرت مهنة المحاسبة في الجزائر من ناحية تنظيمها بعدد من المراحل.كان أولها تلك الخاصة بسنة 1971، أين تم إصدار الأمر رقم 82-71، الذي نظم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، وسجل إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة، ليعاد تنظيم المهنة خلال سنة 1991 من خلال القانون رقم 91-08 الذي سجل إنشاء منظمة وطنية تجمع تحت مظلتها الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد،محافظ الحسابات، الخبير المحاسب، ليتم من خلال المرسوم التنفيذي 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، ليتم مرة أخرى إعادة تنظيم المهنة خلال سنة 2010 ، وهذا من خلال القانون رقم

[1] حميداتو صالح،بوقفة علاء،مرجع سبق ذكره،ص 15.

[2] شريقي عمر،"**التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي– دراسة مقارنة بين الجزائر،تونس والمغرب–**"،مجلة الباحث الاقتصادي،جامعة سكيكدة،الجزائر،المجلد2، العدد 2، 2014، ص ص : 316-317.

[3] آسيا لعروسي،مرجع سبق ذكره،ص 70.

10-01 الذي حدد شروط الممارسة والمسؤوليات بالنسبة لممارسي المهنة (المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات، الخبير المحاسب).[1]

إن ما عرفته المهنة من اختلالات وانتكاسات عديدة منذ فترة طويلة، يمكن إرجاعها إلى عدة أسباب أهمها: [2]

1. **ضعف تأهيل المهنيين**:تعاني المهنة المحاسبية من غياب سياسة تكوين حقيقية تسمح للمحاسب للقيام بمهامه وفق شروط و قواعد المهنة بشكل جيد، في إطار المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية من جهة ، ومن جهة أخرى فإن المسابقة الوطنية للدخول إلى المهنة لم تنظم منذ أكثر من 10 سنوات ، مما خلق العديد من الصعوبات ، خاصة وأن عدد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الفعليين الذين يتوفرون على كفاءات بمقاييس دولية محدود جداً على المستوى الوطني.
2. **الضغوط التنافسية**: يعاني المحاسبين ومحافظي الحسابات من منافسة الخبرات المحاسبية الأجنبية، من خلال مكاتب الاستشارة المحاسبية الدولية، بحيث لا يمكنهم منافستهم لا من حيث عملية الخبرات والتكوين، ولا من حيث الإمكانيات.
3. **عدم استجابة التنظيم** : إن المنظمات المهنية للمحاسبة لا تؤدي الدور المنوط بها للتأثير في بيئة المحاسبية من خلال المساهمة الجادة في عملية الإصلاح المحاسبي، نتيجة عدة أسباب لعل أبرزها سوء العلاقة بينها وبين المجلس الوطني للمحاسبة، و افتقادها لهياكل قوية، مع الغياب الشبه التام للمنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم،مثل **IASB** ... الخ.

إن الإصلاحات التي قامت بها الجزائر مؤخراً، في إطار تطوير نظامها المحاسبي المالي، لم يقتصر على تبني المعايير المحاسبية الدولية فحسب، وإنما شمل أيضاً إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق عن طريق إصدار مجموعة من النصوص التنظيمية، التي يمكن تصنيفها ضمن خانة تحسين عملية التطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين، وهذه الإجراءات هي :[3]

[1] علي صوشة مارية،" **تطوير مهنة المحاسبة بالجزائر في ضوء متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES7** "،مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية،جامعة المسيلة،الجزائر، العدد 18، 2017، ص 138.

[2] آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره،ص ص: 222-223.

[3] علي صوشة مارية، مرجع سبق ذكره،ص 139.

1. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010:

يتعلق هذا القانون بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1]، حيث يتضمن:[2]

- **إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق:** من خلال إنشاء مجلس وطني للمحاسبة ، وتفكيك " المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" إلى ثلاث منظمات مهنية تشرف على مهنة المحاسبة لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة:

✓ المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

✓ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

✓ المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- **إشراف وزارة المالية على مهنة المحاسبة:** لقد وضع هذا القانون مهام إعادة تنظيم مهنة المحاسبة للمجلس الوطني للمحاسبة الذي يقع تحت سلطة وزير المالية، حيث أنه أعطى لهذا القانون مجموعة من الصلاحيات كانت قد تخلت عنها في القانون رقم 91-08 المنظم لمهنة المحاسبة، ولا سيما :

✓ منح الاعتماد لممارسة المهنة.

✓ مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

✓ التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

2. المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011:

يتعلق أساساً بالتغيرات التي مست السلطة التي تحكم مهنة المحاسبة وتوضيح الصلاحيات، إذ تم من خلالها تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد سيره، بالإضافة إلى تكليف لجنتين من لجان المجلس الوطني للمحاسبة بتنفيذ ملتقيات ومؤتمرات وورش تكوينية ، في إطار العمل المحدد لهما وهذا على النحو التالي :[3]

- **لجنة التكوين:** من بين ما حدد لهذه اللجنة من مهام، نجد تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية، وتنظيم الملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورش عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.
- **لجنة مراقبة النوعية:** من بين ما حدد لهذه اللجنة من مهام نجد تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

---

[1] وزارة المالية، " **قانون رقم 10-01 مؤرخ في 26 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010،يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**"،العدد42،الجزائر، 11 يوليو سنة 2010.

[2] آسيا لعروسي،مرجع سبق ذكره،ص 71.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، " **المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**"،العدد7،الجزائر، 2 فبراير سنة 2011.

3. المراسيم التنفيذية رقم 11-25، 11-26، 11-27، 11-30 ، المؤرخة في 27 جانفي 2011:

تحدد هذه المراسيم تشكيلة المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين [1] والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات[2] والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين[3]، وتحديد صلاحياتهم وقواعد سيرهم، كما تم تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة[4].مع تكليفهم عبر مجالسهم الوطنية بتنظيم ملتقيات تكوينية لها علاقة بمصالح المهنة.

4. المراسيم التنفيذية رقم 11-72، 11-73، المؤرخة في 16 فيفري 2011:

تتعلق عموماً بكيفيات تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب، وكذا تحديد الشهادات وكيفيات تنظيم الامتحان المهني النهائي، بصفة انتقالية، للحصول على شهادة الخبير المحاسب، تم التطرق من خلال هذه المراسيم إلى كيفية تحديد المهمة التضامنية لمحافظي الحسابات.

5. المرسوم التنفيذي رقم 11- 393، المؤرخ في 24 نوفمبر 2011:

يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال أجر الخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.بالإضافة إلى مطالبة المحاسبين المهنيين المتربصين بالمشاركة خلال فترة تربصهم في الأيام الدراسية التي ينظمها مراقب التربص ، مع التوضيح بأنهم معنيون بالأعمال الدورية للتكوين حول السلوك والعقيدة المهنية التي تنظمها الهيئات الثلاث لمهنة المحاسبة (المصف،الغرفة،المنظمة).

6. المرسوم التنفيذي رقم 12- 288، المؤرخ في 21 جويلية 2012:

يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره[5]، حيث تم تكليف المعهد بتقديم برامج للتكوين المتواصل لصالح المحاسبين المهنيين من طرف المجلس العلمي للمعهد من خلال إنجاز مشاريع

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،" **المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسيره**"،العدد7،الجزائر، 2 فبراير سنة 2011.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،" **المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد تسيره**"،العدد7،الجزائر، 2 فبراير سنة 2011.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،" **المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسيره** "،العدد7،الجزائر، 2 فبراير سنة 2011.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،" **المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب،ومحافظ الحسابات،والمحاسب المعتمد**"،العدد7،الجزائر، 2 فبراير سنة 2011.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 2 رمضان عام 1433 الموافق 21 يوليو سنة 2012، يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره** "،العدد 42،الجزائر، 25 يوليو سنة 2012.

برامج التكوين المتواصل، التي يقرها مجلس الإدارة للمعهد بعد موافقة المجلس الوطني للمحاسبة ، إلا أن المرسوم التنفيذي لم يلزم صراحةً هذا التكوين بالنسبة للمحاسبين المهنيين.

- **إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق**

بعد إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010، المتضمن إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، و تطبيق النظام المحاسبي المالي ، جاء دور تطوير مهنة التدقيق من خلال وضع نظام لها يتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق (**ISA**) من جهة ، و التكيف مع تطبيق النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى[1]، فتم إصدار المرسوم التنفيذي 11-202[2] الذي يهدف إلى تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها إلى الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل وكذا الأطراف المعنية.

إن المرسوم التنفيذي رقم 11-202، المتضمن معايير تقارير محافظ الحسابات تتوافق مع مضمون أربعة معايير دولية للتدقيق وهي:[3]

- **ISA700**: تكوين رأي وإعداد التقارير،**ISA705** : التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل، **ISA706**: فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل،، **ISA710** :المعلومات المقارنة.

لقد اعتقد المهنيون والأكاديميون أن الجزائر بدأت في تطوير مهنة التدقيق من خلال إصدار معايير وطنية تتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق بغرض تدقيق القوائم المالية ، إلا أن عملية الإصدار استغرقت ثلاث سنوات منذ تاريخ إصدار المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 إلى غاية 30 أفريل 2014 ، حيث تم إصدار قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ، والذي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه.[4] ولاستدراك المدة التي استغرقت في إصدار معايير التدقيق، بدأت عملية إصدار مجموعة من المعايير سميت " **المعايير الجزائرية للتدقيق**" من خلال مجموعة من المقررات، جاءت على النحو التالي:

1. مقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 :

يتضمن هذا المقرر أربعة معايير جزائرية للتدقيق تتمثل في:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 " **اتفاق حول أحكام مهام المدقق**".
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 "**التأكيدات الخارجية**".

---

[1] جرد نور الدين،"**تطوير بيئة المحاسبة لتحقيق نجاح النظام المحاسبي المالي الجزائري**"،أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية،جامعة الجزائر3، الجزائر، 2019، ص 166.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها**"،العدد 30،الجزائر، أول يونيو سنة 2011.

[3] جرد نور الدين، مرجع سبق ذكره ،ص 166.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،وزارة المالية، **قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات** "،العدد 24،الجزائر، 30 أبريل سنة 2014.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 " **أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة**".
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 " **التصريحات الكتابية**".

2. مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 :

يتضمن هذا المقرر أربعة معايير جزائرية للتدقيق تتمثل في:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 " **تخطيط تدقيق الكشوفات المالية**".
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " **العناصر المقنعة**".
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 " **مهام التدقيق الأولية**".
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " **تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوفات المالية**"

3. مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 :

يتضمن هذا المقرر أربعة معايير جزائرية للتدقيق تتمثل في:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 "**الإجراءات التحليلية**".
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "**استمرارية الاستغلال**".
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "**استخدام أعمال المدققين الداخليين**".
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 "**استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق**".

4. مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 :

يتضمن هذا المقرر أربعة معايير جزائرية للتدقيق تتمثل في:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 "**وثائق التدقيق**".
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 "**العناصر المقنعة– اعتبارات خاصة**".
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "**السير في التدقيق**".
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم540 "**تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به**".

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

تم اعتماد النظام المحاسبي المالي **SCF** في الجزائر تدريجياً من خلال مجموعة من المراحل، تضمنتها نصوص قانونية حددت طبيعة ومفهوم النظام المحاسبي المالي داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

ترتبط المحاسبة في أي دولة بالجانب التشريعي بشكل كبير،فهو الإطار الذي يحدد نطاق تطبيقه والأهداف المرجوة منه، بما يتوافق مع رؤية كل دولة وطبيعتها الاقتصادية والسياسية.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي ومجال التطبيق

عرف القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي **SCF** في المادة رقم 03 منه وسمي صلب هذا النص بالمحاسبة المالية كما يلي[1] : " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية،وتصنيفها، وتقييمها،وتسجيلها،وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية". من خلال هذا التعريف نستخلص مجموعة من الخصائص التي يتميز بها النظام المحاسبي المالي:[2]

- ✓ يستند إلى مبادئ أكثر واقعية مع متطلبات الاقتصاد العالمي ، من خلال إعداد قوائم مالية تعكس صورة وافية عن الوضع المالي للمؤسسة.
- ✓ الإفصاح عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي بكل موثوقية و مصداقية للممارسات المحاسبية لتقييمها وعرض القوائم المالية، مما يسمح بالحد من التلاعب وتسهيل عملية تدقيق الحسابات.
- ✓ يقوم على توفير معلومات مالية متكاملة ومفهومة لإجراء المقارنات واتخاذ القرارات.

كما يتميز أيضاً بأنه:[3]

- ✓ نظام لتنظيم المعلومة المالية، مع التركيز على المفهوم المالي مقارنة بالمفهوم المحاسبي.
- ✓ قائمة الميزانية تعكس بصدق الوضعية المالية من خلال الإفصاح عن أنشطة المؤسسة ومختلف معاملاتها.
- ✓ معلومات قابلة للقياس عدديا (رقميا)، أي أنها تتكون من معطيات عددية قابلة للقياس النقدي.
- ✓ تصنيف المعلومات المالية وتقييمها وتسجيلها وفق المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ قياس أداء المؤسسة ونجاعتها من خلال جدول حسابات النتائج(قائمة الدخل).
- ✓ قياس وضعية الخزينة (جدول سيولة الخزينة) من خلال مدى قدرة المؤسسة على توليد النقد وما يماثله.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي** "، العدد 74، الجزائر، 25 نوفمبر سنة 2007.

[2] شوقي طارق،"**محاسبة التغطية عن المشتقات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية والنظام المالي المحاسبي**"، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1،الجزائر، 2018،ص 35.

[3] عبد الغني دادن،عبد الوهاب دادن،"**المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 IAS و 39 IAS وحول الصنف 1 و 5** "، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، يومي 29 و30 نوفمبر 2011،جامعة ورقلة،الجزائر،ص 368.

✓ يتم إعداد القوائم المالية في نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية) وفق مبدأ الدورية.

إن النظام المحاسبي المالي **SCF** يطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، باستثناء الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، والتي تتمثل في :[1]

- **الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري:**تقسم وفق المعيار الشخصي والمالي إلى شركات الأشخاص و شركات الأموال و المختلط وتتمثل في :شركة التضامن ،شركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم، شركة المحاصة ، شركة ذات المسؤولية المحدودة، شركة ذات الشخص الوحيد، شركات ذات الأسهم.
- **التعاونيات:** لم يضع المشرع الجزائري تعريفا محدداً لمفهوم التعاونيات وكيفية مسكها للمحاسبة المالية، وما هي التعاونيات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي.
- **الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية ، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.**
- **كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.**

إلا أن المشرع الجزائري استثنى من مجال تطبيقها وفق أحكام المادة 2 و5 من القانون 07-11 :

- الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.
- الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة طبقا لأحكام القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008.[2]

الفرع الثاني:الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يعتبر الإطار التصوري مفهوماً جديداً في النظام المحاسبي المالي **SCF** لم يتضمنه المخطط المحاسبي الوطني **PCN** ، الذي غابت فيه الأهداف والمفاهيم والقواعد التي تشكل النظام المحاسبي في الجزائر من أجل معالجة المسائل المحاسبية سواء التي تناولها النظام المحاسبي أو لم يتناولها.

لقد تضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية، حيث يشكل دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.[3]

---

[1] أنظر المواد 2،4،5 من القانون 07-11 ،مرجع سبق ذكره.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008،يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها** "، العدد 19، الجزائر، 25 مارس سنة 2009.

[3] أنظر المادة 7 من القانون 07-11، مرجع سبق ذكره.

ويعرف الإطار التصوري :[1]

- ✓ مجال التطبيق.
- ✓ المبادئ والاتفاقيات المحاسبية.
- ✓ الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.

كما تم تعريفه وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ 26 ماي 2008 على أنه :[2]

- ✓ يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية.
- ✓ يشكل مرجعاً لوضع معايير جديدة.
- ✓ يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

كما يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى المساعدة على:[3]

- ✓ تطوير المعايير.
- ✓ تحضير القوائم المالية.
- ✓ تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية.
- ✓ إبداء الرأي حول مدى مطابقة القوائم المالية مع المعايير.

وبالتالي يمكن القول بأن الإطار التصوري بمثابة نظام متماسك يتكون من أهداف و مبادئ أساسية لوضع وتطوير معايير المحاسبية وتفسيرها وتحديد طبيعة معالجة الممارسات المحاسبية وكيفية عرض القوائم المالية.

الفرع الثالث: المبادئ الأساسية لنظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا و معايير محاسبية، و مدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عموماً و لاسيما:[4]

- **محاسبة التعهد** : يسجل الإيراد الناتج عن المعاملات سواء بالنسبة للسلع أو الخدمات وفقاً لقاعدة الاعتراف بالإيراد (الإيرادات المحققة) في الوقت الذي تحدث فيه دون انتظار تدفقها النقدي، و تظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبط به.

---

[1] المرجع نفسه.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،"**مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأول عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008،يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007،والمتضمن النظام المحاسبي المالي**"، العدد 27، الجزائر، 28 مايو سنة 2008.

[3] المرجع نفسه.

[4] آيت محمد مراد، أبحري سفيان، "**النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر(تحديات و أهداف)**"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية،يومي 13 و 14 اكتوبر 2009،جامعة البليدة،الجزائر،.ص 20.

- **استمرارية النشاط** : تؤسس المؤسسة على أساس فرضية مزاولة نشاطها لفترة طويلة وباستمرار ،حيث يجب عليها وضع تصور للمستقبل بعيد عن التوقف أو التصفية، وعليه يتم إعداد القوائم المالية على ضوء استمرارية نشاط المؤسسة في المستقبل.
- **الدلالة** : يجب أن تتم عملية تسجيل الحدث الاقتصادي على أساس وثائق ثبوتية مكتوبة تضمن موثوقيته ومع معلومات مبررة بأدلة حول العملية.
- **قابلية الفهم** : يقصد بذلك أن المعلومات المالية يمكن فهمها من قبل المستخدمين، لذلك من المفترض أن يكون لديهم مستوى مقبول من المعرفة يمكنهم من ذلك.
- **المصداقية** : يجب أن يتم عرض القوائم المالية صورة موثوقية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال المعلومات المالية تمثل بصدق الأحداث الاقتصادية بشكل موثوق بناءا على قواعد و مبادئ الاعتراف المعمول بها.
- **التكلفة التاريخية** : إظهار مختلف عناصر الأصول و الخصوم و كذا المصاريف و الإيرادات ضمن كل القوائم المالية بقيمتها التاريخية، أي تسجل محاسبيا بتكلفة الحصول عليها.
- **أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني** : يعتبر هذا المبدأ جديد جاء به النظام المحاسبي المالي، حيث يقوم على معالجة الأحداث الاقتصادية وفقاً للواقع الاقتصادي و ليس وفقاً للشكل القانوني، فمثلا من خلال هدا المبدأ يمكن إدراج قروض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي وتحدياته

الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي يهدف إلى التوافق مع معظم المعايير المحاسبية الدولية من خلال تحقيق النقاط التالية:[1]

- ✓ تحسين النظام المحاسبي المالي وفقا لنظام المحاسبة الدولية.
- ✓ الاستفادة من تجارب البلدان المتقدمة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ الاستفادة من مزايا المعايير المحاسبية الدولية قي إجراء العمليات المالية والمحاسبية ومختلف المعالجات المحاسبية.
- ✓ تسهيل العمليات المالية والمحاسبية المختلفة بين المؤسسات الاقتصادية المحلية والأجنبية من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية المناسبة على جميع المؤسسات الدولية التي تمارسها.
- ✓ تسهيل الممارسة المحاسبية للمستثمرين الأجانب لجذب الاستثمارات إلى الجزائر من خلال تجنب مشاكل السياسات المحاسبية المختلفة.

[1] كتوش عامر،"**متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(IAS/IFRS)في الجزائر**"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا،جامعة الشلف، الجزائر، المجلد 5، العدد 6 ، 2009 ، ص ص:292-293.

- ✓ العمل على أن تكون عملية اتخاذ القرار بصورة عقلانية من خلال عرض القوائم المالية موثوقة وشفافة .
- ✓ القيام على جعل القوائم المالية و مختلف التقارير وثائق دولية تتوافق مع مختلف المؤسسات الأجنبية.
- ✓ تعزيز ثقة ومكانة الجزائر لدى المنظمات والهيئات المالية والتجارية الدولية.
- ✓ تحديد طبيعة وقواعد ومبادئ إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.
- ✓ العمل في بناء أسس حوكمة المؤسسات الاقتصادية من خلال الإفصاح عن القوائم المالية.
- ✓ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية والأداء المالي للمؤسسة والتغيرات في حركات رؤوس الأموال والتدفقات النقدية وما يعادلها.
- ✓ تمكين المؤسسات الاقتصادية من مقارنة قوائمها المالية من خلال فترات النشاط السابقة من جهة، ومن جهة أخرى إمكانية مقارنتها مع المؤسسات الأخرى سواء كانت محلية أو أجنبية.
- ✓ مساعدة المؤسسات الاقتصادية على تحسين وضعيتها المالية من خلال تمكينها من معرفة أفضل التدابير المالية والمحاسبية التي تقوم على النوعية وكفاءة التسيير.
- ✓ ضمان مراقبة القوائم المالية بكل مصداقية وموثوقية وشفافية لحماية مصالح المسيرين والمساهمين والأطراف ذات العلاقة.
- ✓ المساعدة في فهم الجيد للقوائم المالية لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الأطراف ذات العلاقة.
- ✓ نشر القوائم المالية ذات الجودة العالية، يشجع المستثمرين ويسمح لهم بمتابعة أموالهم.
- ✓ المساعدة في إعداد دراسات إحصائية للمعلومات المالية الخاصة بقطاع المؤسسات الاقتصادية بالجزائر مبنية على قوائم مالية تتسم بالموضوعية والمصداقية.
- ✓ توفير ترقية للتعليم والتكوين المحاسبي يرتكز على قواعد وممارسات موحدة.
- ✓ تسجيل كل الأحداث والعمليات الاقتصادية التي مارستها المؤسسة بطريقة موثوقة،يساعد على إعداد التصريحات الجبائية بكل موضوعية ومصداقية.
- ✓ استفادة الشركات المتعددة الجنسيات من القوائم المالية بفضل توحيد الإجراءات والطرق المحاسبية.
- ✓ التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية يقلل من تكاليف إعداد القوائم المالية وعرضها حسب كل تنظيم محاسبي.
- ✓ سد الثغرات التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني.[1]

[1] جودي محمد رمزي،"**إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**"مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ،جامعة بسكرة،الجزائر، العدد6،2009،ص 17.

الفرع الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:[1]

- ✓ توفير معلومات مالية عالية الجودة تعكس الصورة الحقيقية للوضع المالي للمؤسسة.
- ✓ شرح المبادئ الأساسية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم والتصنيف وإعداد وعرض القوائم المالية، مما يحد من أثر التلاعب.
- ✓ الاستجابة لاحتياجات المستثمرين الحالين والمرتقبين.
- ✓ السماح بإجراء المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسات نفسها من خلال فترات النشاط أو مع مؤسسات أخرى.
- ✓ المساعدة على تحسين إدارة المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل عملية صناعة القرار، وتحسين تواصلها مع مختلف الأطراف ذات العلاقة المهتمة بالتقارير المالية.
- ✓ المساعدة على التحكم في التكاليف مما يشجع على الاستثمار ودعم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- ✓ تسهيل عملية التدقيق في الحسابات على أساس مبادئ محددة بوضوح.
- ✓ تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر من خلال تلبية احتياجات المستثمرين الأجانب.
- ✓ ضمان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتوافق عليها دولياً، و تحسين شفافية القوائم المالية،وتعزز الثقة في الوضع المالي للمؤسسة.
- ✓ ضمان أن نظام المحاسبي المالي الجزائري يتوافق مع نظام المحاسبة الدولية.
- ✓ تحسين تقديم القروض المصرفية من خلال توفير المركز المالي الكاف من قبل المؤسسة.
- ✓ مقارنة القوائم المالية بمؤسسة أخرى لنفس الصناعة، في الداخل والخارج على السواء والتي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ تعزيز الثقة للمساهمين من خلال السماح لهم بمراقبة أموالهم على مستوى المؤسسة.
- ✓ السماح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتطبيق المحاسبة المالية المبسطة.
- ✓ الاعتماد على محاسبة القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية ،مما يساعد على توفير المعلومات المالية التي تعكس الواقع.
- ✓ عرض صورة صادقة عن الوضع المالي للمؤسسة من خلال إضافة قوائم مالية جديدة،تكمن في قائمة تدفقات الخزينة، وقائمة تغير قي الأموال الخاصة،بالإضافة إلى جدول حسابات حسب الوظيفة.

[1] عمار بن عيشي ،"**معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية (دراسة حالة ولاية بسكرة)**"،المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ،جامعة ورقلة،الجزائر،العدد01،2014،ص ص: 88-89.

الفرع الثالث: تحديات النظام المحاسبي المالي

إن أهم التحديات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي ، تتمثل فيما يلي:[1]

- ✓ المنظومة التعليمية والتكوينية في مجال المالية والمحاسبة ومدى توافقها مع متطلبات تطبيق نظام المحاسبي المالي، حيث يجب تكوين مجموعة من المحاسبين والأكاديميين في مجال المحاسبة من أجل توفير عدد كاف من المؤطرين في عملية تدريب خريجي الجامعات ومعاهد التكوين في مجال المالية والمحاسبة بما يتماشى مع نظام المحاسبي المالي.
- ✓ مدى قدرة المؤسسات الاقتصادية على تطبيق المحتوى نظام المحاسبي المالي وتماشيه مع متطلباته من خلال تكوين مستخدميها في فهم قواعد ومبادئ إعداد القوائم المالية.
- ✓ صعوبة تحديد معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار التمويلي.
- ✓ قلة النصوص التفسيرية لنظام المحاسبي المالي، يؤدي إلى وجود غموض في تطبيقه.
- ✓ مدى وعي وإدراك المؤسسات الاقتصادية وممارسي مهنة المحاسبة لأهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- ✓ غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة لا يساعد على تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقاً لطريقة محاسبة القيمة العادلة.
- ✓ النظام المحاسبي المالي غير متوافق مع قانون التجاري و القانون الجبائي ، فنجد كمثال على ذلك تسجيل قرض الإيجار التمويلي في الأصول وإدراج الاهتلاكات المتعلقة بالأصل المستأجر ضمن أعباء الدورة ، كما نص عليه هذا النظام، فإن القانون الجبائي يسمح للمؤسسات بإدراج الاهتلاكات التي تعود لأصول المؤسسة فقط،كما أن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت 75% من رأس مالها الاجتماعي غير أن النظام المحاسبي المالي يعتبره عنصراً هامشياً،فهو عبارة عن الفرق بين الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن المؤسسة لا تقع في خطر التعثر المالي وتحافظ على نشاطها بشكل عادي حتى لو استهلكت رأس مالها الاجتماعي.
- ✓ صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية، حيث أنها تقاس بناء على وجود المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما يتطابق مع بعض أسواق الأصول الثابتة المادية ، سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمتها السوقية.
- ✓ غياب نظام معلومات عن الاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية،يوفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل تضارباً في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، إن وجدت.
- ✓ ضعف المؤسسات المالية الفعالة في تطوير نظام المحاسبي المالي.

[1] المرجع نفسه.

- ✓ مستوى تطور الاقتصاد الجزائري، حيث أن جل المؤسسات الاقتصادية تحت سلطة الدولة ، والباقي عبارة مؤسسات مصغرة تمسك المحاسبة المالية البسيطة، وبالتالي غياب الحاجة إلى إعداد القوائم المالية ذات الجودة.

المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي في ظل الحوكمة المؤسسية

يعتبر النظام المحاسبي المالي آلية أساسية لتوفير المعلومات المالية ،تتميز بالشفافية وقابلية المقارنة، تمكن من تحقيق مبادئ الحوكمة المؤسسية.

الفرع الأول: علاقة النظام المحاسبي المالي بالحوكمة المؤسسية

لقد أكدت جميع مبادئ الحوكمة على ضرورة الإعداد الجيد للقوائم المالية والإفصاح عنها لجميع الأطراف ذات العلاقة بحيث تكون كافية ومناسبة ،لأن جودة القوائم المالية تعيد الثقة لمستخدمي القوائم المالية في الممارسة المحاسبية.[1]

تهدف الحوكمة المؤسسية إلى فهم الآليات التي تضمن تخفيف المشاكل التحفيزية الناجمة عن فصل الإدارة عن التمويل في المؤسسات الاقتصادية، كما يوفر النظام المحاسبي المالي لمستخدمي القوائم المالية المصادر الأولية للمعلومات المالية لمراقبة أداء المسيرين ، وبالتالي فهو أداة لتفعيل آليات الحوكمة.[2]

إن تبني الجزائر لنظام المحاسبي المالي وفق معايير المحاسبة الدولية كان أحد التوصيات التي قدمتها في مبادرة الشراكة من أجل تنمية إفريقيا (**NEPAD**)، بحكم أنها أحد أهم المبادرين لتأسيسها وتبنياً لتوصياتها، أين دعت إلى ضرورة تبني جملة من المعايير من بينها:معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال تقديم تقرير حول البرنامج الخاصة بالحوكمة والذي جاء في شكل أبواب، حيث تضمن الباب الثاني الخاص بالحوكمة والتسيير الاقتصادي إدخال النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ بداية من سنة 2010.[3]

إن النظام المحاسبي المالي يعمل على توفير القوائم المالية ذات الجودة ، يساعد الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية نتيجة توفر على المعلومات المالية التي تحقق عنصر الشفافية والإفصاح عن الأداء المالي للمؤسسة للحفاظ على أصولها و تحديد حصة كل مساهم من أرباحها ، وبالتالي فهو منتج لعمليات الحوكمة من خلال القوائم المالية التي يقدمها (مدخلات الحوكمة)، هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى تتأكد آليات الحوكمة من مدى جودة القوائم المالية المقدمة من طرف المسيرين (مخرجات الحوكمة) ، ولهذا يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي والحوكمة المؤسسية مرتبطان ببعضهما البعض.[4]

---

[1] سامح محمد رضا رياض،"**دور حوكمة الشركات في الحد من إدارة الأرباح– دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية**"، المجلة العربية للمحاسبة ،جامعة البحرين،البحرين،المجلد 15،العدد1،2012،ص 31.

[2] أحمد بوراس، محمد بوطلابة،"**مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري**"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية ،جامعة أم البواقي،الجزائر،العدد3،2015،ص 21.

[3] المرجع السابق،ص 22.

[4] المرجع السابق ، ص ص :23-24.

الفرع الثاني: متطلبات تفعيل النظام المحاسبي المالي لتحقيق الحوكمة المؤسسية

تكمن متطلبات تفعيل النظام المحاسبي المالي لتحقيق الحوكمة في مجموعة من النقاط ، نذكر أهمها:[1]

- ✓ ضرورة تكييف مختلف القوانين والإجراءات التي لها علاقة مع نظام المحاسبي المالي ولا سيما القوانين الجبائية.
- ✓ ضرورة تأهيل مختلق الأنظمة الإدارية للمؤسسات الاقتصادية مع متطلبات تطبيق نظام المحاسبي المالي.
- ✓ تأهيل المهنيين والأكاديميين من خلال عمليات الرسكلة والتكوين وفق نظام المحاسبي المالي.
- ✓ تجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بالمالية والمحاسبة ومختلف المنشورات التي من شانها المساعدة في التكوين المحاسبي وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.
- ✓ وضع الأظرف المالية اللازمة لتغطية تكاليف تطبيق نظام المحاسبي المالي.
- ✓ بناء نظام للمعلومات المالية فعال يتوافق مع النظام المحاسبي المالي، يقوم بنقلها بسرعة وتخزينها بالآليات التي تمكن مستخدميها من استغلالها في الوقت المناسب.
- ✓ سد الفجوة بين المؤسسة الاقتصادية والمؤسسة الجامعية، حيث أن الجامعة من شأنها أن تساهم بشكل فعال في تعزيز البحث العلمي وتكوين خريجي الجامعات، مع وجوب التخلي على سياسة الانطواء والانعزال عن المحيط الخارجي مع اعتبار خريجي الجامعات دخلاء على المؤسسة.
- ✓ ضرورة تبني المؤسسات الاقتصادية لأنظمة المعلومات المحاسبية والمالية المتكاملة، تساعدها في التحكم في مختلف أنشطتها لاتخاذ القرارات الاقتصادية لزيادة قدرتها التنافسية على الصعيدين الوطني والدولي.
- ✓ ضرورة تبني المؤسسات الاقتصادية للتكنولوجيات الحديثة وأنظمة الاتصال المتطورة لتفعيل أنظمتها المعلوماتية وخاصة النظام المعلوماتي المحاسبي المالي .
- ✓ التحسيس بأهمية المعلومات المالية وأثرها على الأسواق المالية وخاصة عند صغار المستثمرين.
- ✓ وجوب قيام المؤسسات الاقتصادية بنشر مجموعة موحدة من النسب المالية مع التقارير دورية، سواء كانت ثلاثية أو سداسية و سنوية، حتى يتمكن المستثمرون من تقييم أداء هذه المؤسسات قبل اتخاذ أي قرار لبيع أو لشراء حصص المؤسسة في الأسواق المالية.
- ✓ سرعة تفعيل مؤسسات الوساطة المالية في الجزائر،والتي تهدف إلى تقديم خدمة للمستثمرين وخصوصاً صغار المستثمرين في سوق الأسهم.
- ✓ يجب على المجلس الوطني للمحاسبة ومختلف المجالس الوطنية لمهنة المحاسبة أن تلزم مدققي الحسابات بضرورة التأكد من قيام المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح ونشر المعلومات المالية المتعلقة بالنسب والمؤشرات التجارية والتي أثبتت نجاعتها لمستخدمي القوائم المالية.

[1] قورين حاج قويدر،"**الحوكمة المحاسبية في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد ودورها في النهوض بالسوق المالي**"،الملتقى الدولي حول حوكمة المحاسبية للمؤسسة- واقع ورهانات وآفاق-،يومي 07 و 08 ديسمبر 2010،جامعة أم البواقي-الجزائر،ص ص:17-21.

- ✓ ينبغي على الدولة أن تدعم عمليات البحث والتطوير أن تحفز المؤسسات الاقتصادية على تبني مثل هذه المشاريع، لأن معظم المؤسسات الاقتصادية تركز عمليات أبحاثها على المنتجات دون إجراء الأبحاث على أنظمة الإدارة وتكنولوجيات المعلومات والاتصال.
- ✓ القيام بتحسين برامج وأساليب تدريس مقاييس المالية والمحاسبة و الاستثمار في المؤسسات الجامعية، باعتبار أن خريجي الجامعات هم مورد بشري يعتمد عليه في تطبيق وتفعيل النظام المحاسبي المالي ، وبالتالي يجب على لجان التكوين إدخال المواضيع المتعلقة بالممارسات المحاسبية والمالية في برامج تكوين الطلبة ولاسيما مواضيع الأدوات المالية، إدارة المحافظ الاستثمارية،الهندسة المالية ، المعايير المحاسبية الدولية، التجارة الالكترونية ، الجباية الالكترونية ،الأسواق المالية الكفؤة... الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار القيام بورشات ودورات تكوينية وتدريبية لفائدة الطلبة في هذه البرامج ، إلى جانب الأيام الدراسية والندوات والملتقيات.
- ✓ فتح مهنة المحاسبة و التدقيق لمنافسة المهنيين الأجانب بما في ذلك مكاتب الاستشارة المحاسبية والتدقيق الكبرى، مع السماح لهذه المكاتب بالتأشير والمصادقة على الحسابات والتحقق من صحتها، بالإضافة إلى وضع استراتجيات لتكييف المهنة المحاسبية مع بيئة العالمية لزيادة القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية على المستوى الدولي.
- ✓ المشاركة في برنامج **IFAC** للإتحاد الدولي المحاسبي، وتشجيع ظهور تعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين، والتسجيل في العلامة الإثبات الدولية للمواقع التجارية (**WEB TRUST**) ، حيث للعولمة وتحرير أسواق رأس المال آثار على المحاسبين والمدققين، ومن ثم يجب أن يكونوا قادرين على التعامل في هذه الأسواق.
- ✓ تطوير قطاع التحليل المالي والاستثمار، من خلال العمل على تشجيع تأسيس وتطوير بيوت ذات الخبرة تعمل على تقييم جودة الأوراق المالية الصادرة عن المؤسسات الاقتصادية.

الفرع الثالث: دور النظام المحاسبي المالي في تعزيز الحوكمة المؤسسية في الجزائر

يقوم النظام المحاسبي المالي على تعزيز الحوكمة المؤسسية من خلال العمل على الرفع من مستوى الإفصاح والشفافية مع تعديل متطلباته بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وذلك بغرض تفعيل الدور التنظيمي للسوق من جهة ، وتوفير فرص متكافئة للفاعلين في السوق من جهة أخرى . فمن جهة السوق، ينبغي توسيع نطاق المعلومات والبيانات التي يتعين على لجنة تنظيم البورصة الإفصاح عنها، سواء التي تتضمن أسماء مصدري الأوراق المالية وأسماء أعضاء السوق، فضلا عن المعلومات الدورية التي تحتوي على حركة التداول والمؤشرات المالية الرئيسية. وفي هذا الجانب، يجب على شركة تسيير بورصة القيم أن تنشر يومياً وأسبوعياً وشهرياً وسنوياً تقارير تتضمن معلومات عامة عن السوق و مختلف قرارات مجلس الإدارة ومعلومات

عن أحجام التداول و مؤشرات الأسعار، مع إبرام اتفاقيات مع المؤسسات دولية لنشر المعلومات المتعلقة بجلسات التداول بشكل يومي.[1]

ولتعزيز الحوكمة يجب :[2]

- إلزام المؤسسات بنشر القوائم المالية سنوياً (ميزانية، حساب أرباح وخسائر،تقرير التدفق النقدي،... الخ) مدققة،ميزانية وحساب أرباح وخسائر خلال ثلاثة أشهر أو سداسي (ليس بالضرورة مدققة) في فترة لا تتجاوز 10 أيام أو شهر من انتهاء الفترة، وأن تبين القوائم المالية بوضوح السياسات المحاسبية التي تستعملها المؤسسة.
- أن تكون القوائم المالية المنشورة لسنتين: السنة الحالية و السنة السابقة لقابلية المقارنة.
- التأكيد على إتباع تصنيف محاسبي صحيح في طريقة عرض القوائم المالية (العناوين الرئيسية والفرعية، تسلسل وترتيب عرض العناصر، المجاميع الفرعية والكلية،... الخ) لجعل القوائم المالية سهلة القراءة، مفهومة و غير مضللة، وقابلة للتحليل المالي.
- ضمان وجود إفصاح مالي كامل في التقارير السنوية وفي التقارير المالية الثلاثية خاصة فيما يتعلق بالأرباح الحقيقية الإجمالية وبالسهم الواحد و معدلات نموها، لتلبية مختلف متطلبات مستثمري الأسواق المالية لإجراء تحليل مالي جيد. غير أن الإفصاح عن المعلومات وأساليب التصنيف في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الكبرى غير مرضي ، لأن المحليين الماليين غير قادرين على تحديد الوضعية المالية للمؤسسة، مما لا يعطي ثقة كبيرة للمستثمرين المطلعين على الاستثمارات.
- إيجاد حل مع وزارة المالية يتوافق مع التعارض بين رغبة المؤسسات الاقتصادية في التهرب من الضريبة على الأرباح، و وجوب الكشف عن الأرباح الحقيقية للوفاء بمتطلبات الإفصاح، وتوفير العوامل الأساسية لتحليل وتقييم سعر السهم في البورصة. فمن المعروف أن أداء الربح الفعلي بالسهم ربعياً بما يتوقعه المحللين الماليين في السوق، هو أحد أهم عوامل تحديد سعر السهم في السوق. فالمفاجآت السارة من أرباح السهم ونموها تزيد من سعر السهم في السوق والمفاجآت غير سارة تخفض من سعر السهم في السوق.

[1] المرجع السابق،ص 19.

[2] المرجع السابق،ص ص:19-20.

المبحث الثالث: ممارسات إدارة الأرباح في ظل النظام المحاسبي المالي

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، والتي تتميز بمرونة المتاحة للبدائل والطرق المحاسبية في اختيار والتقدير الشخصي في العديد من المسائل المحاسبية، قد يستغلها المسيرون في التركيز على المنافع الشخصية، مما يلزم بالاهتمام بجميع العناصر التي تسمح بممارسة إدارة الأرباح.

المطلب الأول: مداخل متعلقة بقواعد النظام المحاسبي المالي

تعد المؤسسات قوائمها المالية وفقا قواعد النظام المحاسبي المالي التي تتسم بخاصية المرونة ، في اختيار بدائل الطرق المحاسبية، قد تستغل في بعض الأحيان من طرف المسيرين لتحقيق أهداف شخصية،مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بمصالح الأطراف ذات العلاقة.

الفرع الأول: بدائل الطرق المحاسبية

لم يشر النظام المحاسبي المالي (**SCF**) لموضوع إدارة الأرباح لا من بعيد ولا من قريب ولكن اللافت للنظر أنه يتسم بمرونة كبيرة مقارنة بما كان عليه النظام القديم للمخطط الوطني المحاسبي(**PCN**) وهذا راجع لكونه مستمد من المعايير المحاسبية الدولية والتي جعلته يأتي بالعديد من التغيرات والممارسات المحاسبية، تتمثل أهمها في ما يلي :

1. اهتلاك التثبيتات الثابتة

الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ، يتم حسابه كعبء ، إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان نفسه.[1]

يتم حساب الاهتلاك وفق مجموعة من الطرق، التي تعكس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يديرها ذلك الأصل.

إن النظام المحاسبي المالي يسمح بحساب الاهتلاك بناء على أربعة طرق: [2]

- **الطريقة الخطية**: والذي يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.
- **الطريقة التناقصية**:تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية.
- **طريقة وحدات الإنتاج**: يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.
- **طريقة التزايدية**: تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل.

إلا أنه يقر على اعتماد على الطريقة الخطية في عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.كما يلزم النظام المحاسبي المالي أن تتم دراسة دورية لطريقة الاهتلاك المطبقة على التثبيتات العينية ، أما في حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات

[1] الفقرة 7.121 من قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008،مرجع سبق ذكره،ص 9.

[2] المرجع نفسه.

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 لاهتلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية.[1]

2. بدائل تقييم المخزونات

تمثل المخزونات أصولا يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو هي قيد الإنتاج بقصد مماثل، أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.[2]

يتم تقييم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً **FIFO**، وإما بمتوسط تكلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة **CMP**.[3]

تقوم طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً على افتراض أن المخزونات المشتراة أولاً تباع أولاً، وإذا ظل المخزون في نهاية الفترة دون بيع، يعد آخر الكميات التي وردت للمخازن، أي يتم المخزون في هذه الطريقة وفقاً لأحداث الأسعار للكميات الواردة للمخازن، بينما يتم تقييم تكلفة المخزونات المباعة وفقا لأقدم الأسعار.[4]

أما بالنسبة لطريقة المتوسط المرجح يتم تحديد متوسط تكلفة الوحدة بقسمة إجمالي تكلفة البضاعة المتاحة للبيع (تكلفة مخزون أول المدة + تكلفة المشتريات) على عدد الوحدات المتاحة للبيع (عدد وحدات مخزون أول المدة +عدد وحدات المشتريات)، أو بقسمة اجمالي تكلفة الإنتاج (تكلفة مخزون أول المدة + تكلفة إنتاج الفترة) على إجمالي عدد الوحدات المنتجة (عدد وحدات مخزون أول المدة +عدد وحدات المنتجة).

إن من مزايا طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً أنها تناسب المؤسسات المتخصصة في صناعة وتجارة المواد الغذائية والسلع القابلة للتلف، كما أن تكلفة المخزونات تكون بأحدث الأسعار وهذا يعني اقترابها من الأسعار الجارية وقت التقويم، كما أن هذه الطريقة تكون مناسبة أكثر في ظل الظروف الاقتصادية التي تتسم بثبات الأسعار، غير أنها تؤدي إلى تضخيم الأرباح في حالة ارتفاع الأسعار وبالتالي زيادة الضرائب، أما التكلفة المتوسطة فإنها تخفض من أثر التغيرات في الأسعار إلا أنها لا تقيم المخزونات بشكل جيد في حالة التضخم.[5]

بمعنى أن خلال فترات التضخم فإن المؤسسات التي تستخدم طريقة **FIFO** تسجل انخفاضاً في تكلفة البضاعة المباعة مما يؤدي إلى ارتفاع في الأرباح وبالتالي ارتفاع في الضريبة على الأرباح.

---

[1] المرجع نفسه.

[2] الفقرة 1.123 من قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، مرجع سبق ذكره. ص 12.

[3] المرجع نفسه،ص 13.

[4] محمد معتصم إبراهيم حمد، إسماعيل محمد النجيب،" **بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية (بالتطبيق على المنطقة الصناعية الخرطوم بحري)**"،مجلة العلوم الاقتصادية،المجلد 16،العدد 1 ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،السودان ،2015،ص 141.

[5] مصطفى زهير،"**إدارة المشتريات والمخازن**"،دار النهضة العربية،بيروت لبنان،2006، ص 428.

3. بدائل تكاليف القروض والخصوم المالية

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصول حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.[1]

تبرز طريقتين في المعالجة المحاسبية لتكاليف القروض، الأولى، حيث تدرج في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها، أي يتم توزيع التكاليف المترتبة على الحصول على القرض وعلاوة تسديده أو إصداره بشكل خطي على مدة تسديد القرض، حيث تسجل في ضمن حسابات المصاريف المالية للسنة المالية المعنية بتحميلها، وتتمثل تكاليف القرض فيما يلي :[2]

- ✓ الفوائد المترتبة على المكشوفات المصرفية والقروض.
- ✓ اهتلاك علاوات الإصدار أو التسديد المتعلقة بالقروض وكذلك اهتلاك التكاليف الملحقة المترتبة عن تنفيذ القروض.
- ✓ الأعباء المالية التي تقتضيها عمليات الإيجار التمويلي.
- ✓ فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية إذا كانت مماثلة لتكاليف الفوائد.

أما الطريقة الثانية أو المرخص بها، فيتم إدماج التكاليف الملحقة والمترتبة عن الحصول على القرض، بشكل مباشر في تكلفة الاقتناء أو البناء أو الإنتاج للأصل المالي، الذي يتطلب فترة طويلة في التحضير (أكثر من 12 شهر) قبل أن يستعمل أو يباع.

4. بدائل العقود طويلة الأجل

يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز، سلعة، خدمة مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها أو الانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بعقود البناء، عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة، عقود تقديم خدمات.[3]

تدرج في الحسابات المصاريف والإيرادات، التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل، حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس انجاز العملية وفق طريقة التقدم في الانجاز التي تعتبر الطريقة المفضلة،غير أنه إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم في الانجاز، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة، فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط ألا يسجل كإيرادات إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء الثابتة التي يكون تحصيلها محتملاً وفق طريقة الإتمام التي تعتبر الطريقة المرخص بها (البديلة).[4]

---

[1] الفقرة 1.126 من قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، مرجع سبق ذكره،ص 14.

[2] المرجع نفسه.

[3] الفقرة 1.133 من قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[4] المرجع نفسه.

الفرع الثاني: بدائل القياس المحاسبي

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية القياس المحاسبي على أنه "عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم الاعتراف به والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وجدول حسابات النتائج، وهذا بالاعتماد على طرق قياس محددة".[1]

تنصب عملية القياس بشكل عام على خاصية معينة لشيء معين ، حيث أن الخاصية محل قياس في الممارسات المحاسبية هي القيمة المالية للحدث الاقتصادي،كما أنه ليس لها مفهوم محدد عند المحاسبين مما يجعلهم مختلفين في قياسها، وتخضع عملية القياس المحاسبي لقواعد ومبادئ عامة تفتقر إلى التحديد،مما يجعلها خاضعة عبر مختلف مراحلها للأحكام والتقديرات الشخصية للمحاسبين،وبالإضافة إلى ذلك هناك عامل هام يسبب تحيز القياس المحاسبي وهو عدم استقرار قيمة وحدة القياس المحاسبي (وحدة النقد)، لأن قيمة هذه الوحدة على عكس وحدات القياس الأخرى تتسم بالتقلبات وعدم الاستقرار مما يؤثر على مخرجات عملية القياس،و مما يجعلها عرضة للتقلبات وعدم الاستقرار.[2]

إن القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي يرتكز على طريقة تقييم وقياس العناصر المسجلة في الحسابات العامة، كقاعدة عامة على أساس التكلفة التاريخية، حيث تقاس السلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات بعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:[3]

- **السلع المكتسبة بمقابل:** تقاس على أساس تكلفة الشراء.
- **السلع المستلمة كمساهمة عينية:** تقاس على أساس قيمة الإسهام.
- **السلع المكتسبة مجانا:** تقاس على أساس القيمة الحقيقية عند تاريخ دخولها.
- **بالنسبة للسلع المكتسبة عن طريق التبادل:** تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة،وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة.

غير أنه يمكن النظر في هذه الطريقة لبعض العناصر مثل الأصول البيولوجية والأدوات المالية وفق الشروط التي يحددها النظام المحاسبي المالي وإتباع أساليب أخرى ولاسيما: القيمة العادلة (التكلفة الحقيقية)،قيمة الانجاز،القيمة المحينة (النفعية)، حيث يرخص النظام المحاسبي المالي للمؤسسة إدراج التثبيتات العينية على أساس مبلغها المعاد تقييمه، أي بقيمتها العادلة عند تاريخ إعادة التقييم المخفض منها مجموع الاهتلاكات وخسائر

[1] موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين،" **القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي**"،الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، الجزائر ،العدد 19،2018،ص 58.

[2] محمد مطر،" **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات:القياس والعرض والإفصاح**"،دار وائل،عمان، الأردن،2004،ص 133.

[3] موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، مرجع سبق ذكره،ص63.

القيمة، وعمليات إعادة التقييم تكون بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعاد تقييمها بشكل كبير عن القيمة المعاد تقييمها في تاريخ الإغلاق.[1]

أما مفهوم القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي فقد عرفها في الملحق الثالث على" أنها المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية".[2]

إن القياس وفق طريقة القيمة العادلة أثر على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بشرط توافر الأسواق المالية الفعالة، و توافر القوانين و التشريعات التي تساهم في ضبط أخلاقيات إدارة الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة، وتوافر الكوادر الفنية المؤهلة للتعامل مع القيمة العادلة.[3]

الفرع الثالث: التقديرات المحاسبية والحكم الشخصي

تعتبر القوائم المالية التي تتلزم المؤسسات بإدراجها ضمن تقريرها السنوي جزءاً أساسياً من المعلومات التي يحتاجها مستخدموها، وقد لا يكون بالإمكان قياس كثير من عناصرها بدقة وبالتالي لا بد من الاعتماد على التقديرات المحاسبية والحكم الشخصي، مما يتيح ممارسة إدارة الأرباح.

يعرف التقدير المحاسبي بأنه قيمة تقريبية لعنصر ما في حالة عدم وجود القياس المحاسبي ، حيث يشمل إعداد بعض المسائل المحاسبية مستوى كبير من التقدير، مما يسمح للمسيرين بالتلاعب بالتقديرات لتحقيق أهداف محددة سلفاً، وعادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة، مما يمنح للمسيرين فرصة ممارسة إدارة الأرباح بشكل يصعب اكتشافها، من خلال طريقة متفائلة أو متحفظة وفقا لاحتياجات المسيرين ودوافعهم في التأثير على قيمة عناصر القوائم المالية من حيث تضخيمها أو تخفيضها.[4]

إن المسيرين يدخل في نطاق مسؤولياتهم تحديد مجموعة من التقديرات المتعلقة بالعديد من عناصر النشاط يجعلهم لا يلتزمون بالحياد ،حيث تخضع هذه التقديرات إلى اختبارات وفقاً لأهداف محددة مسبقاً.[5]

و نظراً لعدم وجود أسس تقييم مقبولة عموماً، لا يمكن قبول عدم وجود مقياس لقيمة عناصر القوائم المالية، بالرغم من المخاطر المرتبطة بالتقدير كاختلاف أسس التقدير، وعلاقة التقدير بالتفاؤل أو التشاؤم الشخصي، الفارق الزمني الذي لا يمكن أن نقرأ به المستقبل بواسطة الحاضر، ومع ذلك فلا يوجد بديل عن

---

[1] آسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص 207.

[2] قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، مرجع سبق ذكره، ص 87.

[3] جميل حسين نجار ،"**أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية**"،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن ،المجلد 9 ،العدد 3 ،2013 ، ص 472.

[4] عيسى عمر أحمد علي، هابيل عمر الدرديري جالبة،" **أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية**"، مجلة الشرق للدراسات والبحوث العلمية، كلية الشرق الأهلية، كسلا، السودان، العدد 2 ،2016،ص 154.

[5] محمد محمود جاسم،أسعد منشد محمد،" **انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح**" ، مجلة كلية التربية الأساسية،جامعة بابل،،العراق العدد5، 2011،ص 454.

التقدير الشخصي، مما يوفر فرص للمسيرين بممارسة إدارة الأرباح من خلال التقدير المبالغ فيه في التفاؤل أو التشاؤم.[1]

كما أن الحكم الشخصي هو أحد أهم مداخل التي يمكن من خلالها ممارسة إدارة الأرباح، التي كثيرا ما تستخدم في المعالجة المحاسبية، بصورة مباشرة مثل تحديد الأهمية النسبية لقيمة المصاريف لتمييز الإيرادية منها عن الرأسمالية، أو بصورة متخفية من خلال تعدد البدائل لاختيار البديل المناسب، أو من خلال تقدير التفاؤل أو التشاؤم في عمليات التقدير، وكذلك عند إعادة تقييم بعض الأصول لدى تطبيق أسلوب إعادة التقييم، وقد يكون الحكم الشخصي مرتبط بالنية مثل التمييز بين مختلف أنواع الاستثمارات المتاحة للبيع أو تم الحصول عليها للتداول، أو الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، وقد تتداخل النوايا وتكون واضحة ليس كباطنها، تختار المؤسسة وقتاً محدداً لتحويل الاستثمارات المتاحة للبيع إلى استثمارات مقتناة للتداول أو العكس.[2]

إن النظام المحاسبي المالي فتح المجال للعديد من التقديرات المحاسبية والحكم الشخصي للمسيرين، والتي تفتح المجال أمامهم لممارسة إدارة الأرباح وتوجيهها بما يحقق مصالحهم والتي نذكر منها:

- **المخزونات**:تقيم بأقل تكلفتها وقيمة انجازها الصافية. وقيمة الانجاز الصافية عن سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق.[3] كما ينص النظام المحاسبي المالي للتكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان إما على أساس التكاليف الحقيقية، وإما على أساس تكاليف محددة مسبقا.
- **السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء**: بما أن النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية ولاسيما المعيار IAS 8، فقد أعطى قدر كبيراً من الحكم الشخصي،حيث هناك العديد من عناصر القوائم المالية التي لا يمكن قياسها بدقة ، إلا أنه يمكن فقط تقديرها طبقا للمعلومات المتوفرة في صورة:الديون المشكوك فيها،المخزون المتقادم، العمر الإنتاجي للأصل،الطريقة المتوقعة للأصل.[4]
- **الأصول الثابتة واهتلاكاتها**: ورد بهذا العنصر معالجات كثيرة تعتمد على الحكم الشخصي للمسيرين منها ما يلي : [5]
  - **تقدير العمر الافتراضي للأصل الثابت**: يقوم المسيرون بتحديد قيمة الأصل في إطار سياستهم الخاصة بالتخلص من الأصول.
  - **تقدير القيمة المتبقية**: يستند هذا على القيمة المقدرة من قبل المسيرين في ضوء حالات مماثلة وإذا لم يكن ذلك متاحاً، تحدد هذه القيمة بناءا على التقدير الشخصي للمسيرين.

---

[1] خالد جمال جعارات،" **معايير التقارير المالية الدولية 2007**"، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى ،عمان،الأردن،2008، ص 107.

[2] المرجع السابق ،ص ص:108-209

[3] الفقرة 5.123 من قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[4] حسيباني عبد الحميد،**المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية**"،مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ،جامعة الوادي، الجزائر،،المجلد8،العدد3 2015، ص 163.

[5] المرجع نفسه.

- **تقدير قيمة الأصل الثابت عند إعادة التقييم كمعالجة بديلة للأصل بعد الاستحواذ:** يتم تقدير هذه القيمة من خلال الحكم الشخصي.
- **تحديد التقديرات المتعلقة بانخفاض قيمة التثبيتات:** وذلك كما نص عليه المعيار **IAS 36** والمتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول، وهي نفس المعالجة التي تبناها النظام المحاسبي المالي، حيث تتمثل أهم التقديرات قي تقدير التدفقات النقدية،تحديد القيمة في الاستخدام،تقدير الفترات الزمنية التي يتم تقدير التدفقات النقدية لها،وتقدير معدل الخصم اللازم لخصم التدفقات النقدية للوصول إلى قيمتها الحالية.
- **تقدير القيمة العادلة:** إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يعمل على تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية من خلال التمثيل الصادق، وأكثر منفعة لاتخاذ القرارات الائتمانية من خلال تحقيق خاصية التوقيت المناسب،وكذا توفير معلومات مفهومة وخالية من الغموض والتعقيد،كما يتيح التحليل المالي للمؤشرات قابلية المقارنة إلا أنه يخضع إلى الحكم وتقديرات الإدارة لعدة أسباب نذكر منها :

- **غياب أسواق نشطة** : التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم و السندات و مشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وفي ظل عدم وجود سوق نشطة في الجزائر يؤدي إلى استخدام الأسلوب الذاتي الذي يؤدي بدوره إلى التلاعب في رقم الأرباح عن طريق بالاعتراف بأرباح غير محققة فعليا.وهذا يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم وخداعهم .[1]
- **تعارض تطبيق القيمة العادلة مع قوانين الجبائية:** يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هنا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.[2]
- **غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني:** إن تطبيق التقييم وفق القيمة العادلة يفضل توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، رغم أن في بعض حالات تجد تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من طرف الهيئات الرسمية وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية ،إلى جانب قلتها من جهة عن عدم توفرها من جهة أخرى.[3]

---

[1] رحيم حسين، بن فرج زوينة،" **إشكالية الإبداع والإصلاح المحاسبي في الدول العربية (حالة الجزائر)**"، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر،يومي 29 و30 نوفمبر 2011،جامعة ورقلة،الجزائر،ص 21.

[2] جاوحدو رضا، حمدي جليلة إيمان،" **آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه**"، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05و06 ماي 2013،جامعة الوادي،الجزائر،ص 11.

[3] محمد زرقون ، فرس بن يدير، "**واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**"،المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ،جامعة ورقلة، الجزائر،العدد4 ،2016؛ ص 07.

- **صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية** : إن تحديد هده القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهدا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية، ففي الجزائر مثلا سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمتها السوقية.[1]

كما نجد أيضا أن من بين المعالجات المحاسبية التي يمكن أن تستخدم فيها التقديرات والحكم الشخصي لممارسة إدارة الأرباح:[2]

- **إطفاء الشهرة والعلامات التجارية**: نظرا لعدم وجود الأسواق النشطة لمثل هذه العناصر على خلاف الأصول الملموسة يصعب تحديد أعمارها ، مما يتيح الفرصة أمام التقدير الشخصي.
- **الديون المشكوك في تحصيلها**:يمكن للمسيرين تضخيم إيراداتها من خلال تقليل الديون المشكوك في تحصيلها.

المطلب الثاني: مداخل متعلقة بمبادئ والفروض المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي المالي للعديد من المبادئ والفروض المحاسبية، إلا أن البعض قد يستغلها في ممارسة إدارة الأرباح و تتمثل في:

الفرع الأول :محاسبة الالتزام أو التعهد

تسمى أيضا بالمحاسبة على أساس الاستحقاق، وهو من الفروض الجوهرية في بناء الممارسات المحاسبية واعتمادها في نشر القوائم المالية. كما أنه يمكن استخدام التقارير المتعلقة بأثر الاستحقاق المحاسبي كمقياس لحرية اختيار السياسات المحاسبية التي يديرها المسيرون، كما أن أثر الاستحقاق له تطبيقات هامة في البحوث المتعلقة باكتشاف ممارسات إدارة الأرباح. إذن هو عملية محاسبية للاعتراف بالأحداث والظروف غير النقدية عند ظهورها في عملية المحاسبية، ويتطلب الاستحقاق الاعتراف بالإيرادات والزيادة في الأصول والمصاريف والخصوم على أساس مبالغ المتوقع استلامها أو دفعها نقداً في المستقبل.بمعنى أنه هو التغيرات والتقديرات المحتملة التي يمكن إجراؤها في الإيرادات والمصاريف المستحقة مثل تغيير العمر الافتراضي للأصول أو احتمال سداد المدينين بغرض التحكم في مقدار الإيرادات.[3]

يستند الاستحقاق إلى تحميل الفترة المحاسبية بما يخصها من نفقات وإيرادات دون مراعاة وقت الدفع أو التحصيل، مما يعني تحميل الفترة المحاسبية بالنفقات والإيرادات الحقيقية للفترة، مع استبعاد النفقات والإيرادات

---

[1] عمار بن عيشي،"**معقومات تطبيق النظام المحاسبي المالي في الشركات المساهمة الجزائرية–دراسة حالة ولاية بسكرة**"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد1،ديسمبر 2014،ص 90.

[2] درحمون خلال،نساب عائشة،"**عوامل إخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية**"،مجلة الأبحاث الاقتصادية ، جامعة البليدة 2، الجزائر،العدد13،ص ص :259-260.

[3] محمد محمود جاسم،أسعد منشد محمد ،مرجع سبق ذكره،ص 453.

المنفقة أو المحصلة للفترات المالية السابقة أو اللاحقة، و على أساس الاستحقاق يتم الاعتراف بالإيرادات عندما تكتسب وتسجل النفقات والمصاريف عند استخدامها، إذ يتعين على الكيان إعداد قوائمه المالية على أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية، و يؤدي تطبيقه إلى تحقيق أهداف القوائم المالية القائمة على توفير معلومات حول الوضع المالي للمؤسسة، ونتائج أنشطتها خلال فترة معينة.[1]

ووفقا لهذا الفرض يتم الاعتراف وتسجيل مختلف الأحداث والعمليات المحاسبية، وقت التعاقد أي فور التعهد بها، ويتم إثباتها بوثيقة و تسجل محاسبياً، وجاء هذا الفرض في المادة 6 من المرسوم التنفيذي 08-156 والتي تنص على: تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها"، ويتيح هذا الفرض العديد من الثغرات والتي تتعلق بمدى تحصيل الإيرادات فعلياً أو دفع المصاريف لتطبيق ممارسات إدارة الأرباح.[2]

الفرع الثاني : الأهمية النسبية

لقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي **FASB** بأنها :" مقدار الإغفال أو الانحراف في المعلومات المحاسبية في ضوء المحيط الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الانحراف، أي بمعنى آخر تعتبر المعلومات المالية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المالية المأخوذة من القوائم المالية، كما تعتمد الأهمية النسبية على حجم الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو عرضه بصورة خاطئة."[3]

إن لمفهوم الأهمية النسبية تأثير واسع النطاق في كل الأنشطة المحاسبية فهي تؤثر على قياس وعرض كل المعلومات المقدمة في القوائم المالية وأثرها الأكبر يقع على عناصر الإيرادات والمصاريف.

وقام مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** بإعطاء مفهوم للأهمية النسبية كالآتي:

أولئك الذين يصدرون قرارات محاسبية والذين يصدرون أحكاما مثل مدققي الحسابات، لا يزالون يواجهون حاجة مستمرة لإصدار أحكام حول الأهمية النسبية ،وأحكام الأهمية النسبية من حيث الطبيعة كمية في المقام الأول،حيث يطرحون السؤال هل هذا العنصر له فائدة حتى يؤثر على مستخدمي القوائم المالية ؟ و مع ذاك فإن الإجابة على السؤال تتأثر عادة بطبيعة العنصر وماهيته، فالعناصر الصغيرة التي تعد مهمة إذا ما حدثت نتيجة للعمليات الاعتيادية يمكن عدها مهمة إذا كانت موجودة في ظروف غير مهمة.[4]

---

[1] إسماعيل قزال،"**دراسة تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية في تطبيق النظام المحاسبي SCF (دراسة تطبيقية على عينة من شركات المساهمة الجزائرية للفترة (2011-2015)**"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية،جامعة ورقلة،الجزائر،2018،ص ص:25-26.

[2] بدر الزمان خمقاني،مسعود صديقي،"**واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية(دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013**."،مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ،جامعة ورقلة،الجزائر،العدد8،2015،ص 63 .

[3] أحمد قايد نور الدين، بن زاف لبنى،"**تطبيق مفهوم الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة** "، الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة،يومي 06 و 07 ديسمبر 2017،جامعة الوادي،الجزائر، ص 7.

[4] محمد محمود جاسم،أسعد منشد محمد،مرجع سبق ذكره،ص ص:454-455.

وتمثل الأهمية النسبية أحد أوجه القصور في المعلومات المحاسبية ،لأنها تؤثر على جميع القوائم التشغيلية للمؤسسة،فالعناصر تعتبر غير مهمة في حالة إذا كان إدراجها في القوائم المالية لا يؤثر على قرارات الأطراف ذات العلاقة.

الأهمية النسبية هي خروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما،لكن مشكلتها هي عدم وجود تعريف محدد، حيث تؤكد معظم المفاهيم على دور المسيرين في تحديد ما هو مهم أو غير مهم،وينتهك هذا المفهوم عن طريق التسجيل المتعمد للأخطاء أو تجاهل الأخطاء في القوائم المالية على افتراض أنها لا تؤثر تأثيراً كبيرا أو معنوياً أو مهماً في صنع القرار؛

ويعتمد مفهوم الأهمية النسبية على الحكم الشخصي للمسيرين وحجم وطبيعة الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة، فالمبالغ قد تكون مهمة في مؤسسة معينة، و تكون غير مهمة في مؤسسة أخرى كبيرة الحجم مقارنة بالمؤسسة الأخرى،وبسبب اعتماد هذه المفهوم على الحكم الشخصي للمسيرين وعدم تمسكهم بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً، فإنه يسمح لممارسة إدارة الأرباح من خلال التلاعب ببعض العناصر المهمة.[1]

لقد دعم النظام المحاسبي المالي في إطاره التصوري مفهوم الأهمية النسبية مع وضع إرشادات للتطبيق، فقد ورد في المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156 أن بمقتضى مبدأ الأهمية النسبية:[2]

- ✓ يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه الكيان.
- ✓ يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة من المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة.
- ✓ يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين بالمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.
- ✓ يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.

من خلال هذه المادة، نلاحظ أن عملية الإفصاح عن عناصر قوائم المالية تكون مرتبطة بمدى أهميتها تجاه مستخدميها في التأثير على قراراتهم الاقتصادية، فإذا كانت العناصر قليلة الأهمية فيمكن التغاضي عنها، أما المعلومات المالية غير المهمة نسبياً ، فتتم معالجتها عن طريق جمعها مع بعضها البعض كل حسب طبيعته أو وظيفته.

وبالتالي يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي قد أشار بصورة غير مباشرة إلى معالجة المعلومات المالية التي في نظر المسيرين غير مهمة نسبيا تجاه مستخدمي القوائم المالية ، و تدمج مع بعضها البعض بهدف تقليص عملية عرضها ، للتقليل من تكاليف نشر القوائم المالية وكذا قراءتها ، وهذه العملية تبنى على أساس الحكم

[1] عباس حميد يحي التميمي،حكيم حمود فليح الساعدي،مرجع سبق ذكره،ص ص:59- 60.

[2] المادة11 من **مرسوم تنفيذي رقم 08-156**، مرجع سبق ذكره، ص 12.

الشخصي للمسيرين لتحديد العناصر ذات الأهمية النسبية لجمعها مع بعضها البعض، مما يفتح باب ممارسة إدارة الأرباح بما يتوافق مع مصالح وأهداف المسيرين.

الفرع الثالث: الحيطة والحذر

لقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** إلى أن مفهوم التحفظ المحاسبي (الحيطة والحذر) يشمل الحذر أو التحفظ عند ممارسات التقديرات اللازمة، والتي تتطلب المبالغة في تقدير الأصول والأرباح ، وعدم التقليل من شأن الخصوم والتدفقات النقدية.[1]

أما مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي **FASB** فيعتبره استجابة حذرة لضمان اتخاذ عدم اليقين والمخاطر المرتبطة بمواقف الأعمال بشكل كافٍ.[2]

وبموجب هذه السياسة يتم الاختيار بين البدائل المحاسبية التي تقلل من صافي الربح وتكلفة الأصول، مع الاعتراف بالخسارة المحتملة في السنة المالية التي من المحتمل أن تحدث فيها.[3]

وتشير الدراسات إلى تقسيم التحفظ المحاسبي إلى نوعين هما:[4]

- **التحفظ غير المشروط:** هو الإفصاح عن انخفاض قيمة حقوق المساهمين، الناتجة عن الاعتراف السريع بالمصاريف وتأجيل الاعتراف بالإيرادات، أي انخفاض القيمة الدفترية لحقوق المساهمين عن القيمة السوقية.
- **التحفظ المشروط:** هو عدم التماثل في لحظة الاعتراف بالأخبار السيئة والأخبار السارة،عندما يكون توقيت الاعتراف بالأخبار السيئة أكثر من توقيت الاعتراف بالأخبار السارة.

أما الممارسة المحاسبية للتحفظ المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، فقد أشار في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156 إلى مفهومه بأنه:"يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول الشكوك الموجودة في المستقبل والتي من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه،حيث ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتوجات، كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء."[5]

و يشير النظام المحاسبي المالي إلى أن تطبيق مبدأ الحيطة لا يجب أن يؤدي إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

---

[1] شراقة صبرينة،"**التحفظ المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دراسة المعايير: IFRS3, IAS38, IAS37, IAS36 IAS32**)، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف1،الجزائر،المجلد18، العدد1،ص 157.

[2] إسماعيل قزال،مرجع سبق ذكره،ص 5.

[3] وليد محمد شباني"**مبادئ المحاسبة والتقرير المالي**"، العبيكان للنشر، الرياض، السعودية، 2014،ص 283.

[4] عمر فريد شقور،"**دور التحفظ المحاسبي في التقارير المالية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح** "، Journal of Business & Management ، Centre of Excellence for Scientific & Research Journalism,، المجلد 4،العدد2، 2016، ص 116.

[5] المادة11 من **مرسوم تنفيذي رقم 08-156**، مرجع سبق ذكره، ص 12.

إن ممارسة التحفظ المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي سيكون بدرجة متفاوتة نظرا لاختلاف الدوافع والأسباب، و عدم وجود سوق مالي نشط سيكون له تأثير كبير على اتجاه المسيرين في خفض الأرباح ، مع مراعاة الجانب الضريبي الذي يرونه عبئاً، وبدرجة أقل على خطط المكافأة وتوزيع الأرباح وهذا بخفض الأرباح، والتي تعتبر ممارسة إدارة الأرباح ، الغرض منها التخلص من التباين في الأرباح الدورية للمؤسسة مع مرور الوقت تقليل مبلغ الضريبية المدفوعة.[1]

إن النظام المحاسبي المالي يشير أن للمسيرين إمكانية ممارسة إدارة الأرباح من خلال تكوين احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها مستغلين بذلك مبدأ الحيطة والحذر نظرا لاعتماده على التقدير الشخصي.

المطلب الثالث: مداخل متعلقة بالعرض والإفصاح عن القوائم المالية

تعمل المؤسسات الاقتصادية على إظهار القوائم المالية بمعلومات يمكن أن تكون غير حقيقية، وهذا بشكل متعمد، من خلال إضافة أو حذف قيم معينة في البيانات المالية.

الفرع الأول: قائمة المركز المالي (الميزانية)

يمكن للإدارة استخدام ممارسات إدارة الأرباح لإظهار أرقام الميزانية التي تحتوي على حجم موارد المؤسسة والتزاماتها تجاه الملاك والمقرضين،بالإضافة إلى دورها في المساعدة في التنبؤ بتوقيت ومبالغ التدفقات النقدية،بغرض عرض مستخدمي القوائم المالية للمعلومات المالية التي ترغب المؤسسة في إيصالها إليهم من خلال:

- **الأصول** : من خلال المواد 20 و 21 من المرسوم التنفيذي 08-156، الذي يعرف الأصول على أنها تتكون من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية،حيث تتشكل من أصول غير جارية وأصول جارية لمواجهة خدمة نشاط الكيان بصورة دائمة.[2]

وتتمثل أهم ممارسات إدارة الأرباح المتعلقة بالأصول في ما يلي :

– **التثبيت المعنوي:** هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة،والعلامات،وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والإعفاءات، ومصاريف التنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.ويتم تقيمه إذا كان من المحتمل أن نؤول منافع اقتصادية مستقبلية مترتبة به إلى الكيان،وإذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.[3]

[1] إسماعيل قزال،مرجع سبق ذكره،ص 65.

[2] المواد 20 و 21 من **مرسوم تنفيذي رقم 08-156**، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[3] الفقرة 3.121 من قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008،مرجع سبق ذكره،ص 9.

ويمكن ممارسة إدارة الأرباح من خلال المبالغة في تقييم عناصر التثبيت المعنوي مثل العلامات التجارية، فضلا عن الاعتراف المحاسبي بها بما يخالف القواعد والمبادئ المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مثل اعتراف الشهرة غير المشتراة،إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في أساليب الإطفاء المتبعة في تخفيض الأصول.[1]

– **التثبيت العيني**: مبدأ التكلفة التاريخية غير ملتزم به عند تحديد قيمة التثبيت العيني المدرجة في الميزانية[2]، كما يتطلب حساب الاهتلاك تقدير العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية ، وذلك لتخفيض أعباء الاهتلاك بقصد تضخيم الأرباح[3]، أو تخفيض معدلات اهتلاك الأصول وفقاً للمعدلات المطبقة، من خلال التغيير غير المبرر في طرق الاهتلاك المستخدمة في المؤسسة.[4]

– **الأصول الجارية**:تشمل الأصول الجارية حسب النظام المحاسبي المالي: المخزونات، النقديات، النقديات المماثلة، والذمم المدينة، وتشمل أهم ممارسات إدارة الأرباح في هذه العناصر:

أ. **المخزونات**:إذ تقوم الإدارة بالتلاعب في إجراءات جرد وتقييم مخزون آخر مدة بغرض تضخيم قيمة الأصل وتخفيض تكلفة البضاعة المباعة، ويشمل ذلك ما يلي :[5]

- ✓ عدم تخفيض قيمة المفقودة والتالفة من قيمة بضاعة مخزون آخر المدة.
- ✓ إعادة استخدام البضاعة التالفة والراكدة ومنتهية الصلاحية وتقييمها كبضاعة سليمة.
- ✓ إجراء تحويلات وهمية من المخازن الرئيسية إلى مخازن خارجية لتغطية نقص كميات المخزون.
- ✓ استلام البضائع من الموردين في نهاية الفترة وجردها وتقييمها كمخزونات على الرغم من أنها لم تسجل في الدفاتر كمشتريات،بالإضافة إلى عدم تسجيل مبالغ الائتمانية المستحقة للموردين في جهة الخصوم.
- ✓ التلاعب في أسعار المخزونات ودمج كشوف الجرد بضائع راكدة وتالفة.
- ✓ التغيير غير المبرر في طرق تقييم المخزونات.

ب. **لنقديات**: في هذا العنصر لا يتم الكشف عن العناصر النقدية المسجلة،ويتم التلاعب بأسعار الصرف المستخدمة في تحويل عناصر النقد الأجنبي المتاحة.[6]

---

[1] حسن فليح مفلح القطيش،فارس جميل حسين الصوفي،" **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**"،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ،العراق،العدد27،2011،ص 367.

[2] المرجع نفسه.

[3] أمينة فداوي،"**نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح**"،مرجع سبق ذكره،ص 122.

[4] محمد الفاتح محمود بشير المغربي،"**حوكمة الشركات**"،الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي،القاهرة،مصر،2020،ص158.

[5] آسيا لعروسي،مرجع سبق ذكره،ص 209.

[6] ليندا حسن نمر الحلبي،"**دور المدقق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**"،مذكرة ماجستير في المحاسبة،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن،2009،ص 41.

ج.**الذمم المدينة**:تتم ممارسة إدارة الأرباح بعدم الإفصاح عن الديون المتعثرة، بغرض خفض قيمة مخصصات الديون المشكوك فيها ، وارتكاب أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الديون،وتصنيف الديون طويلة الأجل كأصول متداولة من أجل تحسين سيولة المؤسسة.[1]

– **الخصوم**: تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للمؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضائها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، وتصنيف الخصوم: خصوم جارية، خصوم غير جارية[2]، وتتمثل أهم ممارسات إدارة الأرباح فيما يلي :

– **الخصوم الجارية**: ممارسة إدارة الأرباح من خلال هذا العنصر تكون بعدم تسجيل الدفعات المطلوبة خلال السنة الحالية من الديون طويلة الأجل ضمن الخصوم الجارية، من أجل تحسين نسب السيولة، بالإضافة إلى ذلك قيام المؤسسة بتسديد ديون قصيرة الأجل ، وتمارس بعض المؤسسات عملية تأجيل إثبات الدفعات المقبوضة من قبل العملاء من أجل تحسين نسبة الرافعة المالية للمؤسسة.[3]

– **الخصوم ذات المدى الطويل**:حيث تحصل المؤسسة على ديون طويلة الأجل قبل نشر الميزانية، لاستخدامها في سداد الديون قصيرة الأجل،لتحسين السيولة،ولكن أيضاً إطفاء السندات القابلة للاستدعاء،قبل موعد استحقاقها، وإضافة الأرباح المحققة إلى صافي الربح، دون الإفصاح عنها ضمن العناصر غير العادية.[4]

– **حقوق المساهمين**:كإضافة الأرباح المحققة للسنوات السابقة إلى صافي الربح للسنة الحالية، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة، و اعتباره عنصراً من عناصر السنوات السابقة.[5]

– **الاحتياطات**:تعرف الاحتياطات بأنها مبلغ يحتفظ به من أرباح المؤسسة القابلة للتوزيع، لتحقيق أهداف معينة،كتعزيز الوضعية المالية للمؤسسة مثل (الاحتياطي القانوني،الاحتياطي النظامي)، أو لتنفيذ سياسة إدارية (احتياطات موجهة لعمليات التجديد والتوسع أو زيادة في أسعار الأصول الثابتة)، أو تنفيذاً للسياسة العامة للدولة مثل (احتياطي لشراء السندات الحكومية)، وعليه فالاحتياطات هي توزيع للأرباح، ويعتمد تكوينها على تحقيق المؤسسة للربح [6].

إن من صور ممارسة إدارة الأرباح في عنصر الاحتياطات هو تكوين احتياطات خفية.

---

[1] ناظم شعلان جبار،"**أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)**"،مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية،جامعة الكوفة،العراق،المجلد 9، العدد2015،2،ص 246.

[2] المادة 22 من **مرسوم تنفيذي رقم 08-156**، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[3] ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 42.

[4] المرجع نفسه.

[5] ناظم شعلان جبار،مرجع سبق ذكره،ص 246.

[6] عبير فايز الخوري،محمد زياد شخاترة،"**مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدماتي الأردني**"،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ،الجامعة الأردنية،الأردن، المجلد 10، العدد2014،4، ص573.

- **مؤونات المخاطر والأعباء:** تمثل خصوماً يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، وتدرج في الحسابات في الحالات الآتية:[1]

✓ عندما يكون لكيان التزام راهن(قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضى.

✓ عندما يكون من المحتمل أن يكون خارج الموارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام.

✓ عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

في نهاية كل فترة محاسبية تقوم المؤسسات بتشكيل مؤونات للوفاء بالالتزامات متوقعة لفترة محددة، و بما أن هذه الالتزامات ليست محددة القيمة بصورة نهائية ، فإن تشكيل هذه المؤونات يخضع للتقدير والحكم الشخصي، وبالتالي فإن تشكيل هذه المؤونات تعطي المسيرين مستوى عالي من الحرية في تحديد مبلغها، مما يؤثر بشكل مباشر على عملية قياس الربح، وتعد مؤونات الديون المشكوك فيها من أهم أشكال التلاعب في الأرباح عند تكوين المؤونات.[2]

الفرع الثاني: قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب.ويبرز التميز في النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة.[3]

تتم ممارسات إدارة الأرباح ضمن جدول حسابات النتائج من خلال:

- **المنتوجات (الإيرادات):**

يعرف النظام المحاسبي الإيرادات على أنها " تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم،كما تمثل استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات.[4]

حيث يجب أن تكون الإيرادات الناتجة من الأنشطة العادية من:[5]

✓ بيع السلع.

✓ تقديم خدمات.

✓ فوائد تبعاً للزمن المنصرم وللمردود الفعلي للأصل المستعمل.

✓ إيجارات وأتاوى كلما تم اكتسابها تبعا للاتفاقيات المبرمة.

✓ حصص حق للمساهمين.

---

[1] الفقرة 1.125 من قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008،مرجع سبق ذكره،ص 14.

[2] ابراهيم العدي،رنا صقور،"**مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**"،مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، ، جامعة تشرين،سوريا،المجلد36،العدد3،2014،ص 394.

[3] الفقرة 1.230 من قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008،مرجع سبق ذكره،ص 24.

[4] لمادة 25 من **مرسوم تنفيذي رقم 08-156**، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[5] الفقرات 3.111،2.111 من قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، مرجع سبق ذكره،ص 6

إن المؤسسات تقوم بممارسة إدارة الأرباح من خلال تخفيض الإيرادات أو تضخيمها .بما يتفق مع مصالحها الذاتية من خلال :

أ. **الاعتراف المبكر بالإيراد:**هذه الممارسة لإدارة الأرباح هي الأكثر جاذبية للمسيرين، لأنها تضخم الأرباح،وعلى سبيل المثال في حالة تسجل فيها المؤسسة الإيرادات من بيع البضائع عند إصدار الفاتورة على الرغم من أن عملية التسليم لم تتم بعد، وكمثال آخر تتلقى المؤسسة عمولات لتقديم الخدمة، ويتم تسجيل كل هذا في نفس العام، على الرغم من أنه سيتم تقديم الخدمات لمدة تزيد عن سنة واحدة.[1]

وتتمثل أهم هذه الممارسات في :

– إدراج الإيراد والاعتراف به في حين أن الخدمات الناتجة عن البيع لم يتم تقديمها بعد بل سيتم توفيرها مستقبلاً.إن تغيير أساليب الاعتراف بالإيراد دفتريا مع عدم توفير خدمة للعملاء من شأنه أن يخفي مشاكل تواجهها المؤسسة خلال فترات مالية معينة.[2]

– إدراج الإيراد والاعتراف به قبل شحن البضائع،وقبل الموافقة النهائية من قبل العميل على الشراء،حيث من المعروف محاسبياً أن إغلاق عملية البيع يكون بعد شحن البضاعة وتسليمها للعميل والتأكد من عدم إعادتها لأي سبب من الأسباب، لأن هناك بعض البضائع تسمح قوانين السوق بإعادتها ضمن إطار زمني محدد إذا لم تستوف الشروط المتفق عليها، وعموماً لا يتم الاعتراف بالإيراد ضمن إطار زمني محدد دون إغلاق عملية البيع نفسها التي أنشأت الإيراد.[3]

– إدراج الإيراد بالرغم من أن العميل لم يلتزم بالدفع،لأن الاعتراف بالإيراد يجب أن يحول العبء المالي من البائع إلى العميل، ولكن التلاعب يظهر عندما يمول البائع العميل من خلال تمديد شروط الدفع، بالإضافة إلى وجود عملاء غير قادرين على الدفع، وبعض المؤسسات تستخدم هذه الطريقة لزيادة إيراداتها للسنة الحالية،وذلك من خلال تقديم قروض للعملاء لشراء منتجاتها، وكذلك تمديد عمليات دفعات البضاعة المباعة على فترات طويلة المدى.[4]

– البيع لجهة قريبة ضمن مجموعة الكيان أو شركائها الاستراتجيين، حيث تقوم بعض المؤسسات بغرض زيادة إيراداتها للفترة المالية الحالية، ببيع بضاعة إلى مؤسسات داخل مجموعاتها (أحد فروعها) ، أو تربطها بها علاقات

[1] آسيا لعروسي،مرجع سبق ذكره،ص ص:211-212..

[2] ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره،ص 27.

[3] أمينة فداوي،"**دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250** "،مرجع سبق ذكره،ص 159.

[4] آسيا لعروسي،مرجع سبق ذكره،ص 212.

شراكة إستراتيجية، وذلك من خلال تنفيذ عمليات البيع للمشتريات داخل المؤسسة نفسها،ويتم الاعتراف بهذه العمليات كإيراد يدرج في سجلاتها المحاسبية.[1]

- إعطاء العميل جزءاً من القيمة على شكل مقايضة،حيث تقوم بعض المؤسسات بغرض زيادة إيراداتها خلال سنة مالية محددة، بتسليم العميل سلعاً إضافية كجزء من قيمة عملية البيع المتفق عليها، وتكون هذه القيمة في شكل حصص من أسهم الشركة،كفالات ،ضمانات، أو المشاركة في استثمار معين.[2]

- تجميع الإيراد من خلال قيام بعض المؤسسات بتضخيم إيراداتها عن طريق تسجيل قيم إضافية أعلى من القيمة الحقيقية،بالاتفاق مع المؤسسات الأخرى على توفير سلع أو خدمات مكملة،بحيث يتم تجميع قيمة السلع والخدمات مع بعضها البعض، ثم يتم الفصل بينهما لصالح المؤسستين، وإذا رغبت إحداهما في زيادة إيراداتها ، فإنها تسجل إجمالي الإيرادات في حساباتها للسنة المالية المعتبرة.[3]

ب. الاعتراف بالإيرادات الوهمية: تقوم المؤسسة بإدراج إيراد عن عمليات بيع وهمية،من أجل تضخيم الأرباح لفترة معينة،من خلال تزوير المستندات الخاصة بالمبيعات الوهمية وإدراجها في الدفاتر كمبيعات آجلة وفي وقت آخر تقوم المؤسسة بدفع بعض ديون العملاء على أنها إيرادات حقيقية، وتعتبر هذه العملية مخالفة للقوانين والقواعد المحاسبية، وبالتالي فهي ممارسات غير مشروعة ،تدخل في سياق الغش في التقارير.[4]

وتتمثل أهم الممارسات فيما يلي:

- إدراج مبيعات ليست لها قيمة اقتصادية، وتستخدم هذه الممارسات بأساليب ملتوية لزيادة إيراداتها ، إذ تقوم المؤسسة بإعداد قائمة لمبيعات منتج معين لأحد عملائها،مع العلم بأنه غير ملزم حتى هذه اللحظة بشراء هذا المنتج أو دفع قيمته،أو عقد اتفاقيات جانبية مع عملائها لتزويدهم ببعض المنتجات دون الدخول في أي تفاصيل حول موعد الاستلام وطريقة الدفع ، أي أن العميل لم يلتزم بعد بشراء أو دفع ثمنها ،وبالتالي فإن عملية البيع تعد وهمية.[5]

- تسجيل النقد المستلم من عمليات الاقتراض من البنوك باعتباره إيرادات،حيث أن المؤسسة تقوم بتسجيل الأموال المقترضة من البنوك في عنصر الإيرادات عوض الالتزامات وتعاملها معاملة بيع سلعة أو تقديم خدمة ، مع أنها أن هذه القروض هي ملزمة بتسديدها عند استحقاقها،وعليه تتلاعب بالقروض من خلال عملية التسجيل.[6]

---

[1] Howard Schilit," **Financial Shenanigans: How to Detect Accounting Gimmicks & Fraud in Financial Reports**",2nd edition, McGraw-Hill,United states of America,2002,P 79.

[2] Ibid, P 80.

[3] Ibid, P 81.

[4] آسيا لعروسي،مرجع سبق ذكره،ص 213.

[5] أمينة فداوي،"**دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250** "،مرجع سبق ذكره،ص 161.

[6] Howard Schilit,Op.cit,P 91.

– تسجيل دخل الاستثماري باعتباره إيرادات، حيث تقوم المؤسسة بتسجيل أي دخل نتج عن بيع موجودات أو أي عمليات استثمارية أخرى كإيرادات بغرض زيادة إيراداتها.[1]

– تقوم بعض المؤسسات بتسجيل المبالغ الناتجة عن مردودات المشتريات في عنصر الإيرادات وذلك بغرض زيادة إيراداتها خلال السنة المالية المعتبرة.

– الإقرار بإيرادات وهمية قبل عملية تجميع الكيانات، حيث تقوم العديد من المؤسسات بزيادة إيراداتها خلال عملية تجميع الكيانات مع بعضها البعض من خلال توفر فرص التلاعب بالإيرادات وتضخيمها أثناء عملية التجميع، ولاسيما عندما تكون السنوات المالية للكيانات المجمعة مختلفة، حيث يرغب كل كيان بزيادة حصته من الإيرادات قبل عملية التجميع.[2]

– المصاريف:

يعرف النظام المحاسبي المالي المصاريف على أنها " توقف نفقة عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو كانت هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية لا تتوفر على شروط إدراجها في الميزانية كأصل.[3]

محاسبة المصاريف هي واحدة من أكثر المجالات المحاسبية، تقوم على أساس التقدير القائم على الحكم الشخصي، مما يتيح للمؤسسات ممارسة إدارة الأرباح من خلال التحكم في أرقامها للحصول إما على زيادة الأرباح أو تخفيضها ، وهذا وفق أهدافها.[4]

وفيما يخص قياس المصاريف، تعتبر القيمة السوقية للسلع والخدمات المستهلكة في عملية تحقيق الإيرادات عند استهلاكها أفضل مقياس يمكن استخدامه لقياس قيمة هذه المصاريف، التي يمكن قياسها على أساس تكلفتها التاريخية أو القيمة التي تتحملها المؤسسة من أجل الحصول عليها؛

كما نشير إلى أن النظام المحاسبي المالي ميز بين المصاريف الايرادية والتي تتعلق المصاريف التي تم استهلاكها بغرض الحصول على الإيرادات الحالية،مثل استهلاكات المواد والبضائع،الإيجار، الضرائب والرسوم الأجور،... الخ، ويتم تخفيض هذه المصاريف من الإيرادات للحصول على النتيجة الصافية، والمصاريف الاستثمارية أو الرأسمالية وهي المرتبطة بالتكاليف غير المستهلكة والتي ينتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية وبالتالي لها قيمة بعد نهاية السنة الحالية.[5]

إن المؤسسات تقوم أحياناً بممارسة إدارة الأرباح من خلال المصاريف، بغرض تضخيمها أو تخفيضها، ومن بين هذه الممارسات نذكر:

---

[1] Ibid,P 93

[2] Ibid,P 95.

[3] الفقرة 6.111 من قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، مرجع سبق ذكره،ص 6

[4] آسيا لعروسي،مرجع سبق ذكره،ص 214.

[5] حسيابي عبد الحميد،مرجع سبق ذكره،ص ص:161-162.

أ. رسملة وتأجيل المصاريف إلى فترات لاحقة:

تمارس المؤسسات إدارة الأرباح من خلال تقليل في الربح والخسارة في المصاريف التي يتم رسملتها عن طريق إنشاء أصل ثابت أو زيادة قيمة الأصل[1]،حيث تستفيد بعض الشركات من الأساليب المحاسبية المختلفة المتاحة لمعالجة المصاريف، إذ أن بعض المصاريف التي تتحملها المؤسسة ويمكن ربطها بأرباح مستقبلية (المصاريف الايرادية)، يتم رسملتها ثم إطفائها أو استنفاذها على الفترة التي يتوقع فيه الأرباح وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومقبولة عموماً،و يتطلب هذا الإجراء قدراً كبيراً من التقدير والحكم الشخصي.[2]

.بمعنى أن المسيرين يقومون بالتلاعب بمصاريف الفترة وتسجيلها كأصول ويترتب على ذلك تضخيم أرباح الفترة الحالية على حساب تخفيض الأرباح اللاحقة التي يتم فيها اهتلاك هذه الأصول أو المصاريف المؤجلة وتشمل ما يلي:[3]

- ✓ إدراج بعض المصاريف التشغيلية كأصول ثابتة.
- ✓ تخفيض اهتلاك بعض الأصول الثابتة على أصل أخر ذو معدل اهتلاك أقل و مدة نفعية أعلى.
- ✓ إدراج مصاريف عقود منتهية على عقود أعمال قيد الإنجاز.
- ✓ خفض اهتلاك بعض الأصول الثابتة التي يتم اهتلاكها بطريقة إعادة التقدير، وذلك بالمبالغة في تقدير قيمة تلك الأصول في نهاية الفترة؛
- ✓ إخفاء مستندات المصاريف الخاصة بالفترة لإدراجها في الفترة اللاحقة.[4]
- ✓ زيادة مدة اهتلاك الأصول غير الملموسة (مصاريف البحث والتطوير،مصاريف البرمجيات).[5]

ب. المغالاة في تقييم مخزون آخر مدة:

في بعض الأحيان يقوم المسيرون ببعض التلاعب في إجراءات جرد وتقييم المخزون أخر المدة بغرض تضخيم قيمة المخزون (الأصل) وتخفيض تكلفة البضاعة المباعة (المصروف)، وبالتالي تضخيم الأرباح على غير الحقيقة.[6]

وتكون عملية التلاعب من خلال :[7]

---

[1] Alexandru Sălceanu , " **Creative Accounting - Between The True Picture And The Accounting Fraud** ", Anale. Seria Ştiinţe Economice. Timişoara, Issue N° 20,2014,P 294.

[2] ميسون بنت محمد بن علي،"**دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركة المساهمة في المملكة العربية السعودية (دراسة ميدانية)**"،مذكرة ماجستير في المحاسبة،جامعة الملك عبد العزيز،السعودية،2010،ص 64.

[3] محمد دفع الله الحسن الصائغ،"**دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية التقارير المالية(دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان)**"، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،2019،ص 118.

[4] ابراهيم العدي،رنا صقور،مرجع سبق ذكره،ص 394.

[5] Alexandru Sălceanu ,Op.cit,P 294.

[6] ابراهيم العدي،رنا صقور،مرجع سبق ذكره،ص 394.

[7] محمد دفع الله الحسن الصائغ،مرجع سبق ذكره،119.

- ✓ عدم تسجيل التالف أو المفقود من بضاعة أخر المدة.
- ✓ إعادة تغليف البضاعة التالفة وتسجيلها كبضاعة سليمة.
- ✓ إجراء تحويلات وهمية بين المخازن.
- ✓ استلام بضاعة من الموردين وجردها وتسجيلها بالمخزون بالرغم من عدم تسجيلها بالدفاتر كمشتريات.

ج.التلاعب في تكوين واستخدام مؤونات الالتزامات المتوقعة:

يقوم المسيرون في نهاية كل فترة بتكوين مؤونات لمواجهة الالتزامات المتوقعة الخاصة بالفترة، وذلك عن طريق تضخيم المؤونات في الفترات التي تكون فيها الأرباح عالية ،وتخفيضها في حالة الأرباح المنخفضة أو خسائر، وكذلك استخدامها لتغطية مصاريف أخرى كالمصاريف التشغيلية.[1]

د. عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الأصول

بالرغم من انخفاض قيمة هذه الأصول، إلا أن المسيرين لا يقومون بتسجيل هذا الانخفاض والاعتراف به وأيضا المغالاة في تقدير الأصول غير الملموسة كالشهرة والعلامات التجارية ، وكذلك إجراء تعديلات غير مبررة في طرق الإطفاء،أما الأصول الثابتة فيتم التلاعب في نسب الاهتلاك وعدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية.[2]

– تصنيف العناصر العادية وغير العادية:

يتم تصنيف بعض عناصر الإيرادات والمصاريف عند حساب الربح بعناصر عادية و غير عادية، حيث أن العناصر غير المتكررة والناتجة عن ظروف غير اعتيادية وليس لها علاقة بنشاط المؤسسة الاعتيادي، يمكن تصنيفها ببنود غير عادية.ويقوم المسيرون باستخدام البنود غير العادية في التلاعب في الربح من خلال:[3]

- ✓ التأثير على صافي الربح المعلن ، حيث يتم التلاعب من خلال تصنيف العمليات والأحداث الاقتصادية كعناصر غير اعتيادية،وبالتالي عدم وجود أي تأثير على الربح التشغيلي.
- ✓ التأثير على صافي الربح المعلن، من خلال التلاعب في توقيت الحصول على العمليات والأحداث الاقتصادية مثل :أرباح بيع أصول،بيع استثمارات،خسائر قيمة المؤونات.

الفرع الثالث: قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة)

إن الهدف من إعداد قائمة التدفقات النقدية هو مساعدة المستثمرين والدائنين والأطراف المهتمة الأخرى في تحليلهم للتدفقات النقدية عن طريق تقديم معلومات ملائمة في عقد المقارنات وإجراء التنبؤات لاتخاذ

[1] المرجع نفسه.

[2] المرجع نفسه.

[3] عبير فايز الخوري،محمد زياد شخاترة،مرجع سبق ذكره،ص 573.

قراراتهم الاقتصادية[1]،من خلال إعطائهم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.[2]

و تقدم قائمة التدفقات مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها(مصدرها).

وتتمثل أهم ممارسات إدارة الأرباح فيما يلي:

- **تصنيف التدفقات النقدية:**

يقوم المسيرون بتصنيف التدفقات التشغيلية على أساس أنها تدفقات استثمارية أو تمويلية والعكس من خلال :[3]

- ✓ تصنيف عنصر إيرادات بيع من محفظة الاستثمارات على أنها تدفق نقدي تشغيلي.
- ✓ تصنيف التدفقات النقدية الداخلة من عملية التوريق وهي بيع الحسابات المدينة على أنها تدفق نقدي تمويلي.
- ✓ تصنيف تكاليف التطوير الرأسمالي على أنه تدفق نقدي استثماري
- ✓ التعديل على تصنيف المصاريف الرأسمالية بهدف التأثير على مستوى التدفقات النقدية التشغيلية.
- ✓ تصنيف التدفقات النقدية من السحب على المكشوف على أنه تدفق نقدي تشغيلي.
- ✓ تصنيف النقدية المدرجة ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- ✓ معالجة الفوائد المدفوعة بعدم إدراجها في التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.تشغيلية.
- ✓ التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية.
- ✓ تصنيف التدفقات النقدية من الدعاوي القضائية كتدفقات نقدية تشغيلية.

- **التدفقات النقدية من الأنشطة غير المستمرة:**

تمارس المؤسسات إدارة الأرباح من خلال اعتبار أن التدفقات النقدية غير المستمرة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية من خلال :[4]

- ✓ تصنيف الدفعات المدفوعة مقدماً لتملك الأسهم على أنها تدفقات نقدية تشغيلية.
- ✓ تصنيف الدفعات المالية المدرجة والملزمة للموردين على أنها تدفقات نقدية تشغيلية.
- ✓ تأخير كتابة شيكات الموردين.
- ✓ تصنيف التدفقات النقدية من الدعاوي القضائية على أنها تدفقات نقدية تشغيلية.

---

[1] رضوان حلوة حنان،نزرا قليح البلداوي،"**مبادئ المحاسبة المالية:القياس والإفصاح في القوائم المالية** "،إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2009، ص 388.

[2] الفقرة 1.240 من قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، مرجع سبق ذكره،ص 26

[3] أسامة عمر جعارة وآخرون،"**أثر إدراك الماليين Financialists لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي (دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية)**"،مجلة دراسات العلوم الإدارية ،الجامعة الأردنية،الأردن،المجلد 42، العدد1،2015،ص 235.

[4] المرجع السابق،ص 236

- **التلاعب بالتدفقات التشغيلية**

من الممكن التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية من أجل التهرب جزئياً من دفع الضرائب،من خلال إجراء تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية ، مثل خفض الأرباح من بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك المعاملات غير المكتملة ، لأنها تؤثر على التدفقات التشغيلية، من خلال إزالة الأثر الضريبي عن هذه المعاملات من التدفقات النقدية التشغيلية،بما أن أي نقد يتم تلقيه نتيجة للمعاملات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناتجاً عن النشاطات الاستثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إلغاء أثر المكاسب أو الخسائر عن العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الربح الصافي.[1]

ويمكن ذكر أهم الممارسات التي يقوم بها المسيرون للتلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية من خلال السياسات المحاسبية المستخدمة والإجراءات:[2]

- ✓ إطالة فترة السداد للمصاريف والنفقات.
- ✓ زيادة الديون زيادة ظاهرية من خلال إثبات إيرادات وهمية للرفع من التدفقات التشغيلية.
- ✓ التلاعب بأسعار الصرف وترجمة العناصر النقدية المتوفرة بالعملة الأجنبية.
- ✓ عدم إدراج ضريبة على الأرباح ضمن الأنشطة التشغيلية.
- ✓ إدخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير.
- ✓ التشدد في سياسات التحصيل.

الفرع الرابع: قائمة التغيرات حقوق الملكية (الأموال الخاصة)

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.[3]

يمثل جدول تغير الأموال الخاصة حلقة الربط بين الميزانية وجدول حسابات النتائج، حيث يتم الاعتماد في عرضه على أساس الاستحقاق.[4]

وتتكون هذه القائمة من ثلاثة عناصر :[5]

- **رأس المال المدفوع**:وينقسم إلى رأس المال القانوني(القيمة الاسمية للسهم)، ورأس المال الإضافي(علاوة للإصدار أو خصم إصدار الأسهم وأسهم الخزينة)، ويخضع رأس المال المدفوع لتغيرات في زيادة رأس المال

[1] حسن فليح مفلح القطيش،فارس جميل حسين الصوفي،مرجع سبق ذكره،ص 368.
[2] أسامة عمر جعارة وآخرون،مرجع سبق ذكره،ص 237.
[3] الفقرة 1.250 من قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، مرجع سبق ذكره،ص 26
[4] ناظم شعلان جبار،مرجع سبق ذكره،ص 247.
[5] آسيا لعروسي،مرجع سبق ذكره،ص ص: 215-216.

الناتج عن استثمارات إضافية من قبل المساهمين، أو انخفاض في رأس المال الناتج عن توزيعات رأس المال بحيث يكون الدفع من رأس المال المدفوع.

- **رأس المال المكتسب(الأرباح المحتجزة)**: وتشمل التغيرات في جميع المصادر الثلاثة، رصيد الأرباح المحتجزة خلال الفترة المالية الأولى لتصحيح الأخطاء السابقة وتوزيعات الأرباح على المالكين والمساهمين وصافي الدخل الشامل.
- **رأس المال المحتسب**: ويشمل التغيرات التي تحدث في جميع المصادر الثلاثة، أرباح أو خسائر إعادة التقدير، وأرباح أو خسائر الحيازة غير المحققة، وأرباح أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتاحة في نهاية الفترة.

تمارس إدارة الأرباح على قائمة التغيرات في الأموال الخاصة من خلال إحداث تغيير وهمي في الزيادة أو التخفيض في رأس المال المدفوع وكذلك رأس المال المكتسب أو المحتسب، وتتم هذه التغييرات بإعادة تدارك حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.[1]

[1] منال حسين لفتة صالح، "**استخدام المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية**"، مجلة دنانير، العدد 08، الجامعة العراقية، العراق،2016،ص 591.

خلاصة الفصل

بعد عرضنا لأهم مؤشرات قياس البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية لاحظنا ضعف هذه المؤشرات بصورة كبيرة، حيث وجدنا أن الجزائر تعاني من مجموعة من الاختلالات المؤسساتية الواضحة، مما يحد من حركية النشاط الاقتصادي من خلال تفشي ظاهرة الفساد الإداري والمالي، الشيء الذي يؤثر على تطبيق مفهوم الحوكمة المؤسسية وتطوير بيئة الأعمال.

إن الإصلاحات التي قامت بها الجزائر على بيئتها المالية والمحاسبية ، تهدف إلى تكييفها مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مما يجعله يساهم بشكل فعال في تفسير وتحليل المعلومات المالية ، لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة قصد جذب رؤوس الأموال واستثمارها بغية تنمية الاقتصاد الجزائري من جهة ، وتعزيز الحوكمة المؤسسية في بيئتها المالية والمحاسبية من جهة أخرى.

إن النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية التي تمتاز بالمرونة المتاحة في البدائل المحاسبية وفق المبادئ والقواعد المتعارف عليها والمقبولة عموما، قد تستغله المؤسسات الاقتصادية في تحقيق أهدافها الذاتية وفق مجموعة من الدوافع لممارسة إدارة الأرباح،من خلال مجموعة من المداخل التي تواجه عملية القياس المحاسبي أو في إعداد وعرض القوائم المالية أو في القواعد والمبادئ التي صمم وفقها النظام المحاسبي المالي.

الفصل الخامس

الدراسة الميدانيّة الاستقصائية

تمهيد

بعد التطرق إلى الجانب النظري للدراسة من خلال أهم المفاهيم المتعلقة بهذا الموضوع،سنستعرض في هذا الفصل التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة من خلال إسقاط الإطار والمفاهيم النظرية للدراسة على البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، بغرض استقصاء آراء عينة من المهنيين والأكاديميين في محال المحاسبة، المالية، التدقيق، الجباية من خلال توزيع استبيان كأداة من بين أهم الأدوات المستخدمة في ميدان البحث العلمي للإجابة على أسئلة الدراسة التي تتعلق بمحددات ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، وآليات ضبط تلك الممارسات، عن طريق التحقق من الصدق البنائي لمحددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية باستخدام التحليل العاملي بنوعيه الاستكشافي والتوكيدي، واختبار صلاحية البيانات لتحليل الانحدار المتعدد لآليات ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية من خلال استخدام النمذجة بالمعادلات الهيكلية.

حيث جاءت تقسيمات الفصل الرابع على النحو ما يلي:

- ✓ **المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية**
- ✓ **المبحث الثاني: الدراسة الاستكشافية**
- ✓ **المبحث الثالث: دراسة وتحليل " آليات ضبط ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر"**

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

بعدما تناولنا للجانب النظري للدراسة ، ستقوم في هذا المبحث إلى بيان منهجية الدراسة موضحا الطرق والإجراءات التي يتم استخدامها لجمع وتحليل البيانات الدراسة من خلال توزيع استبيان على عينة من الممارسين والأكاديميين في مجال المحاسبة،المالية،التدقيق،الجباية لدراسة صلاحية نموذج الدراسة.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

الفرع الأول: مبررات اختيار مجتمع الدراسة وعينة الدراسة

يمثل مجتمع الدراسة مجموعة من الأفراد والمؤسسات التي يمكن أن تطبق عليها الدراسة ويمكن تعميم النتائج عليها، أما المجتمع المستهدف فهي تحديد نوع الوحدات التي تعبر عن مجتمع الدراسة.[1]

أما وحدة معاينة الدراسة فهي تعبر عن فرد معين يشكل جزءا من مجتمع معين، يؤخذ على أنه ممثل للأفراد من نفس الفئة بهدف تحديد عينات هذا المجتمع.[2]

تم استهداف عينة من مجتمع الدراسة يضم جميع المهنيين الممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق و الأكاديميين في مجال المالية،المحاسبة،التدقيق،الجباية، وهذا باعتبار ممارسة هذه الفئة لمهنة المحاسبة والتدقيق وكذا الباحثون الأكاديميون ، نتيجة إحاطتهم بمحددات البيئة المالية والمحاسبية ومشاكل التطبيق العملي للنظام المحاسبي المالي و للحوكمة المؤسساتية و لعمليات التدقيق المالي والمحاسبي والجبائي.

أما وحدة المعاينة فتمثلت في ممارسي المهنة المحاسبية من خبراء للمحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ومفتشي الإدارة الضريبية، والباحثين الأكاديميين في مجال المحاسبة، المالية، التدقيق، الجباية، وإطارات المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية.

تم توزيع أداة قياس الدراسة (الاستبيان) على وحدة معاينة الدراسة، حيث هناك من تم اختياره بطريقة العينة العشوائية، وهذا نتيجة لطبيعة توزيع الاستبيان الذي أخذ الشكل الالكتروني نتيجة جائحة فيروس كورونا المستجد **كوفيد– 19**.

إن عدد الاستمارات المسترجعة والصالحة للتحليل تمثلت في (104) استمارة ، حيث تمثل حجم العينة وهي مقبولة في الدراسات التي تستخدم النمذجة بالمعادلات البنائية، التي تكون محصورة بين 100 و 150 مفردة[3].

الفرع الثاني: خصائص عينة الأفراد المبحوثين

[1] مومني يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 198.

[2] المرجع نفسه،ص 199.

[3] Lin Ding and al, **" Effects of Estimation Methods, Number of Indicators Per Factor, and Improper Solutions on Structural Equation Modeling Fit Indices** ",Structural Equation Modeling A Multidisciplinary Journal, Volume 2,N°02, January 1995,P 120.

من أجل التعرف على الخصائص الديموغرافية لعينة الأفراد المبحوثين، تم توزيعهم حسب: المنصب الوظيفي، ،الخبرة المهنية،المؤهل العلمي،التخصص.

أ. توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب المنصب الوظيفي:

يمكن توضيح هذا التوزيع في الجدول الموالي:

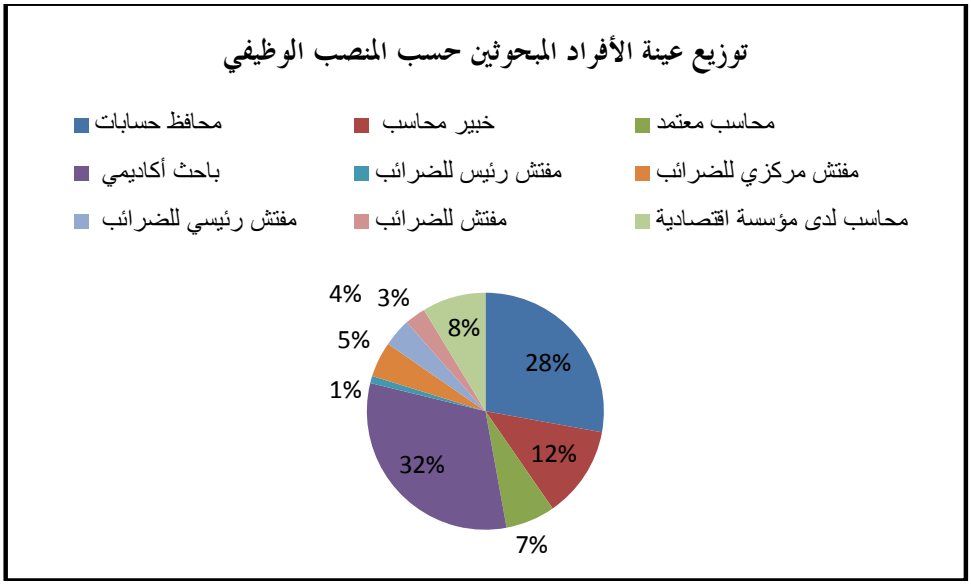
الجدول رقم (5-1): توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب المنصب الوظيفي

المنصب الوظيفي	التكرار	النسبة المؤية
محافظ حسابات	29	27.88
خبير محاسب	13	12.50
محاسب معتمد	07	06.73
باحث أكاديمي	33	31.73
مفتش رئيس للضرائب	01	00.96
مفتش مركزي للضرائب	05	04.81
مفتش رئيسي للضرائب	04	03.85
مفتش للضرائب	03	02.88
محاسب لدى مؤسسة اقتصادية	09	08.65
المجموع	104	100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS V 20

من خلال الجدول رقم (5-1) الذي يشير إلى نتائج التحليل الوصفي لمتغير المنصب الوظيفي للأفراد المبحوثين، يتضح أن 31.73 % من الأفراد المبحوثين هم من فئة الباحثين الأكاديميين ، وما نسبته من 68.27 % هم من الممارسين المهنة المحاسبة والتدقيق والجباية ، حيث أن نسبة محافظي الحسابات هي الأعلى بـــ 27.88 % من ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق والجباية، كما يوضحه الشكل البياني رقم (5-1):

الشكل رقم (5-1): توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب المنصب الوظيفي



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS V 20

ب. توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب المنصب المؤهل العلمي:

يمكن توضيح هذا التوزيع في الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-2): توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب المؤهل العلمي

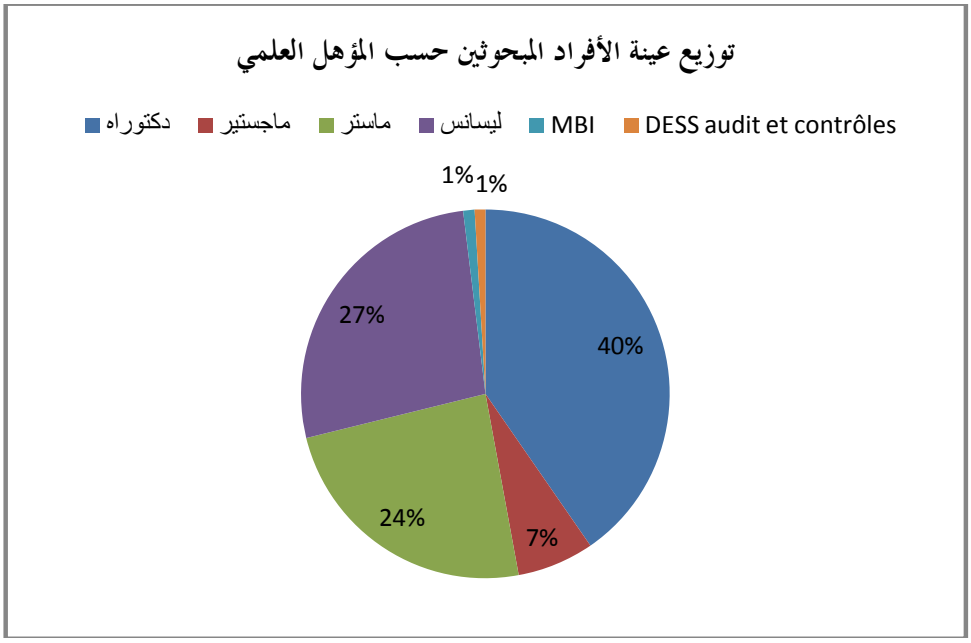
المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المؤية
دكتوراه	42	40.38
ماجستير	07	06.73
ماستر	25	24.04
ليسانس	28	26.92
MBI	1	0.96
DESS audit et contrôles	1	0.96
المجموع	104	100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS V 20

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-2) أن نسبة 40.38 % من أفراد عينة المبحوثين حاصلين على شهادة دكتوراه و ثم تليه شهادة ليسانس وماستر بـــ 26.92% و 24.04 % على التوالي ، حيث أن شرط ممارسة مهنة المحاسبة أو التدقيق أو الجباية في الجزائر تتطلب مؤهل ليسانس، حيث يتضح أن فئة المبحوثين لديها القدرة على فهم أسئلة الاستبيان بشكل جيد ، مما يعزز الثقة في إجابتهم والاعتماد عليها في التحليل.

كما يوضحه الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (5-2): توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS V 20

ج. توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب المنصب التخصص:

يمكن توضيح هذا التوزيع في الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-3): توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب التخصص الدارسي

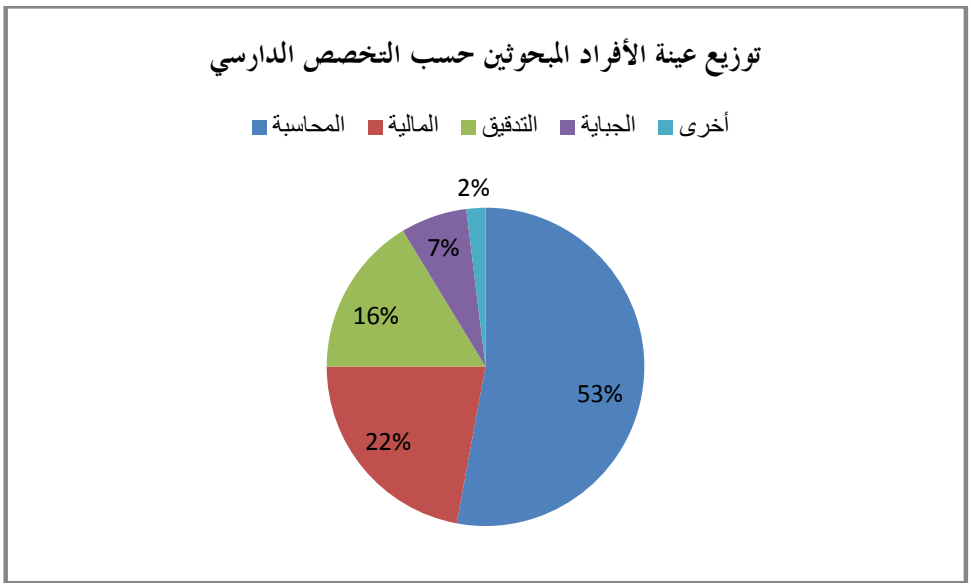
التخصص الدراسي	التكرار	النسبة المؤية
المحاسبة	55	52.88
المالية	23	22.12
التدقيق	17	16.35
الجباية	07	06.73
أخرى	02	01.92
المجموع	104	100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS V 20

من خلال الجدول رقم (5-3) ، نلاحظ أن تخصص محاسبة يهيمن على تخصصات أفراد عينة المبحوثين بنسبة تقدر بـــ 52.88% ، ثم يليه تخصص المالية بنسبة تقدر بـــ 22.12% أما تخصص التدقيق فنسبته تقدر بـــ 16.35% ، أما نسبة تخصص الجباية فيقدر بـــ 6.73 % .

كما يوضحه الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (5-3): توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب التخصص الدارسي



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS V 20

د. توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب المنصب التخصص:

يمكن توضيح هذا التوزيع في الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-4): توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب الخبرة المهنية

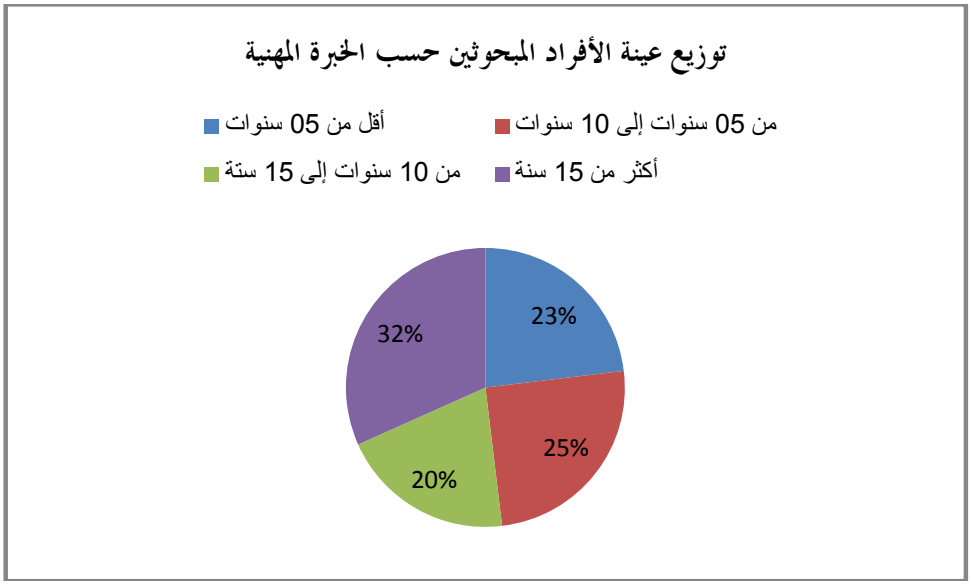
الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المؤية
أقل من 05 سنوات	24	23.08
من 05 سنوات إلى 10 سنوات	26	25.00
من 10 سنوات إلى 15 ستة	21	20.19
أكثر من 15 سنة	33	31.73
المجموع	104	100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS V 20

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-4)، أن نسبة المبحوثين الذين تتعدى خبرتهم أكثر من 10 سنوات تتعدى نسبة 50%، حيث أن الفئة المبحوثين الذين تتراوح خبرتهم ما بين 10 سنوات إلى 15 سنة تقدر نسبتهم بـــ 20.19 %، في حين أن نسبة المبحوثين الذين تفوق خبرتهم 15 سنة تقدر بـــ 31.73 %، وهذا ما يعزز ثقة في إجابتهم بحكم أن مطلعين على بيئة المالية والمحاسبية الجزائرية منذ أكثر من 10 سنوات.

كما يوضحه الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (5-4): توزيع عينة الأفراد المبحوثين حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS V 20

المطلب الثاني: أداة قياس الدراسة والقياس والمستخدم

الفرع الأول: بناء أداة قياس الدراسة

بغية الحصول على البيانات الأولية لهذه الدراسة، تم تصميم استمارة استبيان من خلال نموذج الدراسة، و الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة، حيث جاءت استمارة الاستبيان في شكل النهائي متضمنة ثلاث أجزاء مقسمة وفق الصورة التالية:

- ✓ **الجزء الأول**: الخصائص الديموغرافية ، واشتمل على (04) عبارات .
- ✓ **الجزء الثاني**: محددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، واشتمل على (39) عبارة، موزعة على تسع أبعاد، الغموض في القواعد المحاسبية،التصميم الخاطئ لمبادئ المحاسبية، سلامة إعداد القوائم المالية لصالح المستثمرين والأسواق، الحوكمة المؤسسية، حجم المؤسسات الاقتصادية، نسبة المديونية، ربحية المؤسسة،جودة التدقيق الخارجي،هيكل الملكية.
- ✓ **الجزء الثالث**: آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر، واشتمل على (76) عبارة موزعة على أربعة محاور كما يلي:

- **المحور الأول**: النظام المحاسبي المالي، واشتمل على (21) عبارة مقسمة على ثلاث أبعاد، تتعلق بكل من وضع قيود على تغيير القواعد المحاسبية، ضرورة الإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وجوب إعداد قائمة التدفقات النقدية.
- **المحور الثاني**: حوكمة المؤسسات في الجزائر، واشتمل على (24) عبارة مقسمة إلى ست أبعاد، الإفصاح والشفافية ، المساءلة، المسؤولية، العدالة، الأنظمة والقوانين.

- **المحور الثالث**: جودة التدقيق في الجزائر، واشتمل على (11) عبارة.
- **المحور الرابع**: ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، واشتمل على (19) عبارة، موزعة على أربع أبعاد، تمهيد الدخل،تنظيف القوائم المالية،تنويع الاحتياطات،التلاعب بالدفاتر.

الفرع الثاني: نشر وإدارة استمارة الاستبيان

بعد أن تم إعداد الاستبيان في صورة النهائية ، جاءت مرحلة توزيعه على وحدة المعاينة ، حيث وفي ظل جائحة فيروس كورونا المستجد **كوفيد– 19**، تمت عملية التوزيع في شكل ورقي على من يسهل الوصول والاتصال بهم بشكل مباشر ، أو في شكل الكتروني سواء كان في صورة ملف وورد **Word** ، أو الاستعانة بتطليق (**Google Drive**)، حيث تم التركيز على الممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق والأكاديميين في مجال المالية،التدقيق،المحاسبة،والجباية.

ولقد اتبع الباحث الأساليب التالية في عملية توزيع الاستبيان على وحدة المعاينة:

- **الاتصال المباشر**: نظرا لأهمية هذا الأسلوب مع أفراد عينة الدراسة، من خلال الوصول إلى أكبر عدد ممكن من المستوجبين ، إلا أن نتيجة لظروف الصحية التي تمر بها البلاد في ظل جائحة فيروس كورونا المستجد **كوفيد– 19**، فقد تم حصرها في مفتشي الإدارة الضريبية لولاية الجلفة .
- **البريد الالكتروني**: تم الاستعانة بهذا الأسلوب للوصول إلى أكبر عدد ممكن من أفراد عينة الدراسة، من خلال إرسال الكترونية إلى مجموعة من محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين، والمحاسبين المعتمدين وبعض لأساتذة الجامعيين التي ارتبطت علاقتهم بموضوع الدراسة.
- **شبكة التواصل الاجتماعي (Facebook)**: نتيجة لوجود عدد لا بأس به من المجموعات التي تهتم بممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق والباحثين الأكاديميين في مجال المالية،التدقيق،المحاسبة،الجباية ، تم الاستعانة بهذا الفضاء من أجل نشر الاستبيان للوصول إلى أكبر عدد ممكن من أفراد عينة الدراسة.

الفرع الثالث: المقياس المستخدم

بهدف قياس مدى توافق آراء وحدة المعاينة مع عبارات أجزاء الدراسة ، تم اعتماد الشكل المغلق في إعداد الاستبيان وفقا لمقياس ليكرت (**Likert**) الخماسي ، والذي يحتوي على خمس خيارات (موافق جداً، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق تماماً)، كما تم تحميل الاختيارات السابقة أوزاناً ، يتم معالجتها إحصائيا لحساب المتوسطات الحسابية الخاص بمقياس ليكرت وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (5–5): قيمة الأوزان لخيارات مقياس ليكرت الخماسي

موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مقياس ليكرت الخماسي

إن حساب طول الفئة لمقياس ليكرت الخماسي (الحدود العليا والدنيا) المستخدم في الدراسة ، يتطلب حساب المدى الذي يعبر عن أكبر رقم في المقياس ناقص أصغر رقم [1]، مما ينتج عنه (5-1=4).

أما طول الفئة فيتم تحديده من خلال قسمة المدى على عدد الفئات المقياس[2]، فتكون الفئة (0.8=5/4)، بعد ذلك يتم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس، وهي الواحد الصحيح، ثم يتم إضافتها إلى غاية الوصول إلى أعلى قيمة في المقياس، حيث أن العبارات التي تنحصر بين (1 و 1.80) تعبر عن الخيار "غير موافق تماماً"، وهكذا إلى أن نصل إلى أعلى مقياس للخيارات، حيث يصبح طول الفئة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (5-6): مجالات طول الفئة حسب مقياس ليكرت الخماسي

خيارات المقياس	الأوزان	طول الفئة
غير موافق تماماً	1	من 1 إلى 1.80
غير موافق	2	من 1.81 إلى 2.60
محايد	3	2.61 إلى 3.40
موافق	4	3.41 إلى 4.20
موافق جداً	5	4.21 إلى 5

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مقياس لكيرت الخماسي

الفرع الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة

يعد الصدق والثبات في التحليل الإحصائي من أهم الأساليب التي تساعد الباحث على التأكد من صحة النتائج التي توصل إليها ، بغرض تعميمها على مجتمع الدراسة من عدمها ، ذلك أن صدق أداة الدراسة يعبر عن مدى قدرة الأداة على قياس ما تم بناءه ، أما الثبات فهو الوصول إلى نفس النتائج لو يتم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة خلال فترة زمنية معينة.

أولا: الصدق الظاهري لأداة الدراسة

من أجل الوقوف على صدق أداة الدراسة على تحقيق النتائج التي سيتم الحصول عليها ، من خلال التأكد من سلامة وصحة صياغة العبارات لقياس ما تم بناءه، تم عرض الاستبيان في صورة الأولية على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص لأخذ بملاحظاتهم ووجهات نظرهم للاستفادة من آرائهم في تعديل ما يمكن تعديله ، من خلال مدى ملائمة العبارة للمحور أو البعد التي تنتمي إليه ، ووضوحها من خلال مدى سلامة ودقة الصياغة اللغوية و مدى أهميتها في قياس المحور أو البعد.

[1] جرد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 177.

[2] المرجع نفسه.

وبناء على التعديلات والملاحظات المقترحة من طرف المحكمين تم الاستقرار على الصورة النهائية لأداة القياس ممثلة في الاستبيان من خلال إعادة صياغة بعض العبارات وإضافة بعض آخر ، كما تم حذف بعض العبارات لتحسين أداة الدراسة، حيث تم الحصول على استمارة استبيان الدراسة مكونة من 114 عبارة.

ثانيا: الصدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة

يقصد بصدق الاتساق الداخلي لعبارات أداة الدراسة بمدى ارتباط العبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه،ويتم حساب الاتساق الداخلي من خلال معاملات الارتباط سيبرمان بين درجة كل عبارة مع المحور الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه ، وذلك لكل متغيرات الدراسة عند مستوى دلالة إحصائية تقدر بـ (5%) .

أ. صدق الاتساق الداخلي لعبارات الجزء الثاني

الجدول التالي يتضمن اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات الجزء الثاني " محددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ".

الجدول رقم (5-7): صدق الاتساق الداخلي لعبارات الجزء الثاني
" محددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية "

رقم العبارة	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	رقم العبارة	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط
01	0.000	,451**	21	0.000	,545**
02	0.000	,464**	22	0.000	,537**
03	0.000	,384**	23	0.000	,539**
04	0.000	,600**	24	0.029	,215*
05	0.000	,439**	25	0.000	,599**
06	0.000	,343**	26	0.005	,276**
07	0.000	,402**	27	0.397	,084
08	0.000	,478**	28	0.000	,446**
09	0.009	,254**	29	0.000	,345**
10	0.002	,300**	30	0.000	,429**
11	0.000	,464**	31	0.000	,392**
12	0.000	,520**	32	0.000	,420**
13	0.000	,464**	33	0.000	,409**
14	0.000	,524**	34	0.000	,489**
15	0.000	,450**	35	0.000	,519**
16	0.006	,268**	36	0.000	,544**
17	0.000	,511**	37	0.000	,411**
18	0.000	,422**	38	0.000	,511**
19	0.000	,507**	39	0.000	,508**
20	0.000	,505**			

**: الارتباط ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.01

*: الارتباط ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.05

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-7)، تشير النتائج إلى وجود 38 عبارة كانت معامل ارتباطها ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 ، وجود علاقة ارتباط طردية بين العبارات مع الدرجة الكلية للجزء الثاني ، بينما وجود عبارة واحدة رقم 27 كانت ذو معامل ارتباط غير معنوي ، مما أدى إلى حذفها، وهذا لعدم إمكانية الاعتماد عليها في القياس والتحليل، في حين تعتبر العبارات 38 صادقة ومتسقة داخليا لما وضعت من أجله.

ب. صدق الاتساق الداخلي لعبارات الجزء الثالث

الجدول التالي يتضمن اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات الجزء الثالث " آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر ".

1. صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

الجدول التالي يتضمن اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول " النظام المحاسبي المالي".

الجدول رقم (5-8): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول " النظام المحاسبي المالي"

رقم العبارة	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	رقم العبارة	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط
40	0.003	,288**	51	0.000	,543**
41	0.000	,594**	52	0.000	,512**
42	0.000	,534**	53	0.000	,537**
43	0.000	,517**	54	0.000	,700**
44	0.000	,518**	55	0.000	,728**
45	0.000	,541**	56	0.000	,626**
46	0.000	,739**	57	0.000	,527**
47	0.000	,465**	58	0.000	,543**
48	0.000	,677**	59	0.000	,578**
49	0.000	,498**	60	0.000	,729**
50	0.000	,564**			

**: الارتباط ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.01

*: الارتباط ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.05

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-8)، أن جميع معاملات الارتباط كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 ، وذات إشارة موجبة، مما يعني وجود علاقة ارتباط طردية بين جميع عبارة المحور الأول " النظام المحاسبي المالي" مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها،ومنه تعتبر عبارات المحور الأول صادقة ومتسقة داخليا لما وضعت من أجله.

2. صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

الجدول التالي يتضمن اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني " حوكمة المؤسسات في الجزائر".

الجدول رقم (5-9): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

" حوكمة المؤسسات في الجزائر"

رقم العبارة	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	رقم العبارة	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط
61	0.000	,717**	73	0.000	,626**
62	0.000	,799**	74	0.000	,610**
63	0.000	,635**	75	0.000	,562**
64	0.000	,672**	76	0.000	,679**
65	0.000	,622**	77	0.000	,679**
66	0.000	,622**	78	0.000	,765**
67	0.000	,619**	79	0.002	,298**
68	0.000	,730**	80	0.000	,512**
69	0.000	,772**	81	0.000	,382**
70	0.000	,799**	82	0.000	,588**
71	0.000	,804**	83	0.000	,636**
72	0.000	,663**	84	0.000	,656**

**: الارتباط ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.01

*: الارتباط ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.05

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-9)، أن جميع معاملات الارتباط كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 ، وذات إشارة موجبة، مما يعني وجود علاقة ارتباط طردية بين جميع عبارة المحور الثاني " حوكمة المؤسسات في الجزائر" مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها،ومنه تعتبر عبارات المحور الثاني صادقة ومتسقة داخليا لما وضعت من أجله.

3. صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

الجدول التالي يتضمن اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث " جودة التدقيق في الجزائر".

الجدول رقم (5-10): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث
" جودة التدقيق في الجزائر"

رقم العبارة	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	رقم العبارة	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط
85	0.000	,688**	91	0.000	,553**
86	0.000	,537**	92	0.000	,518**
87	0.000	,528**	93	0.000	,609**
88	0.000	,677**	94	0.000	,531**
89	0.000	,625**	95	0.000	,500**
90	0.000	,544**			

**: الارتباط ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.01

*: الارتباط ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.05

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-10)، أن جميع معاملات الارتباط كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 ، وذات إشارة موجبة، مما يعني وجود علاقة ارتباط طردية بين جميع عبارة المحور الثالث " جودة التدقيق في الجزائر" مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها، ومنه تعتبر عبارات المحور الثالث صادقة ومتسقة داخليا لما وضعت من أجله.

4. صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع

الجدول التالي يتضمن اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع " ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ".

الجدول رقم (5-11): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع
" ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية "

رقم العبارة	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	رقم العبارة	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط
96	0.000	,426**	106	0.000	,773**
97	0.000	,286**	107	0.000	,579**
98	0.000	,451**	108	0.000	,579**
99	0.000	,445**	109	0.000	,534**
100	0.000	,463**	110	0.000	,695**
101	0.000	,545**	111	0.000	,678**
102	0.000	,554**	112	0.002	,745**
103	0.000	,592**	113	0.000	,671**
104	0.000	,625**	114	0.000	,750**
105	0.000	,676**			

**: الارتباط ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.01

*: الارتباط ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.05

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-11)، أن جميع معاملات الارتباط كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 ، وذات إشارة موجبة، مما يعني وجود علاقة ارتباط طردية بين جميع عبارة المحور الرابع " ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية " مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها، ومنه تعتبر عبارات المحور الرابع صادقة ومتسقة داخليا لما وضعت من أجله.

ثالثا: الصدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يقيس مدى تحقيق الأهداف التي يسعى إلى الوصول إليها، وهذا من تحليل مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لعبارات الأداة مجتمعة.

وعليه قمنا بحساب معامل الارتباط " بيرسون" بين درجة كل للمحور والدرجة الكلية لأداة الدراسة.

والجدول التالي يوضح ذلك .

الجدول رقم (5-12): صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة

محاور الاستبيان	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط
محددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية	0.000	,763**
حوكمة المؤسسات في الجزائر	0.000	,695**
جودة التدقيق في الجزائر	0.000	,830**
النظام المحاسبي المالي	0.000	,724**
ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية	0.000	,450**

**: الارتباط ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.01

*: الارتباط ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.05

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-12)، أن معاملات الارتباط لكل محور من محاور أداة الدراسة والمعدل الكلي لعبارته دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 ، وذات إشارة موجبة، مما يعني وجود علاقة ارتباط طردية بين جميع عبارات المحاور مع الدرجة الكلية للمحاور، ومنه تعتبر محاور أداة الدراسة صادقة ومتسقة لما وضعت من أجل قياسه.

ثالثا: اختبار اعتدالية التوزيع الطبيعي

من أجل تحليل نتائج الدارسة يجب أن نتحقق من البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وهذا من خلال استخدام اختبار إحصائي كولموغروف سميرنوف (**Kolmogorov-Smirnov**) الذي يطبق في حالة إذا كانت العينة أكبر من 50 ، حيث تكون قاعدة القرار قبول أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة **Sig** أكبر من مستوى الدلالة المعتمد.[1]

ويبين الجدول الموالي نتائج هذا الاختبار :

الجدول رقم (5-13): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام (Kolmogorov-Smirnov)

محاور الاستبيان	القيمة الاحصائية	مستوى الدلالة Sig	القرار
محددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية	0.083	0.075	يتبع التوزيع الطبيعي
حوكمة المؤسسات في الجزائر	0.054	0.200	يتبع التوزيع الطبيعي
جودة التدقيق في الجزائر	0.053	0.200	يتبع التوزيع الطبيعي
النظام المحاسبي المالي	0.062	0.200	يتبع التوزيع الطبيعي
ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية	0.084	0.070	يتبع التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

[1] عبد الحفيظ قادري،محمد مرتات،"**طرق التأكد من التوزيع الطبيعي للبيانات باستخدام بعض القوانين الاحصائية وبرامج (Liserel،Spss،Excel)، وعواقب الإخلال به (أمثلة تطبيقية)**"،مجلة دراسات نفسية وتربوية،جامعة البليدة 2، الجزائر، المجلد8، العدد1، 2019 ،ص 67.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-13)، أن مستوى الدلالة SIG أكبر من 0.05 لجميع محاور أداة الدراسة ، وبالتالي فإن بيانات إجابات أفراد العينة على عبارات أداة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي ، مما يسمح لنا بإجراء مختلف الاختبارات المعلمية للإجابة على الأسئلة وفرضيات الدراسة.

رابعا: ثبات أداة قياس الدراسة

يشير الثبات إلى إمكانية الحصول على نفس النتائج عند إعادة استخدام استبيان الدراسة في المرة الثانية، بمعنى أن يعطي نفس النتائج على نفس العينة ضمن نفس الشروط.

يتم استخدام معامل ألفا كرونباخ من أجل التحقق من مستوى الثبات الذي تتمتع به أداة قياس الدراسة، حيث جاء نتائجه محاور الدراسة وفق الجدول الموالي :

الجدول رقم (5-14): نتائج ثبات أداة قياس الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ

محاور الاستبيان	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
محددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية	38	.0.886
النظام المحاسبي المالي	21	0.891
حوكمة المؤسسات في الجزائر	24	0.940
جودة التدقيق في الجزائر	11	0.785
ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية	19	0.894
أداة الدراسة ككل	113	0.951

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-14)، أن أداة قياس الدراسة والمتمثلة في استمارة الاستبيان تتمتع ومحاورها بنسبة ثبات جيدة، حيث بلغ معامل الثبات للأداة ككل معدل مرتفع يبلغ 0.951 ، في حين تعدت محاور الأداة معدل 0.750 ، وهي أعلى من المستوى المطلوب 0.60 ، مما يعزز من قدرة أداة الدراسة على تحقيق الأغراض و الأهداف التي وضعت لأجلها ، من خلال تحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

المطلب الثالث: تحليل الوصفي لعبارات محاور الدراسة

بعد تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة،سنقوم بتحليل محاور الدراسة من خلال درجة الموافقة على عبارات المحاور من خلال معرفة متوسط إجابات أفراد العينة لكل عبارة من عبارات محاور الدراسة ، و مدى انحراف إجاباتهم لكل عبارة من عبارات الدراسة من خلال تحديد الانحراف المعياري.

الفرع الأول: تحليل عبارات الجزء الثاني " محددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية "

يتكون المحور من (39) عبارة، والتي يوافق ترتيبها في استبيان الدراسة (01-39)، ولغرض تحليلها تم تقسيمها حسب الأبعاد كم يلي:

أولا: الغموض في القواعد المحاسبية

الجدول رقم (5-15): اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد الأول "الغموض في القواعد المحاسبية"

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	الأساليب الفنية للنظام المحاسبي المالي الجزائري معلومة ومفهومة في عملية ممارستها	3.15	1.041	محايد
02	يتضمن النظام المحاسبي المالي على عدة بدائل محاسبية لمعالجة نفس الأحداث والعمليات المالية لمسألة محاسبية واحدة	3.15	1.147	محايد
03	القواعد المحاسبية للنظام المالي المحاسبي مصاغة بطريقة بسيطة	3.08	0.992	محايد
04	النظام المحاسبي المالي يُمكّن مستعملي المعلومة المحاسبية المالية في بيئة الأعمال الجزائرية من تحقيق مبدأ الصورة الصادقة الذي تُنادي به المعايير المحاسبية الدولية	3.13	1.115	محايد
05	النظام المحاسبي المالي الجزائري يُمكّن من تطبيق القواعد المحاسبية بدون أي غموض	3.01	1.136	محايد
	المتوسط الحسابي المرجع العام والانحراف المعياري العام	**3.11**	**0.71**	**محايد**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

يشير الجدول رقم (5-15) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة الموافقة على الغموض في القواعد المحاسبية، حيث الاتجاه العام للمبحوثين يتجه نحو الحيادية بمتوسط حسابي قدر بـــ 3.11 و انحراف معياري بـــ 0.71 ، حيث تظهر لنا النتائج أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين 3.01 و 3.15 وبانحراف معياري يتراوح ما بين 0.9 و 1.14 ، كما أن النتائج تدل على وجود اتساق في إجابات أفراد العينة، مما يعني أنه يوجد غموض نسبي لدى أفراد العينة في فهم القواعد المحاسبية بطريقة جيدة.

ثانيا: التصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبية

الجدول رقم (5-16): اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد الثاني "التصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبية "

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
06	النظام المحاسبي المالي يعترف بالأرباح التي لم تتحقق بعد	2.94	1.060	محايد
07	النظام المحاسبي المالي يسمح بتطبيق طريقة توحيد المصالح (عملية تجميع الحسابات)	3.61	0.918	موافق
08	النظام المحاسبي المالي يسمح بالاعتراف بالأرباح عند تقييم المشاريع	3.33	0.970	محايد
09	النظام المحاسبي المالي لا يتماشى مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية	3.22	1.070	محايد
	المتوسط الحسابي المرجع العام والانحراف المعياري العام	**3.27**	**0.63**	**محايد**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

يشير الجدول رقم (5-16) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة الموافقة على التصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبية، حيث الاتجاه العام للمبحوثين يتجه نحو الحيادية بمتوسط حسابي قدر بـــ 3.27 و انحراف معياري بـــ 0.63 ، إلا أنهم وافقوا على العبارة رقم 07 " **النظام المحاسبي المالي**

يسمح بتطبيق طريقة توحيد المصالح (عملية تجميع الحسابات)"، حيث تظهر لنا النتائج أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين 2.94 و 3.61 وبانحراف معياري يتراوح ما بين 0.92 و 1.07 ، كما أن النتائج تدل على وجود اتساق في إجابات أفراد العينة،مما يعني عدم وجود إدراك جيد للمبادئ المحاسبية التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي.

ثالثا: سلامة إعداد القوائم المالية لصالح المستثمرين والأسواق

الجدول رقم (5-17): اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد الثالث

" سلامة إعداد القوائم المالية لصالح المستثمرين والأسواق "

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
10	القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات الاقتصادية تقدم معلومات حول أداء المشروع خلال فترات زمنية معينة	3.67	0.875	موافق
11	القوائم المالية المُعدّة من طرف المؤسسات الاقتصادية تقدم معلومات حول كيفية حصولها على النقد وطريقة إنفاقه	3.58	0.972	موافق
12	القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات الاقتصادية تقدم معلومات مفيدة للإداريين وأعضاء مجالس الإدارة من أجل اتخاذ القرارات الاستثمارية	3.76	0.990	موافق
13	القوائم المالية تقدم معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين في اتخاذ القرارات	3.66	0.961	موافق
	المتوسط الحسابي المرجع العام والانحراف المعياري العام	**3.67**	**0.76**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

يشير الجدول رقم (5-17) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة الموافقة على سلامة إعداد القوائم المالية لصالح المستثمرين والأسواق ، حيث الاتجاه العام للمبحوثين يتجه نحو الموافقة بمتوسط حسابي قدر بـــ 3.67 و انحراف معياري بـــ 0.76 ، حيث تظهر لنا النتائج أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين 3.66 و 3.76 وبانحراف معياري يتراوح ما بين 0.87 و 0.99، كما أن النتائج تدل على وجود اتساق في إجابات أفراد العينة، مما يعني أن المؤسسات الاقتصادية تحرص على تقديم المعلومات سليمة حول نشاطها وأدائها المالي ، من خلال إعداد قوائمها وعرضها أمام المستثمرين والمساهمين بغية اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة في عملية التنبؤ أو تقييم القرارات المتخذة.

رابعا: الحوكمة المؤسسية

الجدول رقم (5-18): اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد الرابع

" الحوكمة المؤسسية "

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
14	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لديها إستراتيجية قوية في تطبيق مبادئ الحوكمة	2.22	0.945	غير موافق
15	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ذات مجالس إدارية كبيرة	2.45	0.923	غير موافق
6	المؤسسات الاقتصادية تضم في مجالسها الإدارية أعضاء خارجيين	3.37	0.966	محايد
17	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تضم في هيكلها لجنة التدقيق	3.04	0.985	محايد
18	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تضم في تشكيلة لجنة التدقيق أعضاء غير التنفيذيين	2.96	0.847	محايد
19	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تضم في تشكيلة لجنة التدقيق أعضاء يحملون الشهادات الجامعية أو المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق	3.30	1.060	محايد

20	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعيدة عن كل ممارسات الفساد الإداري والمالي	2.01	0.950	غير موافق
21	تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على إجراءات نظام الرقابة الداخلية	**3.26**	**1.033**	**محايد**
22	تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب إدارية تتماشى مع مبادئ النظام المحاسبي المالي	**3.08**	**1.012**	**محايد**
	المتوسط الحسابي المرجع العام والانحراف المعياري العام	**2.85**	**0.57**	**محايد**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

يشير الجدول رقم (5-18) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة الموافقة على الحوكمة المؤسسية في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ، حيث الاتجاه العام للمبحوثين يتجه نحو الحيادية بمتوسط حسابي قدر بـــ 2.85 و انحراف معياري بـــ 0.57 ، حيث تظهر لنا النتائج أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين 2.01 و 3.37 وبانحراف معياري يتراوح ما بين 0.84 و 1.06، وقد توزعت الاجابات بين المعارضة و الحياد ، حيث لم يوافق أفراد العينة على العبارة رقم 14 و 15 و 20 ، حيث كانت العبارات الأخرى تتجه إلى الحياد في الإجابة،كما أن النتائج تدل على وجود اتساق في إجابات أفراد العينة، مما يعني أن المؤسسات الاقتصادية لا تتوفر على نظام حوكمة قوي يمكن الاعتماد عليه في تطوير البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية والحد من أي ممارسات للفساد المالي و الإداري.

خامسا: حجم المؤسسات الاقتصادية

الجدول رقم (5-19): اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد الخامس " حجم المؤسسات الاقتصادية "

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
23	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الكبرى لا تتعامل مع مكاتب التدقيق الكبرى	**2.95**	**1.101**	**محايد**
24	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الكبرى أكثر عرضة للتكاليف السياسية (الضغط والتدخل الحكومي من خلال فرض قوانين عليها).	**3.97**	**1.019**	**موافق**
25	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الكبرى لا تتمتع بنظام رقابة داخلي محكم	**2.76**	**0.990**	**محايد**
26	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الصغيرة لا تعد التقارير عن الخسائر	**2.66**	**0.953**	**محايد**
	المتوسط الحسابي المرجع العام والانحراف المعياري العام	**3.08**	**0.63**	**محايد**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

يشير الجدول رقم (5-19) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة الموافقة على اعتبار حجم المؤسسات الاقتصادية كمحدد للإدارة الأرباح ، حيث الاتجاه العام للمبحوثين يتجه نحو الحيادية بمتوسط حسابي قدر بـــ 3.08 و انحراف معياري بـــ 0.63 ، حيث تظهر لنا النتائج أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين 2.66 و 3.97 وبانحراف معياري يتراوح ما بين 0.95 و 1.10، حيث لم يوافق أفراد العينة إلا على العبارة رقم 24 " **المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الكبرى أكثر عرضة للتكاليف السياسية (الضغط والتدخل الحكومي من خلال فرض قوانين عليها)**، حيث كانت العبارات الأخرى تتجه إلى الحياد في الإجابة،كما أن النتائج تدل على وجود اتساق في إجابات أفراد العينة، مما يعني أن حجم المؤسسات الاقتصادية لا يعتبر كمحدد لإدارة الأرباح حسب إجابات المبحوثين.

سادسا: نسبة المديونية

الجدول رقم (5-20): اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد السادس "نسبة المديونية "

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
27	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعتمد على الديون بنسبة كبيرة في إدارة أنشطتها الاقتصادية	3.73	0.850	موافق
28	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدينة، تستخدم الأساليب والطرق التي تُخفّض من نسبة المديونية	2.89	0.944	محايد
	المتوسط الحسابي المرجع العام والانحراف المعياري العام	3.31	0.57	محايد

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

يشير الجدول رقم (5-20) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة الموافقة على اعتبار نسبة المدينوية كمحدد للإدارة الأرباح ، حيث الاتجاه العام للمبحوثين يتجه نحو الحيادية .بمتوسط حسابي قدر بـــ 3.31 و انحراف معياري بـــ 0.57 ، حيث تظهر لنا النتائج أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين 2.89 و 3.73 وبانحراف معياري يتراوح ما بين 0.85 و 0.94، حيث لم يوافق أفراد العينة إلا على العبارة رقم 27 " **المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعتمد على الديون بنسبة كبيرة في إدارة أنشطتها الاقتصادية)**، والتي تم حذفها لعدم ارتباطها معنويا مع الدرجة الكلية للأبعاد، حيث كانت العبارة الأخرى تتجه إلى الحياد في الإجابة، مما يعني أن يعد نسبة المديونية لا يعتبر كمحدد لإدارة الأرباح حسب إجابات المبحوثين.

سابعا: ربحية المؤسسة

الجدول رقم (5-21): اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد السابع "ربحية المؤسسة"

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
29	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تسعى إلى تحقيق الأرباح الكبيرة	3.54	1.190	موافق
30	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تحقق زيادة في الإيرادات والأرباح	3.04	1.042	محايد
31	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعمل على إظهار تحسن في أرباحها	3.51	1.033	موافق
32	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تحاول المحافظة على قيمتها السوقية	3.27	1.007	محايد
	المتوسط الحسابي المرجع العام والانحراف المعياري العام	3.34	0.80	محايد

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

يشير الجدول رقم (5-21) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة الموافقة على اعتبار ربحية المؤسسة كمحدد للإدارة الأرباح ، حيث الاتجاه العام للمبحوثين يتجه نحو الحيادية .بمتوسط حسابي قدر بـــ 3.34 و انحراف معياري بـــ 0.80 ، حيث تظهر لنا النتائج أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين 3.04 و 3.54 وبانحراف معياري يتراوح ما بين 1.01 و 1.19، حيث لم يوافق أفراد العينة إلا على العبارة رقم 29 " **المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعتمد على الديون بنسبة كبيرة في إدارة أنشطتها الاقتصادية)**"، و العبارة رقم 31 " **المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعمل على إظهار تحسن في أرباحها**"،

حيث كانت العبارة الأخرى تتجه إلى الحياد في الإجابة، مما يعني أن بعد بعد ربحية المؤسسة لا يعتبر كمحدد لإدارة الأرباح حسب إجابات المبحوثين.

ثامنا: جودة المراجعة الخارجية

الجدول رقم (5-22): اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد الثامن

" جودة المراجعة الخارجية "

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
33	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعتمد على عملية التدقيق الخارجي	3.41	1.00	موافق
34	تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على سمعة وخبرة المدقق الخارجي	2.92	1.08	محايد
35	تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تخصص ومعرفة المدقق الخارجي بنشاطها الاقتصادي	2.86	1.07	محايد
36	تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، على مهارة وكفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ومعالجة الأخطاء في القوائم المالية	3.10	1.04	محايد
	المتوسط الحسابي المرجع العام والانحراف المعياري العام	**3.07**	**0.81**	**محايد**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

يشير الجدول رقم (5-22) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة الموافقة على اعتبار جودة المراجعة الخارجية كمحدد للإدارة الأرباح ، حيث الاتجاه العام للمبحوثين يتجه نحو الحيادية بمتوسط حسابي قدر بـــ 3.07 و انحراف معياري بـــ 0.81 ، حيث تظهر لنا النتائج أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين 2.86 و 3.41 وبانحراف معياري يتراوح ما بين 1.00 و 1.08، حيث لم يوافق أفراد العينة إلا على العبارة رقم 33 "**المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعتمد على عملية التدقيق الخارجي** "، حيث كانت العبارات الأخرى تتجه إلى الحياد في الإجابة، مما يعني أن بعد عملية التدقيق لا تتسم بالجودة حسب إجابات المبحوثين في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية .

تاسعا: هيكل الملكية

الجدول رقم (5-23): اتجاهات عينة الدراسة لعبارات البعد التاسع

" هيكل الملكية "

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
37	تخضع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى مراقبة المساهمين والجهات الحكومية في إدارة أنشطتها الاقتصادية	3.36	0.944	محايد
38	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تخضع إلى مشاركة المساهمين في القرارات والسياسات الإدارية	3.28	0.939	محايد
39	تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، على ملكية مُركّزة تساعد ملاكها على مراقبة المدراء في إدارة مؤسساتهم	3.26	0.903	محايد
	المتوسط الحسابي المرجع العام والانحراف المعياري العام	**3.30**	**0.70**	**محايد**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

يشير الجدول رقم (5-23) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة الموافقة على اعتبار هيكل الملكية كمحدد للإدارة الأرباح ، حيث الاتجاه العام للمبحوثين يتجه نحو الحيادية .بمتوسط حسابي قدر بـــ 3.30 و انحراف معياري بـــ 0.70 ، حيث تظهر لنا النتائج أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين 3.26 و 3.36 وبانحراف معياري يتراوح ما بين 0.90 و 0.94، حيث كانت العبارات تتجه إلى الحياد في الإجابة، مما يعني أن يعد هيكل الملية حسب إجابات المبحوثين لا يعتبر كمحدد من محددات إدارة الأرباح في البيئة المالية المحاسبية الجزائرية.

الفرع الثاني: تحليل عبارات الجزء الثالث " آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر ".

يتكون الجزء من (75) عبارة، والتي يوافق ترتيبها في استبيان الدراسة (40-114)، ولغرض تحليلها تم تقسيمها حسب المحاور كم يلي:

أولا: النظام المحاسبي المالي

الجدول رقم (5-24): اتجاهات عينة الدراسة لعبارات المحور الأول " النظام المحاسبي المالي "

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
40	يُلزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات الاقتصادية بإتباع نفس طرق التقييم في المؤسسة من سنة إلى أخرى	3.79	0.821	موافق
41	يُساهم النظام المحاسبي المالي في جعل المعلومات المالية قابلة للمقارنة	4.05	0.716	موافق
42	يُلزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات الاقتصادية بتكييف مبالغ السنة المالية مع السنة التي تليها في حالة تغيير طرق التقييم والتسجيل	3.78	0.824	موافق
43	يسمح النظام المحاسبي المالي بتغيير السياسات المحاسبية إلا في حالة تحسين نوعية القوائم المالية	3.41	0.961	موافق
44	يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي على تغيير الظروف التي تمّ على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدة والتي تسمح بتقديم معلومات موثوقة أكثر والحصول عليها	3.66	0.796	موافق
45	يلزم النظام المحاسبي المالي الإفصاح عن مدى مطابقة أو عدم مطابقة السياسة المحاسبية للقواعد المنصوص عليها وكل مخالفة يجب تفسيرها وتبريرها	3.88	0.563	موافق
46	يُلزم النظام المحاسبي المالي الإفصاح عن بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول القوائم المالية ولا سيّما : طريقة الاهتلاك المتبعة، طريقة تقييم المخزونات، كيفية تقييم سندات المساهمة ... الخ	4.03	0.730	موافق
47	يُلزم النظام المحاسبي المالي الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختبارات المُتبّعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما.	3.85	0.604	موافق
48	يُلزم النظام المحاسبي المالي بضرورة الإفصاح عن التفسيرات حول وضع تغيير الطريقة وتبرير هذه التغييرات وتأثيرها ورؤوس الأموال الخاصة في السنة المالية الحاضرة والسنوات المالية السابقة وطريقة الإدراج في الحسابات	3.96	0.652	موافق
49	يُلزم النظام المحاسبي المالي الإفصاح عن بيان الاهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة والمُخصصات والاستثناءات التي تمّت خلال السنة المالية	4.05	0.613	موافق

50	يُلزم النظام المحاسبي المالي بتقديم توضيحات حول طبيعة الديون الخاصة غير محددة المدى، و مبلغها ومعالجتها المحاسبية	3.69	0.893	موافق
51	يُلزم النظام المحاسبي المالي بعرض بيان المؤونات مع ذكر الطبيعة البحتية لكل مؤونة	3.95	0.674	موافق
52	يُلزم النظام المحاسبي المالي بعرض بيان معلومات كافيّة عن القيّم المعاد تقييمها	3.92	0.674	موافق
53	يُلزم النظام المحاسبي المالي بعرض بيان آجال استحقاق الحسابات الدائنة والديون في تاريخ وقف الحسابات (مع تمييز العناصر التي يقّل أجل استحقاقها عن عام واحد، والتي يتراوح أجل استحقاقها بين عام واحد وخمسة أعوام والتي يفوق خمس سنوات).	3.58	0.832	موافق
54	يُلزم النظام المحاسبي المالي بتقديم توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبلغها وتطوراتها أو الاهتلاكات أو المعالجة المحاسبية لـــ: الشهرة، فوارق التحويل للعمليات بالعملة الأجنبية، العناصر غير عادية، المنتوجات والأعباء القابلة للانتساب إلى سنة مالية أخرى،... الخ.	3.82	0.665	موافق
55	يلزم النظام المحاسبي المالي بعرض طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات الواردة في رؤوس الأموال	3.84	0.777	موافق
56	يُلزم النظام المحاسبي المالي أن تظهر قائمة التدفقات النقدية مبوبة حسب طبيعة الأنشطة التشغيلية والاستثمارية و التمويلية.	3.83	0.841	موافق
57	يُلزم النظام المحاسبي المالي بوجوب ارتفاع صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية	3.29	0.962	محايد
58	يلزم النظام المحاسبي المالي بوجوب ارتفاع صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية لتعزيز جودة المعلومات المالية	3.28	1.000	محايد
59	يُلزم النظام المحاسبي المالي بعرض قائمة التدفقات النقدية لاكتشاف أي وجود محتمل لممارسات إدارة الأرباح، حيث تصبح ملاحظة أي خلل في التدفقات النقدية سهلا وذلك بمقارنتها مع تدفقات السنوات الماضية أو الإطلاع على معلومات حول هذه التدفقات في الملاحق.	3.62	0.917	موافق
60	يُلزم النظام المحاسبي المالي بعرض قائمة التدفقات النقدية لفحص العلاقة بين الربحية والتدفق	3.58	0.832	موافق
	المتوسط الحسابي المرجع العام والانحراف المعياري العام	**3.75**	**0.44**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

يشير الجدول رقم (5-24) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة الموافقة على اعتبار النظام المحاسبي المالي آلية لضبط إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، حيث يتضح من خلال الجدول أن المبحوثين يوافقون على النظام المحاسبي المالي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائري بمتوسط حسابي قدر بـــ 3.75 و انحراف معياري بـــ 0.44 ، حيث تظهر لنا النتائج أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين 3.28 و 4.05 وبانحراف معياري يتراوح ما بين 0.56 و 1.00، حيث كانت العبارات تتجه إلى الموافقة في الإجابة، إلا العبارتين هما رقم 57 و 58 الذي تتجهان نحو الحياد، كما أن النتائج تدل على وجود اتساق في إجابات أفراد العينة، مما يعني أن اتجاهات المبحوثين ايجابية موافقة بأن النظام المحاسبي المالي يعد آلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال وضع قيود على تغيير القواعد المحاسبية و ضرورة الإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية ، كما يوافقون على اعتبار وجوب إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية "جدول سيولة الخزينة" كوسيلة للحد من تلك الممارسات.

ثانيا: حوكمة المؤسسات في الجزائر

الجدول رقم (5-25): اتجاهات عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني

" حوكمة المؤسسات في الجزائر "

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
61	يتم الإفصاح عن المعلومات المهمة في المؤسسة بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة	2.90	1.029	محايد
62	يتم الإفصاح عن المعلومات المهمة بالمؤسسة في الوقت المناسب ودون تأخير	2.72	1.065	محايد
63	يتم تقديم معلومات عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم في المؤسسة	3.37	0.976	محايد
64	يتم تقديم معلومات عن ما يتعلق بأعضاء مجلس الإدارة في المؤسسات	3.11	1.014	محايد
65	يتم تقديم معلومات عن ما يتعلق بالمديرين التنفيذيين في المؤسسات	3.07	0.998	محايد
66	يتم تقدير وتقييم أعمال الإدارة التنفيذية في المؤسسات الجزائرية	3.00	1.014	محايد
67	يتم تقديم تقارير دورية عن نتائج الأعمال في المؤسسات الجزائرية	3.07	1.000	محايد
68	يتم تقييم مدى النجاح في تنفيذ التقارير الدورية	2.83	0.998	محايد
69	يوجد تأكيد على الرسالة الأخلاقية للمؤسسات في المجتمع	3.28	0.999	محايد
70	يلتزم المديرين بمسؤولياتهم تجاه المجتمع	3.07	1.073	محايد
71	يتم الالتزام بالواجبات تجاه العاملين وتحسين الخدمات المقدمة لهم	2.83	1.080	محايد
72	يتم الالتزام بالمسؤوليات تجاه حملة الأسهم وتحقيق العوائد المناسبة لهم	3.17	0.980	محايد
73	تحترم حقوق مختلف المجموعات من أصحاب المصلحة في المؤسسة	2.94	1.032	محايد
74	توزع المهمات والواجبات بين العاملين في المؤسسة على أسس قائمة على العدل والمساواة	2.63	1.015	محايد
75	تتم معاملة المساهمين على أسس قائمة على العدل والمساواة	2.91	0.977	محايد
76	لا يتعرض المدقق لأيّة تأثيرات عند القيام بتنفيذ أعماله في المؤسسات الجزائريّة	2.48	0.965	غير موافق
77	يؤدي المُدقّق أعماله بنزاهة وتجرد من أي تحيز أوتعارض في المصالح	2.81	1.034	محايد
78	يتمتع العاملون في المؤسسة باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بالأعمال المنوطة بهم	2.54	1.033	غير موافق
79	تُوجد علاقات تفتقد للموضوعية والاستقلال عند القيام بالأعمال في المؤسسات الجزائريّة	3.50	1.104	موافق
80	يقوم المُدقق دائماً بالتقييم و التحليل من خلال إعتماده على الوثائق الرسمية في المؤسسات	3.69	0.860	موافق
81	توجد قوانين وتشريعات تُوضّح حقوق المساهمين وواجباتهم (مثل حق التصويت وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة)	3.78	0.812	موافق
82	تُراعي البنوك متطلبات القوانين والأنظمة ذات العلاقة عند قيامها بأعمالها	3.35	0.983	محايد
83	يتم توضيح حقوق المجتمع على المؤسسة وواجباته تجاهها	2.84	0.977	محايد
84	يتم الالتزام بالقوانين والتشريعات القانونية النافذة ذات العلاقة	3.22	0.955	محايد
	المتوسط الحسابي المرجع العام والانحراف المعياري العام	**3.03**	**0.64**	**محايد**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

يشير الجدول رقم (5-25) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة الموافقة على اعتبار حوكمة المؤسسات آلية لضبط إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، حيث يتضح من خلال الجدول أن المبحوثين تتجه إجاباتهم إلى الحياد على اعتبار أن حوكمة المؤسسات كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائري بمتوسط حسابي قدر بـــ 3.03 و انحراف معياري بـــ 0.64 ، حيث تظهر لنا النتائج أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين 2.48 و 3.78 وبانحراف معياري يتراوح ما بين 0.81 و 1.10، حيث كانت العبارات تتجه إلى الحيادية في الإجابة، إلا ثلاثة عبارات تم الموافقة عليهم و هما رقم 79 و 80 و81 الذي تتجهان نحو الموافقة، وأيضا تم الاعتراض على عبارات رقم 76 و 78 ،كما أن النتائج تدل على وجود اتساق في إجابات أفراد العينة، مما يعني أن اتجاهات المبحوثين تتحفظ على اعتبار بأن حوكمة المؤسسات تعد آلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية نتيجة ضعف مؤشرات مبادئ وركائز الحوكمة لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ثالثا: جودة التدقيق في الجزائر

الجدول رقم (5-26): اتجاهات عينة الدراسة لعبارات المحور الثالث

" جودة التدقيق في الجزائر "

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
85	تسهم المعرفة بعمليات وإجراءات العمل بالمؤسسة في تحسين جودة أداء المدقق	4.05	0.755	موافق
86	يساهم الإعداد والتدريب الفني للمدقق في تحسين مستوى أدائه	4.27	0.595	موافق جداً
87	يتم دائماً رفع تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق، مما ينعكس إيجاباً على تحسين جودة وفعالية وظيفة التدقيق	3.74	0.892	موافق
88	إن تعيين المدققين الداخليين ومكافأتهم وترقيتهم والاستغناء عنهم من قبل الإدارة العليا ولجنة التدقيق يسهم في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق	3.71	1.021	موافق
89	يساهم قيام أعضاء خارجيين في أداء مهمات التدقيق داخل المؤسسة في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق	4.03	0.782	موافق
90	التقارير التي يرفعها المدقق توضح أن أنشطتهم تمت وفقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق	3.70	0.823	موافق
91	يملك المدقق الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها	3.61	0.970	موافق
92	تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق من تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق	4.08	0.692	موافق
93	يساهم فحص جودة الأداء بمعرفة أطراف من خارج المؤسسة في الارتقاء بمستوى أداء وظيفة التدقيق	3.81	0.684	موافق
94	للمدقق الخارجي أو محافظ الحسابات دور جوهري وأساسي في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية	4.03	0.864	موافق
95	بيئة التدقيق الجزائريّة تسمح – وبسهولة – إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصاديّة	2.89	1.131	محايد
	المتوسط الحسابي المرجع العام والانحراف المعياري العام	**3.81**	**0.48**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

يشير الجدول رقم (5-26) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة الموافقة على اعتبار جودة التدقيق آلية لضبط إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، حيث يتضح من خلال الجدول أن المبحوثين تتجه إجاباتهم إلى الموافقة على اعتبار أن جودة التدقيق كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائري .بمتوسط حسابي قدر بـــ 3.81 و انحراف معياري بـــ 0.48 ، حيث تظهر لنا النتائج أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين 2.89 و 4.27 وبانحراف معياري يتراوح ما بين 0.59 و 1.13، حيث كانت العبارات تتجه إلى الموافقة في الإجابة، إلا عبارتين تم الموافقة عليها بشدة و هي رقم 86 " **يساهم الإعداد والتدريب الفني للمدقق في تحسين مستوى أدائه** "، وأيضا تم التحفظ على عبارة رقم 95 " **بيئة التدقيق الجزائريّة تسمح – وبسهولة – اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية**" ،كما أن النتائج تدل على وجود اتساق في إجابات أفراد العينة، مما يعني أن اتجاهات المبحوثين توافق على اعتبار بأن جودة التدقيق بكل أنواعه (المالي والمحاسبي والجبائي) يعد آلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.

رابعا: ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية

الجدول رقم (5-27): اتجاهات عينة الدراسة لعبارات المحور الرابع

" ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية "

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
96	توليد الأرباح بشكل طبيعي من خلال العمليات التشغيلية والإنتاجية للمؤسسة ، حيث أن ازدياد الإنتاج ضمن فترة زمنية محددة يقود إلى خفض تكاليف البضاعة المباعة ومن ثم ازدياد الأرباح في نفس الفترة الزمنية من السنوات والعكس صحيح	3.55	0.823	موافق
97	تصنيف بعض عناصر الإيرادات والمصروفات غير المتكررة عند قياس الدخل واعتبارها كعناصر عادية أو غير عادية.	3.65	0.587	موافق
98	لجوء المؤسسات الاقتصادية إلى اختيار توقيت الحدث المحاسبي في فترة معينة، بشكل يؤدي إلى تقليل التقلبات في الدخل (الربح) المعلن عنه بمرور الزمن.	3.47	0.775	موافق
99	إعتبار نقل التكاليف من فترة مالية إلى أخرى لا يكون له تأثير على التدفقات النقدية	3.01	0.950	محايد
100	إعتبار نقل إيرادات من فترة مالية إلى أخرى لا يكون له تأثير على التدفقات النقدية	3.02	0.965	محايد
101	زيادة مخصصات الديون المشكوك فيها وتضخيمها لإعادة الهيكلة	3.32	0.906	محايد
102	خفض الأساس الضريبي عن طريق خفض النتائج المعلن عليها	3.37	0.935	محايد
103	إضافة تكاليف إضافية في حالة وجود نتائج سيئة	2.94	1.041	محايد
104	استخدام المستحقات الاختيارية المنخفضة للدخل	3.16	0.752	محايد
105	التقدير المبالغ فيه للإحتياطات خلال السنوات الجيّدة	3.35	0.833	محايد
106	التقدير المبالغ فيه للمخصصات خلال السنوات الجيّدة	3.24	0.887	محايد
107	التقدير المبالغ فيه لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها	3.60	0.795	موافق
108	التقدير المبالغ فيه لقيمة الانخفاض في المخزون	3.48	0.763	موافق
109	التقدير المبالغ فيه لنسبة الانجاز في عقود الإنشاءات طويلة الأجل	3.60	0.676	موافق

110	تعجيل الإيرادات عن طريق تسجليها خلال السنة المالية مع أنها تخص أكثر من فترة محاسبية	3.33	0.897	محايد
111	رسملة المصاريف تخص السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات القادمة	3.22	0.870	محايد
112	إدراج بعض المصاريف الوهمية لغرض تقليل الخسائر	3.17	1.074	محايد
113	إدراج بعض الإيرادات الوهمية لغرض تضخيم الأرباح	3.12	1.073	محايد
114	إدراج التزامات أو مصاريف معينة من طرف المؤسسة الأم في حسابات الفروع، بغرض الإخفاء عن بعض الأطراف ذوي العلاقة	3.35	0.983	محايد
	المتوسط الحسابي المرجع العام والانحراف المعياري العام	**3.31**	**0.52**	**محايد**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

يشير الجدول رقم (5-27) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة الموافقة على وجود ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، حيث يتضح من خلال الجدول أن المبحوثين تتجه إجاباتهم إلى الحياد بمتوسط حسابي قدر بـــ 3.31 و انحراف معياري بـــ 0.52 ، حيث تظهر لنا النتائج أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين 2.94 و 3.65 وبانحراف معياري يتراوح ما بين 0.59 و 1.07، حيث كانت العبارات تتجه إلى الحياد في الإجابة، إلا ست عبارات تم الموافقة عليها و هي رقم 96 و 97 و 98 والتي تقيس أسلوب " **تمهيد الدخل**" ،و 107 ،108،109 والتي تقيس أسلوب " **تنويع الاحتياطات**" ،كما أن النتائج تدل على وجود اتساق في إجابات أفراد العينة، مما يعني أن اتجاهات المبحوثين تتحفظ نسبيا (متوسط الحسابي للمحور"3.31" قريب من محال موافق "3.41") على وجود بعض ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ، في ظل الموافقة على ممارسات إدارة الأرباح من خلال عمليات تمهيد الدخل و تنويع الاحتياطات.

المبحث الثاني: الدراسة الاستكشافية "محددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية"

يهدف المبحث إلى إبراز مجموعة من المحددات التي يمكن أن يكون لها دور في تفسير العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والبيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، والحصول على مجموعة من المحددات وبعدد أقل لتحل جزئيا أو كليا محل المجموعة المقترحة ، وذلك بالاعتماد على أحد أهم أساليب الإحصائي الاستدلال، الذي يتناسب مع هدف المبحث وهو التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي.

المطلب الأول: التحقق من توفر شروط التحليل العاملي الاستكشافي

الفرع الأول: كفاية حجم العينة

يعتمد التحليل العاملي على هيكل الارتباطات بين المتغيرات، حيث أن قيمة معامل الارتباط تتأثر بحجم العينة، فإن نتائج التحليل العاملي ومدى الاعتمادية على العوامل التي يستخلصها التحليل في تلخيص البيانات سوف تتوقف على حجم العينة.[1]

ويتم الحكم على مدى كفاية حجم العينة من خلال اختبار كايزر **Kaiser-Meyer-Olkin** ، حيث أنه كلما اقتربت قيمة هذا الاختبار من قيمة 1 الصحيح دل ذلك على ملائمة حجم العينة و زيادة الاعتمادية على المحددات التي نحصل عليها من التحليل ، ويجب أن تتعدى قيمة هذا الاختبار الحد الأدنى الذي اشترطه كايزر وهو أكبر من 0.50 .[2]

كما يتم الاعتماد أيضا على اختبار باترليت **Bartlett's Test of Spherici** ، حيث تشير معنوية هذا الاختبار (أكبر من 0.05) إلى أن مصفوفة الارتباط ليست متماثلة ، بمعنى أن المتغيرات ترتبط ببعضها البعض بدرجة كافية لإجراء التحليل العاملي.[3]

والجدول الموالي يظهر نتائج الاختبار **KMO and Bartlett's Test**

الجدول رقم (5-28): نتائج الاختبار KMO and Bartlett's Test

"كفاية حجم العينة"

KMO and Bartlett's Test	
اختبار كايزر Kaiser-Meyer-Olkin	**0.686**
اختبار كا[2] Bartlett's Test	**1896,662**
درجات الحرية	**703**
الاحتمال Sig	**0.000**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

[1] عابدي محمد السعيد،"**العوامل المؤثرة على الابتكار في مناخ عمل فرق مشاريع البحث الجامعي في الجزائر**"،مجلة العلوم الاقتصادية،جامعة العلوم والتكنولوجيا، السودان،المجلد17،العدد1، 2016، ص 68.

[2] المرجع السابق.

[3] مومني يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 233.

يشير الجدول رقم (5-28) إلى أن قيمة اختبار كايزر قدرت 0.686 وهي قيمة جيدة باعتبارها أكبر من الحد الأدنى المشروط 0.50 ، كما أن اختبار كا^2 معنوي ودال ،مما يعني أن مصفوفة الارتباط ليست متماثلة وبالتالي المتغيرات ترتبط ببعضها البعض ، ومنه العينة كافية لإجراء التحليل العاملي.

كما أن من أجل توفر شروط التحليل العاملي في البيانات ، يجب التحقق من أن معظم معاملات الارتباط تؤول إلى الصفر وهذا ما وجدناه محققا، مما يدل على سلامة المعطيات ونتائج التحليل[1]، كما هو موضح في الملحق رقم 03.

الفرع الثاني: جودة التمثيل لهذه المتغيرات

يتم قياس جودة التمثيل لهذه المتغيرات من خلال تحليل الاشتراكات، حيث يمثل الاشتراك نسبة تباين المتغير التي يمكن تفسيرها بالعوامل المستخرجة.

والجدول الموالي يوضح مدى جودة تمثيل المتغيرات.

الجدول رقم (5-29): يوضح مدى جودة تمثيل المتغيرات (تحليل الاشتراكات)

اسم المتغير	الأولية	المستخرجة
Q1	1.000	,751
Q2	1.000	,699
Q3	1.000	,728
Q4	1.000	,706
Q5	1.000	,706
Q6	1.000	,742
Q7	1.000	,657
Q8	1.000	,798
Q9	1.000	,601
Q10	1.000	,624
Q11	1.000	,683
Q12	1.000	,750
Q13	1.000	,740
Q14	1.000	,702
Q15	1.000	,646
Q16	1.000	,531
Q17	1.000	,738
Q18	1.000	,578
Q19	1.000	,714
Q20	1.000	,728
Q21	1.000	,671
Q22	1.000	,665
Q23	1.000	,780

[1] حميدي زقاي، صوار يوسف،"**استخدام التحليل العاملي لتحديد أثر المزيج التسويقي لخدمات التعليم العالي في رفع مستوى جودتها من وجهة نظر الطلبة جامعة د/الطاهر مولاي سعيدة**"، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة بشار،الجزائر، العدد6، 2016، ص 82.

Q24	1.000	,636
Q25	1.000	,764
Q26	1.000	,547
Q27	1.000	,611
Q28	1.000	,673
Q29	1.000	,756
Q30	1.000	,683
Q31	1.000	,690
Q32	1.000	,617
Q33	1.000	,755
Q34	1.000	,772
Q35	1.000	,785
Q36	1.000	,722
Q37	1.000	,797
Q38	1.000	,635

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

من خلال الجدول رقم (5-29) ، نلاحظ أن العمود الأولية "**Initial** " يشير إلى مربع قيمة الارتباط بين المتغير من جهة وبقية المتغيرات من جهة أخرى ، بينما يبين العمود المستخرجة " **Extraction**" حاصل مجموع المربعات التباينات المشتركة عند كل متغير في العوامل المستخرجة.

ومن خلال الجدول نلاحظ أن قيم الاشتراكات تتراوح بين 0,531 و 0,798، فمثلا تفسر النسبة 0,751 للمتغير الأول " الأساليب الفنية للنظام المحاسبي المالي الجزائري معلومة ومفهومة في عملية ممارستها" أن العوامل المستخدمة تفسر ما مقداره 75.10% من هذا التغير .

كما نلاحظ أن جميع المتغيرات لها نوعية جيدة وهي أكبر من (0.40)، مما يتضح بأن جميع شروط التحليل العاملي الأساسية متوفرة وبالتالي يمكننا تطبيقه على متغيرات الدراسة.

المطلب الثاني: استخراج العوامل

يتم استخراج العوامل واستخلاصها من خلال تحليل التباين المفسر وتحليل مصفوفة التشعبات قبل التدوير.

الفرع الأول:تحليل التباين المفسر

يعتبر التحليل حسب هذه الطريقة البحث عن القيم الذاتية والنسب المرتبطة بالمحاور الأساسية حيث تشير القيمة الذاتية إلى كمية التباين المفسر في المتغيرات من قبل العامل الذي ارتبطت به، بمعنى تشتت المتغيرات حول محور عاملي.

والجدول الموالي يوضح القيم الذاتية ونسب التشتت.

الجدول رقم (5-30): تحليل التباين المفسر (القيم الذاتية و نسب التشتت)

العوامل	القيم الذاتية الأولية			استخراج مجموع مربعات العوامل المحصل عليها		
	المجموع	نسبة التباين	نسبة التراكم	المجموع	نسبة التباين	نسبة التراكم
01	7,923	20,849	20,849	7,923	20,849	20,849
02	4,037	10,623	31,472	4,037	10,623	31,472
03	2,302	6,058	37,530	2,302	6,058	37,530
04	2,176	5,728	43,257	2,176	5,728	43,257
05	1,847	4,860	48,117	1,847	4,860	48,117
06	1,654	4,352	52,469	1,654	4,352	52,469
07	1,452	3,821	56,290	1,452	3,821	56,290
08	1,367	3,598	59,888	1,367	3,598	59,888
09	1,327	3,493	63,381	1,327	3,493	63,381
10	1,201	3,160	66,541	1,201	3,160	66,541
11	1,095	2,883	69,424	1,095	2,883	69,424
12	,976	2,567	71,991			
13	,949	2,497	74,489			
14	,836	2,200	76,689			
15	,796	2,095	78,784			
16	,715	1,881	80,664			
17	,677	1,782	82,446			
18	,656	1,727	84,173			
19	,638	1,678	85,852			
20	,567	1,492	87,343			
21	,489	1,288	88,631			
22	,480	1,262	89,894			
23	,429	1,130	91,024			
24	,402	1,058	92,082			
25	,356	,936	93,018			
26	,342	,900	93,918			
27	,307	,809	94,727			
28	,291	,765	95,492			
29	,255	,671	96,162			
30	,235	,617	96,780			
31	,212	,558	97,338			
32	,202	,532	97,869			
33	,193	,507	98,377			
34	,174	,458	98,835			
35	,150	,395	99,231			
36	,106	,280	99,511			
37	,099	,261	99,772			
38	,087	,228	100,000			

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

يلاحظ من خلال الجدول رقم (5-30) أنه تم استخراج إحدى عشر (11) عامل أساسي وهي العوامل التي تتجاوز قيمتها الذاتية قيمة الواحد الصحيح (1)، بعدما تم استبعاد العوامل ذات القيم الذاتية أقل

من الواحد الصحيح، بحيث تبلغ نسبة التباين الذي تفسره هذه العوامل(69,424)، ويفسرها كل عامل منفردا كالتالي:

- **العامل الأول**: قيمته الذاتية 7, 923 وبالتالي يفسر ما نسبته 20, 849.
- **العامل الثاني**: قيمته الذاتية 4, 037 وبالتالي يفسر ما نسبته 10, 623.
- العامل **الثالث**: قيمته الذاتية 2, 302 وبالتالي يفسر ما نسبته 6, 058.
- **العامل الرابع**: قيمته الذاتية 2, 176 وبالتالي يفسر ما نسبته 5, 728.
- **العامل الخامس**: قيمته الذاتية 1, 847 وبالتالي يفسر ما نسبته 4, 860.
- **العامل السادس**: قيمته الذاتية 1, 654 وبالتالي يفسر ما نسبته 4, 352
- **العامل السابع**: قيمته الذاتية 1, 452 وبالتالي يفسر ما نسبته 3, 821.
- العامل **الثامن**: قيمته الذاتية 1, 367 وبالتالي يفسر ما نسبته 3, 598.
- **العامل التاسع**: قيمته الذاتية 1, 327 وبالتالي يفسر ما نسبته 3, 493.
- **العامل العاشر**: قيمته الذاتية 1, 201 وبالتالي يفسر ما نسبته 3, 160.
- **العامل الحادي عشر**: قيمته الذاتية 1, 095 وبالتالي يفسر ما نسبته 2, 883

الفرع الثاني:تحليل تشبعات العوامل قبل التدوير

يوضح الجدول التالي مصفوفة العوامل غير المدارة، والتي أرجعا التحليل العاملي إلى إحدى عشر عامل .

الجدول رقم (5-31): تحليل تشبعات العوامل بعد التدوير

Matrice des composantes[a]

	Composante										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Q1	,465				,466				-,404		
Q2	,443		,527					-,336			
Q3	,370		-,453	-,436							
Q4	,597									,324	
Q5	,435		-,458	-,407							
Q6	,322		,349				,547				
Q7	,373	,330					,380				
Q8	,464			-,331					,310		,376
10		,561									,353
11	,431	,599									
12	,506	,612									
13	,459	,507						,450			
14	,566			-,323	-,319						
15	,458			-,428					,319		
16		,521									
17	,506					-,307		-,328			
18	,411	,337				-,446					
19	,494		,408			-,422					

20	,542				-,349	-,372					
21	,548			,353	-,371						
22	,566					-,420					
23	,555						-,322		,350		
24		,398		,498							
25	,636				-,320						
27	,472	-,421									
28	,349	-,629									
29	,460	-,537							-,404		
30	,383		,528				-,308				
31	,418	-,491									
32	,390			,491							
33	,519	-,412	-,431								
34	,546	-,384	-,336								
35	,557			,556							
36	,407				,545					-,331	
37	,534									-,471	
38	,518					,365					
Q_9		,458				,320				,367	
Q_26							-,538				

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

المطلب الثالث: تدوير العوامل

الفرع الأول: تحليل التباين المفسر

يوضح الجدول الموالي القيم الذاتية ونسب التشتت.

الجدول رقم (5-32): تحليل التباين المفسر بعد عملية التدوير

Variance totale expliquée

	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus			Somme des carrés des facteurs retenus pour la rotation		
Composante	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
1	4,940	21,480	21,480	4,940	21,480	21,480	2,935	12,760	12,760
2	3,600	15,653	37,133	3,600	15,653	37,133	2,678	11,641	24,401
3	1,743	7,580	44,713	1,743	7,580	44,713	2,519	10,952	35,353
4	1,593	6,927	51,641	1,593	6,927	51,641	2,304	10,019	45,372
5	1,370	5,958	57,599	1,370	5,958	57,599	1,880	8,176	53,548
6	1,228	5,337	62,936	1,228	5,337	62,936	1,811	7,875	61,423
7	1,054	4,581	67,516	1,054	4,581	67,516	1,401	6,093	67,516
8	,903	3,925	71,441						
9	,827	3,596	75,037						
10	,705	3,065	78,102						
11	,678	2,946	81,048						
12	,583	2,535	83,584						

13	,565	2,457	86,040						
14	,523	2,273	88,313						
15	,438	1,905	90,219						
16	,401	1,743	91,961						
17	,385	1,675	93,636						
18	,325	1,412	95,048						
19	,297	1,291	96,339						
20	,238	1,035	97,375						
21	,222	,967	98,342						
22	,195	,847	99,189						
23	,187	,811	100,000						

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

نلاحظ من الجدول رقم (5-32) تم استخلاص سبعة (07) عوامل، وهي العوامل التي تتجاوز قيمتها الذاتية قيمة الواحد الصحيح (1)، بعدما تم استبعاد العوامل ذات القيم الذاتية أقل من الواحد الصحيح، بحيث تبلغ نسبة التباين الذي تفسره هذه العوامل(67,516) من النسبة الكلية للتباين بين أفراد العينة، وتشبعت على 23 عبارة بعد استبعاد 15 عبارة نتيجة وجود متغير مركب تشبع على أكثر من متغيرين تشبع بدرجة أكبر من 0.40 ، أو متغير تشبع بدرجة بأقل من 0.40 ويفسرها كل عامل منفردا كالتالي:

- **العامل الأول**: قيمته الذاتية 4, 940 وبالتالي يفسر ما نسبته 21, 480.
- **العامل الثاني**: قيمته الذاتية 3, 600 وبالتالي يفسر ما نسبته 15, 635.
- العامل **الثالث**: قيمته الذاتية 1, 743 وبالتالي يفسر ما نسبته 7, 580.
- **العامل الرابع**: قيمته الذاتية 1, 593 وبالتالي يفسر ما نسبته 6, 927.
- **العامل الخامس**: قيمته الذاتية 1, 370 وبالتالي يفسر ما نسبته 5, 958.
- **العامل السادس**: قيمته الذاتية 1, 228 وبالتالي يفسر ما نسبته 5, 337
- **العامل السابع**: قيمته الذاتية 1, 054 وبالتالي يفسر ما نسبته 4, 581.

الفرع الثاني: تحليل تشبعات العوامل بعد التدوير

يوضح الجدول التالي مصفوفة العوامل المدارة، والتي أرجعا التحليل العاملي إلى سبعة عوامل .

الجدول رقم (5-33): تحليل تشبعات العوامل بعد التدوير

Matrice des composantes après rotationa

	Composante						
	1	2	3	4	5	6	7
Q3						,806	
Q5						,660	
Q6							,870
Q8						,387	,655
Q_9	,568						
Q10	,603						
Q11	,808						
Q12	,784						
Q13	,803						
Q14				,767			
Q17					,697		
Q18					,742		
Q20				,848			
Q22				,648			
Q24		-,309			,603	-,328	
Q28		,681					
Q29		,696	,398				
Q30		,643		,340	-,343		
Q31		,772					
Q32		,536	,311				
Q34			,818				
Q35			,806				
Q36			,740				

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS V 20

من خلال الجدول رقم (5-33)، نلاحظ أن أقوى المتغيرات ارتباطا بالعامل الأول هي العبارة رقم 11 "**القوائم المالية تقدم معلومات حول كيفية حصولها النقد وطريقة إنفاقه** " ، ما يؤكد أهمية القوائم المالية في كشف عن الوضعية السيولة لديها من خلال عرض جدول سيولة الخزينة للحكم على فعالية التسيير لمواردها المالية و حسن استخدامها و بلغت درجة تشبعه 0.808، بالإضافة إلى العبارات (9 ، 10 ، 12، 13) والتي تمثل مجملها " **سلامة إعداد القوائم المالية لصالح المستثمرين والأسواق**"، وتندرج العبارات (28، 29، 30، 31، 32) مجملها ضمن العامل الثاني الذي يخص " **ربحية المؤسسة**" ، حيث تمثل العبارة رقم 31 " **المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعمل على إظهار تحسن في أرباحها**" أقوى المتغيرات ارتباطا بالعامل الثاني ، مما يدل على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم على تحسين وضعيتها المالية أمام الأطراف ذات العلاقة من أجل تطوير نشاطها ، ودرجة تشبعها 0.772 ، في حين يمثل العامل الثالث " **جودة التدقيق الخارجي**" الذي تمليها العبارات (34 ، 35، 36) وكان المتغير رقم 34 " **تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على سمعة وخبرة المدقق الخارجي**" أقوى متغير حيث بلغت درجة تشبعه 0.818 . أما بالنسبة للعبارات (14،

20، 22) فتمثل العامل الرابع" **ضعف حوكمة المؤسسية**" ، حيث تمثل العبارة رقم 20 " **المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعيدة عن كل ممارسات الفساد الإداري والمالي**" أقوى متغير حيث بلغت درجة تشبعه 0.848 ، مما يدل على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يجب أن تبتعد عن أي ممارسات الفساد الإداري والمالي لتطبيق الحوكمة المؤسسات،بينما يشكل العامل الخامس العبارات (17،18، 24) في مجملها عبارات مضموناً واحد يمكن أن يحمل هذا العامل اسم " **أهمية وجود لجنة التدقيق في هيكل المؤسسات الاقتصادية**" ، وتكن أهمية هذا العامل في أن دور لجنة التدقيق في تعزيز الإفصاح والشفافية من خلال الإشراف على إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها ومراقبة السياسات المحاسبية.ولقد بلغت العبارة رقم 18 " **المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تضم في تشكيلة لجنة التدقيق أعضاء غير التنفيذيين** " أقوى متغير حيث بلغت درجة تشبعه 0.742، مما يدل على أن وجود أعضاء غير التنفيذيين في لجنة التدقيق يعد ذو أهمية بالغة في مراقبة الإدارة والمدقق الخارجي لتعزيز الاستقلالية في اتخاذ القرارات التي من شأنها تحقيق أهداف المؤسسة ومساهميها.

كما أن العبارات (3، 5) تمثل العامل السادس " **الغموض في القواعد المحاسبية**"، حيث يعتبر المتغير رقم 3 " **القواعد المحاسبية للنظام المحاسبي المالي مصاغة بطريقة بسيطة**" أقوى متغير ارتباطا بالعامل السادس، مما يدل على أن القواعد المحاسبية يجب أن تكون واضحة ومفهومة في عملية ممارستها ، تسمح لمستخدميها بتطبيقها دون وجود أي غموض،حيث بلغت درجة تشبعه 0.806 ، أما العبارات (6،8) التي تشكل العامل السابع " **التصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبية**" ، حيث تمثل العبارة رقم 6 " **النظام المحاسبي المالي يعترف بالأرباح التي لم تتحقق بعد**" أقوى متغير بدرجة تشبع بلغت 0.870 ، مما يدل على أهمية تصميم القواعد المحاسبية لنظام المحاسبي المالي وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية وتحينه من حين إلى آخر .

الجدول الموالي يوضح العوامل بعد عملية التدوير حسب المحددات

الجدول رقم (5-34): محددات إدارة الأرباح بعد التحليل العاملي

الرقم العامل	ارقام العبارات	اسم المحدد
01	9، 10،11، 12،13	سلامة إعداد القوائم المالية لصالح المستثمرين والأسواق
02	28، 29،30،31، 32	ربحية المؤسسة
03	34 ، 35، 36	جودة التدقيق الخارجي
04	14، 20، 22	ضعف حوكمة المؤسسات
05	17، 18 ، 24	وجود لجنة التدقيق في هيكل المؤسسات الاقتصادية
06	3، 5	الغموض في القواعد المحاسبية
07	6 ، 8	التصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الجدول رقم (5-32)

المطلب الرابع: التحليل العاملي التوكيدي

وبغرض التأكد من البنية التوكيدية لمحددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ، تم إجراء التحليل العاملي التثبيتي ، حيث أفرزت النتائج كما هو مبين في الجدول الموالي.

الجدول رقم (5-35): قيم مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات

المؤشرات	القيم المسجلة	شروط قبول النموذج
مربع كاي (Cmin)	**355,680**	أن يكون غير دال
مربع كاي المعياري (Cmin/df)	**1,540**	أقل من 5
مستوى الدلالة (P- Value)	**0,000**	أن يكون دال
درجات الحرية DF	**231**	**0>=DF** نموذج معين
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	**0,841**	**CFI>= 0.90** ويفضل اكبر من **0.95**
مؤشر توكر لويس (TLI)	**0,810**	**(TLI) >= 0.90**
مؤشر المطابقة التزايدي (IFI)	**0,849**	**(IFI) >= 0.90**
مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي (RMSEA)	**0,072**	المؤشر دون 0.05 يدل على مطابقة ممتازة
مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي (RMR)	**0,090**	يفضل أن تكون أصغر من0,08

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات AMOS V 21

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-35) أن قيم مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات غير مطابقة للشروط وذلك بالنظر لدلالة مربع كاي المتضخمة، وأن قيمة مؤشر مربع كاي المعياري معتبرة وتحترم الشروط ، في حين أن مؤشر مؤشر المطابقة المقارن (CFI) ، مؤشر توكر لويس (TLI) ، مؤشر المطابقة التزايدي (IFI) ، مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي (RMSEA) ، مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي (SRMR) اللذين جاءوا لا يحترمون الشروط ، وعليه يمكن القول بأن النموذج الحالي بحاجة للتعديل ومن أجل ذلك عمد الباحث إلى مراجعة مؤشرات التعديل (Indices Modification) ، حيث كانت أهم التعديلات هي حذف العبارة رقم 09 و 24 نظرا لضعف تشبعهم ، حيث يمكن ملاحظة مؤشرات جودة المطابقة بعدل التعديل في الجدول الموالي.

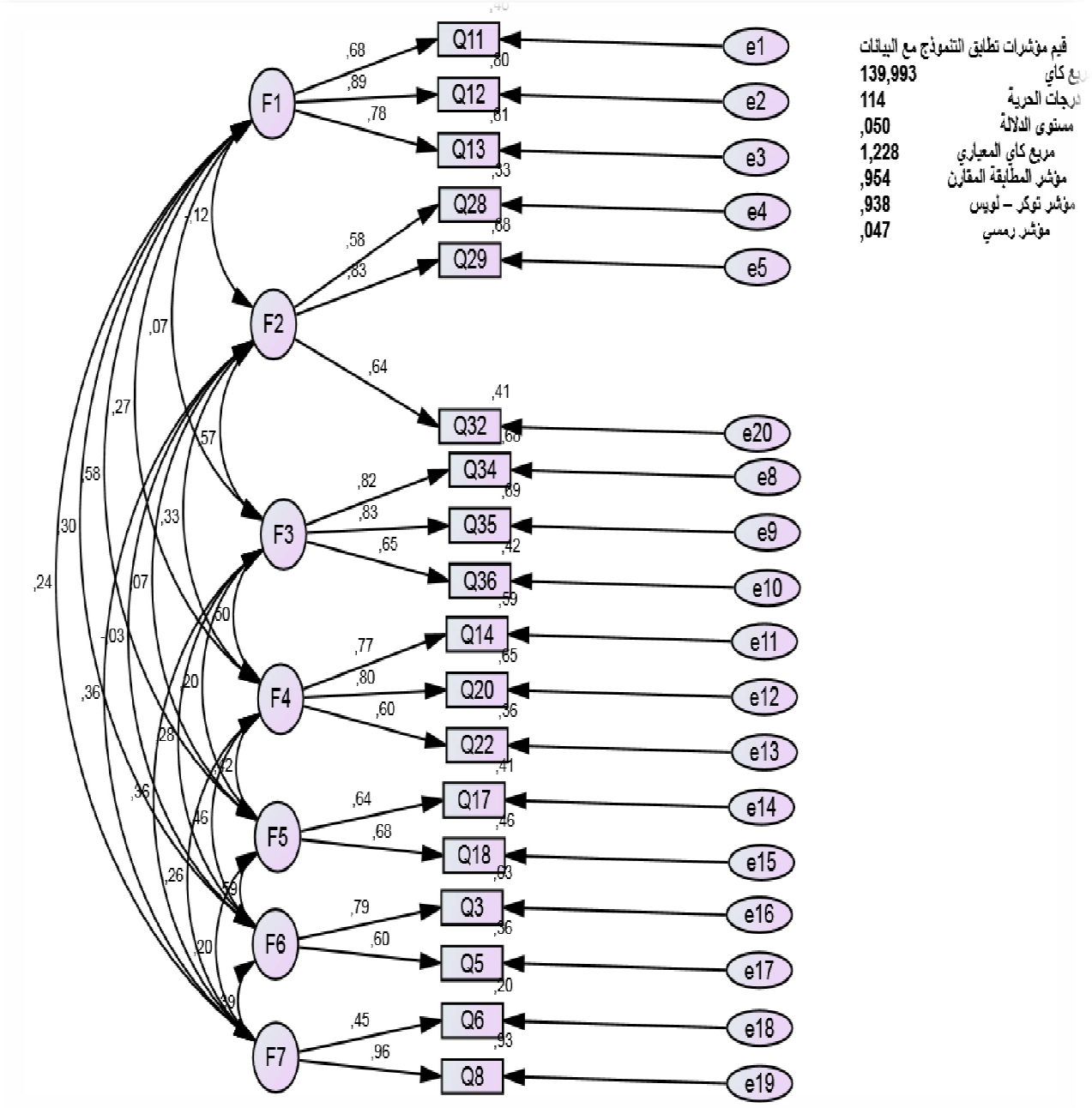
الجدول رقم (5-36): قيم مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات بعد التعديل

المؤشرات	القيم المسجلة	شروط قبول النموذج
مربع كاي (Cmin)	**139,993**	أن يكون غير دال
مربع كاي المعياري (Cmin/df)	**1,228**	أقل من 5
مستوى الدلالة (P- Value)	**0.50**	أن يكون دال
درجات الحرية DF	**114**	**0>=DF** نموذج معين
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	**0,954**	**CFI>= 0.90** ويفضل اكبر من **0.95**
مؤشر توكر لويس (TLI)	**0,938**	**(TLI) >= 0.90**
مؤشر المطابقة التزايدي (IFI)	**0,957**	**(IFI) >= 0.90**
مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي (RMSEA)	**,047**	المؤشر دون 0.05 يدل على مطابقة ممتازة
مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي (RMR)	**,071**	يفضل أن تكون أصغر من0,08

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات AMOS V 21

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-36) أن قيم مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات جاءت مقبولة ، حيث تراوحت قيمة مربع كاي (139.993) بعدما كانت (355.680) ، وانخفض معها مربع كاي المعياري حيث أصبح (1.228) بعدما كان يساوي (1.540) ، كما جاءت كل من مؤشر المطابقة المقارن (CFI) ، مؤشر توكر لويس (TLI) ، مؤشر المطابقة التزايدي (IFI) ، مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي (RMSEA) ، مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي (SRMR) تحترم الشروط. وتعتبر هذه المؤشرات كلها تدل على وجود مطابقة جيدة ، ما عدا أن مستوى الدلالة بقي دال ، حيث في هذه الحالة يجب مراعاة المؤشرات الأخرى، فإذا كانت جيدة ومقبولة يتم الاحتفاظ بجودة النموذج، وفي الإجمال يمكن القول بأن جل قيم مؤشرات تطابق النموذج جاء مقبولة ، مما يدل على أن هناك مطابقة مقبولة للنموذج التوكيدي لمحددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، ويمكن ملاحظة مخرجات التحليل العاملي التوكيدي بعد التعديل في الشكل الموالي .

الشكل رقم (5-5): التحليل العاملي التوكيدي لمحددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات AMOS V 21

نلاحظ من خلال الشكل رقم (5-5) أن درجة أن أكبر المتغيرات إشباعاً هي العبارة رقم 8 " **النظام المحاسبي المالي يسمح بالاعتراف بالأرباح عند تقييم المشاريع**" بـــ 0.96 ، وأن أقل المؤشرات إشباعاً هي العبارة رقم 6 "**النظام المحاسبي المالي يعترف بالأرباح التي لم تحقق بعد**" بـــ 0.45، في حين العبارات الأخرى جاءت درجة تشبعاتها بين هاتين القيمتين السابقتين، مما يدل على أن محددات إدارة الأرباح في البيئة المالية

والمحاسبية الجزائرية تحتفظ بنيتها العاملية من العوامل السبعة التالية (الغموض في القواعد المحاسبية،التصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبية،سلامة إعداد القوائم المالية لصالح المستثمرين والأسواق،الحوكمة المؤسسية،ربحية المؤسسة،جودة التدقيق الخارجي، أهمية وجود لجنة التدقيق في هيكل المؤسسات الاقتصادية).

وعليه يمكن القول أن نموذج أن محددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية يتمتع بقدر كبير من الصدق في تمثيل البيانات وكذلك بمستوى مرتفع من الثبات.

وبغية التعرف على العوامل الأكثر شيوعاُ وترتيبها حسب الأهمية وفق أداة الدراسة، تم استخدام مؤشر الأهمية النسبية **(RII)** من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية، حيث تم حساب مجموع درجات استجابات المستوجبين على عامل منفرد، ومقارنتها بالمتوسط للعامل. وقد عد العامل الذي تقل فيه درجات الاستجابة عينة الدراسة عن المتوسط الحسابي للعامل متدنياً أو أقل شيوعاً.

والجدول الموالي يوضح التحليل الوصفي للعوامل.

الجدول رقم (5-37): التحليل الوصفي للعوامل

العامل/المحدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مؤشر الأهمية النسبية	الترتيب	مستوى الأهمية
العامل الأول: سلامة إعداد القوائم المالية لصالح المستثمرين والأسواق	3,67	0,84	0,73	01	متوسط– مرتفع
العامل الثاني: ربحية المؤسسة	3,23	0,83	0,65	02	متوسط– مرتفع
العامل الثالث: جودة التدقيق الخارجي	2,96	0,90	0,59	06	متوسط
العامل الرابع: الحوكمة المؤسسية	2,44	0,79	0,49	07	متوسط
العامل الخامس:أهمية وجود لجنة التدقيق في هيكل المؤسسات الاقتصادية	3,00	0,76	0,60	05	متوسط– مرتفع
العامل السادس: الغموض في القواعد المحاسبية	3,04	0,91	0,61	04	متوسط– مرتفع
العامل السابع: التصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبية	3,13	0,86	0,63	03	متوسط– مرتفع

المصدر: من إعداد الباحث بناء مخرجات SPSS V 20

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-37) أن أكثر المحددات شيوعا وارتباطا في إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الممارسين والأكاديميين لمهنة المحاسبة والتدقيق في مجال المالية والمحاسبة، الجباية، التدقيق، جاءت على النحو الترتيب التالي وفق مؤشر الأهمية النسبية:

1. سلامة إعداد القوائم المالية لصالح المستثمرين والأسواق.
2. ربحية المؤسسة
3. التصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبية
4. الغموض في القواعد المحاسبية
5. أهمية وجود لجنة التدقيق في هيكل المؤسسات الاقتصادية.
6. جودة التدقيق الخارجي
7. حوكمة المؤسسية

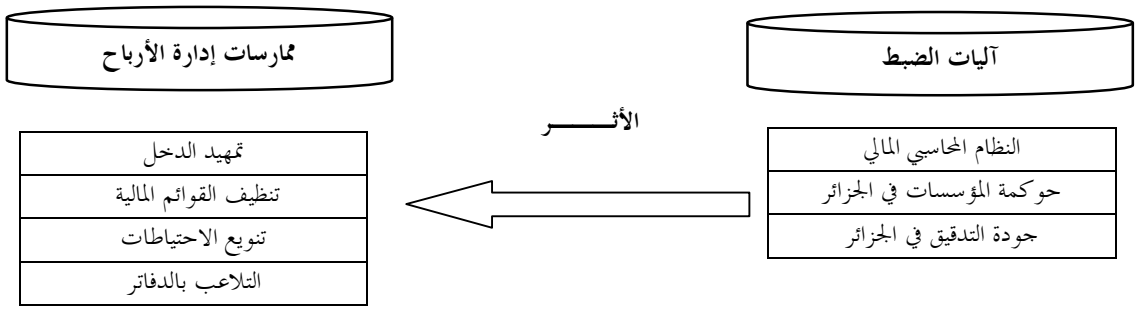
المبحث الثالث: دراسة وتحليل " آليات ضبط ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر"

سنحاول من خلال هذا المبحث اختبار فرضيات الدراسة والنموذج المعبر عن آليات ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية باستخدام النمذجة بالمعادلات الهيكلية بغرض اختبار العلاقة بين مختلف المتغيرات جملة واحدة دون الحاجة إلى تجزئتها.

المطلب الأول: قياس جودة المطابقة لنموذج الدراسة

قبل الشروع في اختبار صحة الفرضيات لابد أولا من التأكد من جودة مطابقة نموذج الدراسة، الموضح في الشكل الموالي.

الشكل رقم (5-6) : نموذج آليات ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية



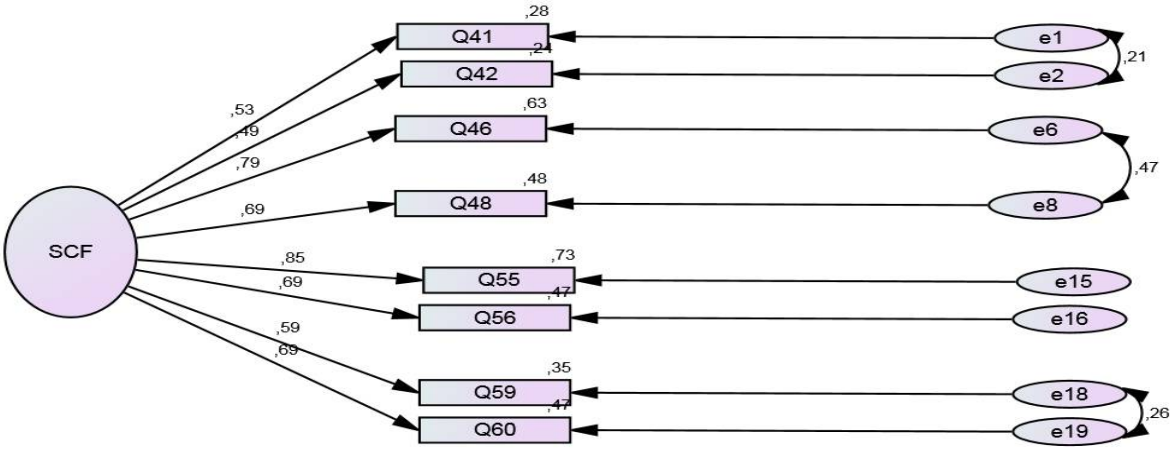
المصدر: من إعداد الباحث

لاختبار جودة المطابقة للنموذج تم استخدام التحليل العاملي التوكيدي بتحديد النموذج البنائي المفترض، ويتم ذلك من خلال إجرائيين رئيسيين:

- اختبار صدق نموذج القياس بالتحليل العاملي التوكيدي.
- المعادلة الهيكلية للنموذج باستخدام AMOS V 21.

الفرع الأول:نموذج النظام المالي المحاسبي

الشكل رقم (5-7) : نموذج الهيكلي لمحور النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات AMOS V 21

من خلال الشكل رقم (5-7) نلاحظ أن نموذج النظام المحاسبي المالي والمقاس بـــ 08 متغيرات أساسية ، ترتبط بعامل الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05، وبالرجوع لتحليل قيم مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات،تم التأكد من البنية التوكيدية للنظام المحاسبي المالي من خلال إجراء التحليل العاملي التثبيتي ، حيث أفرزت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (5-38).

الجدول رقم (5-38): قيم مؤشرات تطابق النموذج "نظام المحاسبي المالي" مع البيانات بعد التعديل

المؤشرات	القيم المسجلة	شروط قبول النموذج
مربع كاي (Cmin)	**19,258**	أن يكون غير دال
مربع كاي المعياري (Cmin/df)	**1,133**	أقل من 5
مستوى الدلالة (P- Value)	**0.314**	أن يكون دال
درجات الحرية DF	**17**	**0>=DF** نموذج معين
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	**0,994**	**CFI>= 0.90** ويفضل اكبر من **0.95**
مؤشر توكر لويس (TLI)	**0.990**	**(TLI) >= 0.90**
مؤشر المطابقة التزايدي (IFI)	**0,994**	**(IFI) >= 0.90**
مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي (RMSEA)	**0,036**	المؤشر دون 0.05 يدل على مطابقة ممتازة
مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي (RMR)	**0,028**	يفضل أن تكون أصغر من0,08

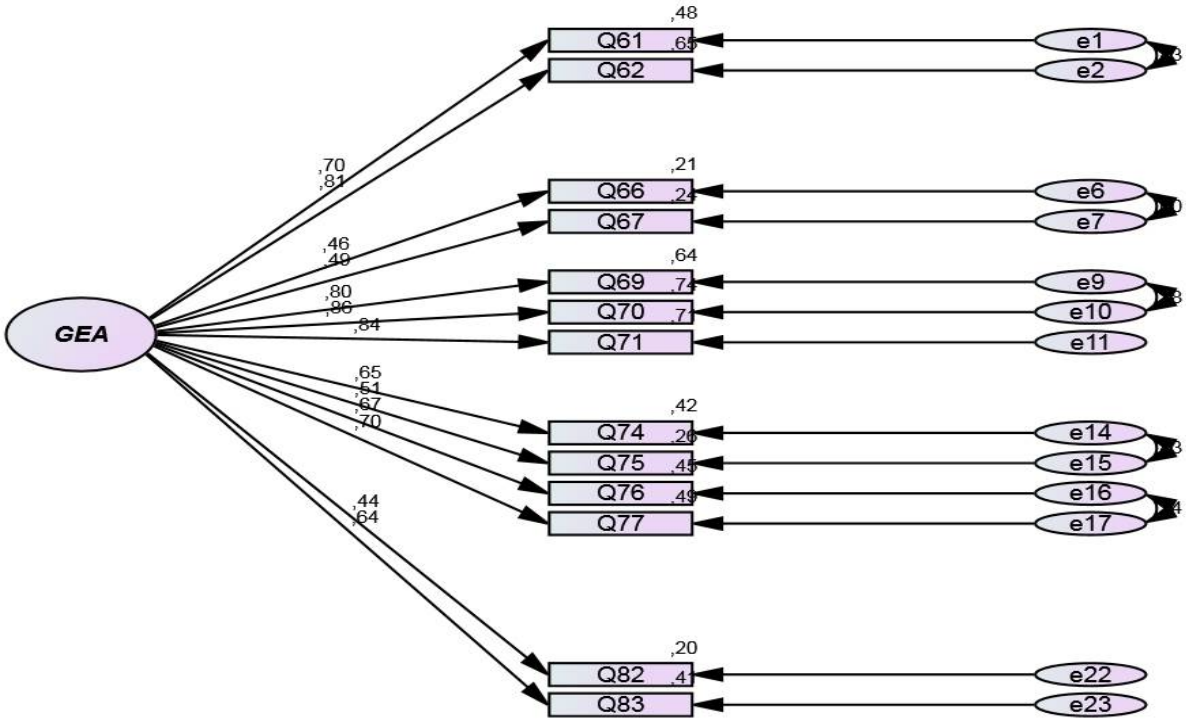
المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات AMOS V 21

نلاحظ من الجدول رقم (5-38) أن النموذج يحوز على أفضل القيم تطابق النموذج "نظام المحاسبي المالي" مع البيانات بعد التعديل وحذف 12 عبارة، وأن جميع تقديرات النموذج دالة إحصائيا عند مستوى 0.05، مما يدل على أن العبارات في هذا المحور قادرة على قياسه، وعليه يتم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع كونها أكبر من 0.40، وهذا يشير إلى صدق النموذج القياس و أنه مقبول نتيجة جودة مطابقة المؤشرات مع البيانات.

الفرع الثاني:حوكمة المؤسسات في الجزائر

من خلال الشكل رقم (5-8) نلاحظ أن نموذج حوكمة المؤسسات في الجزائر والمقاس بـــ 13 متغير أساسي ، ترتبط بعامل الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05، وبالرجوع لتحليل قيم مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات،تم التأكد من البنية التوكيدية لنموذج حوكمة المؤسسات في الجزائر من خلال لإجراء التحليل العاملي التثبيتي ، حيث أفرزت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (5-39).

الشكل رقم (5-8) : نموذج الهيكلي لمحور حوكمة المؤسسات في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات AMOS V 21

الجدول رقم (5-39): قيم مؤشرات تطابق النموذج "حوكمة المؤسسات في الجزائر" مع البيانات بعد التعديل

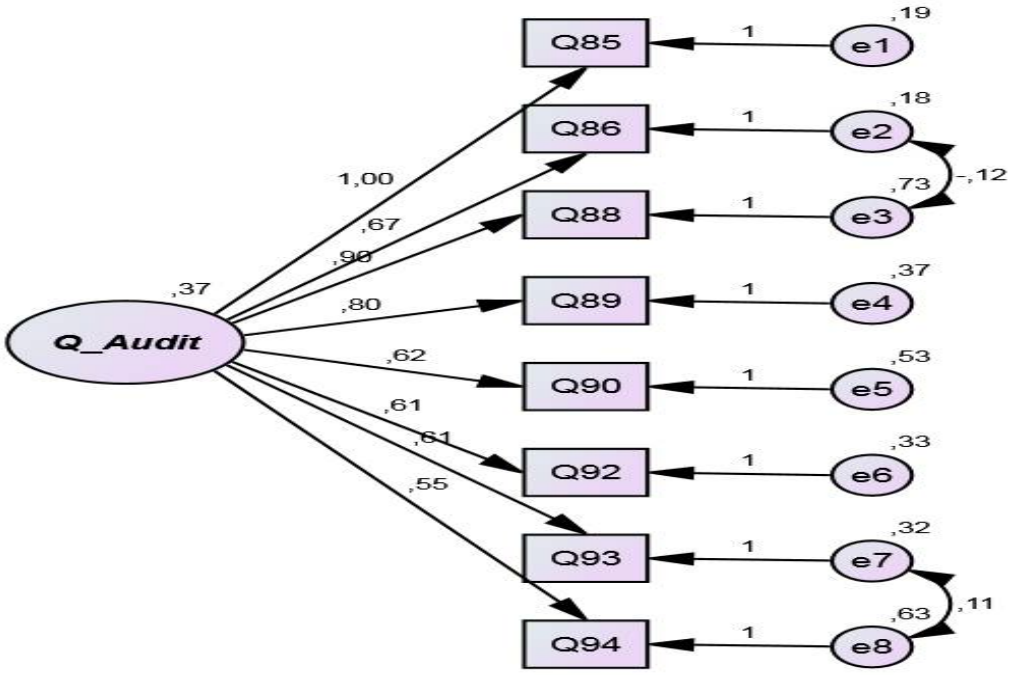
المؤشرات	القيم المسجلة	شروط قبول النموذج
مربع كاي (Cmin)	74,074	أن يكون غير دال
مربع كاي المعياري (Cmin/df)	1,235	أقل من 5
مستوى الدلالة (P- Value)	0.105	أن يكون دال
درجات الحرية DF	60	0>=DF نموذج معين
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0,981	CFI>= 0.90 ويفضل اكبر من 0.95
مؤشر توكر لويس (TLI)	0.975	(TLI) >= 0.90
مؤشر المطابقة التزايدي (IFI)	0,981	(IFI) >= 0.90
مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي (RMSEA)	0,048	المؤشر دون 0.05 يدل على مطابقة ممتازة
مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي (RMR)	0,052	يفضل أن تكون أصغر من0,08

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات AMOS V 21

نلاحظ من الجدول رقم (5-39) أن النموذج يحوز على أفضل القيم تطابق النموذج "حوكمة المؤسسات في الجزائر" مع البيانات بعد التعديل وحذف 11 عبارة، وأن جميع تقديرات النموذج دالة إحصائيا عند مستوى 0.05، مما يدل على أن العبارات في هذا المحور قادرة على قياسه، وعليه يتم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع كونها أكبر من 0.40، وهذا يشير إلى صدق النموذج القياس و أنه مقبول نتيجة جودة مطابقة المؤشرات مع البيانات.

الفرع الثالث:جودة التدقيق في الجزائر

الشكل رقم (5-9) : نموذج الهيكلي لمحور جودة التدقيق في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات AMOS V 21

من خلال الشكل رقم (5-9) نلاحظ أن نموذج جودة التدقيق في الجزائر والمقاس بـــ 08 متغيرات أساسية ، ترتبط بعامل الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05، وبالرجوع لتحليل قيم مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات،تم التأكد من البنية التوكيدية لنموذج جودة التدقيق في الجزائر من خلال لإجراء التحليل العاملي التثبيتي ، حيث أفرزت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (5-40).

الجدول رقم (5-40): قيم مؤشرات تطابق النموذج " جودة التدقيق في الجزائر" مع البيانات بعد التعديل

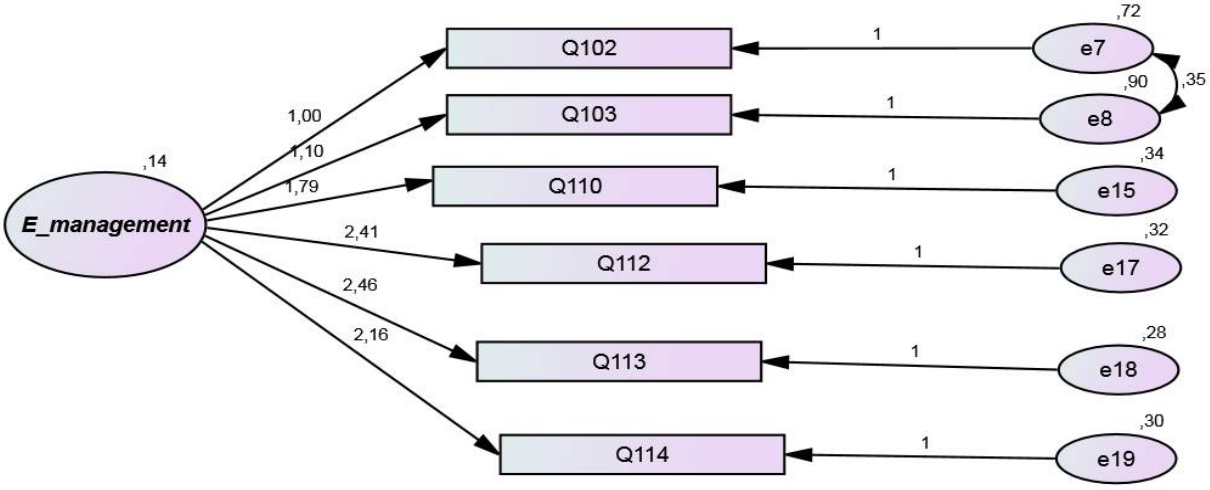
المؤشرات	القيم المسجلة	شروط قبول النموذج
مربع كاي (Cmin)	**18,742**	أن يكون غير دال
مربع كاي المعياري (Cmin/df)	**1,041**	أقل من 5
مستوى الدلالة (P- Value)	**0.408**	أن يكون دال
درجات الحرية DF	**18**	**0>=DF** نموذج معين
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	**0,996**	**CFI>= 0.90** ويفضل اكبر من **0.95**
مؤشر توكر لويس (TLI)	**0.994**	**(TLI) >= 0.90**
مؤشر المطابقة التزايدي (IFI)	**0,996**	**(IFI) >= 0.90**
مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي (RMSEA)	**0,020**	المؤشر دون 0.05 يدل على مطابقة ممتازة
مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي (RMR)	**0,029**	يفضل أن تكون أصغر من0,08

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات AMOS V 21

نلاحظ من الجدول رقم (5-40) أن النموذج يحوز على أفضل القيم تطابق النموذج " جودة التدقيق في الجزائر " مع البيانات بعد التعديل وحذف 03 عبارات، وأن جميع تقديرات النموذج دالة إحصائيا عند مستوى 0.05، مما يدل على أن العبارات في هذا المحور قادرة على قياسه، وعليه يتم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع كونها أكبر من 0.40، وهذا يشير إلى صدق النموذج القياس و أنه مقبول نتيجة جودة مطابقة المؤشرات مع البيانات.

الفرع الرابع: ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية

الشكل رقم (5-10) : نموذج الهيكلي لمحور ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات AMOS V 21

من خلال الشكل رقم (5-10) نلاحظ أن نموذج ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية والمقاس بـــ 06 متغيرات أساسية ، ترتبط بعامل الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05، وبالرجوع لتحليل قيم مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات،تم التأكد من البنية التوكيدية لنموذج لمحور ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية من خلال لإجراء التحليل العاملي التثبيتي ، حيث أفرزت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (5-41).

الجدول رقم (5-41): قيم مؤشرات تطابق النموذج " ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية " مع البيانات بعد التعديل

المؤشرات	القيم المسجلة	شروط قبول النموذج
مربع كاي (Cmin)	**12,326**	أن يكون غير دال
مربع كاي المعياري (Cmin/df)	**1,541**	أقل من 5
مستوى الدلالة (P- Value)	**0.137**	أن يكون دال
درجات الحرية DF	**8**	**0>=DF** نموذج معين
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	**0,985**	**CFI>= 0.90** ويفضل اكبر من **0.95**
مؤشر توكر لويس (TLI)	**0.973**	**(TLI) >= 0.90**
مؤشر المطابقة التزايدي (IFI)	**0,986**	**(IFI) >= 0.90**
مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي (RMSEA)	**0,072**	المؤشر دون 0.05 يدل على مطابقة ممتازة ما بين 0.05 و 0.08 مطابقة جيدة
مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي (RMR)	**0,032**	يفضل أن تكون أصغر من0,08

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات AMOS V 21

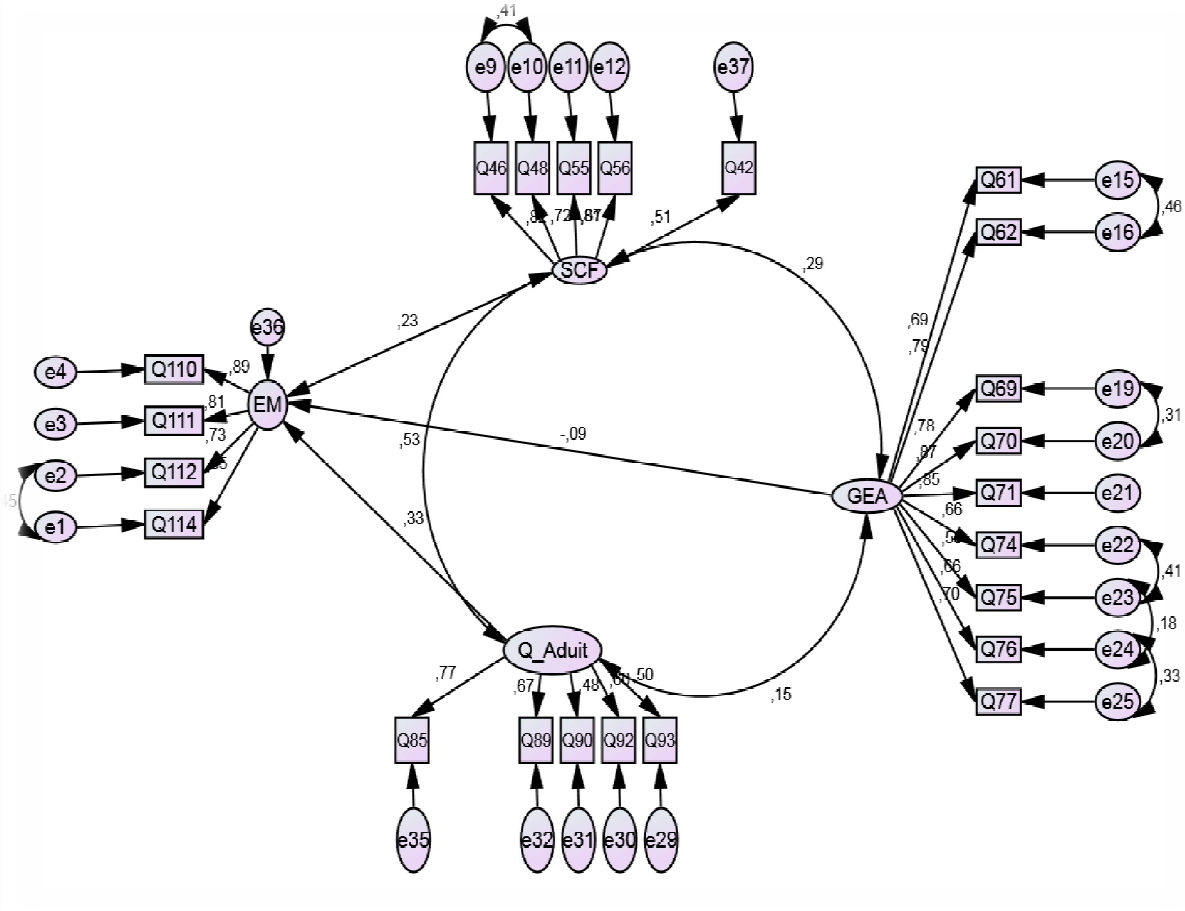
نلاحظ من الجدول رقم (5-41) أن النموذج يحوز على أفضل القيم تطابق النموذج " لمحور ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية " مع البيانات بعد التعديل وحذف 13 عبارة، وأن جميع تقديرات النموذج دالة إحصائيا عند مستوى 0.05، مما يدل على أن العبارات في هذا المحور قادرة على قياسه، وعليه يتم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع كونها أكبر من 0.40، وهذا يشير إلى صدق النموذج القياس و أنه مقبول نتيجة جودة مطابقة المؤشرات مع البيانات.

الفرع الخامس: المعادلة الهيكلية للنموذج " نموذج أموس المتكامل"

يمكن التحقق من النموذج البنائي النظري(المعادلة البنائية) للنموذج الكلي الذي يوضع العلاقات بين المحاور الأربعة التي تضمنها المقياس ، والمخطط التالي يمثل النموذج البنائي الكلية لمعادلات العلاقات بين المحاور الأربعة التي تضمنها المقياس ، والمتضمن لـــ 35 مؤشراً (35 عبارة) أساسية ، حيث تجتمع تحت كل منها

مجموعة من المؤشرات الدالة عليها ، كما تم التعبير عنها في أداة الدراسة غي الجزء الثالث " آليات ضبط ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر"، وقد تمت معالجة النموذج وفق الشكل الموالي.

الشكل رقم (5-11) : المعادلة البنائية للنموذج



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات AMOS V 21

من خلال الشكل رقم (5-11) نلاحظ أن نموذج المعادلة البنائية (نموذج أموس المتكامل) والمقاس بـــ 23 متغيرات أساسية ، حيث ترتبط بعامل الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05، وبالرجوع لتحليل قيم مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات،تم التأكد من البنية التوكيدية لنموذج المعادلة البنائية (نموذج أموس المتكامل) من خلال لإجراء التحليل العاملي التثبيتي ، حيث أفرزت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (5-42).

الجدول رقم (5-42): قيم مؤشرات تطابق نموذج المعادلة البنائية مع البيانات بعد التعديل

المؤشرات	القيم المسجلة	شروط قبول النموذج
مربع كاي (Cmin)	**251,568**	أن يكون غير دال
مربع كاي المعياري (Cmin/df)	**1,159**	أقل من 5
مستوى الدلالة (P- Value)	**0,054**	أن يكون دال
درجات الحرية DF	**217**	**0>=DF** نموذج معين
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	**0,970**	**CFI>= 0.90** ويفضل اكبر من **0.95**
مؤشر توكر لويس (TLI)	**0.965**	**(TLI) >= 0.90**
مؤشر المطابقة التزايدي (IFI)	**0,971**	**(IFI) >= 0.90**
مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي (RMSEA)	**0,039**	المؤشر دون 0.05 يدل على مطابقة ممتازة
مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي (RMR)	**0,056**	يفضل أن تكون أصغر من0,08

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات AMOS V 21

نلاحظ من الجدول رقم (5-42) أن النموذج يحوز على أفضل القيم تطابق نموذج المعادلة البنائية (نموذج أموس المتكامل) مع البيانات بعد التعديل وحذف 12 عبارة، وأن جميع تقديرات النموذج دالة إحصائيا عند مستوى 0.05، مما يدل على أن العبارات في هذا المحور قادرة على قياسه، وعليه يتم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع كونها أكبر من 0.40، وهذا يشير إلى صدق النموذج القياس و أنه مقبول نتيجة جودة مطابقة المؤشرات مع البيانات.

المطلب الثاني: نموذج تحليل الانحدار واختبار فرضيات الدراسة

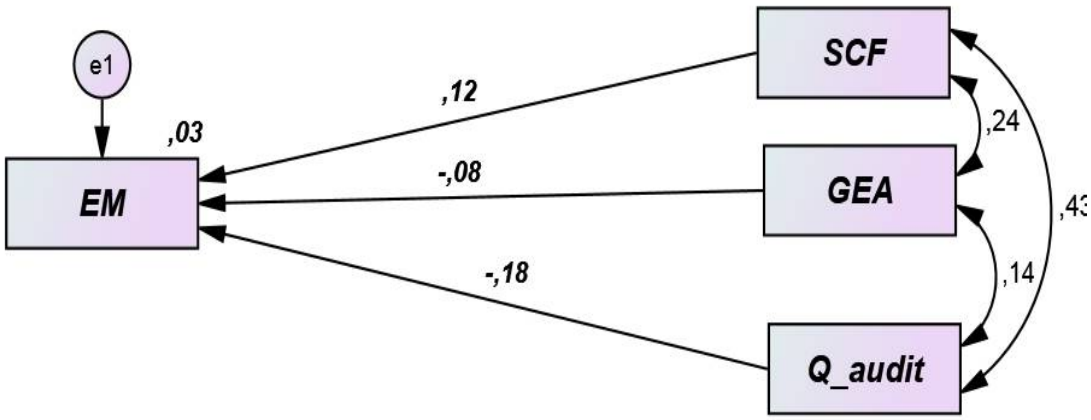
سنحاول من خلال هذا المطلب اختبار فرضيات الدراسة والنموذج المعبر عنها باستخدام نموذج تحليل الانحدار، الذي يعتبر كشكل يربط مع بعضها البعض (المتغيرات المستقلة،التابعة)، كما سيتم تحليل النتائج المتحصل عليها.

وقبل اختبار الفرضيات سيتم تقدير النموذج من خلال تحليل الانحدار للعلاقات والارتباطات بين المتغيرات،ودراسة دور كل من المتغير المؤثر (النظام المحاسبي المالي،حوكمة المؤسسات في الجزائر،جودة التدقيق في الجزائر).

وقد أفضت نتائج الدراسة الميدانية إلى تصور النموذج التالي للعلاقات في المعادلة البنائية كم وفق الشكل الموالي.

للإجابة على الفرضية الرئيسية يجب المرور بالفرضيات الفرعية.

الشكل رقم (5-12) : التحليل الانحدار المتعدد



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات AMOS V 21

الفرع الأول: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

تضمنت الفرضية الفرعية الأولى ما يلي :

- **(H01)**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية **($\alpha \leq 0.05$)** لنظام المحاسبي المالي على ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الأولى **(H01)** " **دور النظام المحاسبي المالي في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية** " ، سنقوم بجمع العلاقة بين النظام المحاسبي المالي و ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ، و الشكل رقم (5-12) يظهر النتائج تمثيل النموذج بالرسم البياني ونتائج العلاقة بين المتغيرين باستخدام مخرجات AMOS V 21.

ولتحديد مدى معنوية قيم الانحدار نستعين بالقيمة الاحتمالية التي يوفرها لنا برنامج AMOS V 21 ضمن مخرجاته ويظهر الجدول الموالي النتائج المتحصل عليها .

الجدول رقم (5-43): نتائج تقدير الانحدار بين النظام المحاسبي المالي وممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية المحاسبية الجزائرية .

Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
,161	,150	1,078	,281	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات AMOS V 21

من خلال نتائج الجدول رقم (5-43)، نلاحظ أن قيمة مستوى (**0.281=P**) والتي تمثل درجة المعنوية للمتغير النظام المحاسبي المالي أكبر من مستوى المعنوية **(α ≤0.05)** ، مما يدل أن علاقة التأثير للمتغير المستقل النظام المحاسبي المالي كانت غير معنوية إحصائية، كما أن مؤشرات القيمة الحرجة **Critical Ration** للنظام المحاسبي المالي أقل من القيمة 1.96 التي تمثل الدرجة المعنوية للتوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية 0.05 ، أي C.R أقل من 1.96 ، وعليه لا توجد علاقة بين النظام المحاسبي المالي وممارسات إدارة الأرباح .ومنه نقبل الفرضية الصفرية **(H01)** ، ونرفض الفرضية البديلة ، وتكون صحة الفرضية التالية:

(H01): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية **(α ≤0.05)** لنظام المحاسبي المالي على ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الفرعية الثانية

تضمنت الفرضية الفرعية الثانية ما يلي:

- **(H02)**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية **(α ≤0.05)** لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الثانية **(H02)** " **دور حوكمة المؤسسات في الجزائر في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية** " ، سنقوم بجمع العلاقة بين حوكمة المؤسسات في الجزائر و ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ، و الشكل رقم (5-12) يظهر النتائج تمثيل النموذج بالرسم البياني ونتائج العلاقة بين المتغيرين باستخدام مخرجات AMOS V 21.

ولتحديد مدى معنوية قيم الانحدار نستعين بالقيمة الاحتمالية التي يوفرها لنا برنامج AMOS V 21 ضمن مخرجاته ويظهر الجدول الموالي النتائج المتحصل عليها .

الجدول رقم (5-44): نتائج تقدير الانحدار بين حوكمة المؤسسات في الجزائر وممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية المحاسبية الجزائرية .

Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
-,078	,099	-,785	,433	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات AMOS V 21

من خلال نتائج الجدول رقم (5-44)، نلاحظ أن قيمة مستوى **(0.433=P)** والتي تمثل درجة المعنوية للمتغير حوكمة المؤسسات في الجزائر أكبر من مستوى المعنوية **(α ≤0.05)** ، مما يدل أن علاقة التأثير للمتغير المستقل حوكمة المؤسسات في الجزائر كانت غير معنوية إحصائية، كما أن مؤشرات القيمة الحرجة **Critical Ration** لحوكمة المؤسسات في الجزائر أقل من القيمة 1.96 التي تمثل الدرجة المعنوية للتوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية 0.05 ، أي **C.R** أقل من 1.96 ، وعليه لا توجد علاقة بين حوكمة المؤسسات في الجزائر وممارسات إدارة الأرباح .ومنه نقبل الفرضية الصفرية **(H02)** ، ونرفض الفرضية البديلة ، وتكون صحة الفرضية التالية:

(H02): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية **(α ≤0.05)** لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

تضمنت الفرضية الفرعية الثالثة ما يلي:

- **(H03)**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية **(α ≤0.05)** لجودة التدقيق في الجزائر على ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الثانية **(H02)** " **دور جودة التدقيق في الجزائر في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية** " ، سنقوم بجمع العلاقة بين جودة التدقيق في الجزائر و ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ، و الشكل رقم (5-12) يظهر النتائج تمثيل النموذج بالرسم البياني ونتائج العلاقة بين المتغيرين باستخدام مخرجات AMOS V 21.

ولتحديد مدى معنوية قيم الانحدار نستعين بالقيمة الاحتمالية التي يوفرها لنا برنامج AMOS V 21 ضمن مخرجاته ويظهر الجدول الموالي النتائج المتحصل عليها .

الجدول رقم (5-45): نتائج تقدير الانحدار بين جودة التدقيق في الجزائر وممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية المحاسبية الجزائرية.

Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
-,274	,167	-1,641	,101	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات AMOS V 21

من خلال نتائج الجدول رقم (5-44)، نلاحظ أن قيمة مستوى **(0.101=P)** والتي تمثل درجة المعنوية للمتغير حوكمة المؤسسات في الجزائر أكبر من مستوى المعنوية **(α ≤0.05)** ، مما يدل أن علاقة التأثير للمتغير المستقل جودة التدقيق في الجزائر كانت غير معنوية إحصائية، كما أن مؤشرات القيمة الحرجة **Critical Ration** لجودة التدقيق في الجزائر أقل من القيمة 1.96 التي تمثل الدرجة المعنوية للتوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية 0.05 ، أي **C.R** أقل من 1.96 ، وعليه لا توجد علاقة بين جودة التدقيق في الجزائر وممارسات إدارة الأرباح .ومنه نقبل الفرضية الصفرية **(H03)** ، ونرفض الفرضية البديلة ، وتكون صحة الفرضية التالية:

(H03) : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية **(α ≤0.05)** لجودة التدقيق في الجزائر على ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.

خلاصة الفصل

بغرض الوقوف على محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في البيئة المالية والمحاسبية، تم تقسيم الدراسة الميدانية الاستقصائية إلى ثلاثة مباحث، حيث انطلاقنا في بداية المبحث الأول إلى الإطار المنهجي للدراسة من خلال عرض منهجية الدارسة عن طريق دراسة المجتمع وعينة الدراسة وتحليل أداة الدراسة تحليلا وصفياً ، ثم تم التطرق إلى دراسة استكشافية لمحددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية باستخدام التحليل العاملي بنوعيه (الاستكشافي والتوكيدي) في المبحث الثاني، حيث توصلنا إلى تأكيد على مجموعة من العوامل التي قد تستغل من طرف المسيرين في المؤسسات الاقتصادية لممارسة إدارة الأرباح ، سلامة إعداد القوائم المالية لصالح المستثمرين والأسواق،ربحية المؤسسة،التصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبية، الغموض في القواعد المحاسبية، أهمية وجود لجنة التدقيق في هيكل المؤسسات الاقتصادية، جودة التدقيق الخارجي، حوكمة المؤسسية.

أما بالنسبة للآليات ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ، فقد تم دراستها وتحليلها في المبحث الثالث ، حيث تم اقتراح ثلاثة متغيرات للدراسة ، النظام المحاسبي المالي،حوكمة المؤسسات في الجزائر، جودة التدقيق في الجزائر، من خلال تحليل العلاقة بين المتغيرات بالاعتماد على النمذجة بالمعادلات الهيكلية أو البنائية ، حيث تبين من خلال مؤشرات درجة الثبات والصدق للنموذج و التحليل العاملي التوكيدي فعالية مقاييس الدراسة، لتصحيح بعض مواضع الخلل وتعديلها ، بهدف بناء المعادلة البنائية أو الهيكلية للنموذج ذات مؤشرات جيدة ، حيث بينت مؤشرات التطابق ملائمة النموذج للدراسة وتحليل العلاقة بين المتغيرات من خلال تحليل الانحدار.

ومن خلال اختبار العلاقة بين المتغيرات باستخدام تحليل الانحدار من خلال نموذج المعادلة البنائية تم التوصل إلى :

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام المحاسبي المالي على ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق والجباية والمالية والأكاديميين.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق والجباية والمالية والأكاديميين.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق في الجزائر على ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق والجباية والمالية والأكاديميين.

خلاصة الباب الثاني

من خلال هذا الباب قمنا بعرض أهم المؤشرات المتعلقة البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية من خلال توضيح إطارها العام، للإجابة على الجزء المتعلق بواقع بيئة الأعمال الجزائرية ومعوقاتها والتحديات التي تراهن عليها.

بينما أوردنا الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي بغرض فهم الإطار التصوري وكيفية عمله والغرض منه ، وصولاً إلى إظهار العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وتطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية التي ينص عليها .

وأخيرا أوردنا الدراسة الميدانية لتحليل آراء عينة من المهنيين والأكاديميين في محال المحاسبة، المالية، التدقيق، الجباية من توزيع استبيان باستخدام برنامجي SPSS ،النسخة 20، وAMOS ،النسخة 21، من خلال الدراسة الاستكشافية لمحددات ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ، ودراسة الآليات المقترحة في ضبطها.

الخَاتمة

الخلاصة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع إدارة الأرباح في بيئة الأعمال الجزائرية، معالجة إشكالية بحث تدور حول ما هي محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية وآليات ضبطها في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ، من خلال الفصول الخمسة لهذه الأطروحة، وانطلاقا من الفرضيات الرئيسية، وباستخدام الأساليب والأدوات المشار إليها في المقدمة.

تعبر ممارسات إدارة الأرباح عن مدى استغلال مسيري المؤسسات الاقتصادية للمرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً لتحقيق مجموعة من الدوافع الذاتية أو التعاقدية من خلال استخدام بعض الأساليب المحاسبية للتأثير على الأرباح المعلن عنها بتضخيمها أو تقليلها.

إن المؤسسات الاقتصادية تمارس إدارة الأرباح نتيجة لوجود مجموعة من المحددات التي تساعدها في تحقيق أهدافها ولاسيما ضعف الحوكمة المؤسساتية و جودة التدقيق الخارجي و النظام المحاسبي والمالي السائد.

كما أن ممارسة إدارة الأرباح من طرف المؤسسات الاقتصادية يضر بمصالح الأطراف ذات العلاقة، مما جعل الاهتمام يزداد للكشف عن هاته الممارسات من خلال بعض الأساليب الإحصائية يتقدمها نموذج " جونز المعدل" و " كوثاري والآخرون".

كما أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من طرف المؤسسات الاقتصادية قد يستغل من طرفها نتيجة للمرونة المتاحة في اختيار البدائل المحاسبية لمعالجة الأحداث والعمليات المالية بهدف التأثير على الأرباح المعلن عنها، هذا ما جعلها تعد كأداة لممارسة إدارة الأرباح، الأمر الذي أدى بمجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** العمل على تطوير المعايير المحاسبية بهدف التقليل من تعدد البدائل و جعلها أداة للحد من تلك الممارسات.

إن الإصلاحات التي قامت بها الجزائر منذ سنة 1990 إلى يومنا هذا فيما يخص بيئتها المالية والمحاسبية كان الهدف منها مسايرة متطلبات الواقع الاقتصادي، من خلال تعزيز الحوكمة المؤسساتية وتطوير بيئة الأعمال بهدف الحد من ظاهرة تفشي الفساد الإداري والمالي،حيث قامت بإصلاح نظامها المحاسبي من خلال بناء نظام محاسبي مالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية ، وكذا تكييف نظامها التعليمي والتكويني مع تحديات هذا النظام بإعادة هيكلة مهنة المحاسبة والتدقيق عن طريق مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية.

كما نجد أن المؤشرات الكبرى للبيئة المالية والمحاسبية الجزائرية تتسم بالضعف نتيجة الاختلالات التي تعاني منها سواء كانت مؤشرات الحوكمة،تطور بيئة الأعمال،النظام المصرفي،أو على مستوى التعليم والتكوين المحاسبي، وهذا قد تؤثر في اتجاه سلوك المسيرين في ممارسة إدارة الأرباح من خلال مجموعة من المداخل التي يتضمنها تطبيق النظام المحاسبي المالي في إعداد وعرض القوائم المالية.

نتائج اختبار الفرضيات

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدها الباحث والتي جمعت بين الدارسة النظرية من جهة و الدارسة الميدانية من جهة أخرى ، فقد توصل الباحث أثناء اختبار الفرضيات إلى النتائج التالية:

- بخصوص الفرضية الأولى المتعلقة بأن إدارة الأرباح سلوك خاطئ يتعارض مع أدبيات وأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة، فقد تحققت، لأن الملاحظ أن ممارسة إدارة الأرباح بغرض التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية نتيجة إخفاء حقيقة الوضع المالي للمؤسسة قصد التضليل، من خلال تجميل صورة القوائم المالية بأنشطة غير حقيقية وأخطاء جوهرية في إعدادها، وهذا ما يتعارض مع أهم المبادئ في مهنة المحاسبة وهو الإفصاح والشفافية في إعداد القوائم المالية.
- أما بخصوص الفرضية الثانية المتعلقة بإمكانية استغلال المعايير المحاسبية الدولية لممارسة إدارة الأرباح من طرف المؤسسات الاقتصادية، فقد تحققت ، حيث أن الملاحظ أن المعايير المحاسبية الدولية تتسم بالمرونة في عملية الإفصاح والقياس المحاسبي نتيجة لوجود عدة بدائل في المعالجات المحاسبية، مما قد يستغل من طرف مسيري المؤسسات الاقتصادية في اختيار بديل دون الأخر قصد استغلاله في ممارسة إدارة الأرباح بغرض تضليل مستخدمي القوائم المالية نتيجة مجموعة من الدوافع والأهداف المرغوب في تحقيقها من طرفهم .
- و بخصوص الفرضية الثالثة والمتعلقة بأن النظام المحاسبي المالي يسمح بممارسة إدارة الأرباح من خلال بعض الممارسات المحاسبية ، فقد تحققت ، لأن النظام المحاسبي المالي مستوحى من مبادئ المعايير المحاسبية الدولية والتي تتسم بالمرونة المتاحة في اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية لبعض الأحداث والعمليات المحاسبية ، مما قد تستغله المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في استخدام بعض الأساليب المحاسبية لممارسة إدارة الأرباح.
- أما بخصوص الفرضية الرابعة والمتعلقة بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تقوم بممارسة إدارة الأرباح، لم تتحقق، حيث الملاحظ أن اتجاه إجابات المبحوثين على وجود بعض ممارسات لإدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية من خلال أسلوب تمهيد الدخل وتنويع الاحتياطات كالتقدير المبالغ فيه لقيمة الانخفاض في المخزون أو التقدير المبالغ فيه لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها أو تقدير المبالغ فيه لنسبة الانجاز في عقود الإنشاءات طويلة الأجل .
- و بخصوص الفرضية الخامسة والمتعلقة بأهم المحددات لإدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، فقد تحققت ، حيث الملاحظ أن البيئة المالية المحاسبية الجزائرية تأثر ببعض المحددات في حالة ضعفها لممارسة إدارة الأرباح متمثلة في: سلامة إعداد القوائم المالية لصالح المستثمرين والأسواق،ربحية المؤسسة،التصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبية، الغموض في القواعد المحاسبية، أهمية وجود لجنة التدقيق في هيكل المؤسسات الاقتصادية، جودة التدقيق الخارجي، حوكمة المؤسساتية.
- أما بخصوص الفرضية السادسة والمتعلقة بعدم وجود أثر للنظام المحاسبي المالي على ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، فقد تحققت، حيث أن النظام المحاسبي المالي يسمح ببعض

الممارسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية مما يؤثر على الأرباح المعلن عنها لتحقيق أهداف المؤسسات الاقتصادية ، الأمر الذي يؤدي إلى التلاعب بالمعلومات المحاسبية لتضليل مستخدمي القوائم المالية.

- ❖ وبخصوص الفرضية السابعة والمتعلقة بعدم وجود أثر لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، فقد تحققت، حيث الملاحظ أن حوكمة المؤسسات في الجزائر تتسم بضعف مؤشراتها في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ، مما يجعلها لا تمثل داعماً أساسياً من شأنه أن يحد من سلوك إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتكون عائقاً أمام دوافع المسيرين في ممارسة إدارة الأرباح.
- ❖ أما بخصوص الفرضية الثامنة والمتعلقة بعدم وجود أثر لجودة التدقيق في الجزائر على ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية، فقد تحققت، حيث الملاحظ أن جودة التدقيق في الجزائر لا تتوفر على الشروط المطلوبة للحد من ممارسات إدارة الأرباح ولاسيما نقص الدورات التكوينية للمدققين سواء كانوا خارجيين أو داخليين ، بالإضافة إلى عدم إرساء درجة استقلالية المدققين و خضوعهم للإدارة.

عرض نتائج الدراسة

من خلال مراجعة نتائج هذه الدراسة يمكن الإشارة إلى ما يلي :

- ➢ تعتبر إدارة الأرباح سلوكاً يستغل المرونة المتاحة في إعداد وعرض القوائم المالية عن طريق مجموعة من البدائل المحاسبية للتأثير على الأرباح المعلن عنها وإخفاء حقيقة الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية مما يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية نتيجة تضليلهم بمعلومات محاسبية خاطئة ، الأمر الذي يؤدي إلى الإضرار بمصالحهم .
- ➢ تعتبر إدارة الأرباح سلوكاً يتعارض مع أخلاقيات مهنة المحاسبة، بحيث بتعارض مع مبادئ إعداد وعرض القوائم المالية ولاسيما الإفصاح والشفافية، حيث يتجهون إلى تحقيق مصالح وأهداف معينة تستفيد منها أطراف معينة على حساب باقي الأطراف الأخرى المستخدمة للمعلومات المحاسبية.
- ➢ إن ممارسات إدارة الأرباح تخضع إلى مجموعة من الدوافع ، حيث يمكن أن تكون بهدف زيادة الأرباح من أجل زيادة العلاوات والكفاءات الإدارية، التوافق مع توقعات المحللين الماليين، الرفع من قيمة السهم، التأثير على النتائج التعاقدية، إخفاء مشاكل الأداء الضعيف، أو بهدف خفض الأرباح من أجل تخفيض الضرائب، زيادة الكفاءة التشغيلية، تخفيض الأرباح في فترات التفاوض مع العمال.
- ➢ تمارس إدارة الأرباح من خلال مجموعة من الأساليب والطرق ، حيث يمكن أن تكون في صورة تمهيد الدخل ، تنظيف القوائم المالية،التلاعب بالدفاتر،تنويع الاحتياطات.

- تمارس إدارة الأرباح من طرف المؤسسات الاقتصادية في البيئة المالية المحاسبية التي تكون فيها بعض المؤشرات الضعيفة ولاسيما الحوكمة المؤسساتية ، جودة التدقيق،النظام المحاسبي ، النظام المالي،سلامة إعداد القوائم المالية،تطور بيئة الأعمال وتكنولوجيات الإعلام والاتصال،ربحية المؤسسة.
- إن عملية كشف ممارسات إدارة الأرباح من طرف المؤسسات الاقتصادية عرفت تطوراً ملحوظاً نتيجة تطور مهنة المحاسبة، مما استعدى وضع مجموعة من النماذج التي يمكنها أن تبين لنا واقع ممارسات إدارة الأرباح لدى المؤسسات الاقتصادية من خلال بعض الأساليب الإحصائية ولعل أهمما نموذج "جونز المعدل"،أو نموذج "كوثاري والآخرون"
- تعتبر المعايير المحاسبية الدولية آلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتعزيز الإفصاح والشفافية في إعداد وعرض القوائم المالية لتحسين جودة القوائم المالية التي تستغلها الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرارات الاستثمارية من خلال سلامة المعلومات المحاسبية التي تضمنتها.
- تعاني البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية من ضعف بعض المؤشرات التي تساعدها في التطوير، ولاسيما الحوكمة، الفساد الإداري والمالي،ممارسة أنشطة الأعمال، السوق المالي،المؤسسات المالية والمصرفية،التعليم والتكوين المحاسبي.
- يسمح النظام المحاسبي المالي بتعدد المعالجات المحاسبية لنفس الأحداث والعمليات المالية من خلال عدة بدائل للقياس المحاسبي وللتقدير الشخصي ، مما يعطي مساحة كبيرة للمسيرين بممارسة إدارة الأرباح لتحقيق مجموعة من الدوافع، ومن بين هذه البدائل،طرق الاهتلاك،معالجة العقود طويلة الأجل،تقييم مخزون أخر مدة.
- يسمح النظام المحاسبي المالي بممارسة إدارة الأرباح من خلال بعض المبادئ التي يتوفر عليها ولاسيما مبدأ محاسبة التعهد من خلال التلاعب بالإيرادات ،الأهمية النسبية من خلال دمج المبالغ لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية،الحيطة والحذر الذي يعتمد بدرجة كبيرة على التقدير الشخصي الذي قد يستغل في تكوين احتياطات سرية أو المبالغة في تكوين المخصصات و المؤونات .
- أن البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية تتأثر بمجموعة من المحددات لإدارة الأرباح قد تستغل من طرف أصحاب المؤسسات الاقتصادية في ممارسة إدارة الأرباح سواء كانت نتيجة ضعفها ولاسيما الحوكمة المؤسساتية، جودة التدقيق الخارجي، سلامة إعداد القوائم المالية ، المبادئ والقواعد المحاسبية ، لجان التدقيق أو نتيجة لكثافتها ولاسيما ربحية المؤسسات الاقتصادية.
- أن النظام المحاسبي المالي لا يؤثر في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية نتيجة وجود مستوى معين من الغموض في تطبيق القواعد المحاسبية والمبادئ المحاسبية، مما يوفر مجالاً لحرية المسيرين في ممارسة إدارة الأرباح.

- أن حوكمة المؤسسات في الجزائر لا تؤثر في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية نتيجة وجود ضعف في ركائز وآليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،وهذا ما يؤدي إلى الحد من دورها من خلال مجالس الإدارة ولجان التدقيق و المدقق الداخلي ، الأمر الذي يتيح للمسيرين من ممارسة إدارة الأرباح.
- أن جودة التدقيق في الجزائر لا تؤثر في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية نتيجة وجود ضعف في دورها الرقابي ،من خلال عدم استقلالية المدقق الخارجي وخضوعه إلى وزارة المالية أو مدقق الداخلي وخضوعه إلى الإدارة في المؤسسات الاقتصادية، أو نتيجة ضعف في عمليات التكوين المتواصل والالتزام بالمعايير والنصوص القانونية والتنظيمية.
- أن المؤسسات الاقتصادية في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية تقوم ببعض مارسات إدارة الأرباح لتحقيق أهداف المسيرين على حساب مستخدمي القوائم المالية ،وذلك من خلال بعض الأساليب في صورة تصنيف بعض عناصر الإيرادات والمصروفات غير المتكررة عند قياس الدخل، واعتبارها كعناصر عادية أو غير عادية ، أو التقدير المبالغ فيه لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها ،أو لقيمة الانخفاض في المخزون، أو لنسبة الانجاز في عقود الإنشاءات طويلة الأجل.

التوصيات

استنادا للمراجعة النظرية للدراسة وبناءا على نتائج الجانب العملي منها، فقد تمت التوصية بما يلي:

- القيام بتحديد مجالات الغموض المتواجدة في القواعد المحاسبية للنظام المحاسبي المالي بغرض تحسينه من خلال مراجعة الممارسات المحاسبية التي تحتوي على بعض الغموض ودعمها ببعض الإيضاحات والتفسيرات بنصوص تطبيقية.
- ضرورة إصدار قوانين محاسبية وجزائية تنص على معاقبة كل من يقوم بممارسة أساليب إدارة الأرباح وتحيينها من حين إلى آخر وفق تطورات مهنة المحاسبة.
- إلزام المؤسسات الاقتصادية بضرورة إعداد القوائم المالية وعرضها بصورة صادقة عن وضعيتها المالية من خلال الإفصاح عن جميع الأحداث الاقتصادية والعمليات المالية التي أنجزتها خلال فترة نشاطها بغرض تحسين جودة المعلومات المالية للاستفادة منها من طرف مستخدمي القوائم المالية.
- تفعيل ميثاق أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق لضمان تطبيق المدققين للمبادئ والمعايير الدولية لغرض توفير معلومات ذات جودة عالية تعبر عن الصورة الصادقة للمؤسسات الاقتصادية للاستفادة منها من طرف مستخدمي القوائم المالية.
- استقلالية تامة لمهنة المحاسبة والتدقيق وعدم خضوعها للإدارة سواء كانت في صورة وزارة المالية أو مدراء المؤسسات الاقتصادية.

- تكوين وتدريب وتحسين مستوى المدققين وتجديد معلوماتهم بشكل مستمر من خلال دورات تكوينية لإطلاعهم على أحدث المستجدات والوسائل التي تساعد على الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.
- نشر ثقافة الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية عن طريق مختلف وسائل الاتصال وتكنولوجيات المعلومات ومن خلال المنظمات المهنية ومؤسسات المجتمع المدني.
- تعزيز آليات وركائز الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية بغرض الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال تفعيل الدور الرقابي للجان التدقيق و مجالس الإدارة.
- العمل على تفعيل دور البورصة في الإفصاح وعرض القوائم المالية بغرض الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- إصلاح النظام الجبائي الجزائري بما يتماشى مع المتطلبات المحلية والدولية.
- التطوير المستمر للمناهج التعليمية والتكوينية في مجال المحاسبة والتدقيق والمالية والجباية وتقييمها دوريا لمعرفة متطلبات سوق العمل المحلية و الدولية.
- الرفع من مستوى الشهادات المطلوبة في التوظيف الخاص بمهنة المحاسبة والتدقيق والالتزام بهذين التخصصين فقط دون غيرهما.
- تنمية القدرات الفكرية للطلبة وصقلها بالجانب التطبيقي من خلال مد جسور التواصل والمعرفة بين الجامعة والمحيط الاقتصادي ، من خلال التربصات الميدانية في المؤسسات الاقتصادية وكذا مكاتب التدقيق ، بالإضافة إلى تنظيم دورات تكوينية وندوات وأيام دراسية من طرف ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق لفائدة الطلبة بغرض تكوينهم للتحكم في تقنيات ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق.

آفاق البحث في الموضوع

تناولت هذه الدراسة، موضوع دور محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ، حيث تبين لنا التشعب الكبير الذي تتميز به ، لذا فإننا نرى أن العديد من محطات هذه الدراسة تعتبر مجالا خصباً للبحث العلمي ، وعليه نقترح المحاور التالية كأفاق للأبحاث المستقبلية:

- دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية.
- دور مجالس الإدارة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية.
- دور التزام المؤسسات الاقتصادية بالمسؤولية الاجتماعية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية.
- دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بغرض تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية.
- دور استقلالية المدقق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بغرض تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

قائمة المراجع والمصادر

أولا:قائمة المراجع باللغة العربية

أ. الكتب

1. أبو الفتوح على فضالة،" **المحاسبة الدولية**"،دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع،القاهرة،مصر،1996.
2. أبو زيد محمد المبروك، " **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية** "، اريتريك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة،مصر،2005.
3. أحمد حلمي جمعة،"**معايير التقارير المالية الدولية (معايير المحاسبة الدولية)**"، دار صفاء للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،الأردن،2015.
4. أحمد شوقي إسماعيل، "**المحاسبة الإبداعية في إدارة الأرباح**"، ،الطبعة الأولى، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع ، القاهرة، 2018.
5. جون سوليفان وأخرون ،ترجمة سمير كريم، "**حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين**"، الطبعة الثالثة، مركز المشروعات الدولية الخاصة،غرفة التجارة الأمريكية ، واشنطون،2003.
6. حسن عمر محمد،سعد الساكني،"**معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية**"، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن،2015.
7. حسين قاضي ، سمير الريشاني،" موسوعة المعايير المحاسبية الدولية: معايير إعداد التقارير المالية (الجزء الأول :عرض البيانات المالية)"، دار الرضا للنشر،دمشق،سوريا،2009.
8. حسين قاضي ، مأمون حمدان ، " **المحاسبة الدولية ومعاييرها**"،دار الثقافة ، عمان، الأردن ، 2008.
9. حكمت أحمد الراوي،"**المحاسبة الدولية** "، الطبعة الثانية،دار حنين،عمان، الأردن،1995.
10. خالد جمال جعارات،" **معايير التقارير المالية الدولية 2007**"، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى ، عمان، الأردن،2008.
11. دونالد كيسو، جيري ويجانت، ترجمة أحمد حجاج،تقديم سلطان المحمد السلطان،"**المحاسبة المتوسطة**"، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 2005.
12. رضوان حلوة حنان،نزرا قليح البلداوي،"**مبادئ المحاسبة المالية:القياس والإفصاح في القوائم المالية** "، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2009.
13. ريتشارد شرويدر وآخرون، ترجمة خالد على أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال ، "**نظرية المحاسبة**"، دار المريخ نشر ، الرياض، السعودية، 2006،
14. طارق عبد العال حماد،"**حوكمة الشركات:شركات قطاع العام وخاص ومصارف،المفاهيم–المبادئ–التجارب–المتطلبات**"، الطبعة الثانية،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2008-2007.
15. طارق عبد العال،"**دليل المستثمر إلى بورصة الأوراق المالية** "،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر، 2000.

16. عباس حميد يحي التميمي،حكيم حمود فليح الساعدي،" **إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليب وسبل الحد منها** "، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان،الأردن،2015.

17. عباس مهدي الشيرازي،"**نظرية المحاسبة**"،الطبعة الأولى،دار السلاسل،الكويت،1990.

18. عبد المجيد الطيب الفار،"**إدارة الأرباح**"،دار جليس الزمان،عمان، الأردن،2010 .

19. عطا أحمد البيوك، "**معايير المحاسبة الدولية** "،الجزء الأول،مطابع الشرق الأوسط، الرياض،السعودية، 1985.

20. ليزا ويفر،ترجمة محمد عرفة عضو لجنة البحوث والتطوير(جمعية المحاسبين والمدققين الدخلين)، " **إدارة التحول من US GAAP إلى IFRS**"، الطبعة الأولى،دار حمثيرا للنشر،القاهرة،مصر،2016.

21. مأمون حمدان،"**مقدمة عن المعايير المحاسبية الدولية** "، جمعية المحاسبين القانونيين السورية ، 2007.

22. محمد أبو نصار،"**المحاسبة المتوسطة** ،الطبعة الأولى،الجزء الأول، دار وائل للنشر،الأردن،2016.

23. محمد أبو نصار،جمعة حميدات،"**معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية** "،الطبعة الثالثة،دائرة المكتبة الوطنية،الأردن،2017.

24. محمد الفاتح محمود بشير المغربي،"**حوكمة الشركات**"،الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي،القاهرة،مصر،2020.

25. محمد بوتين ، "**المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**"،الأوراق الزرقاء، الجزائر،2010.

26. محمد حسن عمر، الساكني سعد،"**معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية**"، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان،الأردن،2015.

27. محمد مطر،" **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات:القياس والعرض والإفصاح**"،دار وائل،عمان، الأردن،2004.

28. محمد مطر، موسى السويطي"**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات:القياس والعرض والإفصاح**"، الطبعة الثالثة ،دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع،عمان ،،الأردن. 2012

29. مصطفى زهير،"**إدارة المشتريات والمخازن**"،دار النهضة العربية،بيروت لبنان،2006.

30. وسيم أبو عريش ،"**إدارة الأرباح**"، الطبعة الأولى ،دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع،عمان ، 2016 .

31. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، "**دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر ، 2002.

32. وليد محمد شباني"**مبادئ المحاسبة والتقرير المالي**"، العبيكان للنشر، الرياض، السعودية، 2014.

ب. المجلات

33. ابراهيم العدي،رنا صقور،"**مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية،جامعة تشرين،سوريا المجلد36، العدد3، 2014.

34. أحمد السيد حمد الله، " **تحديد المتغيرات المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية في ظل النظرية الواقعية المحاسبية:منهج مقترح**"، مجلة البحوث التجارية ،جامعة الزقازيق،مصر،المجلد 9، العدد 11، 1986.

35. أحمد بوراس، محمد بوطلابة،"**مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري**"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية ،جامعة أم البواقي،الجزائر،العدد3،2015.

36. أحمد طرطار، منصر عبد العالي،"**مدى إمكانية المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية** "،مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة المسيلة،الجزائر، العدد2، 2016.

37. أحمد يوسف أبو جبريل، علي عبد القادر الذنيبات،" **أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي**"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،،الجامعة الأردنية،الأردن،المجلد 12،العدد4، 2016.

38. أسامة عمر جعارة وآخرون،"**أثر إدراك الماليين Financialists لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي (دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية)**"،مجلة دراسات العلوم الإدارية ،الجامعة الأردنية،الأردن،المجلد 42، العدد1،2015.

39. إسماعيل خليل إسماعيل،ريان نعوم،"**الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (بين النظرية والتطبيق)**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة،العدد 30،جامعة بغداد،العراق،2012.

40. أسيا لعروسي،السعيد قاسمي،" **قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية باستخدام المستحقات الاختيارية – دراسة حالة بعض المؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر–** "، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية،جامعة أم البواقي،الجزائر،المجلد 3،العدد 2 ،2016.

41. أمينة فداوي،"**نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح**"، مجلة الإستراتيجية والتنمية،جامعة مستغانم، الجزائر، لمجلد3، العدد 5،2013 .

42. أنيسة بن رمضان وآخرون،"**وفرة الموارد الطبيعية،نوعية المؤسسات والنمو الاقتصادي(دراسة حالة البترول في الجزائر)**"،Les cahiers du MECAS ،جامعة تلسمان،الجزائر،العدد 12،2016.

43. بدر الزمان خمقاني،مسعود صديقي،"**واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية(دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013**."،مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ،جامعة ورقلة،الجزائر،العدد8،2015.

44. بشرى نجم عبد الله المشهداني،ليلى ناجي مجيد الفتلاوي،"**المداخل المعتمدة في قياس إدارة أرباح الشركات وأثر آليات الحوكمة في تخفيظها**"،مجلة الإدارة والاقتصاد،الجامعة المستنصرية،العراق،العدد 93،2012 .

45. بلال كيموش،حمزة بوسنة،"**إدارة الأرباح المحاسبية من خلال المستحقات الاختيارية:دراسة استكشافية للمؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر**"،دراسات،العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية،عمان،الأردن،المجلد 43، ملحق 1، 2016.

46. جبار بوكثير،مصطفى عوادي،"**أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية**"، مجلة الدراسات المالية ،المحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي،الجزائر، ،العدد 1، 2014.

47. جمال جعارات،"**وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية(دراسة نظرية تحليلة)**"، مجلة كلية بغدد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة بغداد،العراق، العدد33،2012.

48. جمال علي محمد يوسف ،" **مدخل مقترح لتقييم أهمية تطوير المحاسبة في ظل بيئة البيانات الضخمة** "، مجلة الفكر المحاسبي،جامعة عين الشمس،مصر ،المجلد 22،العدد 4، 2018.

49. جميل حسين نجار ،"أثر **تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية**"،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن ،المجلد 9 ، العدد 3 ،2013.

50. جودي محمد رمزي،"**إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**"مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ،جامعة بسكرة،الجزائر، العدد6،2009.

51. حسن فليح مفلح القطيش،فارس جميل حسين الصوفي،" **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**"،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ،العراق،العدد27،2011.

52. حسيباني عبد الحميد،**المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية**"،مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ،جامعة الوادي، الجزائر،،المجلد8،العدد3 2015.

53. حميدي زقاي، صوار يوسف،"**استخدام التحليل العاملي لتحديد أثر المزيج التسويقي لخدمات التعليم العالي في رفع مستوى جودتها من وجهة نظر الطلبة جامعة د/الطاهر مولاي سعيدة**"، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة بشار،الجزائر، العدد6، 2016.

54. حوراء عبد الأمير احمد، "**أثر جودة التدقيق على عمليات إدارة الأرباح (دراسة استطلاعية تطبيقية)**"،مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية،جامعة بابل،العراق،المجلد 11،العدد 3 ،2019.

55. خالدي عادل، موسى سعداوي،" **استخدام نموذج جونز المعدل في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية – دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية المدرجة بالبورصة –** "، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي،الجزائر،العدد 10، الجزء 01، 2017.

56. درحمون خلال،نساب عائشة،"**عوامل إخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية**"،مجلة الأبحاث الاقتصادية ، جامعة البليدة 2، الجزائر،العدد13،2015.

57. دواق سميرة،فرحات عباس،"**الشفافية في الإفصاح لتحيق جودة المعلومات المحاسبية**"،مجلة العلوم الإدارية والمالية،جامعة الوادي،الجزائر، المجلد3، العدد 1، 2019.

58. رياض العبد الله،طلال الجحاوي،" **الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية ودورها في قياس وتوزيع الثروة للمجتمع** "، جامعة الدول العربية ،القاهرة،مصر، لمجلد 25، العدد 2، 2005.

59. سامح محمد رضا رياض،"**دور حوكمة الشركات في الحد من إدارة الأرباح– دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية**"، المجلة العربية للمحاسبة ،جامعة البحرين،البحرين،المجلد 15،العدد1،2012.

60. سلمان حسين عبد الله،عدالت محمد توفيق،"**مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية،جامعة بغداد،العراق، المجلد 18،العدد 69،2012.

61. سمير كامل محمد عيسى، " **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح– مع دراسة تطبيقية**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية،مصر،المجلد 45، العدد 2،يوليو 2007.

62. شراقة صبرينة،"**التحفظ المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دراسة المعايير: IFRS3, IAS38, IAS37, IAS36 IAS32**)، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف1،الجزائر،المجلد18، العدد1،2018.

63. شريقي عمر،"**التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي– دراسة مقارنة بين الجزائر،تونس والمغرب–**"،مجلة الباحث الاقتصادي،جامعة سكيكدة،الجزائر،المجلد2، العدد 2، 2014

64. صلاح حواس،حسياني عبد الحميد،" **تعزيز دور لجان المراجعة ظاهرة اتساع رقعة إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية** "،مجلة المؤسسة ،جامعة الجزائر 3،الجزائر،العدد2 ،2013.

65. عابدي محمد السعيد،"**العوامل المؤثرة على الابتكار في مناخ عمل فرق مشاريع البحث الجامعي في الجزائر**"،مجلة العلوم الاقتصادية،جامعة العلوم والتكنولوجيا، السودان،المجلد17،العدد1، 2016.

66. عبد الغني بن عمارة وآخرون ،" **ممارسات إدارة الأرباح في شركات قطاع الاتصالات بالجزائر– دراسة تطبيقية خلال الفترة (2009–2016)**"،المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية،جامعة ورقلة، الجزائر، المجلد 5،العدد2، 2018.

67. عبير فايز الخوري، محمد زياد شخاترة،"**مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني**"،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،الجامعة الأردنية،الأردن،المجلد 10،العدد 4،2014.

68. عبير فايز الخوري،محمد زياد شخاترة،"**مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدماتي الأردني**"،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ،الجامعة الأردنية،الأردن، المجلد 10، العدد4،2014

69. علي صوشة مارية،" **تطوير مهنة المحاسبة بالجزائر في ضوء متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES7** "،مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية،جامعة المسيلة،الجزائر، العدد 18، 2017

70. علي عبد الله احمد الجبري،"**الإطار الفكري لإدارة الأرباح:دراسة نظرية**"،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،جامعة عين الشمس،مصر،العدد1 ،2013.

71. علي عبد الله أحمد شاهين،" **إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية**"، الجامعة الإسلامية،غزة، فلسطين،2011.

72. علي ناظم الشيخ،حيدر عباس العطار،"**اثر التزام منظمات المجتمع المدني بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات**"،مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية،العراق،المجلد 10،العدد23،2018.

73. عماد محمد أبو عجيلة،علام محمد حمدان،"**أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح:دليل من الأردن**"، المجلة العربية للعلوم الإدارية،جامعة الكويت،الكويت، المجلد 17،العدد2،ماي 2010.

74. عمار بن عيشي ،"**معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية (دراسة حالة ولاية بسكرة)**"،المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ،جامعة ورقلة، الجزائر، العدد01، 2014.

75. عمار بن عيشي،"**معقومات تطبيق النظام المحاسبي المالي في الشركات المساهمة الجزائرية–دراسة حالة ولاية بسكرة**"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد1،ديسمبر 2014.

76. عمر فريد شقور،"**دور التحفظ المحاسبي في التقارير المالية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح** "، Centre of Excellence for Scientific & ،Journal of Business & Management Research Journalism, ،المجلد 4،العدد2، 2016.

77. عياد السعدي،"أثر **تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية معوقات تطبيقها(دراسة على عينة من المحاسبين والمدراء الماليين والخبراء المحاسبين)**"،مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية ،المجلد9،العدد1،2018،ص 252.

78. عيسى عمر أحمد علي، هابيل عمر الدرديري جالبة،" **أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية**"، مجلة الشرق للدراسات والبحوث العلمية، كلية الشرق الأهلية، كسلا، السودان، العدد 2 ،2016.

79. فواز سفير القثامي،توفيق بن عبد المحسن الخيال "**إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية (دراسة تطبيقية)**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة الإسكندرية ،مصر ، المجلد 47،العدد 1، يناير 2010،ص 264.

80. قورين حاج قويدر،"**أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة وتكلفة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**"، مجلة الباحث،جامعة ورقلة، الجزائر العدد 12،2012.

81. كتوش عامر،"**متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(IAS/IFRS)في الجزائر**"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا،جامعة الشلف، الجزائر، المجلد 5، العدد 6 ، 2009.

82. كيموش بلال،"**مفهوم رأس المال ودوره في تحديد قواعد التقييم المحاسبي،وأثر ذلك على قياس الربح والإفصاح عنه** "، مجلة جامعة ابن رشد، هولندا، 2016 .

83. لصنوبي حفيظة،بشوندة توفيق،"**السوق المالي(البورصة) في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي (واقع وآفاق)** "،مجلة المالية والأسواق،جامعة مستغانم، الجزائر،المجلد 4، العدد1، 2017.

84. لطيف زيود وآخرون، "**الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 30**"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث، سوريا، المجلد 28، العدد2،2006،ص 202.

85. محمد ابراهيم علي ،" **تحليل ومناقشة المداخل الإستراتيجية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية (مدخل مقترح)**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة بغداد،العراق، العدد52،2017.

86. محمد العيد،بن نعمة سليمة،"**دراسة مقارنة بين لمعايير المحاسبة الإسلامية مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB**"، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد 45، 2016.

87. محمد جاسم محمد ، " **أثر مكونات إدارة الأرباح وفقا لنموذج Kothari et al 2005 على قيمة الشركة – تحليل حالة لمجموعة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للمدة (2009 ولغاية 2013)**"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية،جامعة الكوفة،العراق،المجلد 14، العدد1، 2017.

88. محمد زرقون ، فرس بن يدير، "**واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**"،المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ،جامعة ورقلة، الجزائر،العدد4 ،2016.

89. محمد فداء الدين عبد المعطي بهجت، "**أهداف المحاسبة في اقتصاد إسلامي** "، مجلة الاقتصاد الإسلامي، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 6، 1994.

90. محمد محمود جاسم، أسعد منشد محمد،" **انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح** "، مجلة كلية التربية الأساسية ،جامعة بابل، العراق، العدد 5، تموز 2011.

91. محمد محمود جاسم،أسعد منشد محمد،" **انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح**" ، مجلة كلية التربية الأساسية،جامعة بابل،،العراق العدد5، 2011.

92. محمد معتصم إبراهيم حمد، إسماعيل محمد النجيب،" **بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية (بالتطبيق على المنطقة الصناعية الخرطوم بحري)**"،مجلة العلوم الاقتصادية،المجلد 16،العدد 1 ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،السودان ،2015.

93. مداني بن بلغيث،"**التوافق المحاسبي الدولي (المفهوم،المبررات والأهداف)**"،مجلة الباحث ،جامعة ورقلة،الجزائر، العدد3،2005.

94. مصيطفى عبد اللطيف،"**دور البنوك وفعاليتها في تمويل النشاط الاقتصادي(حالة الجزائر)**"،مجلة الباحث،جامعة ورقلة، الجزائر،العدد 4،2006.

95. منال حسين لفتة صالح، "**استخدام المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية**"، مجلة دنانير، العدد 08، الجامعة العراقية، العراق،2016.

96. موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين،" **القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي**"،الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، الجزائر ،العدد 19،2018.

97. ناصر مراد،"**واقع النظام الضريبي في ظل نظام المحاسبي المالي**"، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة2، المجلد5، العدد1، 2016.

98. ناظم شعلان جبار،"**أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)**"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية،جامعة الكوفة، العراق، المجلد 9، العدد2،،2015

99. نبيل عبد الرؤوف ابراهيم،"**فروق ضريبية الدخل الدفترية–مقياس جديد لإدارة الأرباح : دراسة تطبيقية–**"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس،مصر،المجلد 20،العدد 3،أكتوبر 2016.

100. نعيم تومان مرهون الزيادي،"**تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية – دراسة تطبيقية –**"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية،العراق ،المجلد 17،العدد2، 2015.

101. نور الدين مزياني،"**واقع برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية وتوافقها مع متطلبات المعيار 3 من المعايير الدولية للتعليم المحاسبيي–دراسة ميدانية** " ،مجلة الباحث،جامعة ورقلة،الجزائر،المجلد 18، العدد01،2018.

102. وفاء عبد الأمير الدباس،معاوية كريم شاكر العاني، "**ظاهرة التسوق المحاسبي ومدى إمكانية وجودها في العراق** "، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة،العراق،العدد 49، 2016.

ج.الرسائل الجامعية

1–الأطروحات

103. إسماعيل قزال،"**دراسة تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية في تطبيق النظام المحاسبي SCF (دراسة تطبيقية على عينة من شركات المساهمة الجزائرية للفترة (2011–2015)**"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية،جامعة ورقلة،الجزائر،2018.

104. آسيا لعروسي،"**تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر:دراسة تحليلية إحصائية** "، أطروحة دكتوراه في علوم في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر،2019.

105. الأمين محمد عثمان آدم،"**دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة** "، أطروحة دكتوراه الفسلفة في المحاسبة التمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان،2015

106. أمينة فداوي،"**دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250** "، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في مالية، محاسبة والتسويق في المؤسسة، جامعة عنابة،الجزائر،2014.

107. آيت محمد مراد،"**ضرورة تكييف بيئة المحاسبية بالجزائر مع متطلبات النظام المالي**"،أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر 03، الجزائر،2013.

108. بهاء صبحي عواد،"**أثر إدارة الأرباح على سياسة توزيع الأرباح وانعكاسها على القيمة السوقية للمؤسسة**"،أطروحة دكتوراه في فلسفة في التمويل،جامعة عمان العربية ،الأردن،2011.

109. بوبكر رزيقات،"**أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على إدارة الأرباح – دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق)**"، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير ،جامعة بومرداس، الجزائر، 2019.

110. تخنوني أمال،" **الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IFRS/IAS** "، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ،جامعة باتنة1، الجزائر،2019.

111. جرد نور الدين،"**تطوير بيئة المحاسبة لتحقيق نجاح النظام المحاسبي المالي الجزائري**"،أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية،جامعة الجزائر3، الجزائر، 2019.

112. حمزة العرابي، " **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية**"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ، جامعة بومرداس،الجزائر،2013.

113. شوقي طارق،"**محاسبة التغطية عن المشتقات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية والنظام المالي المحاسبي**"، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1،الجزائر، 2018.

114. صلاح شيخ إدريس إبراهيم محمد،"**تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأثرها في تقويم الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية** "،أطروحة دكتوراه في الفلسفة في المحاسبة،جامعة شندي،السودان،2016.

115. علاء فريد عبد الأحد،"**أثر التحدي الأخلاقي في المحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة:دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق** "، أطروحة دكتوراه في المحاسبة،جامعة البصرة ، العراق،2006.

116. علي محمد رمضان، "**أثر إدارة الأرباح لدى لشركات على قياس الربح الضريبي (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية** "، أطروحة دكتوراه في المحاسبة،جامعة دمشق، سوريا، 2014 .

117. فؤاد صديقي،"**ظروف وحوافز إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في سياق الغموض النسبي لممارسات النظام المحاسبي المالي SCF– دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الفترة (2010–2014)**"،أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير ،جامعة ورقلة،الجزائر، 2016.

118. قسوم حنان،"**أثر الافصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف)**"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية،جامعة سطيف 01،الجزائر،2016.

119. كهينة شاوشي،"**إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية**"،أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،جامعة بومرداس،الجزائر ،2016.

120. محمد دفع الله الحسن الصائغ،"**دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية التقارير المالية(دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان)**"، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،2019.

121. مختار إدريس أبو بكر آدم،"**معايير إعداد التقارير المالية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية ودورهما في الحد من ممارسات إدارة الأرباح** "، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،السودان،2016

122. المومني محمد عبد الله محمد،"**تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها: دراسة تحليلية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**"،أطروحة دكتوراه في فلسفة ،تخصص محاسبة،جامعة عمان للدراسات العليا، الأردن، 2006.

123. مومني يوسف،"**مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر)**"،أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ،جامعة أدرار،الجزائر،2019.

2-مذكرات الماجستير

124. إبراهيم أحمد محمد النعاس،"**إدارة الأرباح المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها في المؤسسات المساهمة الليبية (دراسة تطبيقية)**"،مذكرة ماجستير في المحاسبة،جامعة بنغازي،ليبيا،2014.

125. حسن علي حسن المباشر،"**علاقة جودة التدقيق الداخلي بالحد من إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية على المؤسسات المدرجة في بورصة فلسطين)**"،مذكرة ماجستير في المحاسبة التمويل،الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014.

126. حمزة بوسنة،" **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية-**"، مذكرة ماجستير في دراسات المالية وحاسبية المعمقة،جامعة سطيف، 2012.

127. رفيق يوسفي،"**النظام المحاسبي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق،جامعة تبسة، الجزائر، 2011.

128. سامر دوارة، «**أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية**"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة حلب، سوريا،2014.

129. سماح أسامة النعسان، "**العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين-دراسة ميدانية**"، مذكرو ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2018.

130. عقيل حمزة حبيب ،"**تمهيد الدخل : دراسة ميدانية في عينة مختارة من الشركات الصناعية**"، مذكرة ماجستير علوم في المحاسبة،الجامعة المستنصرية،العراق،2003.

131. عوينات فريد،"**دراسة النظام المحاسبي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبية الجزائرية**"،مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2011.

132. غزالي زينب،" **دور الحوكمة في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية– دراسة لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"،مذكرة ماجستير في علوم التسيير ،جامعة سطيف1،الجزائر، 2016.

133. فريد منصور حمدان سليم،"**أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين**"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل،الجامعة الإسلامية، غزة،فلسطين،2007.

134. ليندا حسن نمر الحلبي،"**دور المدقق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**"،مذكرة ماجستير في المحاسبة،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن،2009.

135. مها محمد إبراهيم اغنيم ،"**أثر خصائص مجلس الإدارة على إدارة الأرباح:دليل من الأردن**"، مذكرة ماجستير في المحاسبة،جامعة اليرموك، الأردن، 2019 .

136. ميسون بنت محمد بن علي،"**دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركة المساهمة في المملكة العربية السعودية (دراسة ميدانية)**"،مذكرة ماجستير في المحاسبة،جامعة الملك عبد العزيز،السعودية،2010.

137. ميسون دهام حماد الشمري،"**أثر تمهيد الدخل على الأداء المالي(دراسة تطبيقية على بنك الإسكان والتمويل 2010–2014)**"،مذكرة ماجستير في المحاسبة،جامعة الشرق الأوسط،الأردن، 2016.

138. هاني أحمد نمر العريدي،"**أثر تطبيق المعيار IFRS 16 :الإيجارات على القوائم المالية للشركات الأردنية المساهمة العامة** "،مذكرة ماجستير في المحاسبة،جامعة الشرق الأوسط،عمان،الأردن،2017.

د. الملتقيات والندوات

139. أحمد قايد نور الدين، بن زاف لبنى،"**تطبيق مفهوم الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة** "، الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة،يومي 06 و 07 ديسمبر 2017،جامعة الوادي،الجزائر.

140. آيت محمد مراد، أبحري سفيان، "**النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر(تحديات و أهداف)**"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية،يومي 13 و 14 اكتوبر 2009،جامعة البليدة،الجزائر.

141. جاوحدو رضا، حمدي جليلة إيمان،" **آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه**"، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05و06 ماي 2013،جامعة الوادي،الجزائر.

142. حسن عبد الكريم سلوم،بتول محمد نوري، "**دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية** "، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال (التحديات-الفرص- الآفاق)، جامعة الزرقاء الخاصة ، الأردن، يومي 10 و 11 نوفمبر 2009.

143. حلا عدنان نيربي،رزان شهيد،"**إدارة الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدولية مقارنة بالمعايير المحاسبية الوطنية (دراسة تطبيقية)**"،الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية (**IAS-IFRS-IPSAS**) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري(المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية-يومي 24 و 25 نوفمبر 2014،جامعة ورقلة،الجزائر.

144. حميداتو صالح،بوقفة علاء" **واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المالي المحاسبي**"،الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المالي المحاسبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05 و 06 ماي 2013،جامعة الوادي،الجزائر.

145. خالد جمال الجعارات،بوطورة فضيلة،"**دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية** "، المؤتمر الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة- مقاربات علمية وعملية- ،يومي 24 و 25 أكتوبر 2017، جامعة أم البواقي، الجزائر.

146. خليل ابراهيم رجب الحمداني"**تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الالكترونية**"،الملتقى الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية،يومي 04و 05 ديسمبر 2012،جامعة المسيلة،الجزائر.

147. رحيم حسين، بن فرج زوينة،" **إشكالية الإبداع والإصلاح المحاسبي في الدول العربية (حالة الجزائر)**"، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، الجزائر.

148. الرفاعي إبراهيم مبارك،" **جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح-دراسة تطبيقية على البيئة السعودية-**"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة السعودية، جامعة الملك سعود،السعودية، يوم 18 ماي 2010.

149. زاوية رشيدة، عبد المجيد تيماوي،"**التعليم المحاسبي ودوره في ترسيخ الأخلاقيات المهنية للمحاسبة والتدقيق**"،الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة الحاسبة والتدقيق ودورهما في الاصلاح المحاسبي: المعوقات والحلول، نوفمبر 2014،جامعة غرداية،الجزائر.

150. عبد الغني دادن،عبد الوهاب دادن،"**المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 IAS و 39 IAS وحول الصنف 1 و 5** "، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، يومي 29 و30 نوفمبر 2011،جامعة ورقلة،الجزائر.

151. عماد محمد علي أبو عجيلة،علام حمدان، "**أثر الحكومة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)**"، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف ،الجزائر، يومي 20-21 أكتوبر 2009.

152. قورين حاج قويدر،"**الحوكمة المحاسبية في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد ودورها في النهوض بالسوق المالي**"،الملتقى الدولي حول حوكمة المحاسبية للمؤسسة- واقع ورهانات وآفاق-،يومي 07 و 08 ديسمبر 2010،جامعة أم البواقي-الجزائر.

153. مداني بن بلغيث، فريد عوينات،"**الإصلاح المحاسبي في الجزائر (دراسة تحليلية تقيمية)**"، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر،يومي 29 و30 نوفمبر 2011،جامعة ورقلة،الجزائر.

154. مداني بن بلغيث،"**تسير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد(NSCF) قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية**،الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب،تطبيقات وآفاق)،يومي 17و 18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي ، الجزائر.

155. هواري معراج، حديدي آدم ،" **نحو تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ضبط إدارة الأرباح في البنوك التجارية الجزائرية**" ، الملتقى الوطني حول حوكمة المؤسسات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة،الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012.

156. هواري معراج،حديدي آدم،"**إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية**"،الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA):التحدي،يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.

ه. القوانين والمراسيم والقرارات الوزارية

157. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، "**القانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي** "، العدد 74، الجزائر، 25 نوفمبر سنة 2007.

158. وزارة المالية،" **قانون رقم 10-01 مؤرخ في 26 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010،يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**"،العدد42،الجزائر، 11 يوليو سنة 2010.

159. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،"**مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأول عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008،يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ ذي**

القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007،والمتضمن النظام المحاسبي المالي"، العدد 27، الجزائر، 28 مايو سنة 2008.

160. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،" **المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**"،العدد7،الجزائر، 2 فبراير سنة 2011.

161. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،" **المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسيره**"،العدد7،الجزائر، 2 فبراير سنة 2011.

162. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،" **المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد تسيره**"،العدد7،الجزائر، 2 فبراير سنة 2011.

163. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،" **المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها**"،العدد 30،الجزائر، أول يونيو سنة 2011.

164. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،"**المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 2 رمضان عام 1433 الموافق 21 يوليو سنة 2012، يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره** "،العدد 42،الجزائر، 25 يوليو سنة 2012.

165. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،" **قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008،يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها** "، العدد 19، الجزائر، 25 مارس سنة 2009.

166. . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وزارة المالية،" **قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات** "،العدد 24،الجزائر، 30 أبريل سنة 2014.

167. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،قانون رقم 17-10 مؤرخ في 20 محرم عام 1439 الموافق 11 أكتوبر سناة 2017،ستمم الأمر 03-11 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1424 الموافق 26 غشت سنة 2003 والمتعلق بالنقد والقرض،العدد57،12 أكتوبر 2017 .

و. مصادر أخرى

168. البنك الدولي،"**تقرير ممارسة أنشطة الأعمال 2020 – مواصلة وتيرة الإصلاحات**"، https://www.albankaldawli.org/ar/news/feature/2019/10/24/doing-business-2020-sustaining-the-pace-of-reforms

169. أسامة أحمد جمال هلالي،"**المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وملائمتها للتطبيق في البيئة المصرية من منظور المتعاملين مع سوق المال–دراسة تحليلية وميدانية**"، كلية التجارة بقنا، جامعة جنوب الوادي،مصر،2018.

ز. مواقع الانترنت

170. عبد الباسط سويد،"**الفصل الثاني النظرية المحاسبية**"،الأحد،25 أكتوبر 2009،متاح على الموقع : http://suwid.blogspot.com/2009/10/blog-post_25.html

171. بورصة الجزائر متاح على http://www.sgbv.dz/ar/?page=societe_cote

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

a. Les Ouvrages

172. Abbas Ali Mirza,” **Wiley IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook**”, Second Edition, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, the United States,2010.

173. Ahmed Riahi-Belkaoui, " **Accounting-By Principle or Design** ?" , Praeger ,London,2003.

174. Arens and al,” **Auditing Assurance Services “**Ninth edition, New jersey, prentice hall , 2003.

175. Barneto Pascal," **Normes IAS/IFRS application aux états financiers** ", Edition Dunod, Paris, 2004.

176. Charles W. Mulford , Eugene E. Comiskey ," **The Financial Numbers Game : Detecting Creative Accounting Practices**" , John Wiley & Sons, Inc, New York, USA, 2002.

177. E. Hirsch, " **Introduction: Why Do We Need Standards?** ",Libraries Trends, October 1972.

178. El Housny Youssef, Alaoui Mhamedi Salaheddine," **Introduction aux normes comptables internationales IAS – IFRS Fiches résumées - Cas pratiques – QCM** ", 1ère Edition, Editions Cagex Group,2014.

179. Ernst & Young Global Limited (EY)**,” Applying IFRS – IASB issues revised Conceptual Framework for Financial Reporting**”, EYGM Limited, London, April 2018.

180. Gerard chareaux , " **le gouvernement des entreprise :** Corporate **govemance ,Théories et faits** ", economica,collection recherche en gestion, Paris.

181. Howard Schilit,” **Financial Shenanigans: How to Detect Accounting Gimmicks & Fraud in Financial Reports**”,2nd edition, McGraw-Hill,United states of America,2002.

182. Iain Gray, Stuart Manson ," **The Audit Process: Principles, Practice and Cases** " , 4eme edition, Cengage Learning EMEA , 2007.
183. IFRS Foundation," **Due Process Handbook**", IFRS Foundation Publications Department, London, United Kingdom, 2016.
184. Jean Jacques Friedrich, " **Comptabilité Générale et Gestion des Entreprise** ", 6eme édition ,Hachette éducation, , Paris,2010.
185. Jeremy Barne and al**," international GAAP 2019: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards**", John Wiley & Sons Ltd,2019.
186. Jerry W. Markham , "**A financial history of modern U.S. corporate scandals : from Enron to reform** ",M.E.Sharpe ,Armonk, New York,2006.
187. Kees Camfferman and Stephen A. Zeff," **Financial Reporting and Global Capital Markets: A History of the International Accounting Standards Committee 1973–2000**", Oxford University Press, New York, United States ,2006.
188. Linda Elizabeth Deangelo, "**Auditor size and audit quality** ", Journal of accounting and economics, Voluume 3,N° 3 , 1981.
189. Nandakumar Ankarath and al ," **Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards**", Wiley & Sons, Inc, New Jersey, the United States,2010.
190. Odile Barbe Dandon, Laurent Didelot **"Maitriser Les IFRS** ", 3eme édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris,.2007
191. Olivier Meier, Guillaume Schier," **Entreprises Multinationales (Stratégie, restructuration , gouvernance)** " , Dunod, Paris,2005.
192. Peter Hatto, "**Standards and Standardization Handbook**", European Commission, Brussels, 2010.
193. Robert Obert**," Pratique des normes IFRS : Référentiel et guide d'application**", 6ème édition,Dunod, 2017.
194. Ross M. Skinner, J. Alex Milburn, "**Normes Comptables : Analyse et concepts** ", Epri, Paris, 2003.
195. Salim Alibhai and al ," **Wiley Interpretation and Application of IFRS Standards 2019** ", John Wiley & Sons, Ind, New Jersey, the United States, 2019.

b. Les Articles

196. Alexandru Sălceanu , " **Creative Accounting - Between The True Picture And The Accounting Fraud** ", Anale. Seria Ştiinţe Economice. Timişoara, Issue N° 20,2014.
197. Stolowy Hervé, Breton Gaétan, "**La gestion des données comptables : une revue de la littérature** ", Association Francophone de Comptabilité, «Comptabilité -Contrôle – Audit », Tome 9, Issue 1, 2003.
198. Bernard Colasse, **" Harmonisation Comptable Internationale de La Resistible Ascension De l'IASC /IASB** ", Gérer et Comprendre , Mars 2004 , N° 75.

199. Cetin Yurt, Ugur Ergun, "**Accounting Quality Models: A Comprehensive Literature Review** ",International Journal Of Economics, Commerce And Management, United Kingdom, Volume 3, N° 5, May 2015.

200. Enyi, P. E. and al, "**Ethical Principles And Faithful Representation Of Financial Reports Of Quoted Companies In Nigeria**", international Journal of Business and Management Review, Volume 7, N°.3, 2019.

201. Fatemeh Darogheh Hazrati and al, "**Investigation of Political Costs' Effects on Earning Management in Accepted Firms in Tehran's Stock Exchange** ",Research Journal of Recent Sciences , Volume 4,N° 6, June 2015.

202. François Aubert, Gary Grudnitski,"**Analysts' estimates : What they could be telling us about the impact of IFRS on earnings manipulation in Europe**", Review of Accounting and Finance ,2012.

203. Frédéric Demerens and al," **Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext**", International Journal Of Business, Volume 18, N° 1,2013.

204. Gădău Liana, " **The Quality Increasing Of Information In The Financial Statements. A Rearrangement Of The Qualitative Characteristics**", Annals of the „Constantin Brâncuşi", issue 3,University of Târgu Jiu, Romania,2012.

205. Gheorghe V. LEPĂDATU , Mironela PÎRNĂU," **Transparency in Financial Statements (IAS/IFRS)**", European Research Studies,Volume 4 , N° 1,2009.

206. H. Vander Bauwhede, M. Willekens," "**Earnings Management in Belgium : a Review of the Empirical Evidence**", Tijdschrift voor Economie en Management Voluue 13,N° 2, 2003.

207. Haijing Liu and Hyun-Ah Lee, "**Stock pledging and earnings management: an empirical analysis**", Asian Review of Accounting Volume. 27 ,N° 3, 2019.

208. Jasmine Kaur," **The Fairness of the Fair Value Concept**", International Journal of Business and Commerce, Asian Society of Business and Commerce Research ,Volume 3,N°3,2013.

209. José Elias Feres de Almeida and al **," Effects Of Income Smoothing Practices On The Conservatism Of Public Companies Listed On The Bm&Fbovespa** " , R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, volume 23, N° 58, 2012.

210. Joshua Ronen ,Simcha Sadan," **Classificatory Smoothing: Alternative Income Models"**, Journal of Accounting Research, Volume 13, No 1 (Spring, 1975).

211. Kristina Rudžionienė, Marina Guptor , " **Financial Reporting Quality In Lithuanian State-Owned Enterprises**",Science And Studies Of Accounting And Finance: Problems And Perspectives, volume. 13, N° 1, Vytautas Magnus University, Lithuania,2019.

212. Lanouar Charfeddine and al , " **the Determinants of Earnings Management in Developing Countries: A Study in the Tunisian Context** ",The IUP Journal of Corporate Governance, Volume 12, N° 1, 2013.

213. Lin Ding and al, " **Effects of Estimation Methods, Number of Indicators Per Factor, and Improper Solutions on Structural Equation Modeling Fit Indices** ",Structural Equation Modeling A Multidisciplinary Journal, Volume 2,N°02, January 1995.

214. Marianne Rubinstein, "**Le débat sur le gouvernement d'entreprise en France : un état des Lieux**",Revue d'économie industrielle, volume 98 ,1er trimestre 2002.

215. Messod D. Beneish , " **Incentives and Penalties Related to Earnings Overstatements That Violate GAAP**", The Accounting Review, Volume 74, No 4 , 1999.

216. Michael C. Jensen, William H. Meckling," **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure**", Journal of Financial Economics, volume 3, No 4, October, 1976. متاح على الموقع SSRN: https://ssrn.com/abstract= 94043 .

217. Mohamed Sadok Gassouma ," **Management of abnormal accounting accruals through the regulatory approach of credit risk: Evidence in the MENA countries' banks before and after the Arab Spring ReVolumeution** ",Journal of Applied Finance & Banking, Volume. 9, N°. 3, 2019.

218. Mouna Sellami, Fodil Adjaoud, "**La Gestion Réelle Des Résultats: Le Cas Des Entreprises Françaises",** Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France.

219. Nadezhda Kvatashidze, "**Impact of Changes of the Conceptual Framework for Financial Reporting on the Indicators of the Financial Statement**", International Scholarly and Scientific Research & Innovation , Volume 13, N° 9, 2019.

220. Nor Atikah Binti Shafai and al , " **Earnings Management, Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility: Malaysia Evidence** ", International Academic Journal of Accounting and Financial Management, Volume 5, No 3, 2018.

221. Patricia M. Dechow and al.," **Detecting Earnings Management**", The Accounting Review, Volume 70, No 2,1995.

222. Patrick Velte, **"The bidirectional relationship between ESG performance and earnings management – empirical evidence from Germany**", Journal of Global Responsibility,Volume 10 , N°. 4, 2019..

223. Qunfeng Liao, Bo Ouyang," **Shareholder litigation risk and real earnings management:a causal inference**", Review of Accounting and Finance, 2019.

224. Ramadan Al-Omari, " **implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) as a requirement for standardized**

reporting of financial results (A desk study on UK companies) ", مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ،جامعة الإسلامية ،غزة،فلسطين،المجلد 20،العدد2، 2012،ص 469

225. Robert K. Larson and al, "**Academics and the Development of IFRS: An Invitation to Participate (COMMENTARY)**", Journal of International Accounting Research , Volume 10, N° 2, 2011.

226. Roberto Midoguti Joia, Sílvio Hiroshi Nakao," **IFRS Adoption And Earnings Management In Brazilian Publicly Traded Companies**", REPeC – Journal of Education and Research in Accounting, Volume 8, N° 1, Brasília,2015.

227. Sandra Cohen and al, " **Earnings management in local governments: the role of political factors**", journal of Applied Accounting Research,Volume 20, N^{o} 3, 2019.

228. Shanmugavel Rajeevan, Roshan Ajward," **Board characteristics and earnings management in Sri Lanka**", Journal of Asian Business and Economic Studies, 2019..

229. Sunday O. Effiok, Okon E. Eton," **Creative Accounting and Managerial Decision on Selected Financial Institutions in Nigeria**", international Journal of Business Research and Management (IJBRM),Volume 3 ,N°1, 2012.

230. Susana Callao and al. " **Detecting Earnings Management Investigation On Different Models Measuring Earnings Management For Emerging Eastern European Countries** ",International Journal Of Research – Granthaalayah ,Volume 5,N° 11,2017,.

231. Syed Zulfiqar Ali shah and al , " **Corporate Governance and Earnings Management an Empirical Evidence Form Pakistani Listed Companies** ", European Journal of Scientific Research , Volu;e.26 ,No.4,2009.

232. van Tendeloo,Ann Vanstraelen,"**Earning Management under German GAAP versus IFRS**", European Accounting Review, Volume 14,N° 1, 2005.

233. Yeut Hong Tham and al, "**Busy boards and earnings management – an Australian perspective**", Asian Review of Accounting Volume. 27, N° 3, 2019.

234. Yusuf Karbhari and al , " **Audit quality and real earnings management: evidence from the UK manufacturing sector** ", International Journal of Managerial Finance ,2019.

c. Thèses

235. Kalloum Boufeldja, **"l'harmonisation comptable internationale et le nouveau plan comptable algérien dit système comptable financier –SCF en 2014"**,Thèse de Doctorat en Sciences Commerciales, Université de Oran 2,Algérie,2016.

236. Joseph Ben Omonuk, ," **Rate regulation and earnings management: evidence from the U.S. electric utility industry** ", Doctor of Philosophy (Accountancy), Louisiana State University ,2007.
237. Ines Fakhfakh Ben Amar," **Free Cash Flow, Gestion Des Résultats Et Gouvernement Des Entreprises : Etude Comparative Des Entreprises Francaises Et Americaines** ", Thèse du Doctorat en Sciences de Gestion (Spécialité : Comptabilité), Université De Reims Champagne-Ardenne ,France, 2009.

d. Les autres Sources

238. Annual Reports," **Performance and Accountability Report**", US SEC, 2004.
239. Igor Goncharov, Jochen Zimmermann," **Do Accounting Standards influence the Level of Earnings Management? Evidence from Germany**", International Accounting Standards of European Public Firms ,2006.
240. International Accounting Standards Committee Foundation, "**Due Process Of IASB: Draft Handbook of Consultative Arrangements** " ,International Accounting Standards Committee Foundation,2005.
241. Klaus Schwab,"**The Global Competitiveness Report 2019**", Insight Report, World Economic Forum, 2019.
242. Shentley Brenet , "**Improving accounting quality: GAAP versus IFRS** ",Final draft, Bsc Accountancy and Control, University van Amsterdam,2012.
243. Wolfgang Aussenegg and al, "**Earnings Management and Local vs International Accounting Standards of European Public Firms**", International Accounting Standards of European Public Firms,2008.

e. Les Sites Internet

244. Scott Richardson and al ," **Predicting earnings management: The case of earnings restatements**",October 2002,متاح على الموقع
SSRN: https://ssrn.com/abstract=338681
245. Jussi Karjalainen ," **The effects of corporate versus owners' tax minimization on earnings management when incentives compete: Evidence from private Finnish firm**",February 2, 2015. متاح على الموقع
SSRN: https://ssrn.com/abstract=2364299.
246. Yves Mard , "**Vers une information comptable plus transparente : L'apport des recherches portant sur la gestion des résultats comptables**",. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom, 2005. https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581229/document
247. Yoshihiro Tokuga, Tomoaki Yamashita," **Big Bath and Management Change** " , Working Paper N° 123, Raduate School of Management, Kyoto University, 2011.

248. Farahsblog," **Big Bath Accounting Theory/ Earnings Management** ", Friday, 9 December 2016**,** http://farahsblog123.blogspot.com/2016/12/big-bath-accounting-theory-earnings.html

249. Somnath Das and al, "**Detection of Channel Stuffing",** May 2011. https://care-mendoza.nd.edu/assets/151939/helenzhang.pdf .

250. Daniel E. O'Leary , "**Big Data and Knowledge Management with Applications in Accounting and Auditing: The Case of Watson"**, June 27, 2018,. SSRN: https://ssrn.com/abstract=3203842.

251. Maire Loughran,**" Auditing For Dummies Cheat Sheet "**, https://www.dummies.com/business/accounting/auditing/auditing-for-dummies-cheat-sheet/.

252. Anis Ben Amar, Ezzeddine Abaoub ," **The Effect Of Audit Committee's Main Characteristics On Earnings Management"**, Conference Paper,2010. https://www.researchgate.net/publication/323880499

253. Sisira Kanti Mishra, "**A Brief Discussion on Accounting Standards & IFRS**", 2016. SSRN: https://ssrn.com/abstract=2848715 .

254. Stephen G. Austin, Norbert Tschakert , "**Major Differences in U.S. GAAP & IFRS and Latest Developments**", Major Differences in U.S. GAAP & IFRS and Latest Developments, Accounting Day , 18 May, 2009, San Diego State University.

255. https://www.swensonadvisors.com/assets/MajorDifferencesBetweenUSGAAPandIFRS.pdf.

256. IFRS, "**IFRS Foundation Monitoring Board (Monitoring Board)** ",23/03/2020 , https://www.ifrs.org/groups/ifrs-foundation-monitoring-board/

257. Iasplus, " **Conceptual Framework for Financial Reporting 2018** " https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework

258. Iasplus, "Conceptual framework "

259. https://www.iasplus.com/en/projects/completed/framework.

260. Iasplus, " IAS 1 — Presentation of Financial Statements",

261. https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1.

262. Iasplus, "EFRAG, EFFAS, ABAF/BVFA, and IASB to host joint outreach event on general presentation and disclosures in financial statements ".

263. https://www.iasplus.com/en/news/2020/04/pfs-outreach-event

264. Omaima Hassan, Claire Marston," Disclosure measurement in the empirical accounting literature - a review article ", 2010.

265. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1640598

266. Conor Foley and al, "The Standard Setting Process of International Financial Reporting Standards by the International Accounting Standards Board (IASB) ",Certfied Public Accountants(CPA).

267. https://www.pdffiller.com/29981220-the-standard-of-setting-process-of-internation-financial-reporting-standards-by-the-international-accounting-standards-boardpdf-The-Standard-Setting-Process-of-International-Financial-Reporting-

268. Iasplus, "Iasplus, " **Conceptual Framework for Financial Reporting 2018** ",30/03/2020, https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework

الملاحق

قائمة المعايير المحاسبية الدوليّة المعمول بها حاليا

I. قائمة المعايير الدوليّة للتقارير المالية IFRS

المعيار	Name	اسم المعيار	سنة الظهور
IFRS 01	First-time-adoption of international financial reporting standards	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	*2008
IFRS 02	Share-based Payment	الدفع على أساس الأسهم	2004
IFRS 03	Business Combinations	اندماج الأعمال	*2008
IFRS 04	Insurance Contracts Will be superseded by IFRS 17 as of 1 January 2023	عقود التأمين سيتم استبدالها بـ IFRS 17 اعتبارًا من 1 يناير 2023	2004
IFRS 05	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	2004
IFRS 06	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	2004
IFRS 07	Financial Instruments: Disclosures	الإفصاح، الأدوات المالية	2005
IFRS 08	Operating Segments	القطاعات التشغيلية	2006
IFRS 09	Financial Instruments	الأدوات المالية	*2014
IFRS 10	Consolidated Financial Statements	القوائم المالية الموحدة	2011
IFRS 11	Joint Arrangements	الترتيبات المشتركة	2011
IFRS 12	Disclosure of Interests in Other Entities	الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى	2011
IFRS 13	Fair Value Measurement	قياس القيمة العادلة	2014
IFRS 14	Regulatory Deferral Accounts	حسابات التأجيل التنظيمية	2014
IFRS 15	Revenue from Contracts with Customers	الإيرادات من العقود مع العملاء	2014
IFRS 16	Leases	عقود الإيجار	2016
IFRS 17	Insurance Contracts	عقود التأمين	2017

المصدر: https://www.iasplus.com/en/standards

II. قائمة المعايير المحاسبية الدولية IAS

المعيار	Name	اسم المعيار	سنة الظهور
IAS 01	Presentation of Financial Statements	عرض القوائم المالية	*2007
IAS 02	Inventories	المخزون	*2005
IAS 07	Statement of Cash Flows	جدول التدفقات النقدية	1992
IAS 08	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	سياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	2003
IAS 10	**Events After the Reporting Period**	**الأحداث بعد نهاية فترة إعداد التقارير**	2003
IAS 12	Income Taxes	ضرائب الدخل	*1996
IAS 15	Property, Plant and Equipment	الممتلكات والأجهزة والمعدّات	*2003
IAS 19	Employee Benefits	منافع الموظفين	*2011
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	المحاسبة المتعلقة بالمنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1983
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية	*2003
IAS 23	Borrowing Costs	تكاليف الاقتراض	*2007
IAS 24	Related Party Disclosures	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	*2009
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد.	1987
IAS 28	Investments in Associates and Joint Ventures	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة	*2011
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع	1989
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	العرض، الأدوات المالية	*2003
IAS 33	Earnings Per Share	حصة السهم من الأرباح	*2003
IAS 34	Interim Financial Reporting	التقارير المالية المرحلية	1998
IAS 36	Impairment of Assets	انخفاض قيمة الأصول	*2004
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	المخصصات والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة	1998
IAS 38	Intangible Assets	الأصول غير الملموسة	*2004
IAS 40	Investment Property	الاستثمارات العقارية	*2003
IAS 41	Agriculture	الزراعة	2001

المصدر: https://www.iasplus.com/en/standards

* تشير إلى أحدث نسخة للمعيار بعد إدخال بعض التعديلات أو التحسينات بغرض تطويره.

استبيـــــــان الدراســـــــــة

سيدتي، سيدي/ السلام عليكم:

تحيّة طيّبة وبعد:

في إطار إنجاز أطروحة دكتوراه في مالية المؤسسة، موسومة بـــــــــــــ:

محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية – دراسة استقصائية –

نرجو منكم تخصيص بعضا من وقتكم الثمين للإجابة على الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان من خلال وضع علامة (×) في المكان المناسب، وسنكون شاكرين لكم على هذا الدعم، علما أن الهدف من هذا الاستبيان هو إثراء البحث العلمي في هذا المجال ، لذلك فالمعلومات المقدمة لن تستعمل إلا لأغراض علمية بحتة، لذا نرجو من سيادتكم قراءة العبارات بدقة والإجابة عنها بموضوعية لما في ذلك من أثر كبير على صحة النتائج التي سوف يتوصل إليها هذا البحث.

شاكرين لكم حسن تعاونكم وجزاكم الله كل خير وجعل ذلك في ميزان حسناتكم

إعداد الباحث: لوالبية فوزي
الهاتف : 213550871771+
الإميل : loualbia.faouzi@univ-adrar.dz

الخاصية	توزيع الخاصية	
المنصب الوظيفي	محافظ حسابات	
	خبير محاسب	
	محاسب معتمد	
	باحث أكاديمي	
	مفتش رئيس للضرائب	
	مفتش مركزي للضرائب	
	مفتش رئيسي للضرائب	
	مفتش للضرائب	
	محاسب لدى مؤسسة اقتصادية	

التخصص العلمي	محاسبة	
	مالية	
	تدقيق	
	جباية	
	أخرى	
المؤهل العلمي والشهادات المهنية	ليسانس	
	ماستر	
	ماجستير	
	دكتوراه	
سنوات الخبرة الوظيفية	أقل من 05 سنوات	
	5-10 سنوات	
	11-15 سنة	
	أكثر من 15 سنة	

❖ الجزء الثاني :الدراسة الاستكشافية(محددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية)

		محددات إدارة الأرباح	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
		أ. الغموض في القواعد المحاسبية					
	01	الأساليب الفنية للنظام المحاسبي المالي الجزائري معلومة ومفهومة في عملية ممارستها					
	02	يتضمن النظام المحاسبي المالي على عدة بدائل محاسبية لمعالجة نفس الأحداث والعمليات المالية لمسألة محاسبية واحدة					
	03	القواعد المحاسبية للنظام المالي المحاسبي مصاغة بطريقة بسيطة					
	04	النظام المحاسبي المالي يُمكّن مستعملي المعلومة المحاسبية المالية في بيئة الأعمال الجزائرية من تحقيق مبدأ الصورة الصادقة الذي تُنادي به المعايير المحاسبية الدولية					
	05	النظام المحاسبي المالي الجزائري يُمكّن من تطبيق القواعد المحاسبية بدون أي غموض					
		ب.التصميم الخاطئ للمبادئ المحاسبية					
	06	النظام المحاسبي المالي يعترف بالأرباح التي لم تتحقق بعد					
	07	النظام المحاسبي المالي يسمح بتطبيق طريقة توحيد المصالح (عملية تجميع الحسابات)					
	08	النظام المحاسبي المالي يسمح بالاعتراف بالأرباح عند تقييم المشاريع					
	09	النظام المحاسبي المالي لا يتماشى مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية					
		ج. سلامة إعداد القوائم المالية لصالح المستثمرين والأسواق					
	10	القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات الاقتصادية تقدم معلومات حول أداء المشروع خلال فترات زمنية معينة					
	11	القوائم المالية المُعدّة من طرف المؤسسات الاقتصادية تقدم معلومات حول كيفية حصولها على النقد وطريقة إنفاقه					
	12	القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات الاقتصادية تقدم معلومات مفيدة للإداريين وأعضاء مجالس الإدارة من أجل اتخاذ القرارات الاستثمارية					
	13	القوائم المالية تقدم معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين في اتخاذ القرارات					
		د. الحوكمة المؤسسية					
	14	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لديها إستراتيجية قوية في تطبيق مبادئ الحوكمة					
	15	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ذات مجالس إدارية كبيرة					
	16	المؤسسات الاقتصادية تضم في مجالسها الإدارية أعضاء خارجيين					
	17	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تضم في هيكلها لجنة التدقيق					
	18	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تضم في تشكيلة لجنة التدقيق أعضاء غير التنفيذيين					
	19	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تضم في تشكيلة لجنة التدقيق أعضاء يحملون الشهادات الجامعية أو المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق					
	20	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعيدة عن كل ممارسات الفساد الإداري والمالي					

	21	تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على إجراءات نظام الرقابة الداخلية							
	22	تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب إدارية تتماشى مع مبادئ النظام المحاسبي المالي							
		ه. حجم المؤسسات الاقتصادية							
	23	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الكبرى تتعامل مع مكاتب التدقيق الكبرى							
	24	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الكبرى أكثر عرضة للتكاليف السياسية (الضغط والتدخل الحكومي من خلال فرض قوانين عليها).							
	25	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الكبرى تتمتع بنظام رقابة داخلي محكم							
	26	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الصغيرة لا تعد التقارير عن الخسائر							
		و. نسبة المديونية							
	27	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعتمد على الديون بنسبة كبيرة في إدارة أنشطتها الاقتصادية							
	28	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدينة، تستخدم الأساليب والطرق التي تُخفّض من نسبة المديونية							
		ز. ربحية المؤسسة							
	29	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تسعى إلى تحقيق الأرباح الكبيرة							
	30	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تحقق زيادة في الإيرادات والأرباح							
	31	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعمل على إظهار تحسن في أرباحها							
	32	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تحاول المحافظة على قيمتها السوقية							
		ح. جودة التدقيق الخارجي							
	33	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعتمد على عملية التدقيق الخارجي							
	34	تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على سمعة وخبرة المدقق الخارجي							
	35	تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تخصص ومعرفة المدقق الخارجي بنشاطها الاقتصادي							
	36	تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، على مهارة وكفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ومعالجة الأخطاء في القوائم المالية							
	bb	**ط. هيكل الملكية**							
	37	تخضع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى مراقبة المساهمين والجهات الحكومية في إدارة أنشطتها الاقتصادية							
	38	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تخضع إلى مشاركة المساهمين في القرارات والسياسات الإدارية							
	39	تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، على ملكية مُركّزة تساعد ملاكها على مراقبة المدراء في إدارة مؤسساتهم							

❖ **الجزء الثالث : آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر:**

		المحور الأول: النظام المحاسبي المالي	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
		1. وضع قيود على تغيير القواعد المحاسبية					
	40	يُلزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات الاقتصادية بإتباع نفس طرق التقييم في المؤسسة من سنة إلى أخرى					
	41	يُساهم النظام المحاسبي المالي في جعل المعلومات المالية قابلة للمقارنة					
	42	يُلزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات الاقتصادية بتكييف مبالغ السنة المالية مع السنة التي تليها في حالة تغيير طرق التقييم والتسجيل					
	43	يسمح النظام المحاسبي المالي بتغيير السياسات المحاسبية إلا في حالة تحسين نوعية القوائم المالية					
	44	يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي على تغيير الظروف التي تمّ على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدة والتي تسمح بتقديم معلومات موثوقة أكثر والحصول عليها					
		2. ضرورة الإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم					
	45	يلزم النظام المحاسبي المالي الإفصاح عن مدى مطابقة أو عدم مطابقة السياسة المحاسبية للقواعد المنصوص عليها وكل مخالفة يجب تفسيرها وتبرريها					
	46	يُلزم النظام المحاسبي المالي الإفصاح عن بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول القوائم المالية ولا سيّما : طريقة الاهتلاك المتبعة، طريقة تقييم المخزونات، كيفية تقييم سندات المساهمة ... الخ					
	47	يُلزم النظام المحاسبي المالي الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختبارات المُتبّعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما.					
	48	يُلزم النظام المحاسبي المالي بضرورة الإفصاح عن التفسيرات حول وضع تغيير الطريقة وتبرير هذه التغييرات وتأثيرها ورؤوس الأموال الخاصة في السنة المالية الحاضرة والسنوات المالية السابقة وطريقة الإدراج في الحسابات					

	49	يُلزم النظام المحاسبي المالي الإفصاح عن بيان الاهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة والمُخصصات والاستثناءات التي تمّت خلال السنة المالية							
	50	يُلزم النظام المحاسبي المالي بتقديم توضيحات حول طبيعة الديون الخاصة غير محددة المدى، و مبلغها ومعالجتها المحاسبية							
	51	يُلزم النظام المحاسبي المالي بعرض بيان المؤونات مع ذكر الطبيعة البحتية لكل مؤونة							
	52	يُلزم النظام المحاسبي المالي بعرض بيان معلومات كافيّة عن القيّم المعاد تقييمها							
	53	يُلزم النظام المحاسبي المالي بعرض بيان آجال استحقاق الحسابات الدائنة والديون في تاريخ وقف الحسابات (مع تمييز العناصر التي يقّل أجل استحقاقها عن عام واحد، والتي يتراوح أجل استحقاقها بين عام واحد وخمسة أعوام والتي يفوق خمس سنوات).							
	54	يُلزم النظام المحاسبي المالي بتقديم توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبلغها وتطوراتها أو الاهتلاكات أو المعالجة المحاسبية لـــ: الشهرة، فوارق التحويل للعمليات بالعملة الأجنبية، العناصر غير عادية، المنتوجات والأعباء القابلة للانتساب إلى سنة مالية أخرى،... الخ.							
	55	يلزم النظام المحاسبي المالي بعرض طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات الواردة في رؤوس الأموال							
		3. وجوب إعداد قائمة التدفقات النقدية							
	56	يُلزم النظام المحاسبي المالي أن تظهر قائمة التدفقات النقدية مبوبة حسب طبيعة الأنشطة التشغيلية والاستثمارية و التمويلية.							
	57	يُلزم النظام المحاسبي المالي بوجوب ارتفاع صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية							
	58	يلزم النظام المحاسبي المالي بوجوب ارتفاع صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية لتعزيز جودة المعلومات المالية							
	59	يُلزم النظام المحاسبي المالي بعرض قائمة التدفقات النقدية لاكتشاف أي وجود محتمل لممارسات إدارة الأرباح، حيث تصبح ملاحظة أي خلل في التدفقات النقدية سهلا وذلك بمقارنتها مع تدفقات السنوات الماضية أو الإطلاع على معلومات حول هذه التدفقات في الملاحق.							

	60	يُلزم النظام المحاسبي المالي بعرض قائمة التدفقات النقدية لفحص العلاقة بين الربحية والتدفق					

		المحور الثاني: حوكمة المؤسسات في الجزائر	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
		1. الإفصاح والشفافية					
	61	يتم الإفصاح عن المعلومات المهمة في المؤسسة بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة					
	62	يتم الإفصاح عن المعلومات المهمة بالمؤسسة في الوقت المناسب ودون تأخير					
	63	يتم تقديم معلومات عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم في المؤسسة					
	64	يتم تقديم معلومات عن ما يتعلق بأعضاء مجلس الإدارة في المؤسسات					
	65	يتم تقديم معلومات عن ما يتعلق بالمديرين التنفيذيين في المؤسسات					
		2. المُساءلة					
	66	يتم تقدير وتقييم أعمال الإدارة التنفيذية في المؤسسات الجزائرية					
	67	يتم تقديم تقارير دورية عن نتائج الأعمال في المؤسسات الجزائرية					
	68	يتم تقييم مدى النجاح في تنفيذ التقارير الدورية					
		3. المسؤولية					
	69	يوجد تأكيد على الرسالة الأخلاقية للمؤسسات في المجتمع					
	70	يلتزم المديرين بمسؤولياتهم تجاه المجتمع					
	71	يتم الالتزام بالواجبات تجاه العاملين وتحسين الخدمات المقدمة لهم					
	72	يتم الالتزام بالمسؤوليات تجاه حملة الأسهم وتحقيق العوائد المناسبة لهم					
		4. العدالة					

	73	تحترم حقوق مختلف المجموعات من أصحاب المصلحة في المؤسسة							
	74	توزع المهمات والواجبات بين العاملين في المؤسسة على أسس قائمة على العدل والمساواة							
	75	تتم معاملة المساهمين على أسس قائمة على العدل والمساواة							
		5.الاستقلالية							
	76	لا يتعرض المدقق لأيّة تأثيرات عند القيام بتنفيذ أعماله في المؤسسات الجزائريّة							
	77	يؤدي المُدقّق أعماله بنزاهة وتجرد من أي تحيز أوتعارض في المصالح							
	78	يتمتع العاملون في المؤسسة باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بالأعمال المنوطة بهم							
	79	تُوجد علاقات تفتقد للموضوعية والاستقلال عند القيام بالأعمال في المؤسسات الجزائريّة							
	80	يقوم المُدقق دائماً بالتقييم و التحليل من خلال إعتماده على الوثائق الرسمية في المؤسسات							
		6. الأنظمة والقوانين							
	81	توجد قوانين وتشريعات تُوضّح حقوق المساهمين وواجباتهم (مثل حق التصويت وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة)							
	82	تُراعي البنوك متطلبات القوانين والأنظمة ذات العلاقة عند قيامها بأعمالها							
	83	يتم توضيح حقوق المجتمع على المؤسسة وواجباته تجاهها							
	84	يتم الالتزام بالقوانين والتشريعات القانونية النافذة ذات العلاقة							

		المحور الثالث: جودة التدقيق في الجزائر	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
	85	تسهم المعرفة بعمليات وإجراءات العمل بالمؤسسة في تحسين جودة أداء المدقق					
	86	يساهم الإعداد والتدريب الفني للمدقق في تحسين مستوى أدائه					
	87	يتم دائماً رفع تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق، مما ينعكس إيجاباً على تحسين جودة وفعالية وظيفة التدقيق					
	88	إن تعيين المدققين الداخليين ومكافأتهم وترقيتهم والاستغناء عنهم من قبل الإدارة العليا ولجنة التدقيق يسهم في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق					
	89	يساهم قيام أعضاء خارجيين في أداء مهمات التدقيق داخل المؤسسة في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق					
	90	التقارير التي يرفعها المدقق توضح أن أنشطتهم تمت وفقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق					
	91	يملك المدقق الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها					
	92	تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق من تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق					
	93	يساهم فحص جودة الأداء بمعرفة أطراف من خارج المؤسسة في الارتقاء بمستوى أداء وظيفة التدقيق					
	94	للمدقق الخارجي أو محافظ الحسابات دور جوهري وأساسي في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية					
	95	بيئة التدقيق الجزائريّة تسمح – وبسهولة – إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصاديّة					

المحور الرابع: ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية		موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
	أ.تمهيد الدخل : وهذا يتم من خلال :					
96	توليد الأرباح بشكل طبيعي من خلال العمليات التشغيلية والإنتاجية للمؤسسة ، حيث أن ازدياد الإنتاج ضمن فترة زمنية محددة يقود إلى خفض تكاليف البضاعة المباعة ومن ثم ازدياد الأرباح في نفس الفترة الزمنية من السنوات والعكس صحيح.					
97	تصنيف بعض عناصر الإيرادات والمصروفات غير المتكررة عند قياس الدخل واعتبارها كعناصر عادية أو غير عادية.					
98	لجوء المؤسسات الاقتصادية إلى اختيار توقيت الحدث المحاسبي في فترة معينة، بشكل يؤدي إلى تقليل التقلبات في الدخل (الربح) المعلن عنه بمرور الزمن.					
99	إعتبار نقل التكاليف من فترة مالية إلى أخرى لا يكون له تأثير على التدفقات النقدية					
100	إعتبار نقل إيرادات من فترة مالية إلى أخرى لا يكون له تأثير على التدفقات النقدية					
	ب.تنظيف القوائم المالية: وهذا يتم من خلال:					
101	زيادة مخصصات الديون المشكوك فيها وتضخيمها لإعادة الهيكلة					
102	خفض الأساس الضريبي عن طريق خفض النتائج المعلن عليها					
103	إضافة تكاليف إضافية في حالة وجود نتائج سيئة					
104	استخدام المستحقات الاختيارية المنخفضة للدخل					
	ج. تنويع الاحتياطات: وهذا يتم من خلال:					
105	التقدير المبالغ فيه للإحتياطات خلال السنوات الجيّدة					
106	التقدير المبالغ فيه للمخصصات خلال السنوات الجيّدة					
107	تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها					
108	تقدير قيمة الانخفاض في المخزون					
	د.التلاعب بالدفاتر: وهذا يتم من خلال:					
109	تقدير نسبة الانجاز في عقود الإنشاءات طويلة الأجل					
110	تعجيل الإيرادات عن طريق تسجليها خلال السنة المالية مع أنها تخص أكثر من فترة محاسبية					
111	رسملة المصاريف تخص السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات القادمة					
112	إدراج بعض المصاريف الوهمية لغرض تقليل الخسائر					
113	إدراج بعض الإيرادات الوهمية لغرض تضخيم الأرباح					
114	إدراج التزامات أو مصاريف معينة من طرف المؤسسة الأم في حسابات الفروع، بغرض الإخفاء عن بعض الأطراف ذوي العلاقة					

I. نتائج اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام (Kolmogorov-Smirnov)

Tests de normalité محددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
M1	,083	104	,075	,973	104	,030

a. Correction de signification de Lilliefors

Tests de normalité حوكمة المؤسسات في الجزائر

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
Z2	,054	104	,200*	,993	104	,898

*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

a. Correction de signification de Lilliefors

Tests de normalité جودة التدقيق في الجزائر

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
Z3	,053	104	,200*	,992	104	,809

*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

a. Correction de signification de Lilliefors

Tests de normalité النظام المحاسبي المالي

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
Z4	,062	104	,200*	,988	104	,493

*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

a. Correction de signification de Lilliefors

Tests de normalité ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
Z5	,084	104	,070	,989	104	,577

a. Correction de signification de Lilliefors

II. نتائج ثبات أدرة قياس الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,951	113

III. نتائج الاختبار KMO and Bartlett's Test

Indice KMO et test de Bartlett

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		,686
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approximé	1896,662
	ddl	703
	Signification de Bartlett	,000

I. مصفوفة معاملات الارتباط الدراسة الاستكشافية "محددات إدارة الأرباح في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية"

Matrice de corrélation[a]

Corrélation

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16	Q17	Q18	Q19	Q20	Q21	Q22	Q23	Q24	Q25	Q26	Q27	Q28	Q29	Q30	Q31	Q32	Q33	Q34	Q35	Q36	Q37	Q_9	Q_26
Q1	1,000	,208	,271	,450	,344	,158	,034	,209	,120	,132	,008	,043	,182	,008	-,047	,297	,205	,319	,195	,098	,275	,074	-,106	,262	,363	,191	,379	,297	,266	,143	,210	,194	,166	,299	,264	,174	-,092	,015
Q2	,208	1,000	-,002	,249	,029	,215	,390	,199	,205	,250	,229	,118	,174	,273	,317	,356	,126	,401	,186	,261	,132	,221	,070	,409	,257	,124	,222	,310	,115	,003	-,014	,018	,110	,065	,050	,205	,091	,218
Q3	,271	-,002	1,000	,298	,473	,060	,130	,276	,320	,135	,236	,088	,272	,354	,112	,285	,339	-,050	,226	-,039	,188	,217	,012	,147	,029	-,142	-,022	-,001	-,079	,183	,142	,156	,021	,085	,185	,303	,331	,028
Q4	,450	,249	,298	1,000	,520	,072	,223	,273	,165	,429	,328	,314	,266	,186	,071	,287	,242	,155	,274	,146	,240	,235	,080	,249	,253	,120	,288	,285	,218	,237	,267	,268	,265	,175	,288	,245	,203	,181
Q5	,344	,029	,473	,520	1,000	,073	,004	,279	,062	,109	,218	,145	,296	,301	-,056	,277	,182	-,010	,324	-,019	,202	,288	-,067	,097	,146	,154	,164	,012	,201	,150	,342	,240	,098	,096	,216	,168	,118	-,033
Q6	,158	,215	,060	,072	,073	1,000	,276	,434	,063	-,005	,153	,095	,265	,156	,163	,086	,019	,335	,271	,058	,113	,023	,025	,014	,236	,140	,222	,178	,279	-,069	,098	,112	,058	,166	,172	,107	-,049	,028
Q7	,034	,390	,130	,223	,004	,276	1,000	,135	,213	,301	,290	,233	,180	,166	,317	,071	,193	,311	,071	,119	,023	,048	,175	,247	,075	-,026	,077	,163	,021	,168	,048	-,019	,223	,141	,207	,371	,277	,064
Q8	,209	,199	,276	,273	,279	,434	,135	1,000	,287	,169	,194	,202	,249	,235	,141	,109	,146	,159	,134	,128	,152	,270	-,108	,133	,250	,275	,180	,249	,207	-,051	,247	,335	,200	,222	,144	,135	,135	,145
Q10	,120	,205	,320	,165	,062	,063	,213	,287	1,000	,441	,457	,353	,006	,197	,303	,150	,245	,137	-,020	,170	,094	,074	,098	,133	-,066	-,221	-,082	,014	-,175	,023	-,130	-,040	-,061	,130	,230	,096	,233	,131
Q11	,132	,250	,135	,429	,109	-,005	,301	,169	,441	1,000	,599	,542	,113	,129	,383	,240	,275	,246	,067	,284	,112	,135	,291	,216	-,060	-,103	-,080	,110	-,041	,211	-,004	-,013	,175	,113	,300	,215	,371	,123
Q12	,008	,229	,236	,328	,218	,153	,290	,194	,457	,599	1,000	,699	,265	,279	,377	,358	,336	,245	,137	,232	,242	,185	,234	,238	-,038	-,103	-,019	,064	-,081	,238	,010	,040	,089	,165	,438	,298	,271	,117
Q13	,043	,118	,088	,314	,145	,095	,233	,202	,353	,542	,699	1,000	,147	,151	,165	,250	,306	,261	,067	,245	,286	,232	,218	,179	,003	-,086	-,055	,125	-,016	,166	,040	,122	,120	,155	,384	,314	,328	,158
Q14	,182	,174	,272	,266	,296	,265	,180	,249	,006	,113	,265	,147	1,000	,486	-,004	,189	,181	,224	,636	,199	,419	,365	-,034	,441	,201	,178	,277	,162	,223	,067	,303	,271	,176	,063	,269	,205	,028	,086
Q15	,008	,273	,354	,186	,301	,156	,166	,235	,197	,129	,279	,151	,486	1,000	,151	,216	,159	,129	,338	,151	,337	,308	-,038	,216	,122	,130	,143	,174	,150	,048	,143	,184	-,015	,081	,200	,277	,026	,191
Q16	-,047	,317	,112	,071	-,056	,163	,317	,141	,303	,383	,377	,165	-,004	,151	1,000	,250	,219	,120	-,036	,206	-,059	-,038	,149	,143	-,064	-,240	-,062	,113	-,082	,174	-,122	-,145	,090	,101	,133	,224	,193	-,019
Q17	,297	,356	,285	,287	,277	,086	,071	,109	,150	,240	,358	,250	,189	,216	,250	1,000	,433	,361	,186	,248	,163	,297	,233	,318	,192	-,068	-,001	,152	,078	,250	,049	,171	,205	,361	,240	,185	,047	,180
Q18	,205	,126	,339	,242	,182	,019	,193	,146	,245	,275	,336	,306	,181	,159	,219	,433	1,000	,229	,242	,167	,321	-,054	,303	,070	,238	-,018	-,152	,145	,069	,214	,039	,122	,126	,175	,270	,153	,095	,044
Q19	,319	,401	-,050	,155	-,010	,335	,311	,159	,137	,246	,245	,261	,224	,129	,120	,361	,229	1,000	,286	,452	,377	,104	,296	,263	,332	,118	,200	,179	,170	,121	,088	,132	,203	,136	,120	,162	,053	,151
Q20	,195	,186	,226	,274	,324	,271	,071	,134	-,020	,067	,137	,067	,636	,338	-,036	,186	,242	,286	1,000	,373	,474	,307	-,050	,343	,185	,116	,323	-,005	,271	,159	,409	,287	,216	,029	,214	,189	-,002	,132
Q21	,098	,261	-,039	,146	-,019	,058	,119	,128	,170	,284	,232	,245	,199	,151	,206	,248	,167	,452	,373	1,000	,454	,284	,164	,403	,188	,169	,342	,184	,231	,308	,297	,349	,348	,093	,245	,218	,193	,181
Q22	,275	,132	,188	,240	,202	,113	,023	,152	,094	,112	,242	,286	,419	,337	-,059	,163	,321	,377	,474	,454	1,000	,282	,068	,309	,242	,167	,283	,120	,275	,352	,282	,323	,233	,063	,263	,127	,092	,129
Q23	,074	,221	,217	,235	,288	,023	,048	,270	,074	,135	,185	,232	,365	,308	-,038	,297	-,054	,104	,307	,284	,282	1,000	,059	,524	,154	,250	,196	,269	,301	,177	,390	,462	,352	,147	,088	,335	,092	,336
Q24	-,106	,070	,012	,080	-,067	,025	,175	-,108	,098	,291	,234	,218	-,034	-,038	,149	,233	,303	,296	-,050	,164	,068	,059	1,000	-,007	-,114	-,163	-,319	-,032	-,011	,307	,016	,111	,159	,142	,059	,050	,148	-,060
Q25	,262	,409	,147	,249	,097	,014	,247	,133	,133	,216	,238	,179	,441	,216	,143	,318	,070	,263	,343	,403	,309	,524	-,007	1,000	,274	,210	,367	,159	,173	,209	,411	,369	,485	,134	,334	,407	,170	,168
Q26	,363	,257	,029	,253	,146	,236	,075	,250	-,066	-,060	-,038	,003	,201	,122	-,064	,192	,238	,332	,185	,188	,242	,154	-,114	,274	1,000	,492	,488	,364	,255	,016	,278	,368	,298	,250	,252	,192	-,169	,142
Q27	,191	,124	-,142	,120	,154	,140	-,026	,275	-,221	-,103	-,103	-,086	,178	,130	-,240	-,068	-,018	,118	,116	,169	,167	,250	-,163	,210	,492	1,000	,508	,343	,550	,031	,336	,365	,366	,208	,090	,031	-,094	,183
Q28	,379	,222	-,022	,288	,164	,222	,077	,180	-,082	-,080	-,019	-,055	,277	,143	-,062	-,001	-,152	,200	,323	,342	,283	,196	-,319	,367	,488	,508	1,000	,342	,360	,078	,375	,300	,284	,025	,277	,185	-,103	,190
Q29	,297	,310	-,001	,285	,012	,178	,163	,249	,014	,110	,064	,125	,162	,174	,113	,152	,145	,179	-,005	,184	,120	,269	-,032	,159	,364	,343	,342	1,000	,399	,010	-,069	,041	,162	,141	,102	,252	-,077	,260
Q30	,266	,115	-,079	,218	,201	,279	,021	,207	-,175	-,041	-,081	-,016	,223	,150	-,082	,078	,069	,170	,271	,231	,275	,301	-,011	,173	,255	,550	,360	,399	1,000	,158	,261	,323	,365	,256	,043	,125	-,155	,189
Q31	,143	,003	,183	,237	,150	-,069	,168	-,051	,023	,211	,238	,166	,067	,048	,174	,250	,214	,121	,159	,308	,352	,177	,307	,209	,016	,031	,078	,010	,158	1,000	,318	,182	,475	,305	,072	,149	,122	,090
Q32	,210	-,014	,142	,267	,342	,098	,048	,247	-,130	-,004	,010	,040	,303	,143	-,122	,049	,039	,088	,409	,297	,282	,390	,016	,411	,278	,336	,375	-,069	,261	,318	1,000	,687	,536	,180	,233	,280	,040	,068
Q33	,194	,018	,156	,268	,240	,112	-,019	,335	-,040	-,013	,040	,122	,271	,184	-,145	,171	,122	,132	,287	,349	,323	,462	,111	,369	,368	,365	,300	,041	,323	,182	,687	1,000	,526	,262	,338	,139	-,006	,017
Q34	,166	,110	,021	,265	,098	,058	,223	,200	-,061	,175	,089	,120	,176	-,015	,090	,205	,126	,203	,216	,348	,233	,352	,159	,485	,298	,366	,284	,162	,365	,475	,536	,526	1,000	,440	,211	,356	-,002	-,035
Q35	,299	,065	,085	,175	,096	,166	,141	,222	,130	,113	,165	,155	,063	,081	,101	,361	,175	,136	,029	,093	,063	,147	,142	,134	,250	,208	,025	,141	,256	,305	,180	,262	,440	1,000	,434	,244	-,079	,052
Q36	,264	,050	,185	,288	,216	,172	,207	,144	,230	,300	,438	,384	,269	,200	,133	,240	,270	,120	,214	,245	,263	,088	,059	,334	,252	,090	,277	,102	,043	,072	,233	,338	,211	,434	1,000	,349	,131	,087
Q37	,174	,205	,303	,245	,168	,107	,371	,135	,096	,215	,298	,314	,205	,277	,224	,185	,153	,162	,189	,218	,127	,335	,050	,407	,192	,031	,185	,252	,125	,149	,280	,139	,356	,244	,349	1,000	,231	,049
Q_9	-,092	,091	,331	,203	,118	-,049	,277	,135	,233	,371	,271	,328	,028	,026	,193	,047	,095	,053	-,002	,193	,092	,092	,148	,170	-,169	-,094	-,103	-,077	-,155	,122	,040	-,006	-,002	-,079	,131	,231	1,000	-,019
Q_26	,015	,218	,028	,181	-,033	,028	,064	,145	,131	,123	,117	,158	,086	,191	-,019	,180	,044	,151	,132	,181	,129	,336	-,060	,168	,142	,183	,190	,260	,189	,090	,068	,017	-,035	,052	,087	,049	-,019	1,000

الملخص

حاولنا من خلال هذه الأطروحة معالجة موضوع إدارة الأرباح في الجزائر، وهذا بهدف دراسة محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية وآليات ضبطها في البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية ، عن طريق تحديد أهم المحددات التي قد يستغلها المسيرون للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ممارسة إدارة الأرباح ، وكيفية ضبطها من خلال بعض الآليات المقترحة.

كما جاءت الدراسة الميدانية كمحاولة منا لضبط أهم المحددات الرئيسية الفاعلة لممارسات إدارة الأرباح في الجزائر في ظل البيئة الماليّة والمحاسبية ، وهذا من خلال استخدام التحليل العاملي بنوعيه الاستكشافي و التوكيدي ، عن طريق تحليل آراء الممارسين والأكاديميين لمهنة المحاسبة والتدقيق والمالية والجباية، بالإضافة إلى دراسة وتحليل آليات ضبط ممارسات إدارة الأرباح في الجزائر من خلال النمذجة بالمعادلات الهيكلية . وقد أظهرت نتائج الدارسة أن أهم المحددات التي قد يستغلها المسيرون للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تكمن في سلامة إعداد القوائم المالية، القواعد والمبادئ المحاسبية، ربحية الشركة، حوكمة المؤسسات، جودة التدقيق الخارجي،وجود لجان التدقيق ،كما أظهرت نتائج الدراسة كذلك أن الآليات المقترحة و المتمثلة في (النظام المحاسبي المالي،حوكمة المؤسسات ،جودة التدقيق) لا تؤثر في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في ضل ضعف مؤشرات البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية.

الكلمات المفتاحية : إدارة الأرباح– البيئة المالية المحاسبية الجزائرية–المحددات– آليات الضبط،–التحليل العـــاملي– النمذجة بالمعادلات الهيكلية.

Abstract

We have tried, in this thesis, to treat the issue of earnings management in Algeria in order to study the earnings management determinants of economic institutions as well as their control mechanisms in Algerian financial and accounting environment. The study is held through the identification of the most important determinants that facilitators in Algerian economic institutions may use in the practice of earnings management, and how to adjust them according to some suggested mechanisms.

The field study was also an attempt by us to control the most important key determinants of earnings management practices in Algeria under the financial and accounting environment circumstances. Thus, both types of analytical analysis are used; i.e. exploration and emphasis, by analyzing the opinions of practitioners and academics of accounting, auditing, finance and collection professions. In addition, the analytical analysis helped to studying and analyzing mechanisms for controlling earnings management practices in Algeria through modeling with structural equations. The study results have shown that the most important determinants that may be exploited by the facilitators of Algerian economic institutions are the correctness in the preparation of financial statements, accounting rules and principles, the earnings ability of the company, corporate governance, the quality of external audit, and the existence of audit committees. The results also evoked that the suggested mechanisms (financial accounting system, corporate governance, audit quality) do not affect the control of earnings management practices under the weakness of the Algerian financial and accounting environment indicators.

Keywords: Earnings management- Algerian financial and accounting environment- determinants- controlling mechanisms - analytical analysis- modeling with structural equations.