

انعكاس درجة وضوح الممارسات المحاسبية على سلوك إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية  
Empirical study of the impact of the accounting practices clarity on earnings management's behavior  
at the Algerian economic institutions

فؤاد صديقي<sup>1\*</sup>، يوسف خروبي<sup>2</sup>، فريد عوينات<sup>3</sup>

<sup>1</sup> جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)، (fouadseddiki@gmail.com)

<sup>2</sup> جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)، (elkods.youcef@gmail.com)

<sup>3</sup> جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)، (a.farid26@yahoo.fr)

تاريخ الاستلام: 2021/05/18؛ تاريخ القبول: 2021/06/14؛ تاريخ النشر: 2021/07/10

**ملخص:** أتمثل موثوقية التقارير المالية الانشغال الأبرز لمنظمي الأسواق المالية والمستثمرين والجمهور بوجه عام، حيث تعالج هذه الدراسة إشكالية جوهرية حول تأثير درجة وضوح الممارسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي (SCF) على كثافة إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث شملت عينة الدراسة 70 مؤسسة خلال فترة 2010-2018. تؤكد نتائج الدراسة على ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لإدارة الأرباح، وكذا انعكاس درجة وضوح الممارسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي (SCF) على كثافة إدارة الأرباح.  
الكلمات المفتاح: جودة الأرباح، موثوقية التقارير المالية، سلسلة الأرباح.  
تصنيف JEL: M41

**Abstract:** The financial reporting reliability represents the most prominent concern for the financial markets organizers, investors and public in general. In this present study, we tackle a fundamental problematic about the reflection of the degree of the accounting practices' clarity of the Financial Accounting System on earnings management intensity of the Algerian economic institutions. The study sample included 70 institution during the period of 2010-2018.

The results of the study show that the Algerian economic institutions practice earnings management, the degree of the accounting practices' clarity of the Financial Accounting System reflects on earnings management intensity.

**Keywords:** Earnings quality, financial reporting reliability, series of earning.

**Jel Classification Codes :** M41

## I - تهيد :

تتمثل إدارة الأرباح في جهود الإدارة عند معالجة الأرباح المعلنة من خلال استخدام أساليب محاسبية معينة أو تغيير بعض الأساليب مثل: (إدراج عناصر استثنائية، تأجيل أو تعجيل مصاريف أو إيرادات،...، وذلك من أجل التأثير على أرباح قصيرة الأجل، Uwalomwa, Olubukunola, & Okorie, 2015)، أين يرجح استخدام المديرين للأساليب الأقل عرضة لضبط من طرف المدققين عند التطبيق المتوافق مع المعايير (الطرق الخاصة بالمعاملات غير المنظمة أو المعايير غير الدقيقة) (Mark, John A, & Robin L, 2002)، حيث تتلخص في: تفسير البيانات المرتبطة بالمعاملات بما يبرر التأثير المحاسبي، وكذا تفسير مواد صياغة المعيار بطريقة تبرر التأثير المحاسبي، بالإضافة إلى هيكله المعاملات بطريقة تسمح بتحقيق التأثير المحاسبي (Mark, John A, & Robin L, 2002).

توفر القواعد المحاسبية المستندة على القيمة العادلة سلطة تقديرية تتيح إمكانية استخدامها في إدارة حجم الدخل (Patricia, Linda, & Catherine, February 11, 2009)، هذا ما يؤدي إلى تآكل ثقة لدى المستخدمين حول عملية إعداد التقارير المالية (KELLY WEE & INDIVIDUAL, 2010)، كما تلعب حوافز جودة التقارير دور أساسي في تحسين أداء المعايير المحاسبية من خلال مساهمتها في حل مشكل عدم تجانس المعلومات وكذا فعالية الاتصال المالي مع أصحاب المصلحة (Ross L & Jerold L., 1986)، كما أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية له انعكاس إيجابيا على عرض البيانات المالية في المؤسسات مقابل تعديل مهم في أصحاب المصلحة وفي سياق توفر أسواق مالية ديناميكية (Mard, 2005).

تملك المؤسسات الألمانية حرية الاختيار عند إعداد تقاريرها المالية بين إطار مبادئ المحاسبة الألمانية وكذا المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) بالإضافة إلى المبادئ الأمريكية المقبولة عموما (US GAAP)، مما يتيح إمكانية تبيان أهمية الاختيار الطوعي كمؤشر على نوعية الأرباح من خلال تفوق معايير (US GAAP) مقارنة بمبادئ المحاسبة الألمانية والمعايير المحاسبية الدولية، حيث خلصت نتائج الاختبار إلى وجود تباين في مستوى إدارة الأرباح يفسره التقارب بين إطار مبادئ المحاسبة الألمانية ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) من جهة، مقابل انخفاض بمستوى مهم في المؤسسات التي تبلغ عن نتائجها باعتماد (US GAAP)، حيث يمثل تفسير المعيار الجزء الأساسي والمؤثر على مستوى إدارة الأرباح (Igor & Jochen, 2006).

يوجد تباين في مستوى إدارة الأرباح بين إطار مبادئ المحاسبة الألمانية ومعايير المحاسبة US GAAP، وبرز تقارب مستوى إدارة الأرباح بين إطار مبادئ المحاسبة الألمانية ومعايير المحاسبة الدولية (Igor & Jochen, 2006).

تجد المؤسسات الألمانية مجالاً للحرية عند تقديم الحسابات الموحدة في إطار مبادئ المحاسبة الألمانية، أو (Igor & US GAAP, Jochen, 2006)، كما أن تطبيق هذه المبادئ في الحسابات السنوية والحسابات المجمعة ينتج بعض الخصوصية في السياسات المحاسبية للمؤسسة مثل: تطبيق مبدأ استمرارية استخدام الطرق المحاسبية مقابل تحقيق هدف الصورة الصادقة، كما تبين نتائج دراسة (Igor & Jochen, 2006) وجود مستويات منخفضة من إدارة الأرباح في المؤسسات التي تبلغ عن نتائجها تحت US GAAP، وتفسير هذه النتيجة أن الخيار المحاسبي يمثل جزءاً أساسياً من المعايير المحاسبية.

يتم التلاعب في العرض المحاسبي للمؤسسة باستخدام التقنيات التي تبينها المحاسبة الإبداعية، حيث تستهدف الإدارة التركيب المعقدة للقوائم المالية عند تحديد مفهومها خاص للأداء، أين تظهر نقطة الانتقال بين الحدود المسموح بها في تعريف محتويات القوائم المالية، خاصة عند مناقشة مفهوم رأس المال والديون،...، أين يتم إخفاء جزء من ديون أو حقوق التي تمثل مخاطر اتجاه المؤسسة، وكذا عناصر الأصول أو التثبيات عند التنازل بالإيجار، حيث تؤثر هذه العمليات على النتيجة الصافية للمؤسسة.

تساهم السياسات المحاسبية في تبيان الإستراتيجية المنتهجة عند اختيار الطرق المحاسبية بالإضافة إلى توضيح نموذج التقييم الأكثر ملاءمة حسب الإطار التنظيمي للعملية المعنية، كما تدرج هذه السياسات ضمن إستراتيجية تجنب مديري المؤسسات لبعض التعليمات المعيارية (قانونية وتنظيمية)، حيث يعود سبب السماح بتعدد الحالات المستخدمة إلى الاتفاق على تحقيق هدف الاستجابة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية، حيث تؤكد دراسة (Ahmed, 2007) وجود انعكاس للتغيير الحاصل في السياسات المحاسبية للمؤسسة على جودة تقاريرها المالية، كما يوجد تأثير هئية المعايير المحاسبية الدولية (IASB) يكمن في تحديد درجة التقارب والتباين بين نموذجين الإنجلوأمريكا وأوروپاري فيما يخص ممارسة إدارة الأرباح لمختلف البلدان (Hakim, Daniel, & Béchir, 2007).

ترتبط أهمية المعايير المحاسبية بأهمية تحقيق أهداف الاتصال المالي للمؤسسة مع البيئة الخارجية، أين يوجد ارتباط مع تأثير مهم للانتقال إلى (IFRS) الذي يسمح بالإعلام والتداول أكثر إنصاف حول تقييم عناصر الأصول (Vedran, Anne, Thomas, & Lawrence, 2008)، كما تتوفر مؤسسات قطاع الطيران على سياسات محاسبية أكثر توافق مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS) وهئية الأوراق المالية (SEC) (Ahmed, 2007)، مما يسمح بتقديم بيانات مالية أكثر موثوقية بالرغم من وجود مجال للتلاعب في التقارير المالية.

تعطي الخيارات المحاسبية مجال واسع للهندسة القانونية والمالية في المؤسسة، حيث يتم الاستغلال النظامي للتعليمات القانونية بالتركيز على الأهمية النسبية لحتوى القوائم المالية، والإجابة على احتياجات مستخدمي المعلومات المالية من خلال آلية الإبلاغ المالي مثلا: تجد المؤسسات الألمانية مجال للحرية عند تقديم الحسابات الموحدة في إطار مبادئ المحاسبة الألمانية، IAS أو US GAAP. انتقلت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تطبيق أحكام وقواعد النظام المحاسبي المالي (SCF) وذلك منذ الدورة المحاسبية 2010، حيث اعتبر حدث محاسبي استثنائي من شأنه إحداث تغيير جوهري في السياسات المحاسبية للمؤسسات، في المقابل وضمن المناقشات المعمقة حول أهمية الإصلاح المحاسبي في الجزائر تبرز أهمية أساسية تكمن في مدى إمكانية ممارسة المؤسسات لإدارة الأرباح باعتباره مؤشر عن أداء النظام المحاسبي المالي وذلك استخدام مجالات عدم الوضوح والتحديد في القواعد المحاسبية. من خلال ما سبق تبرز إشكالية أساسية هي: ما مدى انعكاس درجة وضوح الممارسات المحاسبية على سلوك إدارة الأرباح في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)؟.

**أهداف الدراسة:** تحمل البدائل المحاسبية تكاليف خاصة باعتبارها أداة مستخدمة في إدارة الأرباح، حيث تمثل تلك التكاليف تفسير لمستوى استخدام تلك الأداة، أين يتم تحديد عدد الخيارات المحاسبية وكذا وضع قواعد واضحة من شأنها المساهمة في رفع تكاليف إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق، أين تصبح إدارة الأرباح أكثر تكلفة مقابل المنفعة بالنسبة للمدير (Anne, Ilan, . EWERT / Wagenhofer & Ivan, 2012)

**أهمية الدراسة:** تسمح هذه الدراسة بتعزيز أدبيات المقاربة الإيجابية في المحاسبة، ويتمثل ذلك أساسا في بناء واختبار مؤشر يسمح بتحديد درجة الوضوح الحاصلة عند تطبيق الممارسات المحاسبية وكذا انعكاس تلك الدرجة من الوضوح على مستوى إدارة الأرباح، كما يعتبر هذا المؤشر (فترات التطبيق) ذو خصوصية ظرفية أي يكون مرتبط ببيئة معينة تتمثل في البيئة الجزائرية من جهة ومن جهة أخرى الفترة المحددة للاختبار من خلال المرحلة الانتقال لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

#### 1.1- الدراسات السابقة:

✓ تشمل دراسة (Djama & Boutant, 2006/2) 65 مؤسسة فرنسية معنية بإجراءات FA (عمليات الدمج)، خلال الفترة 1999 - 2005. خلصت نتائج الدراسة إلى أن وجود فئة مساهمين تسيطر على الأغلبية في رأس المال الشركات المنحلة تمثل حافز أساسي لممارسات سلوك إدارة الأرباح من خلال رفع النتيجة المحاسبية خلال السنوات السابقة لعملية FA، كما توجد علاقة تأثير سلبي ذو دلالة إحصائية لعامل الأداء في البورصة على الخيارات المحاسبية للمديرين، حيث يؤدي تحقيق أداء إيجابي إلى ضرورة تقديم إثباتات محاسبية، مما يصعب ممارسات سلوك إدارة الأرباح والرفع في النتيجة، حيث تسمح هذه الإستراتيجية المزوجة بإعطاء وضعية أفضل عند التفاوض مع تقليص مجالات التبادل، وكذا إعطاء وضعية تكون بمثابة رسالة لسوق المالي تجعل المردودية غير عادية عند عملية FA؛

✓ تهدف دراسة (Mark, John A, & Robin L, 2002) إلى معرفة تجارب المدققين مع المؤسسات التي تحاول ممارسة سلوك إدارة الأرباح، حيث تم وصف 515 أسلوب يستخدم في ممارسة سلوك إدارة الأرباح من خلال التجارب المختلفة لهؤلاء المدققين، حيث شملت عينة الدراسة المؤسسات الولايات المتحدة الأمريكية وكانت تتوزع على 253 مراجع في Big5 بملكون أكثر من 14 سنة خبرة، بالإضافة إلى (43 مساهم، 57 مدير).

خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تشير النتائج إلى ترجيح سعي المديرين لممارسة سلوك إدارة الأرباح، من خلال الأساليب التي تكون أقل عرضة لضبط المدققين فيما يتعلق بمجال التوافق مع المعايير؛
- يستخدم المديرين في ممارسة سلوك إدارة الأرباح الطرق التي تزيد من الدخل الحالي، غير أن المدققين يواجهون ذلك بالقيام بالتعديلات الضرورية، حيث يرجح استخدام المديرين للمعاملات الغير منظمة أو المعايير الغير دقيقة؛
- يتم مراجعة البيانات المالية لتتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، حيث أن المؤسسات تمارس سلوك إدارة الأرباح في إطار احترام قيود المحاسبة المالية ذات العلاقة بالمعايير، وتشمل الطرق ممارسة سلوك إدارة الأرباح ما يلي:
  - هيكلية المعاملات بطريقة تسمح لتحقيق التأثير المحاسبي؛
  - تفسير مواد صياغة المعيار بطريقة تبرر التأثير المحاسبي؛
  - تفسير البيانات المرتبطة بالمعاملات بما يبرر التأثير المحاسبي.

## 2.I - السياسات المحاسبية :

**1-2.I - تعريف السياسات المحاسبية** " تتمثل في مجموعة الخيارات التي يمكن من خلالها تسير المتغيرات المحاسبية المحكمة، وذلك في إطار احترام القيود والأحكام التنظيمية، وكذا التوافق مع محتوى وشكل القوائم المالية المعلنة" (Jean, cois, & Olivier, 2009). تتكون السياسات المحاسبية من المبادئ والقواعد المحاسبية الأساسية لتحضير وعرض القوائم المالية للمؤسسة أو (المجمع)، حيث تلعب تلك السياسات دور هيكلي ومهم في التقرير السنوي للمؤسسة (Ahmed, 2007)، كما تسمح السياسات بتقييم الوضعية المالية لعناصر الأصول في ظروف عدم التأكد وعدم الوضوح، أين يجد المديرين ضمن هذا الإطار مجال للمفاضلة بين مجموعة من الخيارات والطرق المحاسبية، حيث يؤدي استخدام حرية التصرف في المحاسبية إلى تآكل ثقة المستخدمين حول عملية إعداد التقارير المالية (KELLY WEE & INDIVIDUAL, 2010)، وتبين هذه الأهمية في مرجعية المحاسبة لـ (principles-based) حسب المعايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية IAS-IFRS، في المقابل نجد ممارسة الضغط لإدراج ترخيص لبعض الحالات على أساس مهم في المرجعية rules-based حسب المعايير الفرنسية، كما يبرز انشغال لدى المدراء الماليين حول وضع المعايير الحالية في العديد من القضايا ويتمثل أبرزها في وجود عدد كبير من القواعد وكذا محاسبة القيمة العادلة (Ilia, John, Campbell, & shiva, 2013)، مما ينتج غموض نسبي حول تطبيق تلك القواعد الذي يسمح للمديرين باستخدام ما يلي (Anne, Ilan, & Ivan, 2012) :

- حجم التفاصيل في قائمة عرض ومحتوى القوائم المالية؛
- حجم الخيارات الخاصة بقواعد الإبلاغ المالي مثل (تركيبية حسابات النتيجة والميزانية، عناصر خارج الميزانية)؛
- تحديد خيار السياسات المحاسبية لتحقيق أهداف الاتصال المالي والمنافع الخاصة بالمديرين.

تعطي الخيارات المحاسبية مجال واسع للهندسة القانونية والمالية في المؤسسة، حيث يتم الاستغلال النظامي للتعليمات القانونية بالتركيز على الأهمية النسبية لمحتوى القوائم المالية، والإجابة على احتياجات مستخدمي المعلومات المالية من خلال آلية الإبلاغ المالي مثلا: تجد المؤسسات الألمانية مجال للحرية عند تقديم الحسابات الموحدة في إطار مبادئ المحاسبة الألمانية، IAS أو US GAAP.

## 2-2.I - نطاق تطبيق السياسات المحاسبية:

تمثل السياسات المحاسبية مجموعة كافية وواسعة لتطبيق الملاحظات عند تحضير وعرض القوائم المالية، حيث أن نطاق تطبيق السياسات المحاسبية يتكون أساس من مجموعة القوائم المالية المعلنة والمتعلقة بالحسابات السنوية وحسابات التجميع وتقرير التسيير وتقرير السداسي ومصاريف الشركات المدرجة، وكذا تقديم المعلومات بما يسمح بتحقيق هدف الإعلان الطوعي للمعلومات. تكشف السياسات المحاسبية مجموعة الخيارات المحددة من طرف المديرين للحصول على بيانات محاسبية تتعلق بشكل ومحتوى القوائم المالية المنشورة وذلك ضمن إطار احترام القيود القانونية، حيث يتمثل في علاقة الخيار المحاسبي بالاتصال المالي للمؤسسة مع البيئة الخارجية، أين يوضح الممارسات القانونية المتفق عليها، وتمثل السياسات المحاسبية فيما يلي (Jean, cois, & Olivier, 2009) :

- الخيارات أو التعديلات التي تشمل طرق التقييم (النموذج القيمة العادلة للأصول والخصوم)؛
- الخيارات أو التعديلات التي تشمل طرق عرض القوائم المالية السنوية المجمع أو السداسية؛
- تحديد حجم ودرجة التجميع والتفصيل في المعلومات المعلنة في القوائم المالية؛
- تحديد المعلومات المعلنة في التقرير التسيير؛
- تحديد تاريخ تقديم المعلومات المالية؛
- الإعلان الطوعي للقوائم المالية الخاصة أو المعلومات المتعلقة بالسوق المؤسسة؛
- الخيارات أو التغيرات التي تشمل مهمة المدقق الخارجي؛
- انتقال استباقي إلى المرجعية الدولية IASB أو تفسيرات FASB؛
- اختيار شكل الإبلاغ وأساليب عرض للأداء (النتيجة الصافية، نتيجة الاستغلال)؛
- الاحترام استثنائي لبعض المبادئ المحاسبية الجوهرية.

## 2-2.I - أهداف السياسات المحاسبية:

تكون الشركات المدرجة في البورصة معنية بحضور السوق المالي أو المجمع الشركات، حيث تختلف طبيعة الإثبات والهدف من السياسات المحاسبية، أين يكون المؤسسة ملزم باستدعاء الجمهور للمصادقة بأغلبية على النتائج المالية، حيث تؤثر توزيعات الأرباح بتقييم الأداء في البورصة، كما أن المؤسسات PME تكون ذات خصائص عائلية وترتكز أساسا على هدف المراقبة الجبائية وتخفيض النتيجة المحاسبية.

يتباين نموذج السياسات المحاسبية وفق السياق المؤطر والبيئة الاقتصادية والمالية للمؤسسة، كما تهدف هذه السياسات إلى إثبات حوافز المديرين المتمثلة فيما يلي : تخفيض مخاطر إعلان الخسائر، تقليل الأرباح الخاضعة لضريبة، تعظيم النتيجة المحققة، تخفيض أو تعظيم الأرباح الموزعة، تخفيض التغير في النتيجة المحاسبية لتجنب مخاطر البيئة المالية، ترقية الاتصال المالي، إدارة الأرباح لتحسين ظروف الاقتراض، تسيير المعلومات التقديرية في إطار العلاقات مع المحللين الماليين...، حيث تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية لإدارة الأرباح حسب تعريف JEAN, COIS, 1999 DEGEORGE لـ "استخدام حرية التصرف للأجل التأثير على النتيجة المنشورة وإرضاء أصحاب المصلحة" (Jean, cois, & Olivier, 2009)

#### I.2-4 - التلاعب المحاسبي بالسياسات المحاسبية :

خلال العشرين سنة الأخيرة كانت تمثل عملية تحديد الخيارات المحاسبية مشكلة عميقة نتيجة لامتداد السياسات المحاسبية، حيث تحولت أساليب المحاسبة الإبداعية إلى هدف التلاعب وإعطاء جانب لاستخدام التقنيات المحاسبية في ذلك التلاعب (Jean, cois, & Olivier, 2009) بالنسبة للحالات الاستثنائية والمحددة، فإن امتداد السياسات المحاسبية يسمح بالتلاعب وفق الخصوصية المحاسبية، في المقابل يمكن تسجيل منطقتين مختلفتين من خلال البحث المنهجي عن ابتكار قانوني ومالي للحصول على إعادة تشكيل القوائم المالية للمؤسسة، في هذه الحالة التلاعب المحاسبي لا يمثل ثمر، حيث ينتج عن بعض القراءة خاصة بالمبدأ المعياري للمرجعيات وذلك بما يتوافق مع إستراتيجية الاتصال المالي للمؤسسة مع البيئة الخارجية.

بخصوص العرض المحاسبي للمؤسسة نجد أن التلاعب يكون باستخدام تقنيات تبيينها المحاسبة الإبداعية، حيث تستهدف الإدارة البنية المعمقة للقوائم المالية في تعريف مفهوم خاص للأداء، تظهر هذه النقطة في الانتقال بين الحدود المسموح بها في تعريف محتويات القوائم المالية، خاصة مناقشة مفهوم حساب رأس المال والديون وكذا عنوان الميزانية وخارج الميزانية، وذلك عند إخفاء ديون أو الحقوق تحتوي مخاطرة، وكذا عناصر الأصول أو الثببتات عند التنازل بالإيجار أو عمليات بيع الأسهم، حيث تؤثر هذه العمليات مباشرة في النتيجة الصافية للمؤسسة، حسب المرجعية الدولية يكون الخيار مرتبط بانحراف في اتفاقيات معالجة النتائج الصافية أو على تصرفات متفق بشأنها.

تساهم السياسات المحاسبية في الكشف عن الإستراتيجية المنتهجة عند اختيار الطرق المحاسبية وكذا نموذج التقييم الأكثر ملائمة حسب الإطار التنظيمي للعملية المعنية، تدخل حوافز التلاعب المحاسبي وسلوك المحاسبة الإبداعية ضمن إستراتيجية تجنب مدير المؤسسة لبعض التعليمات المعيارية (القانونية والتنظيمية)، حيث يعود سبب سماح بتعدد الحالات المستخدمة إلى الاتفاق على تحقيق هدف الاستجابة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

I.2-5 - فهم السياسات المحاسبية وإدارة الأرباح: تمثل ضرورة فهم كيفية تشابك معاملات المؤسسة مع المبادئ المحاسبية عامل مهم عند تحديد وتأكيد ممارسة المؤسسة لإدارة الأرباح حيث يتطلب ذلك العناصر التالية (Hamadi, Ben Hamadi, & Oussama, 2015) :

- تحقيق فهم أفضل للمعاملات التي تحتاج لحكم أو تقدير الإدارة: مثل جرد السلع المعروضة للبيع بالنسبة لمؤسسات تكنولوجيا المعلومات والاتصال؛
- تحقيق فهم أفضل للخيارات المتاحة أمام الإدارة، مثل اختلاف المعاملات المتعلقة بالمخزون بين سياق (US GAAP) و(IFRS)، حيث لا يمكن استخدام LIFO في سياق IFRS ؛
- تحقيق فهم أفضل عند تحديد عناصر الأصول: مثل الضرائب المؤجلة؛
- تحقيق فهم أفضل لتوفر إمكانية استخدام الخيار المحاسبي في إدارة الأرباح: مثل عدم اكتشاف العمليات الغير عادية في نهاية الفترة من خلال تعجيل أو تأجيل عمليات الشراء.

#### II - الطريقة والأدوات : تتضمن بناء الفرضيات وقياس المؤشرات الدراسة :

II-1 - بناء فرضيات الدراسة: يركز دور المحاسبة الإبداعية في تحديد الخيار المحاسبي المناسب الذي يسمح بتقديم إبلاغ مالي ذات جودة، غير أن هذه العملية شهدت تحولاً للأساليب الخاصة بالمحاسبة الإبداعية إلى هدف التلاعب باستخدام التقنيات المحاسبية، في المقابل نجد السياسات المحاسبية التي تتمثل في مجموعة المبادئ والقواعد المحاسبية الأساسية لتحضير وعرض القوائم المالية في المؤسسة، من خلال تقييم الوضعية المالية للأصول في ظروف عدم: (التأكد، الدقة والوضوح)، حيث يوفر هذا الإطار (القانوني) للمديرين مجالاً للمفاضلة بين الخيارات المحاسبية، أين يؤدي ذلك الاستخدام لحرية التصرف إلى تآكل ثقة المستخدمين حول عملية إعداد التقارير المالية (KELLY WEE & )

(INDIVIDUAL, 2010)، كما يرحب استخدام المديرين للأساليب التي يتجنب اكتشافها من طرف المدققين عند التوافق مع المعايير (Mark, John A, & Robin L, 2002)، من خلال تفسير البيانات وكذا المواد الخاصة بصياغة المعيار بالإضافة إلى هيكلية المعاملات حسب التأثير المحاسبي، كما تعتبر إجراءات الاستثمار في R.D أكثر تشجعا للتلاعب بمستوى المستحقات الاختيارية، بالنظر لصعوبة اكتشافها (El Mi & Seboui, france).

يرز بعض الانشغال لدى المدراء الماليين حول وضع المعايير الحالية في عديد القضايا ويتمثل أبرزها في وجود عدد كبير من القواعد وكذا اعتماد محاسبة القيمة العادلة (Ilia, John, Campbell, & shiva, 2013)، كما نجد ممارسة للضغط من اجل إدراج ترخيص تخص بعض الحالات الأساسية في المرجعية (حسب المعايير الفرنسية) (Jean, cois, & Olivier, 2009)، مما ينتج غموض نسبي حول تطبيق تلك القواعد من طرف المديرين (Jean, cois, & Olivier, 2009).

يكمن تأثير بيئة المعايير الدولية IASB في تحديد درجة تقارب أو تباعد البلدان بين نموذجين الانحلامركا واروقاري فيما يخص ممارسة إدارة الأرباح (Hakim, Daniel, & Béchir, 2007)، حيث يوجد تباين في مستوى إدارة الأرباح بين إطار مبادئ المحاسبة الألمانية ومعيار المحاسبة US GAAP (Igor & Jochen, 2006) وبروز تقارب مستوى إدارة الأرباح بين إطار مبادئ المحاسبة الألمانية ومعيار المحاسبة الدولي (Igor & Jochen, 2006). أين يمثل تفسير المعيار الجزء الأساسي والمؤثر على مستوى إدارة الأرباح (Igor & Jochen, 2006).

كما أن تطبيق مبدأ الثبات في استخدام الطرق المحاسبية مقابل ضمان تحقيق الصورة الصادقة، يبرز وجود مستويات منخفضة من إدارة الأرباح في المؤسسات التي تبلغ عن نتائجها تحت (US GAAP (Igor & Jochen, 2006)، وتفسير هذه النتيجة يكمن في الخيار المحاسبي الذي يمثل جزء أساسي من المعايير المحاسبية (Igor & Jochen, 2006).

من خلال ما سبق يمكن بناء الفرضية التالية: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين درجة وضوح الممارسات المحاسبية (مؤشر فترات تطبيق الممارسات) وسلوك إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

## II - 2 قياس متغيرات الدراسة:

من خلال الجدول رقم 01 (ملاحق) نجد ان فترات تطبيق SCF (203 مشاهدة) نجد الفترة الأولى بنسبة 52.22٪ وبتكرار قدره 106 مشاهدة، في حين بلغت نسبة الفترة الثانية 47.78٪ وبتكرار قدره 97 مشاهدة.

1. **مستحقات اختيارية:** تمثل ذلك المجال الذي يمكن استغلاله في التلاعب والتأثير على محتوى ومصداقية المعلومات المالية والمحاسبية، كما تمثل مؤشر أساسي يظهر مدى ممارسة مديري المؤسسات الاقتصادية لسلوك إدارة الأرباح.

- تم استخدام نموذج (Jones المعدل 1995) لحساب المستحقات الاختيارية (مؤشر عن إدارة الأرباح)، حيث تعتبر الأكثر استخدام في الكشف عن إدارة الأرباح (Thomas, 2002)، حيث أن تعرض اختبار إدارة الأرباح لأخطاء التعيين يكون بسبب إغفال المحددات المترابطة من المستحقات الغير اختيارية، حيث لا يوجد حل لهذه المشكلة، لأن نماذج المستحقات الغير اختيارية تكون إجمالية (Patricia M., Amy P, & Jung, 2011)

مراحل حساب المستحقات الاختيارية: تمت عملية حساب المستحقات الاختيارية كما يلي:

## 2. حساب المستحقات الكلية:

$$TA = [\Delta \text{Actif CT} - \Delta \text{Trésorerie}] - [\Delta \text{Passif CT} - \Delta \text{Portion CT dette LT}] - \text{Charges d'amortissement}$$

- TA تمثل المستحقات الكلية
- $\Delta \text{Actif CT}$  حيث يمثل التغيير في الأصول المتداولة بين فترة t وفترة 1-t الخاصة بالمؤسسة i
- $\Delta \text{Trésorerie}$  حيث يمثل التغيير في المتاحات بين فترة t وفترة 1-t الخاصة بالمؤسسة i
- $\Delta \text{Passif CT}$  حيث يمثل التغيير في الخصوم المتداولة بين فترة t وفترة 1-t الخاصة بالمؤسسة i
- $\Delta \text{Portion CT dette LT}$  حيث يمثل التغيير في الجزء الديون قصيرة الأجل ضمن الخصوم المتداولة بين فترة t وفترة 1-t الخاصة بالمؤسسة i
- Charges d'amortissement حيث يمثل منخصصات الاهتلاك والمؤونات للفترة t الخاصة بالمؤسسة i

**II - 3** تقدير معاملات النموذج: في هذه المرحلة تم تقدير معاملات النموذج ( $B0, \alpha_i, B1, B2$ ) وباستخدام نموذج Jones (1991) المعدل (1995)) من خلال معادلة الانحدار التالية:

$$\frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \alpha_i \frac{1}{A_{i,t-1}} + \beta_{1,i} \frac{\Delta CA_{i,t} - \Delta CC_{i,t}}{A_{i,t-1}} + \beta_{2,i} \frac{IMMO_{i,t}}{A_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t}$$

$\Delta CA_{i,t}$ : التغيير في رقم الأعمال بين فترة  $t$  وفترة  $t-1$  بالمؤسسة  $i$   
 $\Delta CC_{i,t}$ : التغيير في حسابات العملاء بين فترة  $t$  وفترة  $t-1$  بالمؤسسة  $i$   
 $A_{i,t-1}$ : مجموع الأصول في نهاية لفترة  $t-1$  بالمؤسسة  $i$   
 $IMMO_{i,t}$ : قيمة الثبتات في نهاية فترة  $t$  بالمؤسسة  $i$   
 $TA_{i,t}$ : المستحقات الكلية لفترة  $t$  بالمؤسسة  $i$   
 $\varepsilon_{i,t}$ : مجال الخطأ عند الفترة  $t$  بالمؤسسة  $i$   
 $i$ : تمثل مؤسسة  
 $t$ : تمثل سنوات

قياس المستحقات غير الاختيارية: في هذه المرحلة تم استخدام معاملات النموذج المقدرة في معادلة الانحدار في التنبؤ بمستوى المستحقات الغير اختيارية في المعادلة التالية:

$$AD_{i,t} = \frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}} - \left[ \alpha_i \left( \frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \beta_{1,i} \left( \frac{\Delta CA_{i,t} - \Delta CC_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \beta_{2,i} \left( \frac{IMMO_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) \right]$$

قياس المستحقات الاختيارية: من خلال المعادلة التالية:

$$\frac{AND_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}} - \frac{AD_{i,t}}{A_{i,t-1}}$$

**II - 4** بناء نموذج الدراسة: يسمح نموذج الانحدار الخطي المتعدد للمتغير المستقل بتحديد قيم المتغير التابع إدارة الأرباح من خلال مؤشر (المستحقات الاختيارية) ويكون كالتالي:

$$AND_{i,t} = \alpha + \beta_0 \cdot PA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

حيث أن:

- $AND_{i,t}$ : تمثل قيمة المستحقات الاختيارية على مجموع الأصول بداية الفترة ( $t$ ) للمؤسسة ( $i$ )؛
- $PA_{i,t}$ : تمثل القيمة الوهمية 1 عند الفترة الأولى (2009-2012) و 0 عند الفترة الثانية (2013-2018) عند الفترة ( $t$ ) للمؤسسة ( $i$ )؛

### III - النتائج ومناقشتها:

يحتوي هذا الجزء نتائج التجربة الإحصائية التي يشمل نموذج انحدار متعدد للمتغيرات مؤشر وضوح الممارسات بالمتغير المستقل سلوك إدارة الأرباح، أما الجزء الثاني فيشمل تحليل تلك النتائج وفق الأدبيات المحاسبية التي تشمل المعرفة المرتبطة الموضوع وكذا بيئة الأعمال الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية الجزئية.

**III - 1** نتائج الدراسة: من الجدول رقم 02 نجد أن قيمة معامل الارتباط في النموذج 18.3 %، مما يدل على أن علاقة المتغير المستقل درجة وضوح الممارسات المحاسبية، مع المتغير التابع سلوك إدارة الأرباح هي علاقة طردية، وأن قوة هذه العلاقة تساوي 0.034، حيث بلغت قيمة معامل التحديد في النموذج 3.4 %، مما يدل على تفسير المتغير المستقل درجة وضوح الممارسات المحاسبية بمقدار 3.4% من التغيير الحاصل في المتغير التابع سلوك إدارة الأرباح (نموذج التنبؤ ذات نوعية جيدة).

قيمة F-statistic تساوي 6.98 وهي معنوية عند مستوى أقل من 0.05، مما يدل على أن المتغير المستقل درجة وضوح

الممارسات المحاسبية، قادرة على التنبؤ بالمتغير التابع سلوك إدارة الأرباح.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 02 أن معنوية الانحدار نجد أن المتغيرات التالية معنوية لأن قيمة Sig أقل من 0.05، درجة وضوح الممارسات المحاسبية (Sig 0.009) حيث تعتبر معنوية تحليل التباين للانحدار بسبب معنوية متغير النموذج.

يحتوي الجدول رقم (2) على نتائج تحليل التباين من أجل اختبار معنوية الانحدار، حيث أن الفرضية الصفرية تبين أن الانحدار معنوي أما الفرضية البديلة فتبين أن الانحدار غير معنوي، كما نجد من خلال الجدول رقم (2): أن Sig (0.009) أي أقل من مستوى المعنوية 0.05، مما يدل على قبول فرضية العدم (الانحدار معنوي) ورفض الفرضية البديلة، كما يبين وجود علاقة بين المتغير المستقل درجة وضوح الممارسات

الحاسبية من جهة والمتغير التابع سلوك إدارة الأرباح من جهة أخرى، في المقابل يدل قبول الفرضية البديلة على معنوية الانحدار التي تنتج عن وجود متغير واحد ذو معنوية على الأقل من بين المتغيرات. انطلاقاً من الجدول رقم (3) و نجد ان معامل الارتباط سلبى (-0.183) ومعنوي (0.004) بين درجة وضوح الممارسات المحاسبية و سلوك إدارة الأرباح ؛

### III-2 تحليل النتائج: تم تقسيم فترات تطبيق النظام إلى فترتان:

**الفترة الأولى (2009-2012):** هذه الفترة تميزت بمستوى من الغموض في تطبيق قواعد وأحكام النظام المحاسبي المالي (SCF)، كما تم استخدام بشكل مهم عملية التحويل المباشر للمبالغ حسب الحسابات من المخطط الوطني المحاسبي (PCN) إلى مدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي (SCF)، وذلك بعد انجاز ميزان المراجعة بعد الجرد، إذ يمكن القول أن هذه الفترة تعتبر تتميز بعدم التطبيق السليم للممارسات نتيجة مستوى الغموض المرتبط بالمرحلة الأولى للتطبيق

**الفترة الثانية (2013-2018):** هذه الفترة تميزت بتنامي مستوى الوضوح حول قواعد النظام المحاسبي المالي لدى المهنيين والأكاديميين، وكذا زيادة حجم المعلومات المساعدة على تبسيط الممارسات المستجدة حسب النظام المحاسبي المالي، مما ساعد على تجاوز الإشكالات الحاسبية التي ميزت المرحلة الأولى للتحويل بالإضافة إلى ضبط بعض المعالجات الحاسبية الخاصة بالعناصر التي لا تتوافق مع الأحكام والقواعد التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي (SCF) مثل المصاريف الإعدادية وكذا مختلف الاطفاءات المطلوبة.

بينت الدراسة الإحصائية أن معامل المتغير المستقل لفترة تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) سالب (-0.509) أي أن العلاقة تكون عكسية بين فترات تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) وممارسات سلوك إدارة الأرباح، أي كلما تجاوزت فترات التطبيق الفترة الانتقالية كلما زادت مستويات ممارسات سلوك إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كما أن العلاقة معنوية (0.009) أي يمكن التنبؤ بقيمة المتغير المستقل بممارسات سلوك إدارة الأرباح من خلال استخدام متغير التابع فترات تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF).

من خلال ما سبق نجد أن الفرضية " وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين درجة وضوح الممارسات المحاسبية (مؤشر فترات تطبيق الممارسات) و سلوك إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية " محققة حيث يتفق هذا مع نتائج دراسة كل من (Igor and Zimmermann 2007) ودراسة (Ahmed Saleem, 2007) ودراسة (Mark, Elliott and Tarpley 2002). وتدعم نتائج دراسة (Ali et Sebou 2005) ودراسة (Ben Othman, Zéghal and El Younsi 2007)

### IV- الخلاصة :

تتميز الممارسات الحاسبية في سياق النظام المحاسبي المالي بتباين حول درجة الوضوح عند تطبيقها في المؤسسات، مما يوفر مجال حرية يستخدم من طرف المديرين لممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كما تميزت فترات تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) بوجود درجة من الغموض حول القواعد والأحكام، وكذا ضعف المراقبة المرتبط بالتطبيق، في المقابل نجد الفترة المتقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي التي تميزت بتنامي مستوى الفهم والإدراك حول تلك القواعد والأحكام، هذه الدراسة تختبر علاقة ارتباط بين درجة الوضوح حول الممارسات الحاسبية لنظام المحاسبي المالي ومتغير ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث خلصت نتائج الدراسة إلى:

- وجود مؤشرات تبين مدى ممارسة المديرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لسلوك إدارة الأرباح من خلال مؤشر المستحقات الاختيارية.
- وجود علاقة ارتباط معنوية بين متغير فترة تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) ومتغير ممارسة إدارة الأرباح،
- يوفر وجود تباين في درجة الوضوح حول الممارسات الحاسبية لنظام المحاسبي المالي، مجال حرية يتم استخدامه من طرف المديرين لممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- من اجل الحد من ممارسات سلوك إدارة الأرباح من طرف المديرين من خلال استخدام التباين الحاصل في ممارسات النظام المحاسبي المالي، يرتبط بخصر مجالات عدم التحديد وكذا تقديم الدليل الذي يضمن توحيد التفسيرات المختلفة من طرف الممارسين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- ملاحق :

الجدول رقم 01 يوضح عدد ونسبة توزيع المشاهدات حسب فترات تطبيق (SCF) في المؤسسات الاقتصادية

القيمة الوهمية 0		القيمة الوهمية 1		
التكرارات مشاهدة	النسبة %	التكرارات مشاهدة	النسبة %	
97	47.78	106	52.22	فترات تطبيق (SCF)

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss 22

الجدول رقم 02 يوضح النتائج الإحصائية لارتباط مؤشر وضوح الممارسات بالمتغير المستقل سلوك إدارة الأرباح باستخدام الانحدار الخطي المتعدد

Dependent Variable				
Unstandardized Coefficients				
Independent Variables	B	Std. Error	T	Sig
(Constante)	0.377	0.139	2.71	0.007
فترات تطبيق (SCF)	0.509-	0.192	2.642-	0.009
<b>R</b>	0.183			
<b>R2</b>	0.034			
R2ajusté	0.029			
<b>F-statistic</b>	6.98			
<b>Sig</b>	0.009			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss 22

الجدول رقم 03 يوضح النتائج الإحصائية للارتباط بين متغيرات الدراسة

	سلوك إدارة الأرباح	مؤشر وضوح الممارسات (SCF)
<b>Sig</b>	1	0.183-
	مؤشر وضوح الممارسات (SCF)	0.004

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss 22

الجدول رقم 04: يوضح قائمة المؤسسات الاقتصادية المكوّنة لعينة الدراسة

Liste des entreprises (Échantillon d'étude)			
01	ADE OUARGLA	36	SARL ENARGY TECH ECMCI
02	ATM MOBILIS	37	SARL GLOBAL TASSILI
03	BATISUD BISKRA	38	SARL LA MOUSSE DU SUD
04	BATISUD CESBATISUD OUARGLA	39	SARL LYNATEL OUARGLA
05	BATISUD CONSOLIDE	40	SARL MCTS
06	BATISUD SPA CAC	41	SARL NOUHA
07	BATISUD UNITE MEDEA	42	SARL OUADJDI BRIQUE
08	BAYAT CATERING SPA	43	SARL OURIL BAKAKA
09	E,NA,GEO	44	SARL PEROTECH MCTS
10	ENAFOR	45	SARL RAGHOUAT ELDJANOUB
11	EPE ETRACOB SPA	46	SARL SGT SUD
12	ERIAS STIF MOULINS DES OASIS TGT	47	SARL TEMACINE BRIQUE
13	EURL EDIYA	48	SNC TASSILI
14	EURL MORCHED	49	SNVI SPA
15	EURL PETROFAC ALGERIA	50	SONATRACH
16	EURL SAG TASSILI	51	SONELGAZ CONSOLIDE
17	GRANDE BRIQUETERIE DES OASIS	52	SONELGAZ DD OUARGLA RURAL
18	HOTEL ELMEHRI	53	SONELGAZ DD OUARGLA URBAIN

19	HOTEL RYM	54	SPA PLGITE BATI
20	LTPSUD	55	SPA ALFAPIPE
21	MAISON DE L'ENSEIGNANT OUARGLA	56	SPA ALGERIE TELECOM
22	N P S EX SEMS OUARGLA	57	SPA ALGERIE TELECOM OUARGLA
23	PETROFAC	58	SPA BASP
24	SAIPEM CONTRACTING ALGERIE	59	SPA BATI-SUD
25	SARL BATIMENT	60	SPA BIOPHARM
26	SARL BMO TOUGGOURT	61	SPA CEVIRAL
27	SARL BRIQUE TERIE KHADIDJA	62	SPA E N T P
28	SARL BRIQUETERIE NEZLA	63	SPA E.N.S.P
29	SARL BRIQUETERIE SBMT	64	SPA HESP
30	SARL BRIQUETTEREI SEKHER	65	SPA MESP
31	SARL BRIQUETTERIE BOUSTANE	66	SPA NAFTAL
32	SARL BRIQUETTERIE HADJA MAMA	67	SPA NCA-Rouiba SPA
33	SARL DJABRI	68	SPA SCIMAT
34	SARL DJEGHEL MOHAMED	69	SPA SDO DD ORAN
35	SARL EL HACHEMI ET FILS	70	SPA WESP

المصدر: من إعداد الباحثين

#### - الإحالات والمراجع :

- 1) Ahmed, S. (2007). *Transformation in Accounting Policies Impact on Earning Management of Pakistan International Airlines – PIA* ., etats unis: journal.
- 2) Beyer Anne ،Guttman Ilan و ،Marinovic Ivan, .(2012) .Earnings Management and Earnings Quality : Theory and Evidence Preliminary and Incomplete, .*Stanford University.USA.6* ،
- 3) Capkuna Vedran ،Cazavan-Jenyb Anne ،Jeanjeanb Thomas و ،Weissc Lawrence A .(2008) . Earnings Management and Value Relevance during the Mandatory Transition from Local GAAPs to IFRS in Europe *journal.01* ،
- 4) Dechow Patricia M ،.Hutton Amy P و ،Hoon Kim Jung .(2011) .Detecting Earnings Management: A New Approach ., *University of California.01* ،
- 5) dfgf) .fgf .(gdf .fdg: dfg.
- 6) Dichev Ilia ،Graham John ،Harvey Campbell و ،rajgopal shiva, .(2013) .Earnings Quality: Evidence from the Field 2013 *journal.01* ،
- 7) Djama, C., & Boutant, J. (2006/2). « *Stratégie comptable des dirigeants et parité d'échange : le cas des fusions françaises* ». france: Comptabilité - Contrôle - Audit.
- 8) El Mi, A., & Seboui, S. (france). « *Stratégies d'innovation, diversification et gestion des résultats* ». 2005/6: La Revue des Sciences de Gestion.
- 9) Fran Jean ،Casta cois و ،Ramond Olivier . .(2009) .Politique comptable des entreprises. coordonné par B. Colasse. Encyclopédie de comptabilité ., *contrôle de gestion et audit* ، .1165-1151
- 10) Goncharov Igor و ،Zimmermann Jochen .(2006) .Do Accounting Standards influence the Level of Earnings Management . ?*Evidence from Germany University of Amsterdam.01* ،
- 11) Hakim, B. O., Daniel, Z., & Béchir, E. Y. (2007). "*ANALYSE DES DETERMINANTS DE LA GESTION DES RESULTATS : CAS DES FIRMES CANADIENNES FRANCAISES ET TUNISIENNES* ". Canada.: Repères et Perspectives.
- 12) Hamadi, M., Ben Hamadi, S., & Oussama, B. (2015). . DESAGREGATION DES ACCRUALS DISCRETIONNAIRES ET PERTINENCE DU BENEFICE COMPTABLE. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S)2011. *halshs* , 44.
- 13) Jeanjean Thomas " .(2002) .GESTION DU RESULTAT : MESURE ET DEMESURE, GRID et CEREG . *Université Paris IX Dauphine.01* ،
- 14) KHENG SOON KELLY WEE و ،ASSIGNMENT INDIVIDUAL .(2010) .Earning Management: Is it Good or Bad ?*UNIVERSITY (MSU) MALAYSIA.01* ،
- 15) Nelson Mark ،Elliott John A و ،Tarpley Robin L .(2002) .Evidence from Auditors about Managers 'and Auditors 'Earnings Management Decisions ., *THE ACCOUNTING REVIEW* .202-175 ،
- 16) Patricia, D., Linda, M., & Catherine, s. (February 11, 2009)., *Fair Value Accounting and Gains from Asset Securitizations: A Convenient Earnings Management Tool with Compensation Side-Benefits*. etats unis: This version.

- 17) Ross L, W., & Jerold L., Z. (1986). , *POSITIVE ACCOUNTING THEORY*, ., 1986. etats unis: Prentice-Hall Inc.
- 18) STEFAN SUNDGREN .(2007) .earnings Management in Public and Private companies – evidence from Finland .content-uploads.01 ،
- 19) Uwalomwa, U., Olubukunola, R., & Okorie, B. (2015). *ASSESSMENT OF THE EFFECTS OF FIRMS' CHARACTERISTICS ON EARNINGS MANAGEMENT OF LISTED FIRMS IN NIGERIA*. etats unis: Asian Economic and Financial Review.
- 20) Yves Mard .(2005) .VERS UNE INFORMATION COMPTABLE PLUS TRANSPARENTE : L'APPORT DES RECHERCHES PORTANT SUR LA GESTION DES RESULTATS COMPTABLES .Comptabilité et Connaissances ، ,CD-Rom.

### كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

فؤاد صديقي، يوسف خروبي، فريد عوينات ، انعكاس درجة وضوح الممارسات المحاسبية على سلوك إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 07 (العدد01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص. 399-389.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـ **رخصة المشاع الإبداعي نسب**

**المُصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0).**

مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المُصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي**

**(CC BY-NC 4.0).**



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.

Journal Of Quantitative Economics Stadies is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.