

علاقة المراجع الخارجي بممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية  
- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر -

The external auditor's relationship with earnings management practices in Algerian companies - a field study of a sample of accountants and accountants in Algeria

سهيل زغدود

مخبر الدراسات الاقتصادية في الصناعة المحلية  
جامعة باتنة 01- الجزائر

[souhil.zeghdoud@univ-batna.dz](mailto:souhil.zeghdoud@univ-batna.dz)

تاريخ النشر: 2024/01/22

سعيدة سليمان\*

مخبر المغرب الكبير للاقتصاد والمجتمع  
جامعة قسنطينة 02 - الجزائر

[saida.slimani@univ-constantine2.dz](mailto:saida.slimani@univ-constantine2.dz)

تاريخ الإستلام: 2023/06/17

تاريخ القبول: 2023/08/06

ملخص:

سعت هذه الدراسة إلى تحديد طبيعة العلاقة بين المراجع الخارجي وممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية من خلال اجراء دراسة ميدانية بالاعتماد على الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة تكونت من 130 مستجوب من فئة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، وقد تم اجراء هذه الدراسة بالاعتماد على منهجين: الوصفي لتغطية الاطار النظري والمنهج الوصفي التحليلي لاجراء الدراسة الميدانية وتحليل النتائج المستخرجة منها، وقد توصلنا إلى نتيجة تدل على وجود ارتباط بين المراجع الخارجي وممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية حيث يساهم هذا الأخير في التقليل من تجاوزات المحاسبين بالاعتماد على مختلف أساليب إدارة الأرباح.

الكلمات المفتاحية: مراجع خارجي، تقرير المراجع الخارجي، إدارة الأرباح، أساليب إدارة الأرباح، شركات جزائرية.  
تصنيفات JEL: M41;M42.

**Abstract:**

This study aimed to determine the nature of the relationship between the external auditor and the profit management practices in Algerian companies by conducting a field study based on the questionnaire that was distributed to a sample of 130 respondents in the category accountants and chartered accountants in Algeria This study was carried out according to two approaches: the descriptive one to cover the theoretical framework and the descriptive analytical approach to carry out the field study and analyze the results which are extracted from it, and we arrived at a conclusion which indicates the existence of a link between the external auditor and the practices of management of the result in the Algerian companies, because the latter contributes to reduce the transgressions of the accountants while being based on various methods of management of the result.

**Keywords:** Auditor; auditor's report; earnings management; earnings management methods; Algerian companies.

**Jel Classification Codes:** M41;M42.

\* المؤلف المراسل.

# علاقة المراجع الخارجي بممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية

## - دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر-

1. مقدمة:

يعتبر المراجع الخارجي ركيزة أساسية وجوهر عملية المراجعة الخارجية حيث أنه هو المسؤول عن ترجمة مختلف المعطيات الواردة في القوائم المالية للشركة إلى تقارير المراجعة والمطلوبة قانونا من الشركة، وتتميز المهمة التي يقوم بها المراجع الخارجي بكشف مختلف الانتهاكات والتجاوزات التي يقوم بها المحاسبين في سبيل إعطاء صورة مضللة لمستخدمي القوائم المالية، والتي تؤثر سلبا على قراراتهم من جهة وتخدم مصالح الشركة من جهة أخرى.

وتعتبر إدارة الأرباح من بين الممارسات التي يلجا إليها المحاسب ويستخدم فيها متخلف تقنياتها والأساليب التي تمكنه من معرفة الثغرات الموجودة سواء في المبادئ والسياسات المحاسبية، أو الثغرات الموجودة في حسابات ومبالغ القوائم المالية ولعل أهم ما تقدمه إدارة الأرباح هي تلك الأساليب التي تتضمن كيفية التلاعب بالإيرادات والمصروفات التي يستغلها المحاسب في إعطاء صورة غير حقيقية عن الوضعية المالية للشركة.

مما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

هل توجد علاقة بين المراجع الخارجي وممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية؟

1.1. أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف، هي كما يلي:

- التعرف على المراجع الخارجي (مفهوم، أهداف، أهمية، أخلاقيات ومسؤوليات):
- التعرف على إدارة الأرباح (أهدافها، أساليبها وآثارها):
- تحديد العلاقة بين المراجع الخارجي وإدارة الأرباح في الشركات الجزائرية من خلال الدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات في الجزائر.

2.1. منهج الدراسة

بغرض معالجة موضوع هذه الدراسة وتحديد طبيعة العلاقة بين المراجع الخارجي وإدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، وهذا من خلال اختبار فرضياتها والاجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على منهجين هما: المنهج الوصفي لعرض الإطار النظري للدراسة والمنهج الوصفي التحليلي لوصف نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها.

2.2. الإطار النظري للدراسة

يعتبر موضوع الرقابة على إدارة الأرباح من بين المواضيع المعاصرة التي تواجه مختلف الجهات التي لديها مسؤوليات رقابية على القوائم المالية للشركات، والتي يستوجب عليها التأكد من صحة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المعدة من طرفها وكذا احترامها للمبادئ وتطبيقها للسياسات المحاسبية ومن ناحية أخرى العرض الصحيح للمبالغ والحسابات المستخدمة من طرف الشركة في قوائمها المالية، ويعتبر المراجع الخارجي من بين الجهات الرقابية التي يجب عليها الحرص على دقة المعلومات السالفة الذكر، وفي هذا العنصر سوف نتناول أهم الجوانب النظرية المرتبطة بمتغيري الدراسة.

1.2. الإطار المفاهيمي للمراجع الخارجي

للتعرف على المراجع الخارجي والذي هو الجهة المخولة قانونا بإعداد تقارير المراجعة الخارجية التي يبدي فيها رأيه عن مدى سلامة القوائم المالية للشركة، سنحاول في هذا المحور التعرف على أهم العناصر المرتبطة بالمراجع الخارجي بدأ بشخص المراجع، أهمية وأهداف مهمته، أخلاقياته ومسؤولياته وأخيرا التقرير المعد من طرفه.

أولاً: ماهية المراجع الخارجي:

#### ❖ تعريف المراجع الخارجي والمراجعة الخارجية:

تعرف المراجعة الخارجية على أنها تدقيق للبيانات المالية الخاصة بالشركة من قبل مراجع قانوني مستقل ومعتمد بهدف إبداء رأي في حول القوائم المالية. وقد تم استنباط هذا المصطلح من الكلمة اللاتينية (audite) بمعنى يستمع، ويعرف المراجع بأنه المستمع: أي الشخص الذي يراجع البيانات (Al-Dalabih, 2018, p. 10).

كما تعرف على أنها عملية تدقيق خارجية (EA) منفصلة تملما عن الشركة، وتجبر الشركة قانونيا على الخضوع للتدقيق الخارجي وبالتالي تلجا إلى مراجع خارجي من أجل الحصول على رأي مستقل حول القوائم المالية السنوية هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يقوم المراجع الخارجي بإجراءات التدقيق وفقا لقوانين أو قواعد محددة للبيانات المالية لشركة كيان حكومي أو أي كيان قانوني آخر، ويجب أن يكون مستقلا عن الكيان الذي يتم تدقيقه (Al-Shaheen, Falih, & Bai, 2020, p. 20).

وبالتالي يمكن أن نستنتج أن المراجعة الخارجية هي جملة الاجراءات والمهام التي يقوم بها المراجع الخارجي أثناء مراجعته للقوائم المالية للشركة والتي تهدف الى تقديم تقرير تبدي فيه رأي في محاييد حول مدى صدق وموثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركة.

أما المراجع الخارجي فيعرف على أنه شخص يقوم بفحص مهجي ومستقل للدفاتر، الحسابات، السجلات القانونية والوثائق، بغرض التأكد من مدى حقيقة البيانات المالية والإفصاحات الغير مالية وتقديمها بصورة عادلة عن الوضعية المالية للشركة (Mamoun & Mohamed, 2020, pp. 1520,1521).

ومنه نستنتج أن المراجع الخارجي مدقق قانوني يحرص على تقديم الشركة لقوائم مالية خالية من التجاوزات والأخطاء، من خلال تدقيقها وتقديم رأي في محاييد عن مدى سلامتها.

#### ❖ أهمية وأهداف المراجع الخارجي:

- أهمية المراجع الخارجي: تكمن أهمية عمل المراجع الخارجي في الخدمات التي يقدمها إلى مختلف مستخدمي القوائم المالية بطريقة غير مباشرة بواسطة تقاريره التي تساهم في اتخاذهم لقرارات صائبة، وفيما يلي يمكن عرض هذه الأهمية (Al-Dalabih, 2018, p. 10):
- بالنسبة للإدارة: يبين تقرير المراجع الخارجي مدى فعالية الادارة حيث تعتمد عليه لوضع خطط للتطوير والمراقبة وتقييم أدائها؛
- بالنسبة للمستثمرين: يمثل تقرير المراجع للمستثمر أداة أمان لأمواله، حيث يعتمد على تقارير المراجعة المعدة من قبله، لكن بشرط أن يكون المراجع الخارجي مستقلا ومحاييدا في حالة الرغبة في اتخاذ أي قرار يتعلق بمدخراتهم واستثماراتهم من أجل الحصول على أعلى عائد ممكن؛
- بالنسبة للمقرضون: بشكل عام تفضل البنوك الاعتماد على البيانات المالية المدققة في فحص المركز المالي للشركة التي تقدم طلبا للحصول على تسهيلات ائتمانية وقروض منها؛
- بالنسبة للجهات الحكومية: تعتمد على البيانات المالية المدققة لعدة أغراض منها التخطيط، الرقابة، فرض الضرائب، التسعير وتقديم اعانات لبعض النشاطات.

## علاقة المراجع الخارجي بممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية

### دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر

مما سبق يمكن القول بأن للبيانات المالية الخاضعة للمراجعة من طرف المراجع الخارجي أهمية بالغة لمختلف مستخدمي القوائم المالية للشركات محل المراجعة بحيث يسهل عليهم اتخاذ قراراتهم المالية.

- **أهداف المراجع الخارجي:** يهدف المراجع الخارجي من خلال تنفيذ مختلف اجراءات المراجعة الخارجية إلى إبداء رأي فني محايد حول وضعية البيانات المالية للمنشأة وفيما إذا كانت تعكس بأمانة وعادلة نتائج عملياتها التي تم فيها فحصها ووضعيتها المالية في نهاية هذه الفترة، وكذا اكتشاف الأخطاء، الاحتيال، التزوير في الدفاتر، السجلات المحاسبية، والتلاعب بنتائج المركز المالي للشركة والتي تتحقق تلقائيا خلال مجموعة من الأهداف الثانوية كما يلي: (Al-Bawab, 2012, p. 185)

- التحقق من الوجود؛
- التحقق من الملكية والتقويم؛
- التحقق من استقلالية الفترة المالية؛
- التحقق من صحة وشرعية العمليات المالية؛
- التحقق من الإفصاح وعرض البيانات المالية بصدق ونزاهة.

#### ثانيا: أخلاقيات ومسؤوليات المراجع الخارجي:

للمراجع الخارجي مجموعة من الأخلاقيات الواجب مراعاته والمسؤوليات الواجب الالتزام بها والتقييد بأدائها، والتي يمكن تناولها وفقا لما يلي:

#### ❖ أخلاقيات المراجع الخارجي: تتميز مهنة المراجع الخارجي بمجموعة من الأخلاقيات التي حددتها الهيئات المهنية في جميع

أنحاء العالم بخمس عناصر هي كالتالي: (Khaneja & al, 2017, p. 34)

- الموضوعية: أن مصدر الموضوعية في العادة يأتي من الأحكام كذلك هو الحال بالنسبة لموضوعية تقارير المراجع الخارجي والتي يجب أن يتم تقديمها بمعلومات تتمتع بقدر كافي من الموثوقية حول وضعية الشركة، وهذا ما يتطلب أن يكون المراجع الخارجي غير منحاز بدرجة من الموضوعية والوفاء؛
- النزاهة: يتطلب هذا عنصر أن يتحلى المراجع الخارجي وممارسي مهنة المحاسبة أثناء أدائهم لواجباتهم المهنية بالنزاهة والصدق، مما يمكنهم من تقديم تقارير مراجعة صحيحة وخالية من الأخطاء هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى النزاهة تزيد من قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف أي تجاوزات وممارسات للمحاسبة الابداعية؛
- العناية المهنية: يستوجب على المراجع الخارجي أن يتصرف بحكمة وكفاءة أثناء ادائه لمهامهم أجل تحقيق العناية المهنية اللازمة، والمراجع الكفاء هو الشخص الذي لا يمتلك فقط المهارات المطلوبة في المراجعة ولكن يجب عليه ممارسة هذه المهارات أثناء التحقق من الحسابات بعناية معقولة، كما يجب على المراجع استخدام كل هذه المهارات للتحقق من أي تلاعب في الحسابات وعدم تجاهلها؛
- السرية: تقع على عاتق المراجع مسؤولية الحفاظ على سرية المعلومات المالية للشركة، لذا يجب عليه احترامها وعدم إفشاء هذه المعلومات لأي طرف آخر ما لم يكن هناك أي التزام قانوني، كما يجب على المراجع الخارجي أيضا تقييد نفسه لكيلا يستخدم هذه المعلومات لتحقيق مكاسب شخصية؛

– الشك المني (مهارة حتمية): يجب على المراجع الخارجي أن يتميز بحاسة الشك المهني أي أن يكون ذو عقل متسائل، إذ أن الشك المني عنصر جوهري مطلوب لتحقيق الجودة في المراجعة، بحيث يجب على المراجع تقييم المعاملات والأدلة بشكل نقدي دون الإفراط في الشك.

❖ **مسؤوليات المراجع الخارجي:** يهدف المراجع الخارجي من خلال قيامه بمختلف عمليات وخطوات المراجعة الخارجية إلى تقديم رأي حول صحة وقانونية البيانات الواردة في القوائم المالية للشركة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يسعى المراجع إلى الرقابة واكتشاف كل التجاوزات والغش الممارس من طرف محاسب الشركة، لذا يستوجب عليه القيام بالمراجعة وفقا لمعايير المراجعة المنصوص عليها قانونا وأن يكون ذا مسؤولية من أجل تقديم تأكيد معقول بمصادقية المعلومات التي تظهرها القوائم المالية وانها في مجملها خالية من الأخطاء، ونظر لكون التحريفات والأخطاء تخفى بمهارة عالية مما يصعب على المراجع الخارجي اكتشافها فهناك دائما احتمال بعدم قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية حتى في حال احترام المراجع لمختلف المعايير، ويرتبط فشله في مهمة المراجعة واكتشاف الأخطاء والتجاوزات في الغالب وبدرجة كبيرة بعدم بذله للعناية المهنية اللازمة (سالي وعلاق، 2017، الصفحات 633,634).

ثالثا: تقرير المراجع الخارجي:

يعتبر المراجع الخارجي مراقبا على نشاط الادارة ووكيلا للمساهمين ويعد التقرير الذي يقوم باعداده وتسليمه إلى الجمعية العامة للمساهمين أولى مسؤولياته، إذ وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 الموسوم بـ تكوين الرأي واعداد تقرير المراجعة حول البيانات المالية، يستوجب على المراجع الخارجي اعداد تقرير حول المعلومات الواردة في القوائم المالية محل المراجعة، ويهدف هذا المعيار في الأساس إلى توفير توضيحات وتعليمات حول محتوى وشكل تقرير المراجع الخارجي، وبالتالي يمكن تعريف هذا التقرير على أنه حيز للمعلومات المالية يتضمن مجموعة من المؤشرات والمعاني ذات القدر الكافي من الموثوقية والتي يمكن لمستخدمي القوائم المالية قبولها واستخدامها في تنفيذ مختلف القرارات ذات الطبيعة الاقتصادية، وتجبر الشركات والمؤسسات التي تقوم بنشر قوائمها المالية بادراج تقرير المراجع الخارجي معها لاثبات نزاهة هذه المعلومات في تفسير نتيجة المركز المالي والنتيجة التشغيلية (سفيان ونور الدين، 2021، صفحة 410، 411).

2.2. ممارسات ادارة الأرباح:

تعتبر إدارة الأرباح من بين الممارسات المحاسبية الحديثة التي تلجأ إليها الشركة من أجل تغيير صورة الشركة وتضليل رأي مستخدمي القوائم المالية، والتي تستخدمها الشركة بالاعتماد على عدة أساليب للتقليل أو الزيادة من أرباحها حسب حاجتها والجهة الموجهة لها القوائم المالية، وفيما يلي سوف نتعرف على هذه الممارسات السلبية ومختلف العناصر المتعلقة بها.

أولا: ماهية ادارة الأرباح:

❖ **تعريف ادارة الأرباح:** عرفت ادارة الأرباح على أنها تلك الممارسات التي تمكن المحاسب من استغلال معرفته بالقوانين والقواعد المحاسبية التي تسمح له بمعرفة الثغرات الموجودة في القوانين المحاسبية والمبادئ واستخدامها في تحريف المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركة، أو الاستفادة من البدائل المتوفرة في تنفيذ مختلف السياسات المحاسبية التي تقدمها معايير المحاسبة الدولية في ترصيد المبالغ المالية في مختلف الحسابات الواردة في القوائم المالية (مرداسي، بصري، و تفرات، 2019، صفحة 122).

وفي الجدول الموالي سوف يتم عرض مجموعة من المصطلحات المشابهة لإدارة الأرباح: (Albeksh, 2019, p. 62)

علاقة المراجع الخارجي بممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية  
دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر

الجدول (01): التسميات المشابهة لإدارة الأرباح

التسمية	التعريف
المحاسبة الصارمة (Aggressive Accounting)	اختيار وتطبيق قوي ومقصود لمبادئ المحاسبة يتم إجراؤه في محاولة لتحقيق النتائج المرجوة والتي تركز بدرجة كبيرة على تحقيق أرباح أعلى، سواء كانت الممارسات المتبعة متوافقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً أم لا؛
إدارة الأرباح (Earnings management)	التلاعب بالنشط بالأرباح لتحقيق أهداف محددة مسبقاً، والذي تعتمد الإدارة أو يتنبأ به المحللون، والذي ينتج عنه مبالغ تتوافق مع تدفق الأرباح بدرجة أكثر سلاسة واستدامة؛
تمهيد الدخل (Income Smoothing)	شكل من أشكال إدارة الأرباح مصمم لإزالة الذروات والانخفاضات من سلسلة الأرباح العادية، بما في ذلك الخطوات المتبعة لتقليل الأرباح و"تخزينها" خلال السنوات التي يكون فيها مرتاحة مالياً لاستخدامها خلال سنوات العسر والافلاس.
التقارير المالية الاحتيالية (Fraudulent Financial Reporting)	التحريف المتعمد، حذف للمبالغ أو تحريف الإفصاح عن البيانات المالية، والذي يتم ممارسته بهدف تظليل مستخدمي البيانات المالية، وتعد ممارسة احتيالية من خلال إجراء إداري، مدني أو جنائي.
ممارسات المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting Practices)	هي جميع الخطوات المستخدمة للعب لعبة الأرقام المالية، بما في ذلك الاختيار الجاد وتطبيق مبادئ المحاسبة، تقديم تقارير مالية احتيالية، وأي خطوات يتم اتخاذها نحو إدارة الأرباح أو تسوية الدخل.

Source: Albeksh, H. M. (2019, February). "The Role of External Auditor to Reduce the Effects of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements: Insights from Libya" International Journal of Science and Research (IJSR), ISSN: 2319-7064, p. 62.

وبالتالي فإن إدارة الأرباح هي تلك الممارسات الغير قانونية التي يلجأ لها محاسب الشركة من أجل التلاعب في مختلف حسابات الشركة واستغلال الثغرات في القوانين، القواعد والمبادئ المحاسبية من أجل إعطاء صورة غير صحيحة عن القوائم المالية للشركة بغرض تظليل مستخدميها.

❖ أهداف إدارة الأرباح: ان إدارة الأرباح كغيرها من الممارسات الاحتيالية تسمح لأصحاب الشركات والمحاسبين بتحقيق مجموعة من الأهداف التي هي في صالح الشركة حسب وجهة نظرهم، ومن بين هذه الأهداف نذكر: (خمقاني و صديقي، 2015، صفحة 62)

– تحقيق أرقام محددة للأرباح: نظرا لأهمية الأرباح بالنسبة لمعظم الشركات فهي قد تكون من بين أهم الأسباب التي تدفع بها إلى استخدام مختلف أساليب ادارة الأرباح، أو تقديم توقعات معدلة مقدمة من المحللين بالسوق أو توقعات الشركة؛

– الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: عند وقوع الشركات في مشكلة عسر التمويل والحاجة إلى السيولة التي تستخدمها في تسيير أنشطتها الأساسية سواء التشغيلية أو التمويلية وفي بعض الأحيان سداد ديونها، وبحث عن مصادر تمويلية تلجأ الشركة الى استخدام أساليب ادارة الأرباح بغرض تظليل المؤسسات المالية بوضعية مالية جيدة وتمكن الشركات من الحصول على تمويل منها؛

– التأثير على سمعة الشركة ايجابيا في السوق: تعتبر سمعة الشركة أهم ما يشغل ادارة أي شركة بحيث تسعى دائما إلى ابداء سمعة جيدة لجذب انتباه المستثمرين والحصول على مساهمين اضافيين لها، ولهذا تلجأ الادارة لاستخدام ادارة الأرباح من أجل تحسين القيمة المالية التي كانت سلبية نتيجة تعسر الظروف التشغيلية والاستثمارية واعطى صورة حسنة غير حقيقية تأثر ايجابا على سمعة الشركة؛

- التهرب الضريبي: يعتبر العبء الضريبي الكبير على الشركات نقطة ضعف تدفع بالإدارة إلى اللجوء إلى إدارة الأرباح التي تمكنها من التقليل من وعائها الضريبي وكذا قيمة الضريبة المفروضة عليها.
- ❖ تصنيفات إدارة الأرباح: يمكن تصنيف إدارة الأرباح وفقا لعدة أشكال (المشروعية، الاتجاه، دراجة التأثير على التدفقات النقدية والغرض من ممارستها)، والتي نتناولها كما يلي: (كحلولي ، 2020 ، صفحة 348)
- من حيث مشروعيتها: فممارسة إدارة الأرباح التي تتم وفقا لمجموعة من البدائل والتقديرية التي لا تخالف المبادئ المحاسبية المقبولة عموما يعني أن إدارة الأرباح مشروعة، في حين أن إدارة الأرباح التي تتجاوز تلك المبادئ من أجل تحقيق أهداف الإدارة الخاصة تعتبر غير مشروعة؛
- من حيث تأثيرها على التدفق النقدي: استخدام الأنشطة الحقيقية بغرض التأثير على الدخل والذي ينعكس على التدفق النقدي يندرج ضمن إدارة الأرباح الحقيقية، في حين يندرج استغلال المرونة في البدائل والتقديرية المحاسبية للتأثير على الدخل دون وجود تدفق نقدي حقيقي في إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق؛
- من ناحية غرض الادارة: يندرج توفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية كتوفير معلومات حول التدفقات النقدية المستقبلية للمستثمرين في إدارة الأرباح المعلوماتية، في حين تندرج تلك السلوكيات التي تهدف الإدارة من خلالها إلى التأثير على النتائج المالية للشركة بغرض حصول الإدارة على فوائد خاصة على حساب الجهات الأخرى ضمن إدارة الأرباح الانتهازية؛
- من ناحية اتجاهها: تعرف إدارة الأرباح التي تهدف إلى تخفيض الدخل بإدارة الأرباح السالبة في حين تعرف تلك التي تهدف إلى زيادة الدخل بإدارة الأرباح الموجبة.
- مما سبق يمكن القول بأن الإدارة الأرباح لها العديدة من الأنواع التي تتحدد حسب الشكل الذي تنتهي إليه والتي يمكن أن تكون إيجابية أو سلبية حسب استخداماتها وحسب مدى احترامها للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

#### ثانيا: أساليب وأثار إدارة الأرباح على القوائم المالية

يمكن عرض اغلب الأساليب التي يستخدمها المحاسب وأثارها على القوائم المالية وفقا للجدول الآتي: (Popescu &

Nişulescu, 2013, pp. 6-8)

#### الجدول (02): الكشف عن تقنيات إدارة الأرباح حسب تأثيرها

طريقة الكشف	آثارها على القوائم المالية	أساليب إدارة الأرباح
A,B,C	تخفيض أو زيادة الربح ورأس المال الداخلي والأصول والخصوم	الزيادة، التخفيض أو التعديل في مصاريف ومخصصات الإهلاك
A,B,C	تخفيض أو زيادة الربح ورأس المال الداخلي والأصول	التغيير في العناصر المتعلقة بالإهلاك كمدة المنفعة، المبلغ القابل للإهلاك أو القيمة المتبقية
A,B,C,D	تخفيض أو زيادة الربح ورأس المال الداخلي والأصول	تضمين أو إخفاء مصاريف معينة في إنتاج الأصول أو تكلفة الشراء
A,B,C,D,E	تخفيض أو زيادة الربح ورأس المال الداخلي والأصول	اختيار الأصول الثابتة التي سيتم تضمينها في عملية إعادة التقييم
A,B,C	تخفيض أو زيادة الربح ورأس المال الداخلي والأصول	الأخذ بعين الاعتبار تكاليف تطوير البحث، تكاليف الأصول أو تكاليف الديون، كمصروفات عن الفترة أو رسمها
C,D,G	زيادة الربح	تسجيل المصاريف المحاسبية على أساس أرباح المحتجزة بدلا من تضمينها في بيان الأرباح والخسائر
D,G	تخفيض المطلوبات	تمويل الرصيد الإضافي على حساب الفروع غير المدرجة في محيط التوحيد
A,B,C,D	تخفيض أو زيادة الربح ورأس المال الداخلي والأصول	التغييرات في طرق تقييم المخزون
E	زيادة أو تخفيض الربح ورأس المال الداخلي للأصول أو الخصوم الأخرى	تحقيق نتائج غير عادية (مبيعات الأصول الثابتة، التكاليف والإيرادات من السنوات السابقة)

## علاقة المراجع الخارجي بممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر

A,B,D,E	زيادة أو تخفيض الربح ورأس المال الداخلي للأصول أو الخصوم الأخرى	تصنيف النتائج غير العادية على أنها عادية والعكس صحيح
A,B,D,F	زيادة الربح ورأس المال الداخلي	توقع الاعتراف بالإيرادات أو تأجيل تحديد المصروفات
A,B,D,F	تقليل الربح ورأس المال الداخلي	تأجيل الاعتراف بالإيرادات أو توقع تحديد المصروفات
B,C,D,F,G	زيادة الأرباح ورأس المال الداخلي والأصول	مبيعات الوهمية
C,D	زيادة أو تخفيض الربح ورأس المال الداخلي للمصروفات والإيرادات الأخرى	تعويض الأصول بالخصوم أو المصروفات بالإيرادات
B,C,D,F,G	زيادة أو تخفيض الأرباح ورؤوس المال الداخلي للموجودات والمطلوبات الأخرى	تقييم المعاملات مع منشآت المجموعة بأسعار مختلفة عن أسعار السوق أو تزوير الأسعار
A,B,C,D,F,G,H	زيادة أو تخفيض الربح ورأس المال الداخلي للموجودات والمطلوبات الأخرى	تخصيص الصندوق التجاري للاحتياطيات أو الرسملة والاستهلاك خلال فترة المنفعة
A,B,C,E	إعادة تصنيف الأصول والخصوم	التغييرات في سياسة تصنيف الأصول
C,D,E	زيادة الأرباح ورأس المال الداخلي والأصول	التنازل المؤقت عن الممتلكات بقيمة سوقية عالية جماً مقارنة بسعر الشراء والاسترداد الفوري
B,C,D,E	تخفيض المطلوبات وزيادة رأس المال الداخلي	إصدار سندات قابلة للتحويل في صورة أسهم ، سندات مع ضمانات اكتتاب في الأسهم، وما إلى ذلك، والتي لا يمكن تضمينها بشكل مؤكد في رأس المال الداخلي أو التزامات مالية
D	زيادة الأرباح ورأس المال الداخلي والأصول	إنتاج الأصول الثابتة
C,D,E,G	زيادة الربح ورأس المال الداخلي وتخفيض الأصول	عمليات إعادة التأجير، بيع الأصول والاستيلاء الفوري على الموقع

Source: Popescu, L. M., & Nişulescu, I. A. (2013, December 6). "Detecting Creative Accounting Practices and their Impact on the Quality of Information Presented in Financial Statements". Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology, Vol. III, Issue, pp. 6-8.

- A. مقارنة السياسات المحاسبية المتبعة في السنة المالية الحالية مع تلك المتبعة في السنوات المالية السابقة؛
- B. مقارنة مع السياسات والأساليب المحاسبية المتبعة من قبل الشركات المنافسة؛
- C. تحليل وجود آراء مع تحفظات في تقارير المراجعين؛
- D. فحص السجلات المحاسبية؛
- E. تحليل النتائج غير العادية والنتائج غير العادية السابقة؛
- F. تحليل تطور فترة تداول الذمم المدينة للعملاء، المخزون ومقدمي الخدمات؛
- G. تحليل المعاملات مع الشركات من المجموعة؛
- H. تحليل التحركات في حسابات الاحتياطي.

### 3. الدراسة الميدانية لعينة من مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر:

من أجل التعرف على نوع العلاقة بين المراجع الخارجي وإدارة الأرباح في الشركات الجزائرية قمنا بإجراء دراسة ميدانية لعينة من مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، والتي تمت وفقاً لمجموعة من الخطوات نستعرضها كما يلي:

#### 1.3.1. الإجراءات المنهجية للدراسة:

لإجراء الدراسة الميدانية يستوجب أولاً تحديد مجتمع وعينة الدراسة، ثم التعرف على صدق الأداة المستخدمة (الاستبيان)، ووصف خصائص عينة الدراسة لتعرف على مميزاتها، وفي هذا المحور سوف نحاول تناول هذه العناصر وفقاً لما يلي:

## أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

❖ مجتمع وعينة الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في فئة محافظى الحسابات والخبراء المحاسبين الموجودين في الجزائر ويهدف إجراء الدراسة الميدانية تم اخذ عينة عشوائية قدر حجمها بـ 130 فرداً وقد تم توزيع الاستبيانات عليهم، تم استرجاع 130 استبيان صالح للتحليل أي بنسبة 100% من اجمالي الاستبيانات.

❖ أدوات جمع البيانات: في هذه الدراسة تم استخدام الاستبيان كأداة مسح لتحقيق أهداف الدراسة، وقد تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين: يمثل القسم الأول المعلومات الديموغرافية عن المستجوب، والقسم الثاني يسعى إلى التعرف على تصور المستجيب عن كل متغير داخل النموذج، وهو من بين الأدوات المعتمدة في المنهج الكمي، هذا الأخير يتميز باستخدام مجموعة من البرامج الإحصائية في تحليل البيانات، والاستبيان تم بنائه وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي الذي يتراوح من 1 "غير أوافق بشدة" إلى 5 "أوافق بشدة". كمتطلبات للتحقق من صحة محتويات أداة البحث الكمي، تم اختيار العناصر بناءً على مراجعة شاملة للأدبيات السابقة وتقييمها من قبل العديد من الباحثين الأكاديميين لتجنب أي خطأ يمكن أن يؤثر سلباً على نتائج.

ثانياً: صدق أداة القياس والتحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة

❖ ثبات أداة القياس (معامل ألفا كرونباخ): من أجل التحقق من ثبات أداة الدراسة (الاستبيان) تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ والذي كانت نتيجته كما يلي:

الجدول رقم (03): معامل ألفا كرونباخ

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ Alpha de Cronbach
المحور الأول	23	0.847
المحور الثاني	22	0.861
المجموع	45	0.905

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS 26.

من خلال الجدول رقم (03): نلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للمحورين على التوالي هي 0.847، 0.861. بالإضافة إلى أن قيمة ألفا كرونباخ للاستبيان ككل كانت 0.905، وهي قيم تفوق القيمة المطلوبة المحددة بـ 0.60 وبالتالي فالاستبيان المعد لهذه الدراسة يتمتع بدرجة عالية من الصدق والثبات.

❖ وصف خصائص أفراد عينة الدراسة

الجدول رقم (04): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب خصائصها.

الجنس		نوع الاعتماد		نوع الاعتماد		الخبرة	
التكرار والنسبة	الخيارات	التكرار والنسبة	الخيارات	التكرار والنسبة	الخيارات	التكرار والنسبة	الخيارات
117 %90	محافظة حسابات	87 %66.9	ليسانس	9 %6.9	أقل من 5 سنوات.	52 %40	أقل من 5 سنوات.
13 %10	خبير محاسبي	43 %33.1	ماستر	22 %16.9	من 5 إلى 10 سنوات.	23 %17.7	من 5 إلى 10 سنوات.
			ماجستير	41 %31.5	من 11 إلى 15 سنة.	30 %23.1	من 11 إلى 15 سنة.
			دكتوراه	58 %44.6	أكثر من 15 سنة.	19 %14.6	أكثر من 15 سنة.
			شهادة مهنية			6 %4.6	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS 26.

## علاقة المراجع الخارجي بممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية

### دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر

من خلال الجدول رقم (04): نلاحظ أن جنس الذكر أكثر فئة اجابة على الاستبيان بنسبة 90% مما يدل على أن أغلبية ممارسي مهنة المراجعة الخارجية ذكور، أما بالنسبة إلى نوع الاعتماد فقد تحصل اعتماد محافظ الحسابات على أغلبنسبة بـ 66.9% وهذا يبين أن أغلب ممارسي المهنة حاصلين على اعتماد محافظي الحسابات، في حين تحصلت درجة ليسانس في المستوى التعليمي على أعلى نسبة إجابة بـ 40% وهذا يفسر بأن أغلب المراجعين الخارجيين من حاملي شهادة ليسانس، بالإضافة إلى حصول فئة الخبرة لأكثر من 15 سنة على أعلى نسبة بـ 44.6% مما يدل على أغلب ممارسي المهنة ذو خبرة عالية تساعدهم على أداء مهمة المراجعة الخارجية بكفاءة وفعالية عالية.

#### 2.3. التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة واختبار فرضيات الدراسة

سوف نتعرف في هذه النقطة على توجه اجابات أفراد العينة المدروسة في كل محور ووفقا للعبارات التي تتضمنها محاور الدراسة باستخدام مؤشرين من مؤشرات الاحصاء الوصفي والتي تتمثل في (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري) ثم سنقدم تفسيراً للقيم المتحصل عليها، وذلك كما يلي:

#### أولاً: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة

يركز التحليل الوصفي على قياس درجة موافقة أفراد العينة على كل فقرة من الفقرات الموجودة في محاور الدراسة لمعرفة الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في التقليل من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، وبمأن استبيان هذه الدراسة تم اعداده بالاعتماد على سلم ليكارت الخماسي فقد تم الاعتماد على خمسة مجالات للمتوسط الحسابي لقياس استجابات أفراد عينة الدراسة، التي هي كالآتي:

– [ 1-1.80 ] : غير موافق بشدة.

– [ 1.80-2.60 ] : غير موافق.

– [ 2.60-3.40 ] : محايد.

– [ 3.40-4.20 ] : موافق.

– [ 4.20-5 ] : موافق بشدة.

#### ❖ التحليل الوصفي لمحور أهمية عمل المراجع الخارجي في الشركات الجزائرية

#### الجدول رقم (05): استجابات أفراد عينة الدراسة اتجاه المحور المتعلق بالمراجع الخارجي

النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارة
موافق بشدة	0,52	4,60	يساهم المراجع الخارجي في إصدار قوائم مالية خالية من أي تحريف او تلاعب.
موافق بشدة	0,49	4,68	يساهم المراجع الخارجي في تحسين ثقة المستخدمين في القوائم المالية الصادرة عن الشركات.
موافق بشدة	0,58	4,36	يساهم المراجع الخارجي في اعطاء صورة واضحة ودقيقة عن وضعية الشركة بشكل قانوني وسليم.
موافق بشدة	0,52	4,40	يعد عمل المراجع الخارجي ذا موثوقية بدرجة أكبر عمل المراجع الداخلي لأنه يتمتع بالاستقلالية في ممارسة مهامه.
موافق بشدة	0,53	4,49	يساهم المراجع الخارجي في تحقيق مبدأ المصادقية في القوائم المالية المقدمة للأطراف ذات العلاقة.
موافق	0,689	4,207	يقدم المراجع الخارجي رأي في محايد عندما لا يكون هناك تعارض بينه وبين إدارة الشركة.
موافق بشدة	0,557	4,55	تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية وتقدير مدى فعاليته بدقة يساعد في ضبط العينة الواجب فحصها.
موافق بشدة	0,480	4,646	يجب أن يكون المراجع الخارجي ذا فهم وكفاية بالطرق والأساليب المحاسبية المتبعة من طرف الشركة.

يعمل المراجع الخارجي على جمع أدلة إثبات ملائمة وكافية تساعد على إبداء رأي فني محايد.	4,646	0,480	موافق بشدة
يجب على المراجع الخارجي التأكد من مدى كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية للشركة.	4,523	0,5166	موافق بشدة
يجب على المراجع الخارجي التبليغ عن كل تجاوز مرتبط بتطبيق السياسات، المبادئ وتغيير في التقديرات المحاسبية.	4,338	0,5506	موافق بشدة
من مسؤوليات المراجع الخارجي الكشف عن الغش والتضليل الوارد في القوائم المالية.	4,276	0,584	موافق
يؤثر أي خطأ في تحديد العينة على اكتشاف الخطأ، التصرفات الغير القانونية والغش الممارس من طرف محاسب الشركة.	4,207	0,689	موافق
يتأكد المراجع الخارجي من عدم استغلال محاسب الشركة للمرونة التي تتيحها معايير المحاسبة الدولية والتي تسمح بتحقيق الأهداف المتعلقة بالتحكم في الأرباح.	4,161	0,755	موافق
يستوجب على المراجع الخارجي الإشارة في تقريره إلى أن القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عليها وفقا لما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	4,515	0,560	موافق بشدة
يجب على المراجع الخارجي القيام بجرد المخزونات والتثبتات وكذا اجراء معاينة مادية لها لتقليل من احتمال التلاعب في قيمة المبيعات ومخصصات الاهتلاك.	4,146	0,694	موافق
يستوجب على المراجع الخارجي التأكد من اظهار المحاسب للقيمة الحقيقية للإيرادات والمصروفات وعدم استغلال الاختلاف في توقيت الاعتراف بهما.	4,346	0,606	موافق بشدة
يبلغ المراجع الخارجي عن التضخيم في تكاليف الإنتاج الخاصة بالشركة بعد مراجعتها.	4,076	0,617	موافق
يستوجب على المراجع الخارجي تتبع قيم الاهتلاك والتأكد من عدم تضخيمها استغلالا لعمليات إعادة التقييم.	4,200	0,639	موافق
يتأكد المراجع الخارجي من أن العمليات المالية المسجلة تعكس كل التغييرات الحقيقية في كل من أصول الشركة وخصومها.	4,307	0,645	موافق بشدة
يتأكد المراجع الخارجي من الوجود الفعلي للأصول وخصوم الشركة في تاريخ الميزانية.	4,492	0,57	موافق بشدة
يجب أن يتضمن تقرير المراجع الخارجي إشارة إلى الحالات التي لا تحترم فيها الشركة ثبات المبادئ المحاسبية.	4,400	0,5786	موافق بشدة
يبدي المراجع الخارجي رأي متحفظ أو سلبي حول الوضع الذي يكتشف فيه اتباع المحاسب لسياسة محاسبية تخالف المبادئ المحاسبية أو تخالفها.	4,400	0,677	موافق بشدة
المحور الأول: أهمية عمل المراجع الخارجي في الشركات الجزائرية.	4,39	0,284	موافق بشدة

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS 26.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (05): أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة جميعها تفوق 3.4 وهي تقع في مجال 4.07 و 4.68، مما يدل على أن معظم إجابات أفراد العينة على فقرات هذا المحور كانت تنحصر بين الموافق والموافق بشدة مما يدل على أن المستجوبين يؤكدون على أهمية مختلف الأعمال التي يقوم بها المراجع الخارجي في الشركات الجزائرية وأن جميع الأعمال التي يؤديها مهمة بحيث يسعى المراجع الخارجي إلى إصدار قوائم مالية خالية من أي تحريف أو تلاعب مما يكسبها ثقة مستخدميها، هذه القوائم المالية تقدم صورة واضحة وصحيحة عن الشركة وأكثر موثوقية، ولتحقيق ذلك لابد من أن يتم عمل المراجع الخارجي في بيئة خالية من التعارض بينه وبين إدارة الشركة مما يمكنه من تقييم نظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليته وبالتالي تحديد عينة المراجعة بدقة، ثم ينتقل المراجع الخارجي إلى مراجعة محاسبة الشركة بدءاً بتركيزه على فهم السياسات المحاسبية، جمع أدلة الإثبات، التأكد من مدى كفاية وملائمة الإفصاح، التبليغ في حال وجود تجاوز في المبادئ والسياسات المحاسبية، اكتشاف الغش والتضليل الوارد في القوائم المالية، التأكد من عدم استغلال الشركة للثغرات الواردة في المعايير المحاسبية، بالإضافة إلى أنه يشير إلى تبويب بنود القوائم المالية والإفصاح عنها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، التركيز على الجرد المادي والمعاينة لتقليل من التلاعب، الحرص على اظهار الشركة لإيراداتها ومصروفاتها بقيمتها الحقيقية وعدم السماح لها باستغلال الفرق في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، الرقابة على

## علاقة المراجع الخارجي بممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية

### دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر

التكاليف وعدم السماح بتضخيمها، الرقابة على أفساط الاهتلاك لتفادي تضخيمها، التأكد من أن التغيير في أصول وخصوم الشركة حقيقي ومن وجودها المادي، الإشارة في تقريره في حال عدم ثبات المبادئ المحاسبية وفي الأخير يجب على المراجع ان يبدي رأي متحفظ أو سلبي في حالة مخالفة الشركة للمبادئ المحاسبية.

### ❖ التحليل الوصفي لمحور ممارسات ادارة الأرباح في الشركات الجزائرية

الجدول رقم (06): استجابات أفراد عينة الدراسة اتجاه المحور المتعلق بممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
إدارة الأرباح مجموعة من الأساليب الغير قانونية التي تعتمدها الشركة للحصول على حوافز ومكافآت.	4,18	0,7129	موافق
تستخدم الشركة إدارة الأرباح لتقليل من أعبائها الجبائية.	4,069	0,706	موافق
تهدف الشركة من خلال استخدامها لإدارة الأرباح إلى إعطاء صورة غير حقيقية ومضللة لمستخدمي القوائم المالية.	4,06	0,667	موافق
تلجأ الشركة إلى تضخيم أرباحها للحصول على حوافز ومكافآت بالاعتماد على إدارة الأرباح.	4,038	0,697	موافق
إدارة الأرباح هي استغلال المحاسب لمختلف الثغرات المحاسبية بما يخدم مصالح الشركة.	3,830	0,727	موافق
ممارسة الشركة لإدارة الأرباح يثبت نقص تحليها بالمعايير الأخلاقية.	3,838	0,7345	موافق
تخفف إدارة الأرباح من قيمة الشركة وتأثر سلبا على سمعتها.	3,98	0,670	موافق
لجوء الشركة إلى إدارة الأرباح يقلل من ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات الصادرة عنها ويخفف من سمعتها.	4,138	0,6068	موافق
تتأثر قرارات مستخدمي القوائم المالية باستخدام الشركة المصدرة لها لأساليب إدارة الأرباح.	4,223	0,650	موافق بشدة
من بين أهم أساليب إدارة الأرباح التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصاريف.	4,153	0,664	موافق
يستغل محاسب الشركة الثغرات الموجودة في التقديرات والتغييرات المحاسبية الاختيارية في إدارة أرباح الشركة.	3,976	0,652	موافق
يستخدم محاسب الشركة تقييم الأصول كأداة لتلاعب في الأرباح.	4,046	0,6689	موافق
تحويل المحاسب لمبيعات السنة القادمة للسنة الحالية بغرض زيادة الطلب على السلعة المباعة وبالتالي زيادة الأرباح بأسلوب حقيقي.	3,66	0,73	موافق
زيادة المخزون من خلال زيادة الإنتاج في آخر السنة وبالتالي التخفيض في أعباء المبيعات مما يزيد في الأرباح بالتالي تحقيق الربح المطلوب.	3,876	0,747	موافق
من بين أساليب إدارة الأرباح التحكم في اظهار العناصر واخفاء أخرى من خلال إعادة تبويب عناصر قائمة المركز المالي وجدول حسابات النتائج.	3,815	0,7129	موافق
يلجأ المحاسب إلى التغيير في سياسات الإنتاج، التمويل والاستثمار وكذا التغيير في الشكل القانوني للشركة كأحد أساليب إدارة الأرباح.	3,90	0,69	موافق
استخدام استراتيجية تمهيد الدخل من طرف المحاسب لضمان الاستقرار في قيمة الربح من فترة إلى أخرى.	4,115	0,630	موافق
يستغل المحاسب توقيت الاعتراف بالإيرادات من خلال تأجيلها إلى السنة القادمة، تحميل مصاريف السنة الجارية بالمستقبلية، أو تسريع تسديد الديون، بهدف التخلص من الخسائر المتكبدة.	3,900	0,7455	موافق
يقوم المحاسب بإخفاء جزء من أرباح السنة الحالية في حال كانت مرتفعة إلى السنة القادمة للاستفادة منها.	4,0846	0,682	موافق
التلاعب بالمبالغ المسجلة في مختلف حسابات الشركة لتحقيق التوازن المطلوب، أو ضمان معدل تكافئ معين.	3,784	0,787	موافق
الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالتلاعب بأرقام بعض الحسابات.	3,738	0,992	موافق
التلاعب في التقديرات المحاسبية باعتبارها عنصر مهم في ممارسات إدارة الأرباح.	4,030	0,6925	موافق
المحور الثاني: ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية	3,975	0,359	موافق

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS 26.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (06): أن قيمة المتوسط الحسابى لأفراد عينة الدراسة تتراوح بين 3.66 و4.22 أي أن أغلب اجاباتهم على محور ممارسات ادارة الأرباح تقع في مجال الموافقة مما يدل على أن المراجعين الخارجين على دراية جيدة بمصطلح إدارة الأرباح وأن الشركة تلجأ إلى استخدامها لعدة أسباب لعل أهمها تخفيف الأعباء الضريبية، تضليل مستخدمي القوائم المالية، استغلال مختلف الثغرات الموجودة في المحاسبة، وهي في العادة ناتجة عن تلاشي القيم الأخلاقية لطاقت الإدارة للشركة، وتخفيض هذه الممارسة من قيمة الشركة وسمعتها بالإضافة إلى أنها تؤثر على القرارات المتخذة من طرف مستخدمي القوائم المالية، وتتم هذه الممارسات السلبية من طرف محاسبي الشركة وفقا لمجموعة من الأساليب والتقنيات أهمها التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، استغلال التقديرات والتغييرات المحاسبية الاختيارية التلاعب في تقييم الأصول، نقل مبيعات السنة القادمة إلى السنة الحالية، الزيادة في قيمة الإنتاج، إعادة تبويب عناصر جدول حسابات النتائج وقائمة المركز المالي بالشكل الذي يؤدي إلى اظهار عناصر واخفاء أخرى، التغيير في السياسات كالأستثمار، الإنتاج والتمويل، اللجوء إلى استراتيجية تمهيد الدخل من أجل تحقيق الاستقرار في قيمة الأرباح، تأجيل إيرادات السنة الحالية وتعجيل تسديد الديون، إخفاء جزء من الأرباح للاستفادة منها في السنوات القادمة، التلاعب بأرقام الحسابات والتلاعب بالمبادئ والتقديرات المحاسبية، وكلها تقنيات، أساليب وسلوكات منافية لأخلاقيات المهنة المحاسبية.

### ثالثا: اختبار فرضيات الدراسة

يعتبر عنصر اختبار الفرضيات أهم المراحل في الدراسات العلمية بحيث يتم خلاله التأكد من صحة تخمين الباحث بالاعتماد على عدة اختبارات يتم اختيارها حسب نوع الدراسة، المنهج والادوات المعتمدة، وفي دراستنا هذه سوف نستخدم بدرجة كبيرة على اختبار T، واختبار الارتباط R وتحليل التباين الأحادي، للتأكد من صحة الفرضيات الموضوعية لدراستنا وكذا تقديم التفسير المناسب للنتائج المتوصل إليها وفقا لما يلي:

❖ **الفرضية الأولى:** من أجل اختبار الفرضية الأولى والتي تنص على: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية لقيام المراجع الخارجي بمهمته في الشركات الجزائرية عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ، يتم استخدام اختبار T.

$H_0$ : المراجع الخارجي لا يقوم بتأدية مهمته في الشركات الجزائرية كما هو مطلوب عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ .

$H_1$ : المراجع الخارجي يقوم بتأدية مهمته في الشركات الجزائرية كما هو مطلوب عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ .

### الجدول رقم (07): نتائج اختبار T لمتغير المراجع الخارجي

المتغير	قيمة T	مستوى المعنوية	التقييم
ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية	176,205	0.000	دال احصائيا

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS 26.

من خلال الجدول رقم (07) نلاحظ أن قيمة T لأهمية عمل المراجع الخارجي في الشركات الجزائرية بلغت 176,205 بمستوى دلالة 0.000 وهي أقل من قيمة الدلالة المعتمدة والمحددة بـ 0.05، وهذا معناه تحقق الفرضية البديلة التي تنص على أن المراجع الخارجي يقوم بتأدية مهمته في الشركات الجزائرية على أكمل وجه.

❖ **الفرضية الثانية:** لاختبار الفرضية الثانية التي تنص على: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام الشركات الجزائرية بممارسات ادارة الأرباح عند 176,205 مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ، تم الاستعانة باختبار T.

$H_0$ : لا يتم تطبيق مختلف أساليب وتقنيات ادارة الأرباح في الشركات الجزائرية عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ .

$H_1$ : يتم تطبيق مختلف أساليب وتقنيات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ .

علاقة المراجع الخارجي بممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية  
دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر

الجدول رقم (08): نتائج اختبار T لمتغير إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية

المتغير	قيمة T	مستوى المعنوية	التقييم
إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية	126,176	0.000	دال احصائيا

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS 26.

من خلال الجدول رقم (08) نلاحظ أن قيمة T لمتغير إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية بلغت 126,176 بمستوى دلالة 0.000 وهي أقل من قيمة الدلالة المعتمدة والمحددة بـ 0.05، وهذا معناه تحقق الفرضية البديلة التي تنص على أنه يتم تطبيق مختلف أساليب وتقنيات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية.

❖ الفرضية الثالثة

لاختبار الفرضية التي تحدد طبيعة العلاقة بين متغيري الدراسة والتي تنص على: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين قيام المراجع الخارجي بمختلف مهامه وفقا لما هو مطلوب وممارسات إدارة الأرباح عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ، تم استخدام اختبار معامل الارتباط R وتحليل تباين الانحدار، وفقا لما يلي:  
H<sub>0</sub>: لا توجد علاقة عكسية بين قيام المراجع الخارجي بمختلف مهامه وفقا لما هو مطلوب والرقابة على ممارسات إدارة الأرباح عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ؛  
H<sub>1</sub>: توجد علاقة عكسية بين قيام المراجع الخارجي بمختلف مهامه وفقا لما هو مطلوب والرقابة على ممارسات إدارة الأرباح عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ .

الجدول رقم (09) قيمة الارتباط R بين المراجع الخارجي وممارسات إدارة الأرباح

ممارسات ادارة الأرباح في الشركات الجزائرية	الارتباط R	مستوى المعنوية	التقييم
أهمية عمل المراجع الخارجي	**0,603	0.000	ارتباط متوسط

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS 26.

من خلال الجدول رقم (09) نلاحظ وجود علاقة ارتباط ايجابية متوسطة بين قيام المراجع الخارجي بمهامه وفقا لما هو مطلوب وممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط  $R=0,603$ ، التي يقابلها مستوى معنوية 0.000 وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية المطلوب 0.05، مما يعني قبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود علاقة عكسية بين قيام المراجع الخارجي بمختلف مهامه وفقا لما هو مطلوب والرقابة على إدارة الأرباح عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ .

الجدول رقم (10) تحليل تباين الانحدار

معامل الارتباط R	معامل تحديد R <sup>2</sup>	معامل التحديد المعدل R <sup>2</sup>	قيمة F	مستوى المعنوية
0,603	0,364	0,359	73,151	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS 26.

من خلال الجدول رقم (10) نلاحظ أن معامل التحديد 0.364 مما يعني أن المراجع الخارجي يفسر ما نسبته 36.4% أما النسبة الأخرى فهي متعلقة بعوامل أخرى غير مدروسة، في حين أن قيمة F بلغت 73.151 عند مستوى معنوية 0.000 وهي أقل من القيمة المعتمدة 0.05 مما يعني وجود علاقة ارتباط عكسية بين المتغيرين المراجع الخارجي وممارسات ادارة.

## 4. خاتمة:

نستخلص من دراستنا هذه أن ممارسات ادارة الأرباح من طرف محاسبي الشركات يعتبر من بين التحديات التي تواجه المراجعين الخارجيين وتجعلهم امام صعوبات الكشف عن هذه الممارسات السلبية والرقابة عليها، وتقديم تقارير لإبداء رأي فني محايد حول مصداقية المعلومات التي تقدمها القوائم المالية وكذا احترامها للسياسات، القوانين والمبادئ المحاسبية يتطلب التأكد من سلامة محاسبة الشركة من طرفه، ومن أجل أداء هذه المهمة من طرف المراجع الخارجي والنجاح في الرقابة على هذه التجاوزات يستوجب على المراجع الخارجي أن يكون ملما بكل الأمور المحاسبية وطرق اكتشاف الانحرافات المحاسبية وأساليب التعامل معها.

## 1.4. نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة الميدانية التي تم اجرائها على عينة من مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، توصلنا إلى اختبار الفرضيات والتأكد من مدى صحتها وفقا لما يلي:

- ❖ الفرضية الأولى: قبول الفرضية التي تنص على: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية لقيام المراجع الخارجي بمهمته في الشركات الجزائرية عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ . فقد اثبت اختبار T الذي توصلنا من خلاله إلى أن مستوى المعنوية Sig= 0.000 والتي تقل عن مستوى المعنوية المعتمد 0.05 مما يعني قبول الفرضية البديلة للدراسة التي تنص على أن المراجع الخارجي يقوم بتأدية مهمته في الشركات الجزائرية كما هو مطلوب عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ .
- ❖ الفرضية الثانية: قبول الفرضية التي تنص على: توجد مؤشرات ذات دلالة احصائية على قيام الشركات الجزائرية بممارسات ادارة الأرباح عند 176,205 مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ . فقد اثبت اختبار T الذي توصلنا من خلاله إلى أن مستوى المعنوية Sig= 0.000 والتي تقل عن مستوى المعنوية المعتمد 0.05 مما يعني قبول الفرضية البديلة للدراسة التي تنص على أنه يتم تطبيق مختلف أساليب وتقنيات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ .
- ❖ الفرضية الثالثة: قبول الفرضية التي تنص على توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين قيام المراجع الخارجي بمختلف مهامه وفقا لما هو مطلوب وممارسات إدارة الأرباح عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ . فقد أشارت النتائج إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أداء المراجع الخارجي لمهمة المراجعة الخارجية وممارسة الشركات الجزائرية لإدارة الأرباح، وقد توصلنا بالاعتماد على اختبار R معامل الارتباط إلى مستوى معنوية Sig= 0.000 والتي تقل عن مستوى المعنوية المعتمد 0.05 مما يعني قبول الفرضية البديلة والتي مضمونها هو توجد علاقة عكسية بين قيام المراجع الخارجي بمختلف مهامه وفقا لما هو مطلوب وممارسات إدارة الأرباح عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ .

## 2.4. توصيات: من خلال دراستنا هذه تم استخلاص مجموعة من التوصيات التي هي كما يلي:

- التركيز على استقلالية المراجع الخارجي من خلال توفير بيئة عمل تجعله أكثر استقلالية وتحديد أتعابه بالشكل المناسب مما يساهم في تقليل ممارسات إدارة الأرباح؛
- وضع قوانين وتشريعات واضحة في مجال المراجعة الخارجية بالشكل الذي يقلل من وجود ثغرات تسمح للمحاسبين في الشركات باستغلالها في إدارة أرباحها هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تمكن المراجع الخارجي من اكتشاف الثغرات والتجاوزات الممارسة من طرفهم بسهولة والرقابة عليها؛
- توعية الشركات بسلبيات إدارة الأرباح واضرارها على صورة وسمعة الشركة عند اكتشافها من طرف المراجع الخارجي الذي سيبيدي رأي سلبي في مثل هذه الحالة وكذا مستخدمي القوائم المالية:

## علاقة المراجع الخارجي بممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر

– التركيز على تطوير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر من طرف الهيئات المسؤولة عن تنظيم المهنة اما من خلال وضع معايير جزائرية خاصة لتنظيم المهنة أو محاولة تكييف المعايير الدولية مع البيئة الجزائرية.

### 5. قائمة المراجع:

1. Abed, Ibtihal A, & al. (2022). Creative Accounting Determinants and Financial Reporting Quality: Systematic Literature Review. *Risks* 10: 76, pp. 1-25.
2. Al-Bawab, A. A. (2012). "The Factors which Affect on The choice of The External Auditor in Jordanian Banks from The perspective of The External Auditor in Jordan (An Empirical Study)". *International Journal of Humanities and Social Science*, Vol. 2 No. 6, Special Issue, pp. 180-192.
3. Albeksh, H. M. (2019, February). "The Role of External Auditor to Reduce the Effects of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements: Insights from Libya", . *International Journal of Science and Research (IJSR)*, ISSN: 2319-7064, p. 62.
4. Al-Dalabih, F. A. (2018, January). "The Role of External Auditor in Protecting the Financial Information Listed in the Financial Statements in the Jordanian Industrial Companies". *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 14, No. 1, 6-16, pp. 6-16.
5. Al-Shaheen, Fali, H., & Bai, H. (2020). "The Reliance of External Audit on Internal Audit: In Chinese Audit Corporations". *Master of Science in Business Administration: Auditing and Control*,. Sweden, Faculty of Business, Kristianstad University, Sweden: 2-65.
6. Khaneja, S., & al. ( 2017, March). "Redefining the Role of Auditor in Curbing Creative Accounting Practices". *International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR)*, Volume 6, No. 3, pp. 32-37.
7. Mamoun, S., & Mohamed, S. A. ( 2020, April). "Role of the External Auditor in Reducing Tax Evasion (Field Study- Tax Chamber of Sudan)". *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, ISSN No:-2456-2165, Volume 5, Issue 4, p. 1521.
8. Popescu, L. M., & Nişulescu, I. A. (2013, December 6 ). "Detecting Creative Accounting Practices and their Impact on the Quality of Information Presented in Financial Statements". *Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology*, Vol. III, Issue, pp. 1-13.
9. أحلام بلقاسم كحلوي . (2020). مساهمة لجان التدقيق في الحد من ممارسات ادارة الأرباح- دراسة ميدانية لعينة من شركات المساهمة بولياي سكيكدة وعنابة. *مجلة اقتصاديات المال والأعمال*. جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 05(02)، الصفحات 343-354.
10. بدر الزمان خمقاني، ومسعود صديقي. (2015). واقع ممارسات المحاسبة الابداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية-دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013. *مجلة أداء المؤسسات الجزائرية*، العدد 08، الصفحات 61-72.
11. خلود مرداسي، ريمة بصري ويزيد تفرات . (2019). الحوكمة المؤسسية ودورها في الحد من الاساليب السلبية للمحاسبة الاحتيالية- مقارنة نظرية تحليلية-. *المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي*، العدد السابع، الصفحات 117-130.
12. رايس سفيان، وزعبيط نور الدين. (مارس، 2021). أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية*، المجلد 08، العدد 01، الصفحات 405-423.
13. محمد دينوري سالمي، وفاطمة علاق. (2017). دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الابداعية في القوائم المالية -دراسة عينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية*، العدد الثامن، السنة الثامنة، الصفحات 623-648.